



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721548/2021-22
ACÓRDÃO	3301-014.617 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LOJAS RENNER S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2020

AFASTAMENTO DE LEI OU DECRETO EM VIGOR. IMPOSSIBILIDADE

Por força do art. 98 do RICARF, é vedado aos membros das Turmas de Julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto em vigor.

SÚMULA CARF Nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA.

A descrição contida no Auto de Infração integra o lançamento e, juntamente com a indicação do enquadramento legal, consistem em fundamentação do lançamento. A divergência quanto à interpretação do dispositivo legal não dá azo à nulidade.

IPI. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS A ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA QUE OPERE EXCLUSIVAMENTE NA VENDA A VAREJO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Apenas as transferências para estabelecimento da mesma empresa que opere exclusivamente na venda a varejo devem ser realizadas com a aplicação da regra que define base de cálculo mínima correspondente a 90% (noventa por cento) do preço de venda aos consumidores.

NORMAS PROCESSUAIS. NOVO LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. VEDAÇÃO.

O disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações em lançamentos de ofício perfeitos e acabados, sem que se verifique

qualquer das hipóteses do art. 149 do CTN. Observância à certeza e segurança das relações jurídicas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário (inconstitucionalidade de leis e ilegalidade de decretos) e, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento da multa isolada, vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima e, no mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial para afastar os créditos apurados sobre as operações realizadas com os estabelecimentos de CNPJ nº 92.754.738/0272-81 e 92.754.738/0203-50, vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii (relator), Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima que davam provimento em maior extensão para afastar o lançamento de da multa isolada. O Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro acompanhou a manutenção da multa isolada pelas conclusões, entendendo haver dois fatos geradores para aplicação das multas de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede quanto à rejeição da preliminar de nulidade e aplicação da multa isolada. O Conselheiro Vinícius Guimarães votou apenas na matéria relativa à multa isolada, não votando nas matérias objeto do voto do Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior, proferido em agosto de 2025.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Vinicius Guimaraes (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração para a exigência de IPI de centro de distribuição equiparado a industrial, referente ao período de 01/07/2017 a 31/12/2020, no valor

total de R\$ 46.647.055,14 (principal: R\$ 21.986.837,55; juros: R\$ 2.245.186,59; multa de ofício: R\$ 16.490.127,89; multa isolada: R\$ 5.924.903,11).

Resumidamente, a empresa “Lojas Renner” possui um estabelecimento que atua na importação (CNPJ nº 92.754.738/0272-81) que, posteriormente, procede com a transferência dessas mercadorias ao centro de distribuição de Arujá/SP, que é o estabelecimento atuado, e que não apurava o IPI – conseqüentemente, também não recolhia - por considerar que não poderia ser equiparado a estabelecimento industrial, uma vez que não comercializava produtos por essa unidade.

Nessa primeira transferência, conforme alegação feita pela Recorrente, o estabelecimento importador agregava margem para fins de apuração do IPI, tendo essa operação também sido questionada pela Fiscalização, mas com controle em outro processo administrativo (PAF nº 10340.721238/2021-16).

Já na segunda transferência, o centro de distribuição remetia as mercadorias a outros estabelecimentos de mesma titularidade, sendo que, de acordo com a Fiscalização, seriam todos os estabelecimentos exclusivamente varejistas; porém, alega a Recorrente que dois dos estabelecimentos tidos como varejistas pela Fiscalização eram centros de distribuição.

A Fiscalização, após caracterizar o CD atuado como “estabelecimento equiparado ao industrial”, fixou a base de cálculo do IPI pelo critério previsto no art. 195, inc. II do RIPI/2010, isto é, em 90% do preço praticado pelos estabelecimentos recebedores, considerados como varejistas pelo Fisco.

No auto de infração, embora não tenha feito menção à imposição da penalidade no TVF, o Auditor fez lançamento de multa isolada, apontando como fundamento o art. 80 da Lei nº 4.502/1964.

Para complementação dos pormenores e para que não haja prejuízo quanto a qualquer detalhe fático, transcreve-se parte do relatório da DRJ, assim expresso:

(...) A fiscalizada foi objeto de análise fiscal, tendo-se levantado indício de irregularidade relacionada a produtos importados pelo estabelecimento 92.754.738/0272-81, transferidos para o estabelecimento da fiscalizada e, posteriormente, saídos do seu estabelecimento para estabelecimentos varejistas da mesma empresa sem o destaque do IPI. Os indícios foram levantados no âmbito do procedimento fiscal relacionado ao estabelecimento 92.754.738/0272-81, da mesma empresa que resultou em Auto de Infração formalizado através do processo 10340.721238/2021-16.

De antemão se faz necessário informar que a fiscalizada, por força do artigo 9º, Inciso III, 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 importados pelo estabelecimento 92.754.738/0272-81, da mesma empresa.

...

***Quando da análise fiscal acima relatada, restou constatado que parte das mercadorias importadas pelo estabelecimento 92,754.738/0272-81 foram destinadas à fiscalizada que, por sua vez, os transferiu para os demais estabelecimentos da mesma empresa para revenda no mercado interno (varejo). Restou também constatado que os estabelecimentos que receberam as mercadorias são estabelecimentos exclusivamente varejistas, por definição do inciso II, artigo 14 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Os estabelecimentos varejistas não se equiparam a industrial, portanto, não são contribuintes do EPI (inciso III, art. 9º, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

A condição de varejistas para os destinatários (outros estabelecimentos da mesma empresa) das mercadorias importadas pelo estabelecimento 92.754.738/0272-81, transferidas para o estabelecimento da fiscalizada restou constatada face às poucas notas fiscais emitidas, sendo que em nenhuma delas, notou-se a revenda de mercadorias em quantidades semelhante a que teria um estabelecimento atacadista.

...

Isto posto, impõe-se ao estabelecimento recebedor das mercadorias importadas (a fiscalizada) o destaque do IPI na transferência das mesmas para as filiais varejistas da mesma empresa (Inciso II, art. 35, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

A tributação do IPI nas transferências das mercadorias do estabelecimento fiscalizado 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 dos documentos fiscais objeto do presente procedimento fiscal permitiu constatar que a fiscalizada não destacou o IPI nos documentos fiscais que ampararam as saídas dos produtos do seu estabelecimento. Eis a principal infração ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre a qual a fiscalização se debruçará ao longo do presente relatório.

...

As operações de saídas de produtos importados por outro estabelecimento da mesma empresa, posteriormente remetidos para o estabelecimento da 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.

Conforme já relatamos acima, para a elaboração das planilhas, a fiscalização exigiu da fiscalizada as informações necessárias para a correta aplicação da

legislação acima citada. Para todas as exigências formalizadas houve o atendimento da fiscalizada, restando possível à fiscalização o levantamento do valor tributável mínimo aplicável às operações contidas nas planilhas acima citadas.

...

Assim, pela aplicação dos artigos 195, Inciso II e 196 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, a fiscalização levantou os valores contidos na coluna "Nova Base de Cálculo" das planilhas acima citadas. A partir da nova base de cálculo, pela aplicação da alíquota do IPI constante na Tabela de Incidência do IPI – TIPI, a fiscalização calculou os valores de IPI que se encontram consignados na coluna "Novo Valor do IPI" das mesmas planilhas. O valor constante na coluna "Novo Valor do IPI" foi obtido pela multiplicação da quantidade de produtos (na coluna "Quantidade na Unidade Estatística") pelo valor informado pela fiscalizada na coluna "Média Ponderada dos Preços", que, por sua vez, foi multiplicado por 90% (base de cálculo). Ao resultado aplicou-se a alíquota do IPI (coluna "IPI: Alíquota conforme TIPI").

E assim veio a impugnação ao feito fiscal:

II - DA CONEXÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS N.ºS 10340-721238/2021-16, 10340.721452/2021-64 E 10340-721548/2021-22 -NECESSIDADE DE JULGAMENTO CONJUNTO - ECONOMIA PROCESSUAL 15. Além da autuação ora combatida (10340-721548/2021-22), a Impugnante também foi alvo de outras duas autuações (10340-721238/2021-16 - Doe. 01 - e 10340.721452/2021-64 - Doe. 02), nas quais o Fisco Estadual lançou débitos de IPI por conta de a Impugnante não ter observado o suposto valor tributável mínimo para apuração e recolhimento de IPI em tais operações, cujas circunstâncias se assemelham e se relacionam nos três casos.

...

17. Dessa forma, é indiscutível que, além da metodologia do cômputo do IPI estar ligada nesses três casos, as circunstâncias fáticas, jurídicas e o período que envolvem as autuações são as mesmas, de modo que o seu julgamento em conjunto é medida que se impõe.

...

III - PRELIMINARMENTE - DA NULIDADE DO LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA POR AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL E AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO - VIOLAÇÃO AO ART. 142, DO CTN E AOS ARTS. 2º, CAPUT, E 50, INCISOS I E II, DA LEI N.º 9.784/99 32. A Autoridade Fiscal constituiu débitos de multa isolada na autuação combatida, porém não trouxe no relatório fiscal qualquer justificativa para o lançamento dessa multa. Note-se que, aliás, sequer há referência à expressão "multa isolada" no relatório fiscal.

33. Com isso, verifica-se o lançamento de vultosos valores no auto de infração, a título de multa isolada, sem que a Autoridade Fiscal tenha apontado os motivos para promover o respectivo lançamento, o que denota clara ausência de determinação da matéria tributável, implica em manifesto prejuízo ao direito de defesa da Impugnante e, como consequência, acarreta a nulidade do auto de infração.

34. Veja-se que da leitura do relatório fiscal do auto de infração não há qualquer justificativa ou, ao menos, referência a essa multa, o que impede a Impugnante de compreender o lançamento fiscal nesse ponto. A gama de possibilidades é enorme, não havendo como a Impugnante adivinhar ou conjecturar o concreto fundamento que motivou o lançamento dessa multa.

...

IV-DA CONTEXTUALIZAÇÃO DO PRESENTE CASO E BREVES CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DA INCIDÊNCIA DE IPI SOBRE A REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS E DO JULGAMENTO DO STF NO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL N.º 906 - CONDIÇÃO DE "EQUIPARADO A INDUSTRIAL" QUE É FUNDAMENTAL PARA VINCULAR O IMPORTADOR AO FATO GERADOR E DEVE GUARDAR RELAÇÃO COM A BASE DE CÁLCULO 40. Como já referido, o auto de infração ora combatido (10340.721548/2021-22) é decorrente da autuação fiscal estampada no PA n.º 10340-721238/2021-16, lavrado contra o estabelecimento importador da Impugnante. Aliás, o próprio relatório fiscal do auto de infração ora combatido deixa bem claro que somente foram alvo da autuação fiscal as saídas da ora Impugnante que tiveram como origem produtos importados pelo estabelecimento de Santa Catarina (CNPJ 92.754.738/0272-81).¹⁰ Ou seja, a relação da incidência de IPI no presente caso com a importação de produtos fica mais do que evidenciada.

...

54. Sabedora disso – do teor do Tema 906 - e de forma a atender o art. 47, II, "b", do CTN, o estabelecimento importador da Impugnante agregou a margem adotada por outras importadoras e revendedoras de produtos similares (geralmente próxima a 13%) ao custo total de aquisição dos bens importados, a fim de poder oferecer à tributação a margem que o seu estabelecimento importador e revendedor agregou na cadeia, antes de revenda aos seus outros estabelecimentos atacadistas (centros de distribuição) e varejistas (lojas comerciais). Ou seja, a margem que o seu estabelecimento importador equiparado a industrial auferiu foi devidamente ofertada à incidência do IPI, sendo que tal margem foi inclusive aceita pela RFB em diversas das operações fiscalizadas, conforme se infere de laudo técnico produzido por auditores independentes (Doe. 03).¹³ 55. Com isso a partir da saída do seu estabelecimento importador, tem-se que os produtos importados pela Impugnante passaram a ser transferidos em condições semelhantes que os produtos importados por terceiros ou comercializados no mercado nacional.

56. A força das premissas estabelecidas até aqui é muito importante para o presente caso, pois da leitura atenta do relatório fiscal percebe-se que a autuação fiscal se valeu de base de cálculo fictícia para a cobrança do IPI, a qual desborda e muito de qualquer relação com a margem agregada pelo importador/revendedor (equiparado a industrial) ou a margem que teria a indústria nacional, avançando indiscriminadamente para a margem do estabelecimento varejista, cuja materialidade simplesmente não é compatível com a incidência do IPI. (...)...

...

***V.A-DOS LIMITES A EQUIPARAÇÃO DE ESTABELECIMENTO A INDÚSTRIA - DA NÃO EQUIPARAÇÃO NO PRESENTE CASO ***62. Em primeiro lugar, esse dispositivo utilizado para sustentar a equiparação – art.9º, inciso III, RIPI-2010 - a industrial no presente caso também não se sustenta pelo fato de que os Centros de Distribuição não "exercem o comércio de produtos", conforme exige o inciso do art. 9º, do RIPI.

63. Na realidade, os CDs servem para organizar a logística de distribuição de mercadorias para outros estabelecimentos comerciais, os quais, esses sim, irão promover o comércio de mercadorias. Enfim, os CDs não "exercem o comércio de produtos", elemento essencial para a equiparação apontada.

64. Se não bastasse isso, no presente caso a Autoridade Fiscal ignora elemento essencial que afasta a aplicação desse dispositivo no caso concreto: o estabelecimento importador agregou margem as suas saídas para equipará-la a saídas de terceiros importadores. Assim, a aquisição da Impugnante foi em condições semelhantes a aquisição de terceiros em relação aos quais há o fim da cadeia de IPI e a Impugnante não é equiparável a estabelecimento industrial.

...

69. Portanto, o próprio STF reconhece que a incidência do IPI sobre o preço das saídas do estabelecimento importador, já com a margem de lucro agregada, é o que implica verdadeira equiparação da tributação sobre o produto importado ao produto nacional.

70. Seguindo esse raciocínio, é possível concluir que a partir da incidência de IPI sobre a saída do importador - incluindo aí a sua margem -, a operação passa ostentar condições semelhantes a circulação nacional. Essa circunstância é fundamental para a análise das operações entre a Impugnante e o seu CD importador, pois ostentando margem e condições semelhantes a aquisições provenientes de terceiros, deve ser conferido o mesmo tratamento fiscal para ambas as situações, sendo que, para o caso de aquisições de terceiros, o Auditor Fiscal não deixa dúvidas que a Impugnante não se equipara a empresa industrial...

...

V.B-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 73. Outrossim, na remota hipótese de se considerar a Impugnante como contribuinte de IPI, há que se afastar a interpretação da Autoridade Fiscal de que a incidência de IPI sobre tais saídas deveria observar o valor tributável mínimo de 90% do preço de venda aos consumidores, previsto no art. 195, II, do Regulamento de IPI...

...

79. Diante dessa realidade, houve uma clara distorção por parte da Autoridade Fiscal a respeito da interpretação a ser conferida ao disposto nos arts. 195 e 196, do RIPI, e, conseqüentemente, da necessidade e adequação da aplicação desse dispositivo in casu.

80. Isso porque a Autoridade Fiscal que deixou de considerar que o inciso II, do art. 195, é uma norma antielisiva que só deve vir a ser aplicada caso não seja possível identificar o preço corrente do bem no mercado atacadista, de forma a promover o recolhimento do IPI. 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...

...

81. 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. Portanto, ao equiparar a Impugnante a um estabelecimento industrial, deveria necessariamente observar essas disposições para o lançamento do suposto IPI devido.

82. Agora, o que não se pode aceitar é a aplicação, sem qualquer justificativa, de dispositivo anti elisivo que se afasta de todos os elementos essenciais do IPI (fato gerador: saída do estabelecimento equiparado a industrial; sujeito passivo:

estabelecimento equiparado a industrial) e estabelece, concretamente, um valor completamente dissociado daquele que seria razoável se fixar para a venda nessas condições e que avança na margem do estabelecimento comercial.

83. Veja-se, o "valor tributável mínimo", se aplicado o inciso II do art. 195 seria praticamente o valor de venda a varejo do produto importado, exigindo-se IPI, indiretamente, sobre a venda a varejo, o que torna a operação mais onerosa entre estabelecimentos da mesma empresa do que entre estabelecimentos de empresas distintas, o que certamente não é o objetivo da norma, ferindo o princípio da isonomia.

...

86. Na realidade, o que pretende a norma é garantir que o valor do IPI devido nas operações entre estabelecimentos da mesma empresa (transferências) e o valor

devido nas operações entre importadores e empresas independentes seja similar. Por essa razão, e considerando que o art. 196 estabelece que "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" (em seu caput) e "inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo: 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" (em seu parágrafo único, inciso I), a aplicação do valor de mercado no mercado atacadista é a mais adequada e correta.

87. 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 anti elisiva disposta no art. 195, I, do CTN.

88. E é justamente para que não lhe seja aplicada essa norma anti elisiva e para atender o disposto no art. 47, II, "b", do CTN, que o estabelecimento importador agrega a margem adotada por outras importadoras e revendedoras de produtos similares (geralmente próxima a 13%) ao custo total de aquisição dos bens importados, a fim de poder oferecer à tributação a margem que o seu estabelecimento importador e revendedor agregou na cadeia antes de revenda aos seus outros estabelecimentos atacadistas (centros de distribuição) e varejistas (lojas comerciais). Ou seja, a margem que o seu estabelecimento equiparado a industrial auferiu foi devidamente ofertada à incidência do IPI, sendo que tal margem foi inclusive aceita pela RFB em diversas das operações fiscalizadas, conforme se infere de laudo técnico produzido por auditores independentes (Doe. 03).16 89. Assim, na prática a aquisição do bem posteriormente transferido pela Impugnante encontra condições semelhantes a que se estaria diante se a Impugnante adquirisse de importador terceiro. Isso porque o estabelecimento importador aplicou margem para equipará-lo ao preço de venda do mercado, de forma que pudesse comercializá-lo com as mesmas margens e condições a estabelecimentos da mesma empresa (CDs e varejistas). No presente caso, o estabelecimento importador, assim, afastou qualquer ficção e equiparou as operações da Impugnante à realidade do mercado.

90. Além disso, a Impugnante contratou auditoria independente para a realização de estudo a respeito do preço praticado por terceiros que revendem mercadorias similares às do estabelecimento importador da Impugnante, a fim de afastar qualquer dúvida a respeito do valor que deve ser considerado como base de cálculo das operações autuadas.

91. Enfim, o que precisa ficar claro é que, no presente caso, a interpretação conferida pela Autoridade Fiscal ao disposto nos arts. 190, 195, 196 e 197, do CTN, e a aplicação do art. 195, II, do RIPI, mostra-se completamente inadequada, desnecessária e desmedida.

...

V.C - 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 DISPOSTA À MARGEM DE LEI COMPLEMENTAR 96. Outrossim, na remota hipótese de se entender que a ora Impugnante é contribuinte de IPI e não se conferir ao presente caso a interpretação defendida no tópico anterior, há que se reconhecer a ilegalidade e a inconstitucionalidade do valor tributável, que, após a alteração promovida pela Lei n.º 9.532/97, passou a constar no inciso II, do art. 15, da Lei n.º 4.502/64, e, posteriormente, foi reproduzido no art. 195, II, do Regulamento de IPI, à medida que se trata de norma sobre base de cálculo à margem de legislação complementar (violando o art. 146, I, "a", da CF) e contraria o art. 47, II, do CTN.

...

V.D - 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, LIVRE CONCORRÊNCIA 125. Se não bastasse a afronta ao art. 47, II, do CTN e do art. 146, III, "a", da CF, por não estar disposta em legislação complementar e não guardar relação com aquela prevista no CTN para o IPI, a base de cálculo utilizada no item 4.1 do relatório fiscal também viola os ditames de igualdade (art. 5º, caput, da CF),²³ isonomia tributária (art. 150, II, da CF),²⁴ vedação à discriminação em razão da procedência do bem (art. 11, do CTN,²⁵ e 152, da CF)²⁶ e livre concorrência (art. 170, IV, da CF),²⁷ além do Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 (GATT). Além disso, a aplicação dessa base de cálculo fictícia 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.

...

V.E - DO AFASTAMENTO DA MULTA ISOLADA 153. Ainda, na remota hipótese de não ser anulada a multa isolada aplicada contra a Impugnante por ausência de fundamentação e de ser mantido o lançamento de IPI nos termos da autuação ora combatida, a extirpação da multa isolada do lançamento fiscal é medida que se impõe.

154. Isso porque a multa isolada aplicada in casu tem nítido caráter material. Nesse sentido, veja-se o teor do art. 80, da Lei n.º 4.502/64:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento)

do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido 155.Ou seja, a aplicação dessa multa exige a ausência de recolhimento de IPI, sendo que já há multa de ofício lançada sobre os valores de IPI cobrado na autuação fiscal.

...

V.F-DAS INCONSISTÊNCIAS NA APURAÇÃO DO IPI SUPOSTAMENTE DEVIDO SOBRE AS REMESSAS A OUTROS ESTABELECIMENTOS VAREJISTAS DA IMPUGNANTE - APLICAÇÃO INDEVIDA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO, PREVISTO NO ART. 195, II, DO RIPI, A REMESSAS EFETUADAS PELA IMPUGNANTE A OUTROS DE SEUS ESTABELECIMENTOS QUE NÃO SÃO VAREJISTAS 172.Por fim, a autuação fiscal também apresenta inconsistências com relação à apuração do IPI supostamente devido.

173.Nesse sentido, veja-se que a Autoridade Fiscal lançou a diferença entre o valor de IPI destacado nas notas fiscais e o valor calculado pela Fiscalização, com base no valor tributável mínimo disposto no art. 195, inciso II, do RIPI.

174.Considerando que o valor tributável mínimo previsto nesse dispositivo diz respeito a remessas para estabelecimentos varejistas, é fundamental observar que a Autoridade Administrativa considerou e estabeleceu como premissa que todas as operações examinadas na autuação fiscal foram destinadas a outros estabelecimentos varejistas da Impugnante.

175.No entanto, parte das operações autuadas foram remetidas, na realidade, para Centros de Distribuição da Impugnante localizados em São José/SC (CNPJ n.º 92.754.738/0272-81) e no Rio de Janeiro/RJ (CNPJ n.º 92.754.738/0203-50), que não se enquadram no conceito de estabelecimento varejista, disposto no art. 14, inciso II, do RIPI.42 176.Na realidade, constatamos que parte das operações consideradas no auto de infração foram submetidas à tributação do inciso II, do art. 195, mas as mercadorias foram destinadas a outros Centros de Distribuição, não podendo lhe ser exigida tal tributação, dada a inexistência de base legal para tanto. Esta divergência gerou em um acréscimo de cobrança de IPI na monta de R\$ 403.991,47.

177.Tais filiais não realizam transações de venda, são apenas galpões logísticos que abastecem as demais lojas do país, conforme se denota pelo livro de apuração do ICMS destas unidades no Anexo I do presente laudo. Sendo assim, verifica-se que tais saídas não se enquadram nos requisitos mínimos para aplicação da base de cálculo prevista no art. 195, II, do RIPI, devendo ser afastada a autuação neste quesito.

178.Assim, parte dos valores lançados não se sujeita ao suposto valor tributável mínimo considerado pela Fiscalização e deve ser excluída do lançamento fiscal.

Para não haver dúvidas de que esses outros estabelecimentos não são varejistas, veja-se, em anexo (Doe. 05), relatórios gerados diretamente do SPED relativo às operações de entrada e saída desses estabelecimentos destinatários de diversas saídas promovidas pela Impugnante, assim como reconstituição da escrita fiscal e recomposição da autuação considerando essa exclusão.

179. Portanto, as remessas de produtos importados pelo estabelecimento autuado a esses outros estabelecimentos não podem, de forma alguma, ser consideradas como se fossem saídas a estabelecimentos varejistas da Impugnante. Assim, não há o que se falar em "valor mínimo tributável" para essas operações.

180. Diante disso, é imprescindível que o valor de R\$ 403.991,47 de principal seja excluído do lançamento fiscal, uma vez que as remessas efetuadas não se enquadram como estabelecimentos varejistas e, conseqüentemente, não se sujeitam ao valor mínimo tributável considerado pela Fiscalização.

...

1. POSTO ISSO, requer-se a V. Sa.

a) seja recebida e processada a presente impugnação, por tempestiva, suspendendose a exigibilidade do crédito tributário lançado através do auto de infração ora combatido até decisão final;

b) seja declarada a conexão entre os autos de infração n.ºs 10340-721238/2021-16, 10340.721452/2021-64 e 10340-721548/2021-22, determinando-se a reunião desses processos administrativos para julgamento em conjunto;

c) seja acolhida a preliminar de nulidade da multa isolada lançada no auto de infração, em razão da ausência de fundamentação válida e ausência de determinação da matéria tributária, o que acarreta preterição do direito de defesa da Impugnante e viola os arts. 2º, caput, e 50, incisos I e II, da Lei n.º 9.784/99 e o art. 142, do Código Tributário Nacional;

d) no mérito, seja acolhida a presente impugnação, de modo que, ao final, seja julgado improcedente o auto de infração, com a conseqüente desconstituição do crédito tributário ora questionado, em razão de:

d.1) estar equivocada a equiparação promovida pela Autoridade Fiscal do estabelecimento da Impugnante a estabelecimento industrial;

d.2) a interpretação conferida pela Autoridade Fiscal a respeito da base de cálculo não resistir a uma interpretação sistêmica do disposto nos arts. 47, II, do CTN, e nos arts. 190, 195 e 196, do RIFI, os quais exigem a observância do preço corrente do bem no mercado atacadista para o recolhimento do IPI sobre as saídas de seu estabelecimento para os estabelecimentos varejistas da empresa;

d.3) o valor mínimo tributário considerado na autuação fiscal ser ilegal e inconstitucional por afronta aos arts. 47, II, do CTN, e 146, III, "a", da CF, uma vez que se trata de base de cálculo que não está disposta em legislação complementar e contraria aquela prevista para o IPI no CTN;

d.4) o valor mínimo tributário considerado pela Autoridade Fiscal também ser manifestamente ilegal por não guarda qualquer relação com os elementos essenciais da hipótese de incidência do IPI, previstos nos arts. 11, 46, 47, 51, do CTN, e ser inconstitucional por violação aos ditames de igualdade (art. 5º, caput, da CF), isonomia tributária (art. 150, II, da CF), vedação à discriminação em razão da procedência do bem (art. 11, do CTN, e 152, da CF) e livre concorrência (art. 170, IV, da CF), além do Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 (GATT);

e) sucessivamente, seja acolhida parcialmente a impugnação para o efeito de desconstituir em parte o crédito tributário lançado, em razão da:

e.1) exclusão da multa isolada lançada, nos termos do tópico "V.E" acima;

e.2) reconhecer as inconsistências apontadas no item "V.F", nos termos do laudo técnico anexo (DoC. 05).

182. Por fim, protesta pela juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo, especialmente laudo com o estudo a respeito do preço praticado por terceiros que revendem mercadorias similares às da Impugnante.

Em sessão de 22/09/2022, a DRJ julgou a impugnação improcedente, tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 106-025.818):

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2020

REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS. IPI. INCIDÊNCIA

É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno (STF TEMA 906).

ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Na instância administrativa legitimidade não há para que temas atinentes à validade jurídica de normas em pleno vigor sejam debatidos em sede de formação de juízo de valor. O fórum correto para debates de tal natureza é o Poder Judiciário.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. ART.195 DO RIPI/2010. HIERARQUIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Os incisos do art.195 do RIPI/2010, que tratam da aplicação do valor tributável mínimo, exibem hipóteses autônomas e, portanto, incabível a hierarquização pretendida.

MULTA ISOLADA. ARTIGO 80 DA LEI 4.502/64. INEXISTÊNCIA JURÍDICA.

o artigo 80, caput, da Lei 4.502/64 traz a possibilidade de punição de duas condutas: a falta de lançamento do imposto na nota e/ou a falta de recolhimento do imposto lançado. Se comprovada apenas uma conduta, pune-se apenas a conduta comprovada; se comprovadas as duas condutas, punição haverá para cada uma em separado. Não há multa isolada; há verificação de condutas.

Impugnação Improcedente

Em 24/10/2022, a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário, tendo aduzido as seguintes razões recursais:

- (a) Preliminar: nulidade do lançamento da multa isolada por ausência de determinação de matéria tributável e ausência de fundamentação – violação ao art. 142 do CTN, e arts. 2º e 50, incs. I e II, da Lei nº 9.784/1999
- (b) Mérito: impossibilidade de equiparação a industrial de CD que não realiza atividade de venda;
- (c) Mérito: ilegalidade da aplicação do critério de VTM previsto no art. 195, inc. II, do RIPI/2010, em detrimento daquele previsto em seu inc. I;
- (d) Mérito: inconstitucionalidade e ilegalidade do art. 15 da Lei nº 4.502/1964, e art. 195, inc. II, do RIPI/2010, com necessidade de aplicação de tese de repercussão geral do STF;
- (e) Mérito: inconstitucionalidade e ilegalidade dos arts. 15, inc. II, da Lei nº 4.502/1964, e art. 195, inc. II, do RIPI/2010 por afronta a diversos dispositivos constitucionais e do CTN e, também, do GATT;
- (f) Mérito: impossibilidade de dupla aplicação de duas multas de ofício, sendo uma por não apuração e outra, pelo não recolhimento, com fundamento no art. 80 da Lei nº 4.502/1964.

Foram apresentadas contrarrazões pela PFN.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De partida, aponta-se aqui que Recorrente requereu o afastamento da aplicação de leis e decretos em vigor com fundamento em supostas ilegalidades ou inconstitucionalidades.

Quanto a essas requisições feitas sob essa temática, deve-se aqui dizer que, ainda que juridicamente relevantes, elas não podem ser conhecidas, por força da Súmula CARF nº 02 e, também, do art. 98 do RICARF, mesmo em relação à alegada inconstitucionalidade do art. 15, da Lei nº 9.532/1997 e do art. 195, inc. II, do RIPI/2010, uma vez que a tese fixada para o Tema de Repercussão Geral nº 84 não diz respeito aos dispositivos legais questionados, mas ao art. 14, §2º, da Lei nº 4.502/1964, conforme constou do próprio texto da tese fixada.

A seguir, passo a analisar as questões preliminares e o mérito recursal.

I – Preliminares

I.1 – Nulidade do lançamento da multa isolada por ausência de matéria tributável e ausência de fundamentação

Alega a Recorrente que a Autoridade Fiscal teria aplicado multa isolada sem apresentar qualquer justificativa em seu Termo de Verificação Fiscal e que a DRJ, por sua vez, buscou remediar a situação apresentando uma fundamentação *a posteriori*, o que teria prejudicado o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, representando, ainda, violação ao art. 50, incisos I e II, da Lei nº 9,784/1999 e o art. 142 do CTN.

De fato, ao se analisar o Termo de Verificação Fiscal, o que se verifica é a ausência de qualquer termo ou explicação sobre a aplicação de multa isolada, havendo apenas, no tópico de “Conclusão”, menção ao acréscimo de encargos legais, referindo-se apenas a juros moratórios e multa de ofício:

5 – CONCLUSÃO

Assim sendo, tendo em consideração todos os elementos probantes juntados e os fundamentos legais indicados no Auto de Infração anexo, restou formalizada a lavratura do mesmo Auto de Infração, objetivando a constituição do crédito tributário acima indicado acrescido dos encargos legais (juros moratórios e **multa de ofício**) em cumprimento aos ditames da legislação tributária. O detalhamento dos valores apurados e dos valores lançados após a reconstituição da escrita fiscal encontra-se nas tabelas anexas ao Auto de infração que restou formalizado através do processo administrativo nº 10340.721548/2021-22.

Para se chegar à conclusão de que a imposição fiscal ia para além da multa de ofício, havia a necessidade de se partir para os cálculos trazidos no auto de infração, onde, em quadro específico intitulado “multa de IPI não lançado com cobertura de crédito”, o valor era aberto à conferência, com a indicação do art. 80, da Lei nº 4.502/1964:

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
92.754.738/0383-05
Nome Empresarial
LOJAS RENNER S.A.

MULTA DE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO*(continuação)*

<i>Período de Apuração</i>	<i>Valor Não Lançado</i>	<i>I. Lançar s/ Cobertura</i>	<i>Não Lançado c/ Cobertura</i>	<i>Multa</i>	<i>Multa s/ Não Lançado</i>
31/07/2020	710.846,20	0,00	710.846,20	75,00%	533.134,65
31/08/2020	433.275,43	0,00	433.275,43	75,00%	324.956,57
30/09/2020	931.559,98	0,00	931.559,98	75,00%	698.669,98
31/10/2020	1.128.891,26	0,00	1.128.891,26	75,00%	846.668,44
30/11/2020	1.130.189,34	0,00	1.130.189,34	75,00%	847.642,00
31/12/2020	770.448,92	0,00	770.448,92	75,00%	577.836,69
Total da Multa					5.924.903,11

ENQUADRAMENTO LEGAL

01/01/1997 - 21/01/2007	Art. 80, inciso I e II da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96; Art. 46, §§ 1º e 2º da Lei 9.430/96.
22/01/1997 - 14/06/2007	Art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Medida Provisória nº 351/07.
15/06/2007	Art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07.

Mesmo diante disso, não é possível negar que a ausência de explicação (omissão), somada ao apontamento apenas de multa de ofício (obscuridade e contradição) tem forte potencial de indução da defesa a errar, fato esse, que por si só, já seria suficiente para se concluir que houve prejuízo à defesa, uma vez que os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 não foram preenchidos, dando-se destaque especial aos seus incisos III e IV, que pedem a “descrição do fato” e “a disposição legal infringida e a penalidade aplicável”:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Observe-se, ainda, que explicação de que a Fiscalização teria se valido da tese da aplicação concomitante de multa de ofício com multa isolada, calcada sobre o mesmo dispositivo legal, só veio a ser apresentada pela DRJ em seu Acórdão, fato esse que evidencia a ocorrência de omissão na fundamentação cometida no ato do lançamento. É o que se verifica no seguinte trecho da fundamentação:

Vamos ao teor o artigo 80 da Lei 4.502/64:

Art. 80 - A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido (Redação dada pela Lei nº 11.488. de 2007) (Vide Decreto nº 7.212. de 2010)

Como se vê, o artigo supra traz a possibilidade de punição de duas condutas: a falta de lançamento do imposto na nota e/ou a falta de recolhimento do imposto lançado.

Se comprovada apenas uma conduta, pune-se a conduta comprovada; se comprovadas as duas condutas, punição haverá para cada uma em separado.

E mais. Em se comprovando a falta de lançamento do imposto na nota, o lançamento da penalidade dar-se-á em duas etapas com bifurcação do valor cobrado em dois segmentos:

segmento 1, representado pela parcela coberta por créditos escriturais; segmento 2, representado pela parcela não coberta por créditos escriturais. A soma dos dois segmentos representa exatamente o valor total da penalidade com base de cálculo suportada pelo total das saídas sem destaque. Não há duas multas. Há apenas dois segmentos da mesma multa por definição do sistema de emissão do auto de infração.

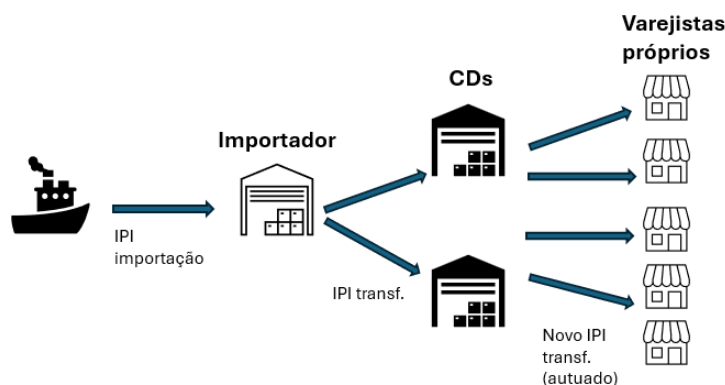
Desta forma, por deficiência no lançamento que resultou no cerceamento de defesa, voto por afastar a aplicação da multa isolada. Caso esta preliminar reste superada, o assunto também será enfrentado em seu mérito no presente voto.

II – Mérito

II.1. – Dos limites de equiparação ao “estabelecimento industrial” e o critério de VTM aplicável

A – Da equiparação do CD que não vende aos estabelecimentos industriais

A matéria de maior relevância no presente processo diz respeito à possibilidade de equiparação a industrial do centro de distribuição autuado, dentro do contexto em que esse recebe mercadorias em transferência de seu estabelecimento importador e, posteriormente, procede à distribuição para estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, aos moldes da ilustração trazida seguir:



Em sua tese defensiva, a Recorrente sustenta que a equiparação a estabelecimento industrial é indevida, isto porque, basicamente, (a) a equiparação já ocorreu na etapa anterior, onde o seu estabelecimento importador agregou margem e procedeu ao destaque do IPI em suas notas fiscais de transferência, e (b) não houve atividade comercial por parte do CD autuado, uma vez que a sua atividade era limitada à transferência de mercadorias aos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, razão pela qual não lhe seria aplicável o art. 9º, inc. III, do RIPI/2010.

Quanto às questões fáticas, a DRJ não apresentou oposição. Contudo, para as teses trazidas pela Recorrente, a 1ª Instância Julgadora apresentou discordância, pois entende que o art. 9º do RIPI/2010 apresenta tanto hipótese de equiparação a industrial para as operações realizadas pelo CD autuado quanto para o estabelecimento importador que lhe remeteu as mercadorias, dizendo, ainda, que *“para que a equiparação cumpra seu papel de reprimir ou mesmo corrigir o rebaixamento fraudulento de preços de mercado para evasão do IPI, devemos considerar as vendas realizadas pelos varejistas como vendas indiretas praticadas pelo encomendante”*.

Por sua vez, a PGFN entende que o art. 9º, inc. III, do RIPI/2010, foi pensando como instrumento para se evitar a quebra da cadeia do IPI e, dessa forma, *“são equiparados a industrial, na cadeia de importação de produtos industrializados, todas as filiais e estabelecimentos comerciais de uma mesma pessoa jurídica, salvo os varejistas”*.

Ao se analisar o artigo 9º, inciso III, do RIPI/2010, o que se verifica é que a equiparação do estabelecimento comercial ao industrial deve ocorrer sempre que esse exercer *“o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II”*, art. 9º, do RIPI/2010, não se atrelando a equiparação a qualquer necessidade de comprovação de evasão fiscal, uma vez que esse não é um critério trazido pela lei, que é uma norma antielisiva, isto é, destinada a neutralizar os efeitos de operações que, eventualmente, poderiam resultar em carga tributária inferior, comparativamente à composição tradicional.

Observe-se que o texto legal se valeu da expressão “exercer o comércio”, isto é, realizar atos típicos da mercancia, o que envolve a atividade de compra e venda, mas não só, como também todas aquelas que lhe sejam intermediárias ou subsidiárias, tal como o transporte e a distribuição de mercadorias, assim como já reconhecido pela doutrina comercialista e, também, desde o já revogado Código do Comércio.

Situação completamente diferente disso e que ensejaria adesão à tese apresentada pela Recorrente ocorreria se o artigo 9º, inc. III, do RIPI/2010, ao invés de “comércio”, tivesse se valido da expressão “compra e venda”, onde, de fato, não se poderia considerar como equiparado a industrial o estabelecimento comercial que apenas realizasse a transferência de mercadorias. Contudo, essa não é a realidade jurídica existente:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I) ;

Desta forma, o fato de a operação do estabelecimento importador ter se sujeitado à imposição do IPI tem como único efeito sobre a operação do estabelecimento distribuidor a possibilidade da apropriação de créditos sobre as mercadorias por si recebidas.

Portanto, relativamente à questão da equiparação do estabelecimento comercial que só realiza transferência de mercadorias, a tese da Recorrente não prospera.

B – Do critério jurídico para a fixação do VTM

Em continuação, a Recorrente alega que, ainda que a equiparação fosse devida, o critério adotado pela Fiscalização foi equivocado, isto porque a Fiscalização se valeu do “valor tributável mínimo – VTM” previsto no inciso II do art. 195 do RIPI/2010, isto é, de 90% do preço praticado pelo adquirente varejista com os seus consumidores, ao invés daquele estabelecido no inciso I - que seria de aplicação prioritária -, que é o do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente.

Para confirmar o critério utilizado pela Fiscalização, a DRJ utilizou o argumento da especificidade, pois entendeu que “o inciso I constitui norma aberta, genérica, que abrange as transferências em geral, inclusive para interdependentes”, e já o inciso II, “trata de hipótese

específica focada nas transferências para estabelecimentos exclusivamente varejistas e da mesma empresa”, sendo essa a mesma tese encampada pela PGFN.

Apesar da irresignação apresentada pela Recorrente, é coerente a argumentação adotada pela Administração Tributária, isto porque os critérios para a fixação do VTM são regidos pelo critério da especificidade.

Assim, na operação de transferência de mercadorias do estabelecimento importador para o CD, o critério aplicável é o do inciso I, isto porque ambos os estabelecimentos envolvidos pertencem ao mesmo titular e o referencial que o remetente possui para a fixação de seu preço é aquele praticado no mercado atacadista, seja pela concorrência, seja pelo próprio estabelecimento comercial receptor das mercadorias. Esse mesmo critério, também, é aplicável à operação entre o estabelecimento industrial e CD de mesma titularidade ou interdependente, conforme jurisprudência deste E. CARF:

IPI. INTERDEPENDÊNCIA. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. ART. 195, INCISO I, DO REGULAMENTO DO IPI.

O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante. O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto. (Parecer Normativo CST nº 44/1981 e SCI COSIT nº 8/2012).

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 19311.720310/2017-15. Acórdão nº 3301-013.582. Rel. Laercio Cruz Uliana Junior. Pub.: 03/01/2024)

Já o inciso II é aplicável em etapa subsequente, onde o referencial já não é o preço praticado no mercado atacadista, mas aquele adotado no mercado varejista, o que ocorre quando o estabelecimento de mesma titularidade, receptor das mercadorias, exerce atividade comercial estritamente varejista, tal como ocorre no presente caso, trazendo-se aqui decisões deste E. CARF nesse mesmo sentido:

IPI. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS A ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA QUE OPERE EXCLUSIVAMENTE NA VENDA A VAREJO. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

As transferências para estabelecimento da mesma empresa que opere exclusivamente na venda a varejo devem ser realizadas com a aplicação da regra

que define base de cálculo mínima correspondente a 90% (noventa por cento) do preço de venda aos consumidores. Recurso negado.

(CARF. 4ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. PAF nº 16327.004031/2003-48. Acórdão nº 204-00.047. Rel. Flavio Sá Munhoz. Pub.: 13/04/2005)

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

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

(CARF. CSRF. PAF nº 10074.000815/2001-78. Acórdão nº 204-03.504. Rel.: Julio Cesar Alves Ramos. Pub.: 09/10/2008)

Neste ponto, este Julgador concorda com todos os argumentos econômicos e operacionais trazidos pela contribuinte, tal como a necessidade logística do centro de distribuição, bem como o total descasamento entre a realidade dos negócios e o superdimensionado do percentual de 90% fixado pelo inciso II, relativamente à participação do atacadista na formação do preço de venda do varejista.

Contudo, os problemas existentes no texto legal em vigor, bem como a discussão sobre o descasamento com a realidade das margens operacionais, só podem vir a ser enfrentados em sede de contencioso judicial, uma vez que é vedado aos Conselheiros do CARF afastar norma em vigor com fundamento em argumento constitucional, conforme previsto na Súmula CARF nº 02.

Além disso, também não é possível ao Julgador do CARF deixar de aplicar lei ou decreto (assim, não se aplica a arguição de ilegalidade com base no art. 47, inc. II, do CTN), conforme estabelecido pelo art. 98 do RICARF, regra essa que só não será aplicável em casos excepcionais, tal como a existência de trânsito em julgado da matéria, quando apreciada em sede de recurso repetitivo pelo STJ ou de repercussão geral pelo STF, o que não é o caso, inclusive no que diz respeito ao Tema nº 84 do STF, o qual não encontra identidade com o que aqui é discutido.

C – Impossibilidade de aplicação do VTM fixado com base no art. 195, inc. II, d RIPI/2010, para operações com estabelecimentos que não sejam exclusivamente varejistas

Observe-se que a conclusão pela correção na aplicação do inciso II seria sensivelmente alterada se os estabelecimentos varejistas que receberam as mercadorias importadas em transferência não exercessem atividade exclusivamente varejista.

Quanto a esse ponto, a Recorrente indica que uma parcela das operações realizadas pelo CD autuado ocorreram com outros CDs de mesma titularidade, especificamente, os localizados nos municípios de São José/SC e do Rio de Janeiro/RJ, inscritos nos CNPJs nº 92.754.738/0272-81 e 92.754.738/0203-50, respectivamente.

Ao se analisar as informações públicas disponibilizadas pela Receita Federal, bem como imagens por satélite e livros fiscais, pode-se identificar que o estabelecimento situado no município São José/SC possui como única atividade cadastrada o “comércio atacadista”; por sua vez, o estabelecimento situado no município do Rio de Janeiro/RJ foi cadastrado com as atividades de “comércio varejista” e de “organização logística do transporte de carga”.

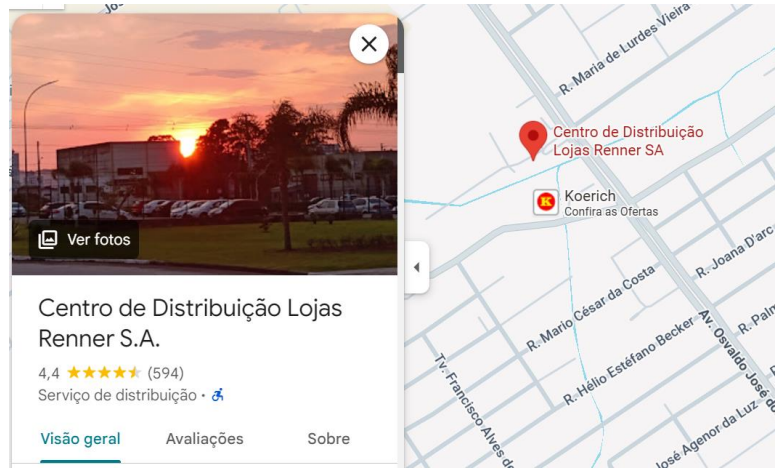
Em ambos os casos, verifica-se que as operações realizadas (CFOPs e valores envolvidos por operação) tinham natureza atacadista:

A - Estabelecimento de São José/SC

Cartão CNPJ

NUMERO DE INSCRIÇÃO 92.754.738/0272-81 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 13/01/2014
NOME EMPRESARIAL LOJAS RENNER S.A.		
TITULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****		PORTE DEMAIS
CODIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.42-7-01 - Comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios, exceto profissionais e de segurança		
CODIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDARIAS 46.46-0-01 - Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria		
CODIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURIDICA 204-6 - Sociedade Anônima Aberta		
LOGRADOURO AV OSVALDO JOSE DO AMARAL	NUMERO S/N	COMPLEMENTO *****
CEP 88.113-848	BAIRRO/DISTRITO AREIAS	MUNICIPIO SAO JOSE
		UF SC

Mapa e fotografia



Livro de saídas

sólido

ANEXO I – LIVROS FISCAIS CD SÃO JOSÉ/SC E RIO DE JANEIRO/RJ

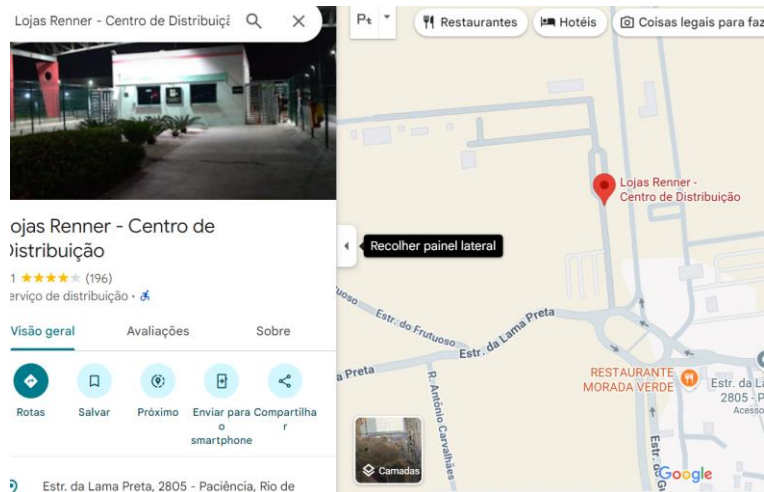
REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS													
CONTRIBUINTE LOJAS RENNER S/A										PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/12/2017 a 31/12/2017			
CNPJ/CPF: 92.754.738/0272-81										INSCRIÇÃO ESTADUAL: 257274677 UF: SC MUNICÍPIO: São José - SC			
Data emissão	Data saída	CFOP	CFOP	CFOP	CFOP	CFOP	CFOP	CFOP	CFOP	CFOP	CFOP	CFOP	CFOP
RESUMO - TOTAIS													
ESTADO		CFOP	Alíquota ICMS	Total Operação	Base de Cálculo ICMS	Total ICMS	Base de Cálculo ICMS ST	Total ICMS ST	Total IP				
00	110	5049	17.00	62.07	56.80	9.65	84.49	4.70	0.57				
00	110	5049	25.00	38.05	35.56	8.89	45.51	2.49	0.00				
00	110	6409	4.00	180.264.11	130.618.29	5.225.07	281.328.58	44.793.18	4.852.64				
00	130	5409	0.00	65.312.91	0.00	0.00	84.373.44	15.267.22	287.26				
00	140	5152	0.00	631.75	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00				
00	141	5910	0.00	414.720.25	0.00	0.00	0.00	0.00	4.96				
00	141	7102	0.00	4.262.981.11	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00				
00	150	5915	0.00	25.598.11	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00				
00	151	5152	0.00	1,612,722.25	0.00	0.00	0.00	0.00	3,806.26				

B - Estabelecimento do Rio de Janeiro/RJ

Cartão CNPJ

NUMERO DE INSCRIÇÃO 92.754.738/0203-50 FILIAL	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 08/09/2011
NOME EMPRESARIAL LOJAS RENNER S.A.		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) RENNER		PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 47.81-4-00 - Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 52.50-8-04 - Organização logística do transporte de carga 66.19-3-99 - Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificadas anteriormente 82.91-1-00 - Atividades de cobranças e informações cadastrais		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 204-6 - Sociedade Anônima Aberta		
LOGRADOURO EST DA LAMA PRETA	NUMERO 2805	COMPLEMENTO *****
CEP 23.575-450	BAIRRO/DISTRITO SANTA CRUZ	MUNICÍPIO RIO DE JANEIRO
		UF RJ

Mapa e fotografia



Livro de saídas

sólido

ANEXO I – LIVROS FISCAIS CD SÃO JOSÉ/SC E RIO DE JANEIRO/RJ

RELATÓRIO DE SAÍDAS – EFD-ICMS/IPI – RIO DE JANEIRO/RJ

REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS													
CONTRIBUINTE LOJAS RENNER S/A		INSCRIÇÃO ESTADUAL: 79495123		UF: RJ		MUNICÍPIO: Rio de Janeiro - RJ		PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/09/2020 a 30/09/2020					
CNPJ/CPF: 92.754.738/0203-50													
Data emissão	Data fato	CFOP	Modo de entrega	Nº nota	CF/RSAT	Serie	Subserie	Emissão	CNPJ/CPF	IE	UF	Município	Razão social
		ICMS	ICMS	ICMS	Alíquota ICMS	Valor Operação	Base de Cálculo ICMS	Base de Cálculo ICMS	Valor ICMS	Base de Cálculo ICMS ST	Valor ICMS ST	Valor IPI	Valor IPI
RESUMO - TOTAIS													
Emissão	CFOP	Alíquota ICMS	Total Operação	Base de Cálculo ICMS	Total ICMS	Base de Cálculo ICMS ST	Total ICMS ST	Total IPI					
00	000	5152	12,00	1.283.061,36	1.283.061,36	153.967,40	0,00	0,00					
00	000	5152	18,00	29.806,22	29.806,22	5.385,04	0,00	0,00					
00	000	5152	20,00	31.111,127,24	31.111,127,24	6.222,263,74	0,00	0,00					
00	000	5202	20,00	14.463,44	14.463,44	2.892,70	0,00	0,00					
00	000	5049	18,00	27,60	27,60	4,97	0,00	0,00					
00	000	5049	20,00	4.947,60	4.947,60	989,57	0,00	0,00					
00	000	5049	27,00	159,93	159,93	29,89	0,00	0,00					
00	000	8152	12,00	44.885,971,64	44.885,971,64	5.386,346,26	0,00	0,00					
00	000	8152	7,00	38.276,217,67	38.276,217,67	2.679,561,81	0,00	0,00					

Observe-se que, em ambos os casos, os estabelecimentos apontados não são “lojas de rua”, mas centros de distribuição localizados nos subúrbios, em rota logística próxima dos grandes centros consumidores, com operações unitárias na casa dos milhões de reais, razão pela qual não faz sentido entender que se trate de “estabelecimentos exclusivamente varejistas”.

Dessa forma, especificamente em relação às operações destinadas a esses estabelecimentos, conclui-se aqui que o critério jurídico utilizado foi equivocado, uma vez que o VTM na forma do inciso II só poderia ser aplicado se o destinatário fosse estabelecimento exclusivamente varejista.

É importante aqui informar que, no PAF nº 10340-721238/2021-16, relativo à mesma contribuinte, o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares propôs a conversão do julgamento em diligência para a constatação desse fato.

Porém, diante das informações públicas existentes e documentos trazidos pela própria Recorrente, entendo que não haja necessidade dessa dilação probatória, podendo-se aqui concluir que assiste razão à contribuinte no que diz respeito a essas operações, ou seja, para as

transferências para os estabelecimentos de CNPJ nº 92.754.738/0272-81 e 92.754.738/0203-50, o VTM não poderia ser calculado na forma do inciso II e, sendo esse o cenário, haveria aqui a necessidade de refazimento do lançamento, o que não pode ser realizado em sede contenciosa administrativa, sob pena de modificação do critério jurídico e conseqüente violação ao artigo 146 do CTN.

Por fim, quanto à alegação de que a aplicação do VTM apurado na forma do inciso II violaria o art. 3º, do Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 – GAAT, no sentido de que a sua aplicação resultaria em tratamento discriminatório de mercadorias importadas, esclarece-se aqui que o mesmo critério também seria aplicável se a mercadoria fosse proveniente de estabelecimento industrial de mesma titularidade ou interdependente, onde o CD procedesse, posteriormente, à transferência das mercadorias a estabelecimentos varejistas. Desta forma, essa alegação também não procede.

E diante do quadro apresentado, mantém-se parcialmente a exigência do IPI, excluindo-se, contudo, as operações realizadas com os estabelecimentos de CNPJ nº 92.754.738/0272-81 e 92.754.738/0203-50.

II.2. – Da multa isolada

Conforme explicitado pela DRJ, a denominada “multa isolada” foi aplicada conjuntamente com a multa de ofício porque a contribuinte, por entender que não incidia o IPI na operação do CD autuado, deixou de recolhê-lo, bem como destacá-lo nas notas fiscais de saída.

O dispositivo legal que fundamentou a aplicação das duas multas foi o art. 80 da Lei nº 4.502/1964, transcrito abaixo:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Conforme é possível verificar no dispositivo em questão, o termo legal utilizado é o de “multa de ofício” e não de o de “multa isolada” e, ainda, não há qualquer autorização ali prevista que leve a crer que se possa aplicar duas multas de ofício, sendo a primeira em relação à falta de lançamento e, a segunda, por falta de recolhimento de tributo não lançado.

E ainda que existisse uma bifurcação interpretativa, onde a tese apresentada *a posteriori* pela DRJ fosse admissível, há de se considerar que, de acordo com o art. 112, inc. IV, do CTN, deve-se sempre adotar a corrente menos gravosa quando se tratar de norma jurídica sancionatória:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Ademais, fosse a intenção do legislador em se punir com mais gravidade a ausência não dolosa de lançamento – pois é o que ocorre no presente caso –, haveria a necessidade de isso estar disposto de forma expressa, com o apontamento da possibilidade de cumulação ou, alternativamente, já fixando percentual maior de multa, uma vez que que deixa de lançar, necessariamente, também deixará de recolher tributo. Logo, não sendo esse o caso, a falta de recolhimento de tributo deve ser absorvida pela falta de lançamento.

Sobre a Teoria da Consunção/Absorção, trago aqui a decisão da Câmara Superior, apresentada no Acórdão nº 9101-006.617:

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO.

As multas isoladas, aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais, não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano-calendário. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta. Em se tratando de penas, a punição pela infração-meio é absorvida pela penalidade aplicada à infração-fim.

(CARF. CSRF. PAF nº 12571.720074/2016-46. Acórdão nº 9101-006.617. Rel.: Gustavo Guimarães da Fonseca. Sessão: 13/06/2023)

Desta forma, a denominada “multa isolada” aplicada deve ser afastada.

III - Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto no que diz respeito à não aplicação de leis e decretos em vigor, acolhendo a preliminar de nulidade de aplicação da multa isolada e, no mérito, dou parcial provimento para afastar os créditos apurados sobre as operações realizadas como os estabelecimentos de CNPJ nº 92.754.738/0272-81 e 92.754.738/0203-50.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, redator designado

Com as devidas vênias, dirirjo do ilustre relator quanto à rejeição da preliminar de nulidade e, no mérito, quanto à aplicação da multa isolada.

Preliminar de nulidade do lançamento da multa isolada

A recorrente alega que o lançamento da multa isolada é carecedor de motivação e fundamentação fática e jurídica no relatório fiscal.

De fato, no Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 91 e ss. não houve menção à multa isolada. Contudo, a descrição dos fatos não se restringe ao TVF, mas também ao disposto no próprio Auto de Infração.

Na fl. 115/116 do Auto de Infração, está descrito no demonstrativo de multa de IPI não lançado com cobertura de crédito, ou seja, multa sobre o valor do IPI que não foi lançado na nota fiscal com cobertura e “outras informações”, o significado de Valor Não Lançado com Cobertura: “Valor do IPI apurado nos Demonstrativos de Apuração e que não será exigido pelo presente Auto de Infração em virtude da Cobertura de Crédito existente.”

No caso, corresponde a débitos de IPI que não será cobrados porque houve créditos de IPI considerados pela fiscalização que cobriram este valor, isto é, os débitos foram “cobertos” com estes créditos. O enquadramento legal é o artigo 80 da Lei 4.502/64:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

[...]

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II – isoladamente, nos demais casos.

Então, sobre o IPI não lançado e nem recolhido, aplica-se a multa de 75% juntamente com o imposto. Sobre o valor não lançado, mas recolhido (via cobertura de crédito), cobra-se a multa isolada.

Assim, há a descrição e fundamentação. Se a interpretação é correta ou não, já diz respeito ao mérito e não propriamente à nulidade.

Do afastamento da multa isolada

A recorrente alega que o artigo 80 exige a ausência de recolhimento de IPI e que já houve a multa lançada sobre os valores de IPI cobrados.

Contudo, como visto acima, o artigo prevê dois fatos geradores para a aplicação da multa: um para cobrança em conjunto quando não houve o lançamento nem o recolhimento e outra nos demais casos. Aqui “os demais casos” se restringem aos valores não lançados, mas “recolhidos” por cobertura de crédito.

Quanto à alegação de que os valores de multa são confiscatórios, desproporcionais ou não razoáveis, não a conheço em razão da aplicação da Súmula CARF nº 2¹.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede

¹ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.