



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.720075/2019-02
Recurso De Ofício
Acórdão nº 3301-007.526 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDUSTRIA E COMERCIO DE COSMETICOS NATURA LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA.

É nulo o auto de infração que deixa de observar os requisitos de validade prescritos no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

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

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se o processo de Auto de Infração de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, fls. 2/8, referente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2014, totalizando o crédito tributário de R\$ 389.469.814,93 (juros de mora calculados até 01/2019).

Consta do Auto de Infração a seguinte Infração:

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL

INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Falta de Lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial ou equiparado a industrial promovido a saída de produtos tributados com imposto lançado a menor, não observando o valor tributável mínimo definido nos artigos 195, I e 196, do Decreto nº 7.212/2010.

(...)

Do Termo de Verificação Fiscal, fls. 9/28, extraímos os seguintes excertos:

1. Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 509 a 516 do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI), em face da apuração das infrações aos dispositivos legais mencionados nesta peça fiscal.

1 – DO CONTEXTO (...)

3. O contribuinte foi selecionado pela Seção de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal (Sapac), da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco, que, no âmbito de suas atribuições, constatou indícios de não aplicação do Valor Tributável Mínimo - VTM - nas vendas para empresa com a qual a fiscalizada tem relação de interdependência, acarretando recolhimento a menor do imposto devido.

4. Cabe preliminarmente informar que o contribuinte fiscalizado é o estabelecimento matriz da pessoa jurídica INDUSTRIA E COMERCIO DE COSMÉTICOS NATURAL LTDA, doravante Natura Indústria, organizada sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, que tem como objeto a fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal com sede no endereço supracitado.

(...)

2 – DO PROCEDIMENTO FISCAL

(...)

8. Em análise aos dados apresentados pela fiscalizada, restaram constatadas as seguintes situações:

9. A atacadista Natura Cosméticos é controladora da Natura Indústria, detendo 99,99% do capital social da fiscalizada, e foi destinatária de 99,996% das vendas realizadas pela indústria no ano de 2014;

(...)

19. No que tange às aquisições, a diligenciada informou ter comprado o montante de R\$ 715.414.463,74 em produtos da fiscalizada Natura Indústria, no ano de 2014.

A Natura Cosméticos informou ainda que revendeu os produtos adquiridos da Industrial, entre dezembro de 2013 e novembro de 2014 (12 meses), apurando o montante de R\$ 5.520.498.270,47, ou seja, mais 770% acima do valor de aquisição, conforme arquivo "arq nao pag.xlsx" apresentado pela diligenciada e anexo aos autos.*

(...)

20. Em conclusão, constatou-se claramente que a fiscalizada deu saída de seus produtos para a comercial atacadista Natura Cosméticos a valores demasiadamente inferiores ao determinado pela legislação, não observando o Valor Tributário

Mínimo, o qual deve ser praticado em operações que envolvam empresas interdependentes.

(...)

3 – DA RELAÇÃO DE INTERDEPENDÊNCIA

(...)

24. Verifica-se, no caso em tela, que a empresa fiscalizada possui uma relação interdependente com as duas empresas comerciais, Natura cosméticos e Natura Biosphera.

(...)

28. Nesse sentido, provado nos autos a relação de interdependência, nos termos do art. 612, I, do RIPI/2010, há de ser observado o valor tributável mínimo, previsto no mesmo regulamento. 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.

(...)

- DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

(...)

33. Do apurado e dos atos normativos correlacionados nesta peça, verifica-se que, no período auditado, a fiscalizada promoveu as saídas de seus produtos industrializados para sua comercial atacadista interdependente - Natura Cosméticos, com indevida inobservância do art. 195, inciso I, do RIPI/10, para fixação da base de cálculo naquelas suas operações de saída, uma vez que tinha plena condição de identificar, para cada produto, o respectivo "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", independentemente da amplitude que se dê ao conceito de praça, o que se detalhará com os argumentos ventilados mais adiante.

4 – DO ENQUADRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

(...)

40. Porém, a fiscalizada, embora conhecendo os preços no mercado atacadista praticados pelo seu distribuidor interdependente, Natura Cosméticos, não cumpriu os referidos comandos normativos, tendo utilizado valor de base de cálculo muito abaixo do valor tributável mínimo que deveria observar.

41. Partindo, então, esta fiscalização, dos preços praticados pela Natura Cosméticos, segundo cada produto perfeitamente caracterizado e identificado, apurou-se o valor tributável mínimo, por produto específico, por meio da sistemática de cálculo prevista no art. 196, caput, do RIPI/2010, conforme arquivo "apuracoes.xlsx", planilha "Revenda por Produto".

42. Os preços médios de revenda informados pela Natura Cosméticos foram utilizados para a aplicação das regras previstas no artigo 196, caput, do RIPI/2010, ou seja, para a determinação dos valores de cada produto vendido nos meses precedentes ou anteriores (arquivo "apuracoes.xlsx", planilha "Resposta Inicial, colunas I e J).

(...)

47. Com todos os dados necessários "em mão", partiu-se para a determinação da base de cálculo complementar (Coluna K, da planilha "Resposta Inicial"), seguindo esta sistemática: nos casos em que o preço médio da revenda (mês

precedente ou anterior) foi maior que o preço médio de saída da indústria, apurou-se essa diferença e multiplicou-se o valor pela quantidade comercializada;

48. Com a base de cálculo complementar apurada, bastou multiplicá-la pelas respectivas alíquotas e chegou-se ao montante de IPI Lançar por espécie de produto (coluna L).

(...)

5 - DA CONCLUSÃO

51. Por todo o exposto ao longo desta peça fiscal, restou comprovada a inobservância por parte da fiscalizada do mandamento disposto no artigo 195, I, do RIPI/2010, na medida que o valor tributável praticado pela Natura Indústria se deu a menor que o valor tributável mínimo exigido para esse tipo de operação.

(...)

ENCERRAMENTO

(...)

Cientificada através de Caixa Postal, fl. 143, em 21/01/2019, a interessada apresentou a impugnação, fls.1406/1578, alegando inicialmente a tempestividade.

Adiante, sintetiza, seus argumentos:

(1º) é patente a ocorrência de **decadência parcial** do crédito tributário constituído, relativamente às operações (fato geradores do IPI) ocorridas entre **1º/01/2014 e 20/01/2014**, eis que as diferenças exigidas são anteriores a 5 (cinco) anos da data de intimação do auto de infração (21/01/2019), conforme, inclusive, jurisprudência pacificada em âmbito judicial e administrativo, no sentido da aplicação do art 150, §4º, do CTN;

(2º) o auto de infração simplesmente é **desprovido de motivação** idônea, porquanto ignora as exigências estampadas no artigo 195, I, do RIPI/2010, para fins de aplicação dessa técnica de apuração do VTM, a saber:

(2º.a) conquanto a regra do RIPI/2010 veicule expressamente a expressão “mercado atacadista da **praça** do remetente”, para fins da própria aplicação da regra de VTM, as autoridades fiscais, absurdamente, consignaram no Termo de Verificação Fiscal que o lançamento está sendo lavrado “independentemente da amplitude que se dê ao conceito de **praça**” (fl. 17);

(2º.b) não bastasse, além de ignorar o conceito de **praça**, a fiscalização não se deu ao trabalho **nem mesmo de indicar a localidade do estabelecimento industrial, do(s) estabelecimento(s) interdependente(s) atacadistas**, considerados para efeito de coleta dos valores tomados como base de cálculo do IPI; e (2º.c) além disso, **não** consignou sequer qual(is) o(s) estabelecimento(s) atacadista(s) tiveram seus preços praticados considerados para fins de apuração do VTM.

(3º) além do gritante vício de motivação, o lançamento afronta impiedosamente o **artigo 142 do Código Tributário Nacional**, porquanto variadas e profundas falhas na determinação da matéria tributável estampam a absoluta precariedade do trabalho fiscal, a saber

(3º.a) a fiscalização, de forma impressionante, ignorou que existiam milhões de reais de **saldo credor de IPI** no período autuado, deixando de observar regra basilar da apuração do imposto, que exige a recomposição da escrita fiscal, por expressa determinação do artigo 252 do RIPI/2010;

(3º.b) a fiscalização "esqueceu" até mesmo de considerar as devoluções de mercadorias, procedimento também básico, para estornar o lançamento de IPI em operações frustradas; e

(3º.c) ainda, não teve o cuidado de levar em conta Notas Fiscais Complementares emitidas no período autuado, apurando diferenças de IPI claramente indevidas, o que seria facilmente aferido se examinados tais documentos fiscais.

(4º) adentrando às questões de fundo, importante registrar que a fiscalização **não imputou qualquer conduta ilícita** (dolo, fraude ou simulação), **nem mesmo invocou "abuso de direito" ou "planejamento tributário abusivo"**, sendo certo, ademais, que a estrutura do Grupo Natura - constituída por unidades autônomas e independentes de unidade industrial (faccionista) e comercial (distribuidora) - são notoriamente **reais, efetivas** e revelam a presença de **inquestionável propósito negocial**, como, aliás, atestado em estudos econômicos das renomadas **LCA Auditores e Tendências Consultoria**.

(5º) ingressando propriamente à questão de fundo, e a despeito da carência de motivação do auto de infração, o fato é que foi aplicado indevidamente a técnica de apuração do VTM prevista no artigo 195,1, do RIPI/2010, uma vez que, no caso concreto, não existe o "mercado atacadista da praça do remetente".

(6º) ainda que a fiscalização tenha desconsiderado a localização física das unidades industrial (**Impugnante**) e comercial (distribuidor), o fato é que não estão na mesma praça, a saber, não se encontram - indústria e distribuidora - no mesmo Município.

(7º) a rigor, a própria invocação, no auto de infração, da Solução de Consulta Interna COSIT nº 08, de 2012, é incorreta, tendo em vista que o pressuposto de sua aplicação é que o estabelecimento industrial esteja, necessariamente, na mesma praça do atacadista interdependente - algo que não foi demonstrado no auto de infração, e muito menos comprovado, até por não estarem efetivamente na mesma praça.

(8º) a aplicação da regra de VTM pretendida pela fiscalização somente teria cabimento, neste caso concreto, se a **Impugnante** (indústria) e atacadistas interdependentes estivessem no mesmo Município - isto é, na mesma praça -, conforme, a propósito, estabelecido pela própria Receita Federal do Brasil, ainda no ano de 1981, no Parecer Normativo CST nº 44, até hoje plenamente válido e eficaz.

(9º) essa mesma interpretação acerca do conceito de praça, que desde "tempos imemoriais" (despacho de admissibilidade de recurso especial do ex-Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULEVI nos autos do Processo Administrativo nº 16682722461/2015-30) fora adotada pela Receita Federal, constou também, expressamente, do Ato Declaratório CST nº 5/1982 e da Solução de Consulta nº 97 - SRRF/63 RF/Disit, de 26 de junho de 2008.

(10º) o conceito de praça - limitado ao território de, no máximo, um Município - é também reconhecido pela mais abalizada doutrina pátria, cabendo mencionar, dentre outros, o que leciona o indisputável Professor FÁBIO ULHOA COELHO, em parecer acerca especificamente desse tema.

(11º) a legislação do IPI (e durante muito tempo, também do ICM e do ICMS) adotou, para fins de apuração de base de cálculo do imposto o modelo atinente ao preço praticado no mercado atacadista da **praça** do remetente e, quando foi decidido por alterar esse modelo, o legislador o fez expressamente para o ICMS, mediante a edição de lei complementar, substituindo o termo mercado atacadista da praça do remetente por mercado atacadista regional.

(12º) também a jurisprudência pátria corrobora a defesa da ora Impugnante, a exemplo:

(12º.a) de **diversos precedentes no âmbito do contencioso administrativo federal**, quer em 1ª instância administrativa, quer no antigo Conselho de Contribuintes, quer, hoje ainda, no CARF (v.g. Acórdão nº 3402-005.599, sessão de julgamentos de 17/10/2018);

(12º.b) a própria **Impugnante**, em autos de infração contra si lavrados, obteve pronunciamentos administrativos favoráveis, em 1ª e 2ª instância, sempre em votações unânimes, reconhecendo que o conceito de praça não desborda os limites de uma Cidade ou Município (Acórdãos nºs 204- 02.706 e 204-02.707); e

(12º.c) em âmbito judicial, também é uníssono o entendimento, conforme acórdão do **E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**, de longa década (Recurso Extraordinário nº 71.253), decisões do **E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**, de diversos **TRIBUNAIS DE JUSTIÇA** estaduais e, também, de **TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL** (quadro de precedentes judiciais anexo -doc. 02).

(13º) a pretensão da autoridade fiscal de alcançar, via “interpretação” da regra de VTM do IPI, o preço praticado por comerciais atacadistas (não industriais) é uma mal-ajambrada tentativa de aplicar uma espécie de equiparação, claramente ao arrepio da legislação.

(14º) a propósito, para alcançar pelo IPI o preço da empresa comercial interdependente (não industrial), o legislador se valeu precisamente de instrumento legislativo para tanto, tendo editado a Lei nº 7.798/89 e, mais recentemente, levado a efeito a cobrança por equiparação por meio da edição do Decreto nº 8.393, de 2015.

(15º) a cobrança por equiparação, notadamente com a edição do Decreto nº 8.393/2015, é a prova, à evidência irrefutável, de que foi imprescindível alterar a legislação federal para alcançar, pelo IPI, o preço praticado pelo comercial atacadista interdependente.

(16º) ainda nesta toada, cumpre enfatizar que a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 69 (posteriormente convertida na Lei nº 7.798/89), deixava cristalina a intenção do Poder Executivo de, mediante lei específica, alcançar por equiparação o chamado “preço real” da comercialização realizada pelos atacadistas, para cobrança do IPI.

(17º) essa interpretação histórica da legislação do IPI, aliás, é sustentada pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional, em processos judiciais, inclusive de empresa do Grupo Natura, a fim de procurar justificar a validade da cobrança do IPI por equiparação de comerciais atacadistas, sendo inaceitável que a Receita Federal do Brasil contrarie o que defendido em Juízo pelo órgão de representação da União.

(18º) é completa e lamentavelmente descabida as ilações constantes do Termo de Verificação Fiscal no sentido de que a **Impugnante**, ao não calcular o IPI como pretende a fiscalização, estaria prejudicando a livre concorrência e a livre iniciativa. Além da ausência de qualquer prova nesse sentido, essa absurda alegação não se sustenta juridicamente, faticamente e economicamente como, a propósito, reconheceu o próprio CADE, ao consignar a ausência de concentração no mercado em que atua a **Impugnante**, quando examinou operação de aquisição realizada pelo próprio Grupo Natura.

(19º) ainda acerca do conceito de praça, eventual mutação jurisprudencial que venha a ser implementada, destruindo o histórico doutrinário e revertendo jurisprudência de longuíssima data, mesmo que o faça a E. CSRF, por óbvio, evidente

e por exigência legal, somente poderá produzir efeitos prospectivos, conforme arts. 23 e 24 da LINDB.

*(20º) não bastasse tudo isso, o próprio cálculo do VTM foi realizado de forma patentemente ilegal, eis que, ao aferir a média ponderada, foram singelamente ignorados, sem qualquer justificativa, os preços praticados por outros atacadistas, a exemplo dos preços praticados pela própria **Impugnante** e por outros fabricantes dos produtos, os chamados “terceiristas”.*

(21º) a exigência de apuração da média ponderada também considerando os preços do próprio industrial foi, de há muito, expressamente prevista em ato normativo expedido pela própria Receita Federal - portanto, orientação oficial -, conforme textualmente consignado no Ato Declaratório Normativo CST nº 5/82.

(22º) por óbvio, se é vedado alcançar, por meio de VTM, apenas os preços praticados pela comercial atacadista, torna-se impositivo, como já mencionado, que sejam incluídos no cálculo da média ponderada os preços praticados pela própria indústria, conforme, aliás, precedentes do Conselho de Contribuintes (Acórdãos nºs 202-18.215 e 203-10.133).

*(23º) por último, e pelo princípio da eventualidade, deve ser implementado, **no mínimo**, o recálculo da exigência fiscal, considerando-se (I) o saldo credor de IPI; (II) as devoluções; (III) as notas fiscais complementares; e (IV) os pagamentos a maior reconhecidos pela própria fiscalização. Ainda, devem ser afastada a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.*

Anexa aos autos, documentos às fls. 149/1405.

E por fim, requer:

576. Ante todo o exposto, é a presente para acolhimento da impugnação, para cancelar integralmente o auto de infração.

É o relatório.”

Em 03/06/2019, a DRJ em Belém (PA) julgou procedente a impugnação e o Acórdão nº 01-36.700 foi assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA.

É nulo o auto de infração que deixa de observar os requisitos de validade prescritos no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado”

O crédito tributário exonerado, na data da autuação, montava a R\$ 386.469.814,93, sendo R\$ 174.622.700,11, de principal, R\$ 80.880.089,80, de juros de mora, e R\$ 130.967.025,02, de multa de ofício proporcional.

Foi interposto recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

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

A DRJ cancelou o auto de infração, pois detectou vício material no lançamento de ofício, qual seja, erro no cálculo do IPI, no qual não foram computados os créditos devidamente escriturados.

Ratifico a decisão de primeira instância, cujo voto condutor, da lavra da i. julgadora Claudia Görresen Mello, abaixo reproduzo:

“Requisitos de Admissibilidade

A impugnação é tempestiva e se reveste dos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Assim sendo, dela tomo conhecimento.

Nulidade do Lançamento

A exigência de ofício refere-se a inobservância do Valor Tributável Mínimo na apuração de IPI nas operações de saídas para Estabelecimento com o qual, o Estabelecimento fiscalizado, tem relação de interdependência. Nesse sentido, a Fiscalização, identificou os Valores Tributáveis Mínimos, com base nos preços praticados pelo Estabelecimento Interdependente, apurou uma Base de Cálculo e posteriormente, o montante de IPI a Lançar.

Dentre os múltiplos argumentos coligidos pelo contribuinte encontra-se a alegação de que o lançamento afronta o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, por falha na determinação da matéria tributável e falta de Reconstituição da Escrita Fiscal, no termos do art. 252 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/2010, Decreto nº 7212, de 15 de junho de 2010.

Vejamos.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inc. II, *verbis*:

“Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

.....

IV - produtos industrializados.

.....

§ 3º O imposto previsto no inc. IV:

.....

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

.....” (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição, o CTN define no art. 49, parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação:

“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

O legislador ordinário, consoante tais diretrizes, criou o sistema de créditos que, regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para ser compensado com o que for devido nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, caso em determinado período os créditos excederem os débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

Ou seja, a lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, reproduzida pelo art. 225 do RIPI/2010, é compensar, do imposto a ser pago na operação de saída do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior).

Assim, o direito ao crédito do tributo está ligado, salvo norma expressa contrária, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário.

Temos ainda, a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, regra-matriz do IPI, que remeteu ao Regulamento do Imposto a definição dos modelos e a indicação dos contribuintes obrigados a escriturar e manter o Livro de Registro de Apuração do IPI - RAUPI:

Art. 56. Os contribuintes e outros sujeitos passivos que o regulamento indicar dentre os previstos nesta lei, são obrigados a possuir, de acordo com a atividade que exercerem e os produtos que industrializarem, importarem, movimentarem, venderem, adquirirem ou receberem, livros fiscais para o registro da produção, estoque, movimentação, entrada e saída de produtos tributados ou isentos, bem como para controle de imposto a pagar ou a creditar e para registro dos respectivos documentos.
(grifo não constante do original)

§ 1º O regulamento estabelecerá os modelos dos livros e indicará os que competem a cada contribuinte ou pessoa obrigada.

Atendendo ao comando legal, o RIPI/1998, aprovado pelo Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998, determinou:

Art. 171. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

(...)

Art. 178. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49, parágrafo único).

§ 2º O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento. (grifo não constante do original)

(...)

Art. 289. O documentário fiscal obedecerá aos modelos anexos a este Regulamento, bem assim àqueles aprovados ou que vierem a ser aprovados pelo Secretário da Receita Federal, em atos administrativos ou em convênio com as Unidades Federativas (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 48 e 56, § 1º, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 17).

(...)

Art. 345. Os contribuintes manterão, em cada estabelecimento, conforme a natureza das operações que realizarem, os seguintes livros fiscais:

(...)

VIII - Registro de Apuração do IPI, modelo 8.

Tais disposições foram mantidas no RIPI/2002, artigos 190, 196, 311 e 369, e no RIPI/2010, artigos 251, 257, 382 e 444.

Mesmo que a Lei nº 4.502, de 1964, não fizesse referência ao RIPI, este ainda seria instrumento hábil à instituição de obrigações acessórias, ao teor do § 2º do art. 113 do CTN, que, quando usa o termo “legislação”, faz alusão às normas infralegais:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifou-se)

A escrituração do RAIPi é obrigação acessória instituída legalmente e é o único documento hábil apto a registrar a apuração do IPI e a demonstrar o saldo credor ou devedor resultante em cada trimestre-calendário. É na escrituração fiscal que se efetiva o princípio constitucional da não-cumulatividade, consubstanciando-se a regra do art. 49 do CTN. Em decorrência, e para atender ao disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, o aproveitamento dos créditos de IPI se dá primeiramente na escrita fiscal, para dedução dos débitos decorrentes das saídas de produtos industrializados e após poderá ser concedido, de forma subsidiária, o ressarcimento.

No caso concreto, verifica-se a título exemplificativo que, para o IPI lançado de ofício no mês de janeiro de 2014, foram apurados os seguintes valores (Auto de Infração, fl. 5):

OCORRÊNCIAS DE INFRAÇÕES DE IPI NÃO LANÇADO

Período de Apuração	Multa	IPI Calculado	IPI Lançado	Débito Apurado
31/01/2014	75,00%	12.188.217,20	3.307.048,43	8.881.168,77
28/02/2014	75,00%	15.754.312,10	4.094.531,49	11.659.780,61

A dinâmica de apuração do imposto descrito no Termo de Verificação Fiscal indica, fl.26, o valor do **IPI Calculado** no Auto de infração, como “IPI Total”; o **Débito Apurado**, como “IPI a Lançar” e ainda **IPI Lançado**, como segue:

- **IPI Lançado:** valor do IPI Lançado (a menor) no documento fiscal pelo contribuinte;
- **IPI a Lançar:** IPI não lançado no documento fiscal, de acordo com a legislação do imposto. Corresponde a: IPI Total - IPI Lançado;
- **IPI Total:** IPI devido na operação tributada, de acordo com a legislação do imposto, ou seja, observando o valor tributável mínimo.

No que diz respeito ao **IPI a Lançar** a Autoridade Fiscal detalha no tópico “Do Enquadramento da Base de Cálculo”, fl. 17, o cálculo utilizado para chegar a Base de Cálculo Complementar – **BC do IPI Complementar**, e conseqüentemente o **IPI a Lançar**, utilizando o preço médio da Empresa Interdependente.

41 . Partindo, então, esta fiscalização, dos preços praticados pela Natura Cosméticos, segundo cada produto perfeitamente caracterizado e identificado, apurou-se o valor tributável mínimo, por produto específico, por meio da sistemática de cálculo prevista no art. 196, caput, do RIPI/2010, conforme arquivo "apuracoes.xlsx", planilha "Revenda por Produto".

42.Os preços médios de revenda informados pela Natura Cosméticos foram utilizados para a aplicação das regras previstas no artigo 196, caput, do RIPI/2010, ou seja, para a determinação dos valores de cada produto vendido nos meses precedentes ou anteriores (arquivo "apuracoes.xlsx", planilha "Resposta Inicial, colunas I e J).

43. Convém explicitar que:

- Na coluna I "Preço Médio (Art.196, Iª Parte)" apuramos o preço médio por produto no mês precedente ao verificado na planilha da fiscalizada;

- Na coluna J "Preço Médio (Art.196, 2ª Parte)", apuramos o preço médio por produto no mês anterior ao mencionado no item acima, nos casos em que não houve sucesso na busca pelo produto no mês precedente;

44. Nos casos em que não encontramos a revenda dos produtos nos meses precedentes ou anteriores (colunas I e J com valor "0") , partiu-se para a apuração com base no inciso II, do parágrafo único, do artigo 196, ou seja, apuramos através do custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal (todos os dados utilizados foram fornecidos pela fiscalizada). Os preços médios apurados por esta sistemática encontram-se dispostos na coluna M, da planilha "Custos de Produção").

45.Frisa-se, de antemão, que o montante relativo aos produtos cujos preços médios foram apurados com base nos custos acrescidos dos lucros (conforme art. 196, parágrafo único, II), corresponde a 19% do total apurado. Em todos esses casos, o resultado dessa somatória (custo + lucro) resultou em valores inferiores aos praticados pela fiscalizada (coluna H) , não havendo, para esses casos, valor tributável mínimo a ser apurado.

Por conseguinte, esta fiscalização utilizou somente a aplicação do contido no artigo 196, caput, do RIPI/2010, para apuração do valor tributável mínimo.

47. Com todos os dados necessários "em mão", partiu-se para a determinação da base de cálculo complementar (Coluna K, da planilha "Resposta Inicial"), seguindo esta sistemática: nos casos em que o preço médio da revenda (mês precedente ou anterior) foi maior que o preço médio de saída da indústria, apurou-se essa diferença e multiplicou-se o valor pela quantidade comercializada;

48. Com a base de cálculo complementar apurada, bastou multiplicá-la pelas respectivas alíquotas e chegou-se ao montante de IPI a Lançar por espécie de produto (coluna L).

49. Ato contínuo, esta fiscalização fez o somatório mensal de IPI a Lançar, resultando no valor mensal de IPI devido.

Em seguida, quantifica os valores na planilha **Apurações**, fl. 140 (arquivo não paginável). Neste planilha, na aba **Resposta Inicial** constam por código de produto, entre outras variáveis, o **Valor Tributável do IPI, BC do IPI – complementar e**

ainda, valores do **IPI a Lançar** por código de produto. Transcrevo aqui parte da aba **Resposta Inicial**, linhas 842/868, referente ao mês de janeiro de 2014, aqui sendo exemplificado, e ainda o somatório das colunas G – **IPI**; **Valor do Tributo** e coluna L – **IPI a Lançar**.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
1	Mês	Cód. Produto	Cliente - Razão social	Quantidade	Valor Tributável pelo IPI	Alíq.	Valor do Tributo	Preço Médio Indústria	Preço Médio (Art.196, 1ª Parte)	Preço Médio (Art.196, 2ª Parte)	BC do IPI - Complementar (Art. 196, 1ª ou 2ª Parte)	IPI A LANÇAR
842	JAN	50139882	NATURA COSMÉTICOS	1256	2725,52	0	0	2,17	8,80406216988972	0	8332,38208538149	0
843	JAN	50139883	NATURA COSMÉTICOS	871	13979,55	0	0	16,05	27,247427184466	0	9752,9590776699	0
844	JAN	50140187	NATURA COSMÉTICOS	1505	9150,4	0,07	640,528	6,08	32,3498464531427	0	39536,1189119798	2767,5283
845	JAN	50140188	NATURA COSMÉTICOS	1471	6781,31	0,07	474,6917	4,61	26,5798160633917	0	32317,5994292491	2262,232
846	JAN	50140365	NATURA COSMÉTICOS	3072	13455,36	0,07	941,8752	4,38	0	0	0	0
847	JAN	50140938	NATURA COSMÉTICOS	24634	79706,58	0,22	17535,448	3,235632865	14,3170803282765	0	272980,376806764	60055,683
848	JAN	50141609	NATURA COSMÉTICOS	3289	18549,96	0	0	5,64	16,8901154020574	0	37001,6295573669	0
849	JAN	50141750	NATURA COSMÉTICOS	8125	53625	0	0	6,6	16,9435674525754	0	84041,485521753	0
850	JAN	50143609	NATURA COSMÉTICOS	11460	52805,68	0,07	3696,3976	4,60782548	0	0	0	0
851	JAN	50143725	NATURA COSMÉTICOS	1200	5904	0,07	413,28	4,92	0	0	0	0
852	JAN	50144547	NATURA COSMÉTICOS	18439	71910,66	0	0	3,899921905	19,3478672985782	0	284844,665118483	0
853	JAN	50144548	NATURA COSMÉTICOS	110938	483034,6	0	0	4,35409508	16,3097653608153	0	1326338,14959812	0
854	JAN	50144598	NATURA COSMÉTICOS	36	167,4	0,07	11,718	4,65	7,96505154639175	0	119,341855670103	8,3539299
855	JAN	50145678	NATURA COSMÉTICOS	6747	26737,4	0	0	3,962857566	0	0	0	0
856	JAN	50145893	NATURA COSMÉTICOS	14845	62848,06	0	0	4,233618053	7,89162333566954	0	54303,0884180144	0
857	JAN	50145895	NATURA COSMÉTICOS	292	420,48	0	0	1,44	2,09238398544131	0	190,496123748863	0
858	JAN	50145896	NATURA COSMÉTICOS	16	42,88	0	0	2,68	5,93427793870305	0	52,0684470192487	0
859	JAN	50145898	NATURA COSMÉTICOS	534	1756,86	0	0	3,29	5,74742161079555	0	1312,26314016482	0
860	JAN	50145900	NATURA COSMÉTICOS	7	44,38	0	0	6,34	12,4810637185122	0	42,987446029	0
861	JAN	50145901	NATURA COSMÉTICOS	22	201,52	0	0	9,16	18,2176430647841	0	199,26814742	0
862	JAN	50146402	NATURA COSMÉTICOS	25394	114857,68	0,07	8040,0376	4,523024336	0	0	0	0
863	JAN	50146403	NATURA COSMÉTICOS	18	77,4	0,07	5,418	4,3	0	0	0	0
864	JAN	50146404	NATURA COSMÉTICOS	11947	54512,53	0,07	3815,8771	4,56286348	0	0	0	0
865	JAN	50148145	NATURA COSMÉTICOS	50	334,5	0	0	6,69	0	0	0	0
866	JAN	50148306	NATURA COSMÉTICOS	1859	21694,53	0,07	1518,6171	11,67	0	0	0	0
867	JAN	50149327	NATURA COSMÉTICOS	180	1675,8	0	0	9,31	0	0	0	0
868	JAN	50152031	NATURA COSMÉTICOS	10	40,6	0	0	4,06	0	0	0	0
7995							3307048,4					8881168,8
7996												

Observa-se na planilha acima, o sistemática de cálculo transcrita em tópico precedente. E mais, que em alguns produtos (coluna B) foi identificado que o Valor Tributável Mínimo (coluna I) seria superior ao Valor utilizado pela indústria (coluna H), resultando em valor de **IPI a Lançar** (coluna L).

Na mesma planilha **Apurações**, fl. 140 (arquivo não paginável), na aba **Dados Sintéticos** são totalizados mensalmente os valores do **IPI a Lançar** e do **IPI Lançado**, que a somatória resulta no **IPI Apurado**. Estes valores são oriundos da aba **Resposta Inicial**, coluna G e coluna L, como observado acima para o mês de janeiro de 2014, e tal fato repete-se para todos os períodos de apuração objeto da exigência de ofício.

A	B	C	D
Mês	IPI Lançado	IPI a Lançar	IPI Apurado (Total)
01/2014	3.307.048,43	8.881.168,77	12.188.217,20
02/2014	4.094.531,49	11.659.780,61	15.754.312,10
03/2014	7.045.553,23	18.144.382,86	25.189.936,09
04/2014	5.836.811,11	15.308.849,76	21.145.660,87
05/2014	5.400.823,88	12.396.910,33	17.797.734,21
06/2014	6.050.411,55	13.331.056,49	19.381.468,04
07/2014	5.315.694,16	14.197.434,59	19.513.128,75
08/2014	5.123.539,99	15.542.364,26	20.665.904,25
09/2014	8.311.193,70	19.545.516,27	27.856.709,97
10/2014	6.546.021,70	20.480.135,58	27.026.157,28
11/2014	6.406.755,91	13.884.691,81	20.291.447,72
12/2014	4.136.827,79	11.250.408,78	15.387.236,57
Total	67.575.212,94	174.622.700,11	242.197.913,05

Tais valores, **IPI a Lançar**, correspondem exatamente aos valores lançados de ofício, fl. 5. Em outros dizeres, a base de cálculo adotada no lançamento de ofício é, pois, a diferença do IPI (Valor do IPI que deveria ter sido destacado, menos o Valor do IPI que foi destacado nas Notas Fiscais).

No caso do IPI, esse procedimento é equivocado. Como já vimos, o IPI é um imposto regido pelo princípio da não-cumulatividade e sua apuração é realizada por meio do confronto, por período, dos débitos relativos às saídas de produtos com os créditos originados das aquisições de insumos empregados na industrialização. Somente existe obrigação do sujeito passivo perante a Fazenda Nacional quando o saldo resultante do encontro destas contas for devedor. Além disso, o saldo credor do imposto remanescente em um determinado período de apuração pode ser utilizado para abater débitos no período seguinte, além de existirem outros créditos passíveis de serem usados para abatimento do débito de IPI em conta gráfica, como o crédito presumido e os créditos transferidos de outro estabelecimento.

Além disso, o IPI, sendo um imposto escritural, há créditos e débitos apurados em um mesmo período, o que pode não implicar falta de recolhimento, ainda que haja uma infração, quando os créditos superam os débitos, após devidamente reconstituída a escrita fiscal. É certo que a infração (falta de lançamento do imposto), ainda que coberta por créditos, não pode deixar de sofrer sanção, daí a razão de haver duas multas previstas em um mesmo artigo, art. 80 da Lei 4.502/64: uma quando os débitos superam os créditos (multa por falta de recolhimento) e outra quando os créditos ainda superam os débitos (multa com cobertura de créditos).

A Base de cálculo do lançamento de ofício deve levar em conta a Reconstituição da Escrita Fiscal no Livro RAIFI.

A Fiscalização baseou toda a apuração do IPI em informações fornecidas pelo contribuinte, apresentadas em meio magnético. Nenhum documento de escrituração fiscal referente ao IPI (Livro de Registro e Apuração do IPI, Livro de Registro de Entradas e Livro de Registro de Saídas) foi anexado aos autos pelo Fisco. Como já visto apenas o Livro Registro de Apuração de IPI traz os subsídios necessários para a definição do IPI devido (saldo credor de períodos anteriores, débitos, créditos, crédito presumido, transferências) e, no entanto, a fiscalização não faz referência a esse livro em sua autuação.

Retornando ao mês de apuração de janeiro de 2014, no qual foi apurado pela Fiscalização o **IPI a Lançar** de R\$ 8.881.168,77, confrontando com o Livro de Registro de Apuração anexado pelo impugnante, fl. 583, o Saldo Credor de IPI é de R\$ 9.085.580,05, o que, em breve análise, portanto, assiste razão ao impugnante ao afirmar que teria Saldo Credor de IPI suficiente para, na Reconstituição da Escrita Fiscal, abater os valores apurados pela Fiscalização.

Por oportuno, devo aqui observar que em consulta aos sistema RFB- SIEF, somente constam até a presente data, 8 (oito) Pedidos de Ressarcimento, sendo estes relativos ao períodos de apuração 1º a 4º trimestre de 2014 e 1º a 4º trimestre de 2015, e transmitidos em 20 de janeiro de 2016, data em que deve ocorrer o estorno dos Créditos da Escrituração Fiscal.

PER/DCOMP - Consulta - Parâmetros Básicos - v20181018											
Básicos		Ficha/Item		RDC		Utiliz. do Crédito		PER/DCOMP Relacionados		Despachos Decisórios	
Resultado da Seleção										Vlr. total déb	
Impr.										8 / 8	
PER/DCOMP		CNPJ/CPF		Valor total crédito		Vlr. cred dt transmi		Vlr. Ped rest/res.		Dt. transm.	
☐	04.27906.200116.1.1.01-5089	00.190.373/0001-	481.846,14		481.846,14	20/01/2016					
☐	39.37868.200116.1.1.01-0106	00.190.373/0001-	746.038,84		746.038,84	20/01/2016					
☐	06.53580.200116.1.1.01-9868	00.190.373/0001-	904.807,72		904.807,72	20/01/2016					
☐	17.55168.200116.1.1.01-2408	00.190.373/0001-	530.683,75		530.683,75	20/01/2016					
☐	75.69840.200116.1.1.01-9598	00.190.373/0001-	522.718,32		522.718,32	20/01/2016					
☐	15.74596.200116.1.1.01-8047	00.190.373/0001-	247.224,79		247.224,79	20/01/2016					
☐	01.08348.200116.1.1.01-3129	00.190.373/0001-	581.414,27		581.414,27	20/01/2016					
☐	17.85260.200116.1.1.01-9841	00.190.373/0001-	456.394,50		456.394,50	20/01/2016					
Nome empresarial/Nome			CNPJ Matriz		UA Mat./De		CNPJ/CEI/ NIT Det.		Crédito det. cred.		
INDUSTRIA E COMERCIO DE COSMETICOS NATURA			00.190.373/0001-		08.1.24.0		00.190.373/0007-		02.1.01.1		
Tipo declaração		Proc. ação jud.		1ª DCOMP at		Nº proc. atrib. PER/DCOMP		Nº processo adm. anterior		Nº processo judicial	
ORIGINAL		NÃO		28/01/2016							
Tipo documento		Tipo crédito		Período de Apuração		Perfil contribuinte					
PEDIDO DE RESSARCIMEN		RESSARCIMENTO DE IPI		4º TRIMESTRE 2014		EMPRESA OPTANTE R					
Situação da Declaração				Motivo da situação da declaração				Imp. ret/can			
APURAÇÃO DE SALDO DISPONÍVEL				AGUARDANDO ENVIO PARA SIEF PROCE				NÃO			
Nº PER/DCOMP c/ informação do				Nº PER/DCOMP retificado/can				Nº processo habilitação			
				6.3				NÃO			
CNPJ Sucessora		UA Sucessora		Grupo Tribut		Código da Receita		Data de Arrecadação		Agrup. PGIN	
										NÃO	
										Débitos	
										Histórico	
										Detalhe Pa	

E, no plano da delimitação legal conferida ao lançamento de ofício, tem-se que o 142 do Código Tributário Nacional – CTN e o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 – Processo Administrativo Fiscal – PAF estipulam os seguintes elementos essenciais de tal ato administrativo:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (destacou-se)

PROCESSO AMMINISTRATIVO FISCAL

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

$$(\dots)$$

III - a descrição do fato:

$$(\dots)$$

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;” (destacou-se)

O artigo 142 do CTN e o art. 10 do PAF, ao delimitarem os requisitos do lançamento de ofício, impõem que haja a demonstração de que o fato gerador ocorreu, com a perfeita identificação do sujeito passivo e a correta indicação do cálculo do montante devido, remetendo à liquidez e certeza do crédito tributário, assim definido, com precisão, quanto à sua extensão e limites.

Nesse sentido, verifica-se, como condição de existência, que os requisitos inarredáveis do lançamento de ofício devem-se encontrar validamente presentes. Em sendo assim, **a descrição dos fatos** (imprescindível, posto que é por meio dela que se demonstra a consonância da matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese

abstrata constante da norma jurídica) e a correta determinação da matéria tributável e do cálculo do montante de tributo devido representam elementos cuja ausência ou absoluta imperfeição tornam nulo o auto de infração.

No caso concreto, conforme preambularmente antecipado, o lançamento teve como Base de Cálculo, o **IPI a lançar**, ou **Débito Apurado**, (Valor do IPI que deveria ter sido destacado, menos o Valor do IPI que foi destacado nas Notas Fiscais), porém antes da devida Reconstituição da Escrita Fiscal no Livro RAIPI, resultando em metodologia que desatendeu à sistemática de débitos e créditos, essencial para a apuração do referido imposto, violando o princípio da não-cumulatividade.

Adotado, portanto, como critério material e critério quantitativo de incidência, base de cálculo dissonante de legislação aplicável.

Confrontado o auto de infração com as delimitações legais acima expostas, impõe-se concluir, pois, pela nulidade da exigência de ofício. Desta feita, deixa-se de apreciar as outras alegações constantes da impugnação opostas aos autos de infração

Conclusão

Assim, voto no sentido de **julgar procedente a impugnação, para declarar nulo o lançamento de ofício.**”

Com base na acima exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira