



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721238/2021-16
ACÓRDÃO	3302-015.361 – 3 ^a SEÇÃO/3 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LOJAS RENNER S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2020

BASE DE CÁLCULO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. ESTABELECIMENTO EXCLUSIVAMENTE VAREJISTA.

O valor tributável não poderá ser inferior a noventa por cento do preço de venda aos consumidores quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo. Comprovado que um dos estabelecimentos que havia sido considerado como exclusivamente varejista era, na verdade, um centro de distribuição, deve ser revertida essa parcela da autuação.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA OU REGULAMENTAR. HIPÓTESES DE APLICAÇÃO.

Nos termos do art. 569 do Regulamento do IPI, a falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto destacado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido.

O caput do art. 569 prevê duas hipóteses distintas para a aplicação de multa de 75%: se o contribuinte não lança (confissão em DCTF) e nem recolhe o tributo, destacado ou não, o caso é de lançamento da multa pela 2^a hipótese, juntamente com o imposto; caso o contribuinte tenha lançado ou recolhido o tributo, mas não tenha destacado o imposto na nota fiscal, aplica-se a multa isolada, pela caracterização da 1^a hipótese, conforme determina o § 8º do mesmo dispositivo legal.

Tendo sido identificadas as duas hipóteses simultaneamente, sendo que a falta de destaque do IPI na nota fiscal foi o meio utilizado pelo contribuinte

para o cometimento da 2^a infração tributária, qual seja, o não lançamento do imposto, caracterizando a acusação fiscal de sonegação, a infração meio, deve ser absorvida pela infração fim.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO.

A decisão pelo não cometimento da infração fim não permite a manutenção automática da infração meio. O art. 145, III, do CTN, dispõe que o lançamento somente pode ser alterado em virtude de iniciativa de ofício, se presente alguma das hipóteses previstas no art. 149, como, por exemplo nos casos de erro quanto a elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, ou inexatidão no exercício da atividade de lançamento por homologação.

No caso da revisão de ofício, o § único do art. 149 do CTN determina que só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, ou seja, enquanto não tiver ocorrido a decadência do direito de constituir o crédito tributário. Conforme consta do Decreto nº 70.235/72, quando, em diligências realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções ou inexatidões de que resultem inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração complementar.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar todas as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) reconhecer que apenas o estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0480-17 atuava como varejista e, portanto, excluir da base de cálculo do lançamento o valor das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0070-94 e (ii) excluir do lançamento o valor das 63.237 (70.838 – 7.601) notas fiscais cujo respectivo débito de IPI foi registrado no RAIFI como “Outros Débitos”.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Sérgio Roberto Pereira Araújo (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (fls. 264/295) lavrado em 14/10/2021 contra o estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0272-81, pertencente ao contribuinte LOJAS RENNER S/A, para constituição de crédito tributário no valor total de R\$99.455.993,94, referentes ao tributo IPI e encargos legais.

O fundamento da autuação foi exposto no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls. 243/263), anexo ao Auto de Infração, nos seguintes termos, verbis:

2. DO SUJEITO PASSIVO

A contribuinte fiscalizada é a filial da sociedade anônima Lojas Renner S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 92.754.738/0272-81, doravante tratada como fiscalizada, cuja matriz se encontra inscrita no CNPJ sob o nº 92.754.738/0001-62.

Conforme consta no Estatuto Social, com as alterações promovidas pela Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 09 de março de 2018 (docs. 6 e 12), entre outros objetos da companhia indicados naquele documento, ela exerce o “comércio de artigos de vestuário, bem como o comércio de perfumarias, cosméticos, produtos de higiene, correlatos, relógios, utilidades domésticas, artigos de esporte, brinquedos, artigos elétricos e eletrônicos e outros próprios de lojas de departamentos”.

Consta também entre os objetos da companhia a “importação e exportação das mercadorias” acima indicadas.

(...)

4 – DAS INFRAÇÕES APURADAS

(...)

A fiscalizada foi objeto de análise fiscal, tendo-se levantado indício de irregularidade relacionada ao IPI por apresentar incompatibilidade entre o IPI vinculado às importações e o IPI destacado nos documentos fiscais que ampararam a saída dos produtos importados de seu estabelecimento.

De antemão se faz necessário informar que a fiscalizada, por força do artigo 9º, Inciso I, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, é considerada equiparada a industrial por promover a saída de seu estabelecimento de produtos anteriormente por ela importados.

Quando da análise fiscal acima relatada, restou constatado que as mercadorias importadas pela fiscalizada são, em grande parte, posteriormente, transferidas para os demais estabelecimentos da mesma empresa para revenda no mercado interno. Restou também constatado que estes estabelecimentos que recebem as mercadorias são estabelecimentos exclusivamente varejistas, por definição do inciso II, artigo 14 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Assim, não se

equiparam a industrial e, portanto, não são contribuintes do IPI (inciso III, art. 9º, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

(...)

Isto posto, impõe-se ao estabelecimento importador (a fiscalizada) o destaque do IPI na transferência das mercadorias importadas para as filiais (inciso II, art. 35, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

A tributação do IPI nas transferências das mercadorias do estabelecimento importador (a fiscalizada) para as filiais consideradas exclusivamente varejistas está sujeita ao valor tributável mínimo, conforme dispõe o artigo 195, Inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. A análise fiscal permitiu constatar que a fiscalizada ou não destacou o IPI nos documentos fiscais que ampararam as referidas saídas do seu estabelecimento, ou destacou sem a observância do valor tributável mínimo. Eis a principal infração ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre a qual a fiscalização se debruçará ao longo do presente relatório.

Além da questão relacionada ao valor tributável mínimo, acima comentada, a fiscalizada realizou operações de saída de produtos importados para dois estabelecimentos filiais que não atuam na condição de exclusivamente varejistas, nos moldes acima indicados. Trata-se, conforme constatado pela fiscalização e ratificado pela fiscalizada (doc. 48), de centros de distribuição da empresa no Rio de Janeiro – CNPJ 92.754.738/0203-50 - e São Paulo – CNPJ 92.754.738/0383-05). Estes estabelecimentos, por sua vez, transferem as mercadorias para outros estabelecimentos varejistas da empresa.

No presente procedimento de fiscalização trataremos da tributação das operações de saída dos produtos importados, do estabelecimento da fiscalizada para os dois centros de distribuição acima indicados. As operações de saída dos dois centros de distribuição para os estabelecimentos varejistas da empresa serão tratadas em outros procedimentos de fiscalização, em consideração ao princípio da autonomia tributária dos estabelecimentos, relacionada ao Imposto sobre Produtos Industrializados, consignado no artigo 609, Inciso IV, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Conforme veremos adiante (item 4.2) há operações de saída de produtos importados pela fiscalizada para os dois estabelecimentos acima sem o destaque do IPI.

Assim, dividiremos este item em dois subitens. No primeiro trataremos das operações de saída do estabelecimento da fiscalizada para os estabelecimentos varejistas da mesma empresa. No segundo subitem trataremos das operações de saída do estabelecimento da fiscalizada para os dois centros de distribuição acima indicados.

(...)

4.1 – DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

(...)

As planilhas “NF 2017 2018 VALOR TRIBUT MÍNIMO” e “NF 2019 2020 VALOR TRIBUT MÍNIMO” contemplam operações de saída de produtos importados do estabelecimento da fiscalizada para estabelecimentos varejistas da mesma empresa ocorridas nos anos de 2017 a 2020. Ressalte-se que foram excluídas daquelas planilhas as operações com produtos importados remetidos para os centros de distribuição em São Paulo e no Rio de Janeiro (filiais CNPs 92.754.738/0203-50 e 92.754.738/0383-05). As remessas para os centros de distribuição acima indicados serão tratadas no item 4.2, abaixo, por merecerem tratamento tributário, em relação ao IPI, diferente daquele aplicado para as operações tratadas no presente item, conforme veremos. Também foram excluídas as operações de remessa de produtos adquiridos pela fiscalizada no mercado interno, considerando-se que, para estas operações, a fiscalizada não se equipara a industrial para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme dispõe a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária.

As operações de saídas de produtos importados pela fiscalizada contidas nas planilhas acima citadas e tratadas no presente item devem ser objeto da aplicação dos artigos 195, Inciso II e 196 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

(...)

4.2 – DAS SAÍDAS PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO.

Conforme relatamos, acima, além de promover a saída de produtos importados para estabelecimentos varejistas da mesma empresa, a fiscalizada promoveu também a saída de produtos importados para dois estabelecimentos que operam como centros de distribuição em São Paulo e no Rio de Janeiro. Trata-se dos estabelecimentos filiais de CNPs 92.754.738/0203-50 e 92.754.738/0383-05.

Isto constatado, não se aplica às saídas de produtos importados, tendo como destinatários os dois estabelecimentos citados, o disposto no artigo 195, Inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Todavia, para as operações tributáveis pelo IPI, cujos destinatários foram os dois centros de distribuição acima indicados, a fiscalizada é equiparada a industrial por força do artigo 9º, Inciso I, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, não se lhe aplicando o instituto do “valor tributável mínimo”, prescrito no artigo 195, Inciso II, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. A base de cálculo para fins de incidência do IPI para as operações em comento é aquela que tem como base o valor da nota fiscal de saída do estabelecimento fiscalizado. As saídas dos dois centros de distribuição para outros estabelecimentos varejistas da mesma empresa serão objeto de análise em outros procedimentos de fiscalização, em respeito à autonomia dos estabelecimentos conforme legislação vigente, já comentada, acima.

(...)

(...) Elaborada a planilha “REMESSAS CENTROS DISTR.”, restou constatado que para as operações ali indicadas não houve destaque de IPI pela fiscalizada.

Quando da reconstituição da escrita fiscal serão considerados os ajustes promovidos pela fiscalizada na sua escrita fiscal, conforme verificado pela fiscalização e conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01, ao Termo de Intimação Fiscal 02 e ao Termo de Intimação Fiscal 04.

A tabela abaixo representa os valores mensais que deixaram de ser destacados quando da emissão dos documentos fiscais contidos na planilha “REMESSAS CENTROS DISTR.”.

Tabela: Remessa para Centros de Distribuição 2017 a 2020

A	B	C	D
Mês da Emissão	Novo Valor IPI	IPI Destacado nas NFs	Diferença B-C
jan/17	88.892,01	0,00	88.892,01
fev/17	50.437,04	0,00	50.437,04
mar/17	40.611,95	0,00	40.611,95
abr/17	67.037,79	0,00	67.037,79
mai-17	57.189,89	0,00	57.189,89
...

(...)

5 – DA QUANTIFICAÇÃO DO IPI NÃO DESTACADO – DA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL

Conforme demonstrado nos itens 4.1 e 4.2, a fiscalizada deixou de destacar ou destacou de forma incorreta o IPI incidente sobre as operações de saída constantes nas planilhas indicadas nos mesmos itens, nos anos de 2017 a 2020.

A tabela abaixo contém os valores mensais de IPI que deixaram de ser destacados nas notas fiscais de saída, conforme comentado nos itens 4.1 e 4.2. A consolidação dos valores mensais contidos nas planilhas “NF 2017 2018 VALOR TRIBUT MÍNIMO”, “NF 2019 2020 VALOR TRIBUT MINIMO” e “REMESSAS CENTROS DISTRIB” (docs 93, 94 e 95), resumidos conforme as tabelas indicadas nos itens 4.1 e 4.2, deu origem à tabela baixo.

Quando da reconstituição da escrita fiscal serão considerados os ajustes promovidos pela fiscalizada na sua escrita fiscal, constatados pela fiscalização e conforme manifestações da fiscalizada, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01, ao Termo de Intimação Fiscal 02 e ao Termo de Intimação Fiscal 04. Os ajustes são aqueles contidos na coluna “Outros Débitos IPI” da tabela “RAIPI Conforme Escrita Fiscal Digital Transmitida pela Fiscalizada ao Sped”, apresentada em tabela, adiante.

Valores Consolidados Itens 4.1 e 4.2

Mês da Emissão	Novo Valor IPI	IPI Destacado nas NFs	Diferença B-C
jan-17	2.109.677,31	352.033,79	1.757.643,52
fev/17	1.084.447,39	140.820,81	943.626,58
mar-17	949.647,31	130.962,38	818.684,93
abr-17	1.171.927,90	144.713,99	1.027.213,91

(...)

A tabela abaixo ilustra o livro RAIPI conforme Escrita Fiscal Digital – EFD – transmitido pela FISCALIZADA ao SPED.

RAIPI Conforme Escrita Fiscal Digital Transmitida pela Fiscalizada ao Sped.

Mês	Saldo Credor Anterior	Entradas com Crédito IPI	Outros Créditos IPI	Saídas com Débito IPI	Outros Débitos IPI	Saldo Credor no Período	Saldo IPI Recolher
01/2017	0,00	753.712,81	2.074,72	582.569,12	261.930,48	0,00	88.712,07
02/2017	0,00	363.332,46	0,00	235.281,63	150.844,08	0,00	22.793,25
03/2017	0,00	309.729,19	0,00	225.075,00	123.891,63	0,00	39.237,44
04/2017	0,00	347.548,92	0,00	238.107,85	200.056,88	0,00	90.615,81

(...)

A reconstituição da escrita pela fiscalização foi realizada com base nos valores não lançados, conforme demonstrado nos itens 4.1 e 4.2, consolidados conforme tabela Valores Consolidados Itens 4.1 e 4.2 e nos valores registrados pela fiscalizada no RAIPI, informados ao Sped quando da sua escrita fiscal. Os valores reconstituídos encontram-se consignados na tabela abaixo.

Tabela - Reconstituição da Escrita Fiscal

Fl. 201

Período de Apuração	Saldo Credor Reconstituído do PA Anterior	Créditos Escriturados Dados do RAIPI	Débitos Escriturados Dados do RAIPI	Débitos Apurados pela Fiscalização	Outros Créditos / Débitos Apurados pela Fiscaliz.	Saldo de Escrita Reconstit. do PA
01/2017	0	755.787,53	844.499,60	1.757.643,52	0	1.846.355,59D
02/2017	0	363.332,46	386.125,71	943.626,58	0	966.419.83D
03/2017	0	309.729,19	348.966,63	818.684,93	0	857.922.37D
04/2017	0	347.548,92	438.164,73	1.027.213,91	0	1.117.829.72D

(...)

Dos saldos reconstituídos foram descontados os valores anteriormente pagos/compensados pela fiscalizada, conforme tabela abaixo. Os pagamentos/compensações foram verificados pela fiscalização através de consulta à Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais-DCTF.

Registre-se, ainda, que, conforme informado pela fiscalizada (doc 86), a mesma registrou para o período 05/2018 valor a maior a título de outros débitos no Livro Registro de Apuração do IPI, gerando recolhimento a maior no valor de

R\$262.835,29, conforme demonstrado nos dcts 87, 88, 91 e 92. No mesmo documento a fiscalizada peticiona a compensação do valor recolhido a maior.

Conforme se pode verificar na tabela abaixo, os valores dos débitos levantados pela fiscalização no período 05/2018 totalizaram R\$ 1.035.541,01. Também, conforme peticionado pela fiscalizada, a fiscalização considerou os valores já recolhidos. Considerando que, a diferença entre os valores levantados pela fiscalização e aqueles recolhidos pela fiscalizada geraram saldo devedor no período, a fiscalização não verificou a necessidade de alterar a escrita fiscal. Assim, a fiscalização considera atendido o pleito da fiscalizada.

Tabela – Diferenças a cobrar

Período de Apuração	Saldo Devedor Reconstituído	(-) Saldo Devedor dos Livros	Diferença a Cobrar
31/01/2017	1.846.355,59	88.712,07	1.757.643,52
28/02/2017	966.419,83	22.793,25	943.626,58
31/03/2017	857.922,37	39.237,44	818.684,93
30/04/2017	1.117.829,72	90.615,81	1.027.213,91

Regularmente cientificada, a empresa apresentou a Impugnação de fls. 306/351. Em julgamento datado de 10/11/2022, a DRJ-10 exarou o Acórdão nº 110-009.530, às fls. 853/875, através do qual julgou improcedente a Impugnação, com a seguinte Ementa:

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade.

SAÍDAS DE PRODUTOS DE IMPORTAÇÃO PRÓPRIA PARA ESTABELECIMENTOS VAREJISTAS. INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IPI.

O valor tributável do IPI não pode ser inferior a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, quando o produto importado for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo. Esse valor também não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente.

SAÍDAS DE PRODUTOS DE IMPORTAÇÃO PRÓPRIA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI.

A falta de lançamento do IPI nas saídas de produtos tributados legitima o lançamento de ofício desse imposto, acrescido de juros de mora e multa de ofício.

O contribuinte, tendo tomado ciência da decisão da DRJ em 11/11/2022 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 883), apresentou Recurso Voluntário em 13/12/2022, às fls. 887/946, fazendo referência ao laudo técnico que acompanhou a Impugnação, às fls. 433/457, no qual foi feito o recálculo da escrita fiscal em face de divergências identificadas

pela perícia, em razão da Fiscalização (i) ter se equivocado ao tratar saídas para Centros de Distribuição como se fossem saídas para venda no varejo e (ii) cobrança em duplicidade de parte dos valores que foram reconhecidos pelo contribuinte em 70.838 notas fiscais que foram oferecidas à tributação como ajuste de “outros débitos”.

Posteriormente, após esgotado o prazo para apresentar o Recurso Voluntário, apresentou petição de fls. 1376/1377 requerendo a juntada de novo laudo técnico (fls. 1378/1384), desta vez para demonstrar que haveria um equívoco da Fiscalização no cálculo do IPI com base no VTM, o que elevou a carga tributária na venda de produtos importados em até 284,39% em relação aos produtos nacionais.

A Turma 3402 deste CARF, em sessão de 16/04/2024, por meio da Resolução nº 3402-003.993, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência, nos seguintes termos:

Nesse contexto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB):

1 – realize diligência aos estabelecimentos da Lojas Renner S/A em São Bernardo do Campo (SP), CNPJ 92.754.738/0070-94, e em Arujá (SP), CNPJ 92.754.738/0480-17, caso ainda existentes, para coleta de fotografias dos mesmos, documentos fiscais, depoimentos de funcionários e/ou quaisquer outras evidências que a Autoridade Tributária entender relevantes para esclarecer a dúvida sobre a condição destes estabelecimentos como atacadistas ou varejistas;

2 – verifique se no Auto de Infração e anexos o Auditor-Fiscal levou corretamente em consideração o lançamento dos débitos do IPI no campo “Outros Débitos”, em razão do alegado “erro sistêmico no programa gerador dos documentos fiscais” (que o recorrente informa ter sido a causa para a ausência de lançamento do IPI em diversas notas fiscais), e se o recorrente efetivamente ofertou tais valores à tributação;

3 – informe se realmente são procedentes as alegações do recorrente de que (i) 70.838 notas fiscais que tiveram inconsistências de destaque de IPI foram oferecidas à tributação como ajuste de “outros débitos” e (ii) deste total, o procedimento fiscalizatório identificou e considerou apenas 7.601 notas fiscais;

4 – anexar extrato do sistema CNPJ, informando se os estabelecimentos do contribuinte em São Bernardo do Campo (SP), CNPJ 92.754.738/0070-94, e em Arujá (SP), CNPJ 92.754.738/0480-17, possuem CNAE secundário, além do CNAE de varejista, conforme alegação constante do Recurso Voluntário, e se existe CNAE preponderante;

4 – com base nas informações e documentos acostados aos autos, bem como naqueles produzidos durante o procedimento de diligência, efetue nova reconstituição da escrituração fiscal do IPI, apurando o real valor do débito tributário, caso conclua pela existência de eventuais equívocos na apuração realizada no procedimento de fiscalização;

5 – elabore planilhas e relatório circunstaciado, com o máximo de detalhamento possível, para propiciar ao recorrente a correta compreensão da apuração efetuada, apresentando quaisquer informações adicionais que a Autoridade Tributária entender relevantes para a solução do litígio.

Em 10/09/2024, foi lavrado o Relatório de Diligência anexado às fls. 1458/1462, com as conclusões do procedimento. O contribuinte se manifestou sobre os resultados apresentados, nos termos do documento juntado às fls. 1469/1480.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DA ILEGALIDADE DA INTERPRETAÇÃO CONFERIDA PELA AUTORIDADE FISCAL AO ART. 195, II, DO REGULAMENTO DE IPI – INTERPRETAÇÃO QUE DEVE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO O DISPOSTO NO ART. 195, I, E 196, DO CTN, ASSIM COMO NO ART. 47, II, “B”, DO CTN

Alega o recorrente que deve ser afastada a interpretação conferida pela Autoridade Fiscal e mantida pela decisão recorrida de que a incidência de IPI sobre determinadas saídas deveria observar o valor tributável mínimo de 90% do preço de venda aos consumidores, previsto no art. 195, II, do Regulamento de IPI, sob os seguintes fundamentos, em apertada síntese:

44. Trata-se de norma criada para não permitir que contribuintes abusem de lacuna deixada pela regra geral. Ou seja, é regra a ser aplicada contra quem se utiliza de estruturas fiscais para não recolher tributos ou ter algum benefício de cunho fiscal ao operar à margem da regra geral de tributação. A demonstração de atos fraudulentos pelo contribuinte ou, ao menos, de indícios é essencial para que se utilize essa norma antielisiva.

45. Por se tratar de norma antielisiva, a sua interpretação deve ser sempre restritiva. Porém, mais do que isso a sua aplicação também deve se restringir apenas aos casos nos quais a regra geral não surta efeito.

46. Não é o caso da Recorrente, a qual possui uma imensa operação de importação de milhares e milhares de produtos do exterior para o seu CD em Santa Catarina, a partir do qual remete mercadorias para outros CDs e filiais

varejistas estabelecidas ao longo de todos os estados da federação para comercialização com consumidores finais pessoas físicas. Além das milhares de mercadorias que a Recorrente adquire no mercado interno para posterior comercialização no país, é a importação de produtos pelo estabelecimento importador que também dá vazão a toda a reconhecidíssima operação comercial varejista da Recorrente no território nacional.

(...)

49. Apesar disso, a decisão recorrida deixou de examinar em conjunto os referidos dispositivos e sua respectiva interpretação, limitando-se a alegar que a aplicação do VTM previsto no art. 195, II, do RIPI/2010, é vinculante e obrigatória. Nesse sentido, veja-se trechos da decisão recorrida (fl. 872):

(...)

51. Nesse sentido, veja-se abaixo o disposto nos arts. 46, II e 47, II, “b”, do CTN, assim como nos arts. 190, 195, I e II, e 196, parágrafo único, do RIPI:

(...)

52. Da leitura dos dispositivos acima não pode haver dúvidas que a base de cálculo do IPI nas remessas de estabelecimento equiparado a industrial é o valor da operação ou, na sua falta, o preço corrente da mercadoria no mercado atacadista do estabelecimento remetente. Portanto, ao equiparar a Recorrente a um estabelecimento industrial, deveria necessariamente a autoridade administrativa observar essas disposições para o lançamento do suposto IPI devido.

(...)

55. É fundamental levar-se em consideração essas questões que circundam as normas ora examinadas, pois é impossível a aplicação de qualquer norma jurídica sem uma interpretação razoável dos fatos que ensejam a sua aplicação, conforme bem aponta Humberto Ávila.

56. Assim, o valor tributável não deverá ser 90% do preço de venda no varejo, uma vez que tal preço é imensamente superior ao preço do produto adquirido e revendido em condições semelhantes envolvendo terceiras empresas importadoras e empresas independentes.

(...)

58. Criou-se, assim, um sistema em que somente na impossibilidade de identificação do preço corrente da mercadoria ou similar no mercado atacadista é que se poderia ser aplicado a norma disposta no art. 195, I, do CTN.

Vejamos o texto da lei:

Seção II - Da Base de Cálculo

Valor Tributável

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

(...)

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

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

(...)

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

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.

Arbitramento do valor tributável e tributação simplificada na importação

(Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)

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.

Art. 198. Nas hipóteses em que a identificação da mercadoria importada se torne impossível em razão de seu extravio ou consumo e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, a base de cálculo da tributação simplificada será arbitrada em valor equivalente à mediana dos valores por quilograma de todas as mercadorias importadas a título definitivo, pela mesma via de transporte internacional, constantes de declarações registradas no semestre anterior, incluídas as despesas de frete e seguro internacionais (Lei nº 10.833, de 2003, art. 67, § 1º). (Redação dada pelo Decreto nº 10.668, de 2021)

Parágrafo único. Na falta de informação sobre o peso da mercadoria, adotar-se-á o peso líquido admitido na unidade de carga utilizada no seu transporte (Lei nº 10.833, de 2003, art. 67, § 2º).

A partir da leitura dos dispositivos legais verifica-se, de imediato, o equívoco da tese do recorrente. Ele pede que lhe seja aplicado o método geral para levantamento da base de

cálculo, ignorando que existem regras de apuração específicas e que, pelo Princípio da Especialidade, a regra especial deve prevalecer sobre a regra geral. Foram destacados em negrito e sublinhado, nos textos acima colacionados, os casos específicos, nos quais as condições para aplicação da regra especial são discriminadas.

Da mesma forma, observa-se que em nenhum artigo da legislação encontra-se a condição que o contribuinte alega existir para a aplicação das regras específicas; apesar de afirmar que somente na impossibilidade de identificação do preço corrente da mercadoria ou similar no mercado atacadista o Auditor-Fiscal poderia valer-se das regras específicas, não indica em qual dispositivo legal encontra-se tal determinação. Logo, sua afirmação carece de embasamento legal.

Pelo exposto, voto por rejeitar essa preliminar de erro na aplicação da lei.

III – DA INCONSTITUCIONALIDADE E DA ILEGALIDADE DOS ARTS. 15, II, DA LEI N.º 4.502/64, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI N.º 9.532/97, E DO ART. 195, II, DO REGULAMENTO DE IPI, POR AFRONTA AOS ARTS. 146, III, -A-, DA CF, E 47, DO CTN – BASE DE CÁLCULO DO IPI FIXADA À MARGEM DA LEI COMPLEMENTAR – RICARF, ART. 62, II, -B- – APLICAÇÃO DE ENTENDIMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL

Alega o recorrente que, embora em sua Impugnação tenha deixado claro que o inciso II, do art. 15, da Lei nº 4.502/64 (posteriormente reproduzido no art. 195, II, do RIPI), invocado pela autoridade autuante para justificar o valor mínimo tributável utilizado para o lançamento de IPI seja sobretudo ilegal por contrariar a base de cálculo definida para o IPI em Lei Complementar (art. 47, II, do CTN), ainda que também seja inconstitucional por outros fundamentos, a decisão recorrida deixou de analisá-los, limitando-se a referir que não teria competência para tanto em razão do óbice estampado na Súmula CARF n.º 2.

Vejamos os fundamentos desta alegação, *in verbis*:

66. No entanto, o julgador administrativo de primeira instância deixou de observar que os dispositivos supramencionados não guardam correlação com a base de cálculo estampada no CTN e, por isso, não devem ser aplicados. Ou seja, independentemente de qualquer inconstitucionalidade que o Poder Judiciário possa reconhecer, a aplicação do art. 195, inciso II, do RIPI, na forma efetivada pelo auto de infração ora combatido é simplesmente ilegal pois conflita abertamente com a base de cálculo estabelecida para o IPI no art. 47, II, do CTN.

67. É dizer, a exigência de IPI sobre o valor tributável mínimo de 90% do preço de venda aos consumidores para os produtos transferidos de estabelecimento importador a outros estabelecimentos varejistas da mesma empresa afronta diretamente o Código Tributário Nacional (Lei Complementar).

68. Portanto, ainda que não possa reconhecer a inconstitucionalidade dos dispositivos utilizados no lançamento fiscal, o julgador administrativo pode e deve afastar a aplicação de dispositivo que contraria o Código Tributário

Nacional, especialmente no que diz respeito ao dispositivo que delimita a base de cálculo do IPI.

69. O IPI é um imposto de competência da União Federal que incide sobre operações com produtos industrializados, nos termos do art. 153, IV, da CF:

(...)

70. A Constituição Federal de 1988, ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional, estabeleceu em seu art. 146, III, “a”, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

71. Portanto, por se tratar de um imposto discriminado na Constituição Federal, a base de cálculo do IPI somente pode ser estabelecida por Lei Complementar. É o que determina o art. 146, III, “a”, da CF:

(...)

72. No caso do IPI, a Lei Complementar que dispõe sobre a sua base de cálculo é o Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66). Embora originalmente tenha sido veiculado por meio de lei ordinária, o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal com status de Lei Complementar, conforme amplamente reconhece a doutrina especializada¹²⁻¹³ e a jurisprudência, inclusive a do STF, como se infere do voto do Min. Alexandre de Moraes no Tema de Repercussão Geral n.º 906:

(...)

73. Assim, coube ao Código Tributário Nacional estabelecer as normas gerais para a incidência do IPI, especialmente aquelas relativas a fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes desse imposto. Abaixo, veja-se as normas do CTN que tratam desses elementos da obrigação tributária relacionada ao IPI:

(...)

76. Na realidade, da leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, percebe-se que, para qualquer hipótese do IPI incidente na saída de estabelecimento equiparado a industrial (cujo fato gerador está previsto no art. 46, II), a base de cálculo será, nos termos do art. 47, II, (a) “o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” ou, na falta deste, (b) “o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente”.

77. Não obstante a clareza dessas duas materialidades econômicas, a Autoridade Administrativa se valeu de uma terceira regra diversa, cujo fundamento estaria na Lei n.º 4.502/64 (alterada pela Lei n.º 9.532/97) e no RIPI:

(...)

78. No entanto, a grandeza econômica disposta pelo legislador ordinário nesses dispositivos (90% do preço de venda do estabelecimento varejista aos

consumidores) simplesmente não guarda qualquer relação com as duas hipóteses previstas no CTN para a base de cálculo do IPI, quando da sua incidência sobre as saídas de estabelecimento equiparado a industrial, como é o caso do auto de infração combatido.

(...)

82. Ou seja, a validade da legislação ordinária que versa sobre base de cálculo depende obviamente que suas disposições encontrem respaldo na legislação complementar e na Constituição Federal. Esse é o caso, por exemplo, do valor tributável mínimo relativo ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, previsto no art. 15, I, da Lei n.º 4.502/64 (reproduzido no art. 195, I, do RIPI),¹⁵ o qual encontra respaldo tanto no art. 47, II, do CTN, como na CF. Contudo, o mesmo não pode ser dito do inciso II, desse mesmo dispositivo da Lei n.º 4.502/64 e do RIPI, que prevê como base de cálculo 90% do preço de venda do estabelecimento varejista aos consumidores.

(...)

84. Dessa forma, **é inadmissível que norma de lei ordinária invada a competência exclusiva da lei complementar** e estabeleça base de cálculo completamente dissociada da estabelecida na legislação complementar, sob pena de padecer de ilegalidade por violação ao dispositivo da legislação complementar e de inconstitucionalidade por expressa violação ao art. 146, III, “a”, da CF.

85. Em contexto deveras semelhante, o Supremo Tribunal Federal decretou inconstitucional dispositivo de lei ordinária que ampliou a base de cálculo do IPI à margem do CTN. Veja-se abaixo o Tema de Repercussão Geral n.º 84:

(...)

86. Nesse *leading case*, o STF declarou inconstitucional norma ordinária que incluiu descontos incondicionais na base de cálculo do IPI, ampliando o alcance desse elemento da obrigação tributária para além do previsto no CTN (norma complementar competente), sendo que a estipulação de normas sobre base de cálculo é reservada à Lei Complementar pela Constituição Federal (art. 146, III, “a”, CF).

(...)

89. Portanto, o STF já declarou inconstitucional, por violação ao art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF, dispositivo de lei ordinária federal que dispõe sobre base de cálculo em descompasso com o quanto previsto no art. 47, do Código Tributário Nacional. E é exatamente esse o entendimento que deve ser aplicado no presente caso, a fim de reconhecer que a previsão de valor tributável mínimo contemplada no art. 15, II, da Lei n.º 4.502/64 (art. 195, II, RIPI) e utilizada no auto de infração ora combatido, é ilegal por violação ao art. 47, do CTN, e é inconstitucional por afronta ao art. 146, III, alínea “a”, da CF.

90. Se não bastasse isso, após o julgamento desse *leading case*, o E. Supremo Tribunal Federal seguiu reafirmando esse posicionamento e passou a reconhecer a inconstitucionalidade, também por violação ao art. 146, III, “a”, da CF, de outras normas editadas pelo legislador ordinário para dispor sobre a base de cálculo do IPI à margem do CTN, como, por exemplo, a inclusão do frete e demais despesas acessórias na base do IPI:

(...)

92. Ou seja, além de ser inconstitucional por violar o art. 146, III, “a”, da CF, a base de cálculo utilizada pela Autoridade Administrativa para cobrança do IPI (90% do preço de venda aos consumidores do estabelecimento varejista) também implica violação ao próprio art. 47, do CTN, razão pela qual à sua aplicação deve ser considerada ilegal e deve ser afastada por V. Sa.

94. Dessa forma, sob pena de violação ao art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição e ao art. 47, do Código Tributário Nacional, revela-se inadmissível a utilização do valor tributável mínimo previsto no art. 15, inciso II, da Lei n.º 4.502/64, com redação dada pela Lei n.º 9.532/97 (reproduzido de forma idêntica no art. 195, II, do RIPI),¹⁷ o qual não guarda qualquer relação com a base de cálculo definida pela Lei Complementar (no caso, o CTN) para a incidência do IPI.

95. Vale destacar que, aqui, se está diante de base de cálculo adotada pela Autoridade Lançadora que não está prevista no CTN, mas sim em lei ordinária, hipótese vedada, por inconstitucionalidade formal, pelo STF no tema de Repercussão Geral n.º 84, como antes transscrito. Nesse sentido, este CARF pode e deve reconhecer, aqui também, a inconstitucionalidade formal, na forma do art. 62, II, “b” do Regimento Interno do CARF (RICARF). É o que se requer, desde logo.

96. Assim, o provimento do presente recurso voluntário para afastar a aplicação do art. 15, II, da Lei 4.502/64 (195, II, do RIPI) é medida que se impõe, já que se trata de dispositivos de norma ordinária e regulamento que não guardam relação com a base de cálculo do IPI disposta na Lei Complementar (CTN).

Com razão a DRJ. As alegações do contribuinte versam sobre argumentos de inconstitucionalidade, os quais não podem ser apreciados em instância administrativa, conforme Súmula CARF nº 02. Quanto à alegação de conflito com o CTN, observo que o julgador administrativo não pode negar vigência à aplicação da lei; deve interpretá-la em harmonia com as demais normas legais, segundo o critério hermenêutico sistemático, mas jamais negando-lhe vigência, como propõe o contribuinte, ao afirmar que “*o provimento do presente recurso voluntário para afastar a aplicação do art. 15, II, da Lei 4.502/64 (195, II, do RIPI) é medida que se impõe*”.

Pelo exposto, voto por rejeitar essa preliminar de inaplicabilidade da legislação.

IV – DA INCONSTITUCIONALIDADE E DA ILEGALIDADE DOS ARTS. 15, II, DA LEI N.º 4.502/64, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI N.º 9.532/97, E DO ART. 195, II, DO REGULAMENTO DE IPI, POR AFRONTA AOS ARTS. 150, II, 152 E 170, IV, DA CF, AOS ARTS. 11, 46, 47 E 51 DO CTN, ASSIM COMO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO DE 1994 (GATT) – VALOR MÍNIMO TRIBUTÁVEL QUE NÃO GUARDA QUALQUER RELAÇÃO COM OS ELEMENTOS ESSENCIAIS DO IPI PREVISTOS NO CTN E VIOLA OS DITAMES DA IGUALDADE, ISONOMIA, VEDAÇÃO À DISCRIMINAÇÃO EM RAZÃO DA PROCEDÊNCIA E A LIVRE CONCORRÊNCIA

Alega o recorrente que, da mesma forma como referido no tópico anterior, a decisão da DRJ também deixou de examinar as alegações constantes no presente tópico, limitando-se a invocar a Súmula CARF n.º 2. Vejamos os fundamentos destas alegações, *in litteris*:

98. No entanto, a decisão recorrida (fls. 853-875) deixa de observar que o valor mínimo tributável utilizado no auto de infração – além de violar os primados da igualdade, isonomia tributária, vedação à discriminação em razão da procedência do bem, livre concorrência e do Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 – é manifestamente ilegal, pois não guarda qualquer relação com os elementos essenciais da hipótese de incidência do IPI, previstos nos arts. 46, 47, 51, do CTN, esse último combinado com o art. 9º, do próprio RIPI.

(...)

101. Já a vedação constitucional à discriminação em razão da procedência do bem não permite *“distinções em razão do local em que se situa o estabelecimento do contribuinte ou em que produzida a mercadoria, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, se engendra tratamento diferenciado”*, sendo que a jurisprudência dos Tribunais Superiores reconhece que é defeso ao Fisco conferir tratamento tributário díspar a bens nacionais e importados, em virtude do local de sua procedência.

(...)

108. E no presente caso, a manutenção do equilíbrio e da livre concorrência passa por não permitir que a Recorrente seja mais onerada por adquirir produtos importados e transferi-los para seus estabelecimentos varejistas do que seria caso fizesse a aquisição dos mesmos produtos de terceiros.

109. Isso porque a regra prevista no art. 195, II, do RIPI, que está sendo aplicada na autuação fiscal combatida, estabelece, concretamente, um valor completamente dissociado daquele que seria razoável se fixar para a venda de um produto originalmente importado e adquirido no mercado interno, por um estabelecimento atacadista a um estabelecimento varejista. Sendo assim, a aplicação do art. 195, II, do RIPI, para a incidência do IPI sobre as remessas de produtos importados pela Recorrente e transferidos a outros de seus estabelecimentos que operam no varejo implica completa inobservância ao disposto nos arts. 11, 46, 47 e 51 do Código Tributário Nacional, e nos arts. 5º, caput, 150, II, 152 e 170, IV, da Constituição.

(...)

120. Se não bastasse tudo isso, considerando que se trata de produtos originalmente importados, o valor mínimo tributável aplicado também viola a regra de tratamento nacional estabelecida no artigo III, do Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 (GATT), o qual foi aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 30/94 e Decreto Executivo n.º 1.355/94:

(...)

121. Vale lembrar que as disposições constantes nesse tratado internacional prevalecem sobre a legislação tributária interna brasileira, nos termos do art. 98, do CTN. (...)

(...)

122. Assim, não se tem dúvidas que a norma em questão (art. 195, II, do RIPI), vai de encontro ao quanto pactuado no Acordo Geral de Tarifas e Comércio, sendo que esse último deve prevalecer de forma a conferir ao produto importado o mesmo tratamento (ou seja, as mesmas regras de IPI) que são aplicadas ao produto nacional (regra do tratamento isonômico ao produto importado). Essa necessidade de se estender ao produto importado a regra tributária a que se submete o produto nacional já foi inclusive objeto de entendimento sumulado por parte do STF, em caso que envolvia a aplicação de benefício fiscal de ICMS:

Súmula n.º 575/STF – “*A mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional*”.

123. Diante de tudo isso, há que se reconhecer a aplicação do inciso I em detrimento do inciso II, ambos do art. 195, do RIPI, para a incidência do IPI sobre as saídas de produtos adquiridos pela Recorrente do seu estabelecimento importador e remetidos a outros de seus estabelecimentos que operam no varejo, sob pena de manifesta violação ao disposto nos arts. 11, 46, 47 e 51 do Código Tributário Nacional, e nos arts. 5º, caput, 150, II, 152 e 170, IV, da Constituição Federal.

Com razão a DRJ. As alegações do contribuinte versam novamente sobre argumentos de inconstitucionalidade, os quais não podem ser apreciados em instância administrativa, conforme Súmula CARF nº 02. Quanto à alegação de conflito com o CTN, o contribuinte retoma a mesma alegação do tópico anterior, dessa vez acrescentando que, além de afrontar o CTN, a norma que determina a forma de cálculo do VTM também violaria as regras do GATT:

120. Se não bastasse tudo isso, considerando que se trata de produtos originalmente importados, o valor mínimo tributável aplicado também viola a regra de tratamento nacional estabelecida no artigo III, do Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 (GATT), o qual foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/94 e Decreto Executivo nº 1.355/94:

Pelo exposto, voto por rejeitar essa preliminar de inaplicabilidade da legislação, com base nos mesmos fundamentos do tópico anterior.

V – DAS DEMAIS INCONSISTÊNCIAS DO AUTO DE INFRAÇÃO QUANTO À APURAÇÃO DO IPI SUPOSTAMENTE DEVIDO

Alega o recorrente que a decisão da DRJ também deixou de reconhecer as duas inconsistências levantadas com relação à apuração promovida pela autuação fiscal para o lançamento dos valores de IPI supostamente devidos, inconsistências essas que, caso acolhidas, resultariam em substancial redução dos valores autuados. Sustenta também que a decisão recorrida ignorou por completo laudo técnico produzido por auditores independentes.

Pede que, caso o Recurso Voluntário não seja integralmente provido com base nos tópicos anteriores, haveria ao menos que se corrigir as inconsistências apontadas no referido laudo técnico, sendo que, ao final, o valor da autuação deveria ser reduzido para R\$60.305.114,71, em valores históricos, conforme conclusão apresentada em laudo técnico (fls. 434-457).

Apresento, nos próximos tópicos, as inconsistências apontadas pelo recorrente.

V.1 – DA APLICAÇÃO INDEVIDA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO, PREVISTO NO ART. 195, II, DO RIPI, A REMESSAS EFETUADAS PELA RECORRENTE A SEUS CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO, ESTABELECIMENTOS QUE NÃO SÃO VAREJISTAS

No presente tópico, o recorrente apresenta a primeira das duas inconsistências levantadas com relação à apuração promovida pela autuação fiscal, nos seguintes termos:

127. Conforme já mencionado, a primeira inconsistência diz respeito a exigência de IPI com base no valor tributável mínimo referente a destinatários varejistas para remessas efetuadas pela Recorrente para estabelecimentos que, na realidade, correspondem a Centros de Distribuição em São Bernardo do Campo/SP (CNPJ n.º 92.754.738/0070-94) e em Arujá/SP (CNPJ n.º 92.754.738/0480-17) e que, portanto, são estabelecimentos NÃO varejistas, de modo que inaplicável a regra prevista no art. 195, II, do RIPI/2010.

(...)

130. Assim, uma parte dos valores lançados com base no item 4.1 do relatório fiscal não se sujeita ao suposto valor tributável mínimo considerado pela Fiscalização e deve ser excluída do lançamento fiscal, conforme demonstrativo abaixo colacionado:

(...)

131. Quanto a esse ponto, vale observar que a decisão recorrida deixou de acolher os argumentos deduzidos pela Recorrente em sua impugnação, pois o CNAE indicado nos cartões CNPJ desses estabelecimentos (CNPJs n.º

92.754.738/0070-94 e 92.754.738/0480-17) diz respeito a atividade varejista, de modo que, no entender do julgador a quo, esses estabelecimentos seriam varejistas. No entanto, equivoca-se a decisão recorrida.

132. Ainda que conste essa informação no cartão CNPJ, a qual é mero reflexo do CNAE principal da matriz da empresa, estes dois estabelecimentos são efetivamente Centros de Distribuição, cuja atividade preponderante é de atacado, conforme CNAE preponderante na SEFIP desses estabelecimentos, o qual é inclusive utilizado para fins de recolhimento de SAT/RAT. Para não haver dúvidas disso, veja-se abaixo o CNAE preponderante n.º 4693100 na SEFIP do CD de São Bernardo do Campo (CNPJ n.º 92.754.738/0070-94), assim como a atividade descrita para esse CNAE,²⁶ qual seja, “Comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários”:

(...)

133. E não só isso: basta examinar os livros fiscais dos estabelecimentos de São Bernardo do Campo/SP (CNPJ n.º 92.754.738/0070-94) e de Arujá/SP (CNPJ n.º 92.754.738/0480-17) para concluir que estes estabelecimentos não praticam operações de venda a varejistas nem a consumidores finais, já que não consta nenhuma operação com os CFOPs 5102, 5405 e 6108.

(...)

136. Diante disso, é imprescindível que seja provido o presente recurso voluntário para excluir o valor de R\$4.262.016,28 do lançamento fiscal, uma vez que as remessas efetuadas a esses estabelecimentos não se enquadram como estabelecimentos varejistas e, consequentemente, não se sujeitam ao valor tributável mínimo considerado pela Fiscalização.

Tendo em vista as alegações apresentadas acima, a Turma 3402 deste Conselho, conforme já narrado no relatório deste acórdão, resolveu converter o julgamento em diligência, formulando os seguintes questionamentos:

Nesse contexto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB):

1 – realize diligência aos estabelecimentos da Lojas Renner S/A em São Bernardo do Campo (SP), CNPJ 92.754.738/0070-94, e em Arujá (SP), CNPJ 92.754.738/0480-17, caso ainda existentes, para coleta de fotografias dos mesmos, documentos fiscais, depoimentos de funcionários e/ou quaisquer outras evidências que a Autoridade Tributária entender relevantes para esclarecer a dúvida sobre a condição destes estabelecimentos como atacadistas ou varejistas;

(...)

4 – anexar extrato do sistema CNPJ, informando se os estabelecimentos do contribuinte em São Bernardo do Campo (SP), CNPJ 92.754.738/0070-94, e em Arujá (SP), CNPJ 92.754.738/0480-17, possuem CNAE secundário, além do CNAE

de varejista, conforme alegação constante do Recurso Voluntário, e se existe CNAE preponderante;

A diligência foi realizada, com os seguintes resultados:

Cumprimento da Diligência

Em cumprimento da diligência, o contribuinte foi intimado em 09/08/2024 a apresentar relação de notas fiscais com demonstração da apuração dos Outros débitos escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI nos anos 2017 a 2020, cumprida em 30/08/2024 pela entrega do arquivo IPI_COMPLEMENTAR_2017 a 2020 (termo de anexação fl. 1.436).

A recorrente tem parcial razão em suas alegações, como se passa a expor em resposta aos 5 quesitos formulados na Resolução.

Quesito 1: *realize diligência aos estabelecimentos da Lojas Renner S/A em São Bernardo do Campo (SP), CNPJ 92.754.738/0070-94, e em Arujá (SP), CNPJ 92.754.738/0480-17, caso ainda existentes, para coleta de fotografias dos mesmos, documentos fiscais, depoimentos de funcionários e/ou quaisquer outras evidências que a Autoridade Tributária entender relevantes para esclarecer a dúvida sobre a condição destes estabelecimentos como atacadistas ou varejistas*

O estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0070-94 não mais existe desde 05/09/2018 pelo motivo Extinção Por Encerramento Liquidação Voluntária (fl. 1.437). Apesar de sua atividade econômica cadastrada fosse 47.81-4/00 Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, o Livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 959/1.371) aponta predominância de entradas nos CFOPs 1.102 Compra para comercialização e 2.152 Transferência para comercialização e saídas sob os CFOPs 5.152 e 6.152 de Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para outro estabelecimento da mesma empresa. **De fato, são operações características de centro de distribuição, o estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0070-94 não era varejista.**

O estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0480-17 está ativo, suas atividades econômicas cadastradas são 47.81-4/00 Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, 47.13-0/04 Lojas de departamentos ou magazines, exceto lojas francas (Duty Free) e 47.72-5/00 Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal (fl. 1.440).

Fica localizado no complexo logístico CBSK em Arujá-SP compartilhado pela Lojas Renner S/A com outras diversas empresas. Em fotos do local dos anos 2018, 2020 e 2024 obtidas pelo Google Maps (fls. 1.451/1.456) nota-se que não há tráfego de pessoas nem acesso delas ou estrutura de atendimento, apenas movimentação de mercadorias por empresas de coleta, transporte e entrega.

O Livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 1.441/1.450) demonstra a predominância de saídas sob os CFOPs 5.102 Venda de mercadoria adquirida ou

recebida de terceiros e 6.108 Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte, típicas de varejo.

Como não há atendimento direto ao público consumidor no local, depreende-se que dali são despachadas vendas efetuadas pelos canais on-line.

Confirma-se então o estabelecimento CNPJ 92.754.738/0480-17 como varejista.

(...)

Quesito 4: anexar extrato do sistema CNPJ, informando se os estabelecimentos do contribuinte em São Bernardo do Campo (SP), CNPJ 92.754.738/0070-94, e em Arujá (SP), CNPJ 92.754.738/0480-17, possuem CNAE secundário, além do CNAE de varejista, conforme alegação constante do Recurso Voluntário, e se existe CNAE preponderante

Códigos CNAE listados na resposta ao quesito 1, extratos às fls. 1.437/1.440.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao pedido, para reconhecer que apenas o estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0480-17 atuava como varejista e, portanto, excluir da base de cálculo do lançamento o valor das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0070-94.

V.2 – DO IPI QUE NÃO FOI DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS POR ERRO DE SISTEMA, MAS QUE FOI DEVIDAMENTE LANÇADO PELA RECORRENTE EM SUA ESCRITA FISCAL NO CAMPO “OUTROS DÉBITOS”

No presente tópico, o recorrente apresenta a segunda das duas inconsistências levantadas com relação à apuração promovida pela autuação fiscal, nos seguintes termos:

137. Já a segunda inconsistência diz respeito a circunstância de que, embora tenha reconhecido que parte da ausência de destaque de IPI nos documentos fiscais autuados se deu por erro sistêmico no programa gerador dos documentos fiscais, conforme informado pela Recorrente durante a fiscalização, e referido que consideraria os respectivos ajustes promovidos pela Recorrente em sua escrita fiscal no campo “Outros Débitos” para garantir a tributação e o recolhimento de IPI sobre tais operações, a Autoridade Autuante simplesmente deixou de considerar esses ajustes para abater os débitos lançados no auto de infração, de modo que há na autuação débitos lançados sobre operações cujo IPI já foi recolhido diretamente no campo “Outros Débitos” da EFD.

138. Quanto a esse ponto, a decisão recorrida se limitou a dizer que “a fiscalização percebeu essa particularidade” e indicou que isso estaria consignado no próprio auto de infração, a partir do seguinte trecho: “quando da reconstituição da escrita fiscal serão considerados os ajustes promovidos pela fiscalizada na sua escrita fiscal, conforme verificado pela fiscalização e conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01, ao Termo de Intimação Fiscal 02 e ao Termo de Intimação Fiscal 04” (fl. 256).

139. No entanto, equivoca-se mais uma vez a decisão recorrida, pois é justamente isso que a Recorrente defendeu em sua impugnação: não obstante tenha realmente consignado que consideraria os ajustes promovidos pela Recorrente em sua escrita fiscal quando da reconstituição da escrita fiscal no auto de infração, a Autoridade Autuante simplesmente não os considerou para abater os valores lançados em razão da ausência de destaque de IPI.

140. Para não haver dúvidas disso e facilitar a visualização do que ora se afirma, a Recorrente passa a demonstrar de maneira específica para uma competência a título de exemplo, qual seja, a competência de “jan-2019”.

(...)

149. O que se denota disso é que os débitos apurados pela Fiscalização foram lançados em acréscimo aos valores já escriturados no RAIFI, quando, em verdade, deveriam ter sido abatidos pelos valores lançados no campo “Outros Débitos” do RAIFI, já que estes dizem respeito justamente a parte daqueles débitos apurados pela Fiscalização pela suposta ausência de destaque de IPI nos documentos fiscais e que já havia sido identificada (a ausência de destaque) muito antes pela Recorrente, que, como forma de não deixar de ofertar essas operações à tributação do IPI, escriturou os respectivos débitos.

150. Como não considerou o reflexo dos débitos já escriturados diretamente no campo “Outros Débitos” para a redução de valores de IPI que estariam em aberto, ao final, o valor total de IPI cobrado no auto de infração para a competência de “jan-2019” foi o total do IPI apurado e lançado no valor de R\$ 1.350.302,69 sem qualquer redução ou abatimento, conforme consta na última tabela colacionada no TVF (fls. 262-263):

(...)

151. Ou seja, faltou que a autuação fiscal conferisse o verdadeiro reflexo da escrituração dos valores no campo “Outros Débitos”, qual seja, o de reduzir os valores de IPI não ofertados à tributação pela Recorrente e lançados no AI.

(...)

166. Portanto, está havendo inadmissível cobrança em duplicidade sobre operações que, a despeito de seus documentos fiscais terem sido emitidos sem qualquer destaque de IPI, foram ofertadas à tributação pela Recorrente a partir da sua escrituração no campo “Outros Débitos”.

167. Enfim, o que precisa ficar absolutamente claro é que basta o cotejo de NFs indicadas como já ofertadas à tributação pela Recorrente nas planilhas apresentadas como anexos às respostas aos Termos de Fiscalização 1, 2, 3 e 4 (fls. 58-60, 104-115, 178, 164-165, 192 e 202), e o cotejo com os documentos fiscais autuados nas planilhas que originaram as tabelas constantes no TVF do auto de infração ora combatido, para se ter certeza de que o recurso voluntário deve ser provido para afastar a cobrança em duplicidade ou, ao menos, que deve ser

provado o recurso para cassar a decisão recorrida a fim de que as alegações da Recorrente sejam devidamente analisadas em primeira instância administrativa, ou, ainda, para determinar a conversão do julgamento para realização de diligência.

(...)

171. Assim, demonstrado que parte os débitos lançados no auto de infração já haviam sido registrados pela Recorrente diretamente em seus livros fiscais e na sua própria EFD (no campo “Outros Débitos IPI”) e, portanto, incluídos na apuração do IPI recolhido mensalmente pela Recorrente, há que se reconhecer que foram indevidamente lançados pelo Fisco na autuação ora combatida.

Tendo em vista as alegações apresentadas acima, a Turma 3402 deste Conselho, conforme já narrado no relatório deste acórdão, resolveu converter o julgamento em diligência, formulando os seguintes questionamentos:

Nesse contexto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB):

(...)

2 – verifique se no Auto de Infração e anexos o Auditor-Fiscal levou corretamente em consideração o lançamento dos débitos do IPI no campo “Outros Débitos”, em razão do alegado “erro sistêmico no programa gerador dos documentos fiscais” (que o recorrente informa ter sido a causa para a ausência de lançamento do IPI em diversas notas fiscais), e se o recorrente efetivamente ofertou tais valores à tributação;

3 – informe se realmente são procedentes as alegações do recorrente de que (i) 70.838 notas fiscais que tiveram inconsistências de destaque de IPI foram oferecidas à tributação como ajuste de “outros débitos” e (ii) deste total, o procedimento fiscalizatório identificou e considerou apenas 7.601 notas fiscais;

A diligência foi realizada, com os seguintes resultados:

Quesito 2: *verifique se no Auto de Infração e anexos o Auditor-Fiscal levou corretamente em consideração o lançamento dos débitos do IPI no campo “Outros Débitos”, em razão do alegado “erro sistêmico no programa gerador dos documentos fiscais” (que o recorrente informa ter sido a causa para a ausência de lançamento do IPI em diversas notas fiscais), e se o recorrente efetivamente ofertou tais valores à tributação*

A autoridade autuante considerou os valores insertos como Outros Débitos na sua reconstituição do RAIPI, coluna Débitos Escriturados Dados do RAIPI da Tabela - Reconstituição da Escrita Fiscal (soma de Saídas com Débito IPI e Outros Débitos IPI do RAIPI informado pelo contribuinte), conforme consta no Termo de Verificação Fiscal.

Quesito 3: *informe se realmente são procedentes as alegações do recorrente de que (i) 70.838 notas fiscais que tiveram inconsistências de destaque de IPI foram oferecidas à tributação como ajuste de “outros débitos” e (ii) deste total, o procedimento fiscalizatório identificou e considerou apenas 7.601 notas fiscais*

O confronto entre os demonstrativos de cálculo utilizados no lançamento e o demonstrativo entregue pela recorrente a esta Diligência aponta que ela tem razão nesta parte da alegação. A Fiscalização apurou débitos de imposto sobre saídas sem destaque de IPI em nota fiscal, mas sobre as quais a recorrente havia calculados débitos em procedimento a parte, logo após a emissão do documento, que então inseridos na apuração do devido no RAIFI como Outros Débitos.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento a este pedido, nos termos da diligência realizada, para excluir do lançamento o valor das 63.237 (70.838 – 7.601) notas fiscais cujo respectivo débito de IPI foi registrado no RAIFI como “Outros Débitos”.

VI – CONCLUSÃO DA DILIGÊNCIA E MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Ainda na resolução que determinou a diligência, a Turma 3402 determinou o seguinte:

Nesse contexto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB):

(...)

4 – com base nas informações e documentos acostados aos autos, bem como naqueles produzidos durante o procedimento de diligência, efetue nova reconstituição da escrituração fiscal do IPI, apurando o real valor do débito tributário, caso conclua pela existência de eventuais equívocos na apuração realizada no procedimento de fiscalização;

5 – elabore planilhas e relatório circunstanciado, com o máximo de detalhamento possível, para propiciar ao recorrente a correta compreensão da apuração efetuada, apresentando quaisquer informações adicionais que a Autoridade Tributária entender relevantes para a solução do litígio.

A Autoridade Tributária cumpriu essas determinações da diligência, com os seguintes resultados (dois quesitos tiveram numeração repetida – quesito 4 – por engano):

Quesito ‘4’: *com base nas informações e documentos acostados aos autos, bem como naqueles produzidos durante o procedimento de diligência, efetue nova reconstituição da escrituração fiscal do IPI, apurando o real valor do débito tributário, caso conclua pela existência de eventuais equívocos na apuração realizada no procedimento de fiscalização*

Esta análise foi baseada nos arquivos NF 2017 2018 VALOR TRIBUT MÍNIMO, NF 2019 2020 VALOR TRIBUT MINIMO e REMESSAS CENTROS DISTRIB (termos de

anexação fls. 240/242) produzidos pela auditoria fiscal, que acompanharam o Termo de Verificação Fiscal e o lançamento impugnado, e no arquivo IPI_COMPLEMENTAR_2017 a 2020 demonstrativo dos Outros Débitos disponibilizado pela recorrente a esta Diligência. A reapuração do montante devido foi efetuada com base nas seguintes modificações em relação à apuração original da autuação:

Por o estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0070-94 não ser varejista, suas notas fiscais foram retiradas do cálculo por valor tributável mínimo e inseridas no cálculo por valor da operação entre as demais saídas de centros de distribuição.

Efetuada comparação por item de nota fiscal, foram excluídos aqueles que o valor de IPI calculado pela Fiscalização na reapuração original (colunas IPI - Novo Valor e Diferença IPI dos arquivos NF 2017 2018 VALOR TRIBUT MÍNIMO, NF 2019 2020 VALOR TRIBUT MINIMO e REMESSAS CENTROS DISTRIB) já estava computado entre os Outros Débitos (coluna “Outros débitos” do arquivo IPI_COMPLEMENTAR_2017 a 2020).

Mantiveram-se os itens não encontrados entre os Outros Débitos e aqueles itens que o valor computado entre os Outros Débitos era inferior ao IPI calculado pela Fiscalização na reapuração original, em relação aos quais efetuado o abatimento parcial.

O valor de IPI devido sobre cada saída, por item de nota fiscal, está na coluna Diferença restante das planilhas NFs CD e NFs Varejistas do arquivo Diligência - Recálculo IPI (termo de anexação fl. 1.457). A reconstituição da escrita fiscal está demonstrada na planilha RAIPI reconstituído, resultando nos montantes abaixo:

(...)

Quesito 5: *elabore planilhas e relatório circunstanciado, com o máximo de detalhamento possível, para propiciar ao recorrente a correta compreensão da apuração efetuada, apresentando quaisquer informações adicionais que a Autoridade Tributária entender relevantes para a solução do litígio*

Planilhas citadas na resposta ao quesito ‘4’. **Em considerações adicionais firmamos que, em que pese a exoneração parcial do tributo devido acima demonstrada, a manutenção do total da multa do lançamento original se impõe.**

(...)

O contribuinte trouxe durante o procedimento fiscal e em recurso voluntário “*a circunstância de que, embora tenha reconhecido que parte da ausência de destaque de IPI nos documentos fiscais autuados se deu por erro sistêmico no programa gerador dos documentos fiscais, conforme informado pela Recorrente durante a fiscalização*”. Incontestado, houve emissão de notas fiscais sem destaque de IPI.

Segundo o Regulamento do IPI, Decreto n. 7.212/2010:

Art. 548. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária que importe em inobservância de preceitos estabelecidos ou disciplinados por este Regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-lo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 64).

Parágrafo único. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou do responsável, e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (Lei nº 5.172, de 1966, art. 136).

...

Art. 569. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto destacado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser destacado ou recolhido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13).

Mesmo que o imposto devido tenha sido apurado via Outros Débitos no RAIFI, a conduta omissiva voluntária ou involuntária na emissão de documentos fiscais é passível de penalidade pois esta independe da intenção do agente ou dos efeitos do ato.

Não se trata de inovação no critério jurídico da autuação, além de prevista no mesmo dispositivo da multa vinculada por falta de recolhimento, artigo 569, retro transcrito, a multa isolada por falta de destaque somente não foi lançada à época pois já presente aquela outra que, pelo princípio da consunção, a absorveu. Afastada a multa por falta de recolhimento, resurge a multa por falta de destaque, no mesmo valor da autuação original.

Sobre o resultado da diligência fiscal, o contribuinte se manifestou através de documentos juntado às fls. 1469/1480:

1. Em resposta à diligência determinada pela C. 2^a Turma Ordinária, da 4^a Câmara, da 3^a Seção, do CARF (fls. 1404-1418), a Fiscalização (i) examinou a natureza dos estabelecimentos de CNPJs 92.754.738/0070-94 e 92.754.738/0480-17, bem como a relação de notas fiscais que compuseram os lançamentos de IPI no campo “Outros Débitos” do RAIFI nos anos de 2017 a 2020 e (ii) emitiu Relatório de Diligência (fls. 1458-1462 relatório, a **Fiscalização promoveu a reapuração do IPI objeto dos itens 4.1 e 4.2 da autuação fiscal, indicando a necessidade de redução, a título de principal, de R\$28.330.253,70 do valor originalmente autuado (R\$53.158.777,48), consolidando como IPI supostamente devido o total de R\$24.828.523,78**, com base nos seguintes ajustes:

(...)

2. Com relação a esses ajustes, a Recorrente concorda com a confirmação de que o estabelecimento de CNPJ nº 92.754.738/0070-94 não é varejista, como já defendia desde a sua impugnação. Também, a Recorrente concorda com a

exclusão do auto de infração dos valores de IPI que já haviam sido alvo de lançamento pela própria Recorrente no campo “Outros Débitos” da sua EFD.

3. Portanto, em síntese, a Recorrente concorda com a redução de R\$28.330.253,70 do valor de IPI originalmente autuado, conforme reconhecido no resultado da diligência, e pugna para que, como reflexo de tal redução, sejam proporcionalmente reduzidos os juros e multas lançados no auto de infração.

4. Aliás, essa é a única discordância e ressalva que a Recorrente faz em relação ao resultado da diligência: a conclusão sobre o (não) reflexo dessa exclusão parcial de IPI na multa de ofício originalmente lançada na autuação.

5. Segundo a Autoridade responsável pela diligência, seria possível manter a penalidade de 75% originalmente lançada a título de multa de ofício pela falta de recolhimento de IPI sobre os valores excluídos, pois, ainda que reconhecido indevido o IPI, haveria o descumprimento de obrigação instrumental acessória pela ausência de destaque desse IPI pago nas notas fiscais do contribuinte, o que ensejaria então a aplicação de multa isolada de 75%. Nesse sentido, veja-se trecho da resposta ao quesito 5 no resultado da diligência:

(...)

6. Da leitura acima, fica latente dois fatos: (i) o afastamento da multa de ofício lançada pela falta de recolhimento de IPI como reflexo do reconhecimento de inociorância dessa falta de recolhimento, (ii) a imposição (pela autoridade que realizou a diligência) de multa isolada vinculada a suposto descumprimento de obrigação acessória (falta de destaque do IPI em documento fiscal). Ou seja, a diligência está lançando multa isolada que “não foi lançada à época”. O lançamento, agora, de multa isolada em face de fato já existente e que originalmente não havia sido alvo de imposição de multa é a justificativa para a não desconstituição da penalidade imposta no auto de infração, o que é inaceitável.

7. Ora, com a devida vênia da Autoridade responsável pela diligência, trata-se inequivocamente de verdadeira e odiosa inovação e alteração do fundamento do lançamento original a partir da diligência, o que é vedado pelos arts. 142, 146, do CTN, 50, incisos I e II, da Lei n.º 9.784/99, 10, III e IV, e 18, § 3º, do Decreto n° 70.235/72, todos abaixo in verbis:

(...)

8. Se não bastasse a atividade de constituição de crédito tributário pelo lançamento, inclusive a verificação e indicação da ocorrência do fato gerador, ser de competência privativa da Autoridade Autuante (inclusive no que tange à aplicação da multa), bem como a ausência de determinação de matéria tributável e motivação no lançamento original para justificar a cobrança de multa isolada, no presente caso está havendo nítida inovação e alteração da fundamentação da exigência para a cobrança de multa isolada SEM que haja a lavratura de auto de

infração ou emissão de notificação de lançamento complementar, o que é exigido expressamente pelo § 3º, do art. 18, do Decreto n.º 70.235/72.

9. Ora, não se está dizendo aqui que a Autoridade responsável pela diligência não poderia ter verificado incorreções, omissões ou inexatidões no lançamento original, passíveis de ensejar a ocorrência de outras infrações distintas daquelas aplicadas no auto de infração que ensejou a diligência. Pelo contrário, o próprio art. 18, § 3º, do Decreto n.º 70.235/72 prevê essa possibilidade. Contudo, para que essa verificação durante a diligência seja formalizada e passe a produzir efeitos em face do contribuinte é indispensável que seja lavrada autuação fiscal complementar.

(...)

15. Portanto, não há dúvidas que a penalidade de R\$39.869.082,86 lançada originalmente no auto de infração possui natureza de multa de ofício e é decorrente do descumprimento de obrigação principal concernente na suposta falta de recolhimento de IPI conforme apurado e indicado pela Autoridade Autuante. É dizer: a “conduta delitiva” da Recorrente que motivou o lançamento dessa multa foi a suposta falta de recolhimento de IPI que o Auditor Autuante apurou e que, durante a diligência, se viu que ao menos parte desse não recolhimento apontado não prosperava.

16. Qualquer modificação a respeito do fundamento e da conduta infracional reputada à Recorrente representa alteração do fundamento do lançamento, o somente pode ser efetuado pela Autoridade Administrativa por meio de novo lançamento ou lançamento complementar, nos termos do art. 18, § 3º, do Decreto n.º 70.235/72, amplamente respaldado pela jurisprudência do CARF.

17. E é isso o que está ocorrendo no presente caso: apesar de manter a mesma multa de 75% aplicada originalmente lançada no auto de infração, o resultado da diligência alterou completamente a infração que fundamentou o seu lançamento: descumprimento de obrigação acessória ao invés de descumprimento de obrigação principal, já que essa infração foi afastada durante a diligência.

18. E não se diga que o fato de a ambas as infrações e penalidades estarem previstas no mesmo dispositivo legal (art. 80, da Lei n.º 4.502/64 e 569, do RIPI) permitiria a substituição de uma pela outra, como tenta fazer crer que seria possível o Auditor responsável pela diligência. Trata-se de infrações decorrentes de condutas completamente distintas, cujos fatos geradores decorrem do descumprimento de obrigações inclusive de naturezas diversas: uma é decorrente de descumprimento de obrigação principal, enquanto a outra é decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

19. Ora, o próprio Código Tributário Nacional estabelece claramente que a obrigação tributária é principal ou acessória, sendo que a principal surge com a ocorrência do fato gerador ligado ao pagamento do tributo, enquanto a acessória tem por objeto prestações, positivas ou negativas, no interesse da fiscalização.

Inclusive o fato gerador dessas obrigações é completamente distinto, veja-se abaixo os arts. 113, 114 e 115, do CTN:

(...)

20. Portanto, a própria legislação estabelece com muita propriedade e clareza a completa distinção entre a natureza e fatos geradores das obrigações principais e acessórias, sendo que o mesmo evidentemente vale para as infrações decorrentes do descumprimento dessas obrigações. Não há como confundir descumprimento de obrigação principal com descumprimento de obrigação acessória, são infrações completamente distintas.

(...)

23. No mais, vale lembrar que o relatório fiscal não trazia quaisquer elementos da matéria tributável para justificar a cobrança da multa isolada, o que, nos termos do art. 142, do CTN, reforça a nulidade ora levantada tendo em vista que implica preterição do direito de defesa da Recorrente, nos termos dos arts. 2º, caput, e 50, incisos I e II, da Lei n.º 9.784/99. Aliás, muito mais do que isso: SEQUER há alguma referência à expressão “multa isolada” no Termo de Verificação Fiscal (fls. 243-263).

(...)

34. Por fim, além da ressalva acima relativa à indevida manutenção da multa de 75% sobre os valores de IPI excluídos do lançamento fiscal, vale relembrar que o recurso voluntário apresenta outros fundamentos não enfrentados nesta diligência, cujo acolhimento por essa C. Câmara certamente ensejará o reconhecimento da improcedência da autuação fiscal, razão pela qual a Recorrente os reitera nesse momento.

35. POSTO ISSO, requer-se a V. Sa. que receba as razões ora expostas, para que em acréscimo àquelas constantes na impugnação e no resultado da diligência apresentada pela Fiscalização, julgue improcedente o auto de infração em epígrafe, desconstituindo-se integralmente o crédito tributário nele lançado.

Em relação à questão da manutenção da multa de ofício, com razão o recorrente.

A tese levantada durante a diligência, de que a multa por falta de destaque do valor do imposto na respectiva nota fiscal teria sido absorvida pela multa por falta de recolhimento do imposto destacado, por aplicação do Princípio da Consunção, está correta. O equívoco da Autoridade Tributária reside no entendimento de que, descaracterizada a infração fim, persistiria a infração meio. Vejamos.

A norma do RIPI prevê o seguinte:

Art. 569. A falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal **ou** a falta de recolhimento do imposto destacado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor do imposto

que deixou de ser destacado ou recolhido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13).

(...)

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 8º, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13):

I - juntamente com o imposto, quando este não houver sido lançado nem recolhido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 8º, inciso I, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13); ou

II - isoladamente, nos demais casos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 8º, inciso II, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13).

Como se verifica, o *caput* do art. 569 prevê duas hipóteses distintas para a aplicação de multa de 75%: se o contribuinte não lança (confissão em DCTF) e nem recolhe o tributo, destacado ou não, o caso é de lançamento da multa pela 2^a hipótese, juntamente com o imposto; caso o contribuinte tenha lançado ou recolhido o tributo, como de fato ocorreu no presente caso, mas não tenha destacado o imposto na nota fiscal, aplica-se a multa isolada, pela caracterização da 1^a hipótese, conforme determina o § 8º acima transscrito.

Segundo o entendimento da Fiscalização, foram identificadas as duas hipóteses simultaneamente, sendo que a falta de destaque do IPI na nota fiscal foi o meio utilizado pelo contribuinte para o cometimento da 2^a infração tributária, o não lançamento do imposto, caracterizando a acusação fiscal de sonegação. A infração meio, portanto, fora absorvida pela infração fim, e a autuação se limitou ao lançamento da multa pela 2^a hipótese.

Ocorre, no entanto, que o Auditor-Fiscal cometeu um erro na análise dos fatos, pois não observou que, apesar do contribuinte não ter destacado o IPI na nota fiscal, registrou o valor no RAIFI na coluna “Outros débitos”, como identificado na diligência, e procedeu ao seu recolhimento. Logo, deveria ter realizado o lançamento da multa de 75% com fundamento na 1^a hipótese prevista no *caput* do art. 569, e não com fundamento na 2^a hipótese.

Nesse contexto, o art. 145, III, do CTN, dispõe que o lançamento somente poderia ser alterado em virtude de iniciativa de ofício, em algum dos casos previstos no art. 149:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;**
- V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;**
- VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
- VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
- IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

A situação poderia se subsumir às previsões dos incisos IV ou V, pois ao não destacar o IPI nas notas fiscais e lançar o tributo na coluna “Outros débitos”, quando deveria constar da coluna “Débitos” do RAIFI, o contribuinte comete erro quanto a elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, ao mesmo tempo em que se comprova inexatidão no exercício da atividade de lançamento por homologação.

O caso concreto também se enquadra na hipótese prevista no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando

entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, **inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar**, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No caso da revisão de ofício, prevista no art. 145 do CTN, o § único do art. 149 determina que só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, ou seja, enquanto não tiver ocorrido a decadência do direito de constituir o crédito tributário. Como o período da presente autuação se refere a 01/01/2017 a 31/12/2020, constata-se que, no momento da realização da diligência, ainda seria possível o lançamento da multa referente ao período entre 12/2019 e 12/2020, equivalente a 13 meses.

Entretanto, conforme consta no Decreto nº 70.235/72, quando, em diligências realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções ou inexatidões de que resultem inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração complementar. A Autoridade Administrativa limitou-se a realizar este comentário, mas não se tem notícia, nos autos, de qualquer auto de infração complementar.

A tese levantada na diligência, de simples e automática substituição da infração fim, que foi desconstituída, pela infração meio, que permaneceria, não encontra embasamento legal. Ao contrário, a legislação é expressa ao afirmar que, havendo inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração complementar, o que não ocorreu.

A multa de ofício pela falta de recolhimento do imposto, portanto, deverá ser cancelada proporcionalmente ao valor do tributo que foi parcialmente exonerado neste julgamento.

VII - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar todas as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) reconhecer que apenas o estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0480-17 atuava como varejista e, portanto, excluir da base de cálculo do lançamento o valor das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento de CNPJ 92.754.738/0070-94 e (ii) excluir do lançamento o valor das 63.237 (70.838 – 7.601) notas fiscais cujo respectivo débito de IPI foi registrado no RAIFI como “Outros Débitos”.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares