



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.720383/2011-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-009.143 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrente BM COMERCIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 30/11/2006 a 31/12/2009

EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. IMPORTADOR DE PRODUTOS QUE DÁ SAÍDA AOS MESMOS NO MERCADO INTERNO. INCIDÊNCIA DO IPI.

São equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira que derem saída a esses produtos para o mercado interno, devendo ser lançado e escriturado o IPI devido decorrente dessas saídas, com direito ao creditamento na escrita fiscal do imposto pago no desembaraço aduaneiro, conforme os dispositivos legais: art. 46, II, c/c 51, I, do CTN, art. 4º, I, da Lei nº 4.502/64 e art. 9º, I, do RIPI/2002. Ademais, a questão foi pacificada pelo STF, em julgamento de repercussão geral dos RE 946.648, Relator p/acórdão Alexandre de Moraes, DJ 16-11-2020 e RE 979.626, Relator p/acórdão: Alexandre de Moraes, DJ 16-11-2020, nos quais restou fixada a seguinte tese para o Tema 906: "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".

FALTA DE LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE RECOLHIMENTO OU DECORRENTE DA MESMA INFRAÇÃO, MAS COM COBERTURA DE CRÉDITO.

As multas previstas no *caput* do art. 80 da Lei nº 4.502/64 são alternativas (não são cumulativas). Pode a infração decorrente de falta de lançamento do imposto resultar em falta de recolhimento ou não, por haver cobertura de créditos, após a reconstituição da escrita fiscal. Assim, o enquadramento legal é o mesmo, já que abrange as duas hipóteses.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

1. Trata-se de Auto de Infração do IPI, abrangendo períodos de apuração de 30/11/2006 a 31/12/2009, lavrado pela DRF/Contagem. Os valores globais, em Reais, são os seguintes: (...)

2. A descrição dos fatos, contida no detalhado Termo de Verificação Fiscal (fls. 024 a 0411), em apertada síntese, diz que o Auto de Infração é decorrente da falta de lançamento do imposto nas saídas para o mercado interno de produtos industrializados importados (bacalhau e cadeiras de massagem) pelo estabelecimento, equiparado a industrial, por força do inciso I do art. 9º do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), vigente à época dos fatos geradores:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

3. A fundamentação do Auto de Infração, no que se refere ao tributo, se deu com base nos seguintes dispositivos do RIPI/2002: Arts. 9º, I, 24, III, 34, II, 122, 123, I, "b", e II, "c", 127, 131, I, "b", 199, 200, IV e 202, III (fls. 007).

4. Do encontro dos créditos com os débitos, após a reconstituição da escrita fiscal, resultaram saldos devedores em apenas dois períodos de apuração (agosto e setembro de 2009 – fls. 015). Nos demais períodos, não houve falta de recolhimento, mas, da mesma forma, foi aplicada a multa por falta de lançamento, desta feita com cobertura de créditos, também prevista no art. 80, *caput*, da Lei nº 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)*

5. Do Termo de Verificação Fiscal, extrai-se que o contribuinte alega ter adquirido parte do bacalhau revendido no mercado interno, mas após uma série de intimações, elaboração de planilhas e apresentação de arquivos digitais do SINTEGRA, admite, nos termos que constam da descrição dos fatos, que não tinha como "associar o bacalhau importado com o revendido pela empresa, tendo em vista

que após nacionalização dos produtos denominados “Bacalhau”, estes são revendidos em comum com os nacionais”.

6. Em relação às supostas aquisições de bacalhau no mercado interno, a Auditora-Fiscal diz o seguinte:

“Para nossa surpresa, em 01/12/2010, quando da entrega da planilha contendo todas as notas fiscais de entrada de bacalhau adquirido no mercado interno, observamos tratar-se, quase na sua maioria, de DEVOLUÇÃO de venda de bacalhau e não, de bacalhau comprado para revenda.

Conclusão: a grande maioria da venda de bacalhau pela BM COMERCIAL LTDA trata-se de bacalhau importado. Para ilustrar essa pequena aquisição de bacalhau no mercado interno, anexamos nesse auto de infração as notas fiscais nºs 011786, de 08/11/2006 e 218839, de 30/09/2008, referentes à compra de bacalhau Porto 11/15 50 Kg, no mercado interno, inclusive com destaque do IPI correspondente.

Analisando a planilha fornecida pela empresa, contendo a venda de bacalhau no período de novembro de 2006 a dezembro de 2009, juntamente com aquela contendo a devolução de bacalhau, no mesmo período, observamos várias saídas que não correspondiam à entrada de nenhum bacalhau. Para exemplificar, observamos saída e devolução de bacalhau COD 10/12 25 KG que não correspondia a nenhuma importação. O representante da empresa, Sr. Paulo Horta, nos esclareceu que o bacalhau importado com determinada nomenclatura, poderia ser revendido com outra designação, e que os números constantes desse nome correspondiam aos pedaços de bacalhau que poderiam estar contidos dentro de uma caixa.”

7. Transcrevo, também literalmente, o que disse a Auditora antes de começar a detalhar a apuração do imposto devido em relação a cada “espécie” do produto (o grifo é original):

“Observando que a saída de bacalhau (peso em kg) constante na planilha fornecida pela empresa e intitulada ‘Venda de Bacalhau’ era superior ao peso do bacalhau importado (planilha ‘Importação de Bacalhau e Cadeira de Massagem - Crédito de IPI’) e tendo a empresa respondido que não era possível saber quais eram, dentre os bacalhaus vendidos, os que correspondiam aos bacalhaus importados, levamos em consideração o previsto no artigo 448 do RIPI/2002, abaixo transcrito, para apuração do IPI mensal devido pela BM COMERCIAL LTDA, somente nas saídas dos produtos que foram importados a partir de novembro de 2006 (cópias das Declarações de Importação e notas fiscais de entradas anexadas no presente auto de infração).

Art. 448. *Constituem elementos subsidiários, para o cálculo da produção, e correspondente pagamento do imposto, dos estabelecimentos industriais, o valor e quantidade das matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).”*

8. Na sequência, há um extenso detalhamento de como foi feita a apuração em relação a cada “espécie” do produto, em especial utilizando-se do seu peso – que seria

longo e improdutivo aqui transcrever na íntegra, pelo que reproduzo somente o que se refere à primeira

“1 - BACALHAU COD 7/12 25 kg

Classificação na TIPI – 0305.51.00 – Alíquota de IPI = 5%

Saídas possíveis – COD 7/9 25 KG e COD 10/12 25 KG, conforme planilha “Relação Saída e Devolução/Entrada”, entregue pela contribuinte em 24/01/2011.

A análise dessa espécie de bacalhau importado foi feita anteriormente à análise do Bacalhau importado COD 7/9 25 kg porque sua 1ª importação foi anterior à 1ª importação desse bacalhau.

O primeiro passo foi selecionar na planilha intitulada ‘Importação de Bacalhau e Cadeiras de Massagem – Crédito de IPI’ as importações dessa espécie de peixe e considerar o crédito de IPI respectivo.

O segundo passo foi levantar todas as devoluções constantes da planilha ‘Aquisição de Bacalhau no Mercado Interno/Devoluções’. Selecionar somente as devoluções dos bacalhaus COD 7/9 25 KG e COD 10/12 25 KG referentes às saídas tributadas na análise, considerando o respectivo crédito de IPI, conforme determina o artigo 167 do RIPI/2002. Apurar o total de quilos referentes à importação e devolução desses bacalhaus.

No terceiro passo, foram consideradas todas as saídas constantes da planilha ‘Venda de Bacalhau’, referentes aos bacalhaus COD 7/9 25 KG e 10/12 25 kg, selecionando, **a partir das últimas saídas**, todas as notas fiscais de venda desses bacalhaus até alcançar o total de quilos vendidos, correspondente ao total de quilos importado e devolvido do bacalhau analisado.

Aplicou-se, então, a alíquota do IPI sobre a base de cálculo encontrada.

Nessa análise, todo o bacalhau COD 7/12 25Kg importado teve suas respectivas saídas tributadas.

Restaram devoluções e saídas do bacalhau COD 7/9 25 Kg que não foram utilizadas nessa análise e que serão levadas em consideração quando da análise específica desse peixe.

Restaram, também, saídas de bacalhau COD 10/12 25 Kg que não foram tributadas.”

9. Ao final, a Auditora-Fiscal resume como foi feito lançamento:

“Após as análises de cada tipo de bacalhau importado pela BM COMERCIAL LTDA, suas respectivas devoluções e saídas, no período de novembro de 2006 a dezembro de 2009, elaboramos, conforme longamente explicado no tópico anterior, os quadros intitulados ‘DEMONSTRATIVOS DAS SAÍDAS TRIBUTADAS/ESTOQUE’ onde estão demonstradas todas as entradas e saídas de bacalhau importado, o montante tributado, e, ao final, se ocorreu, o estoque em quilos que ficou para ser tributado somente a partir do ano-calendário de 2010.

A partir desse demonstrativo, juntamente, com o quadro intitulado ‘Venda de Cadeiras de Massagem’, elaboramos a planilha ‘CRÉDITOS E DÉBITOS MENSAIS DE IPI’, onde foram apurados, mensalmente, os créditos referentes às entradas de

bacalhau e cadeiras de massagem, oriundos do desembaraço aduaneiro (artigo 164, V, do RIPI/2002) e aqueles referentes às devoluções (artigo 167, do RIPI/2002) desses produtos importados. Foram apurados, também, os débitos referentes às vendas desses produtos aplicando a alíquota de 5% sobre o valor tributável (artigo 130, do RIPI/2002).

O último quadro a ser elaborado foi o denominado ‘APURAÇÃO DO IPI’. Trata-se de um demonstrativo, onde tentamos reproduzir o livro Registro de Apuração do IPI-RAIPI (não apresentado pela contribuinte). Para isso, levamos em consideração o previsto nos artigos 163 e 195 do RIPI/2002, aproveitando o crédito do IPI relativo a produtos entrados no estabelecimento, e abatendo do que era devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período. O saldo credor, quando apurado, foi transferido para o período seguinte.

Da leitura desse quadro, pudemos observar que somente ocorreram saldos devedores de IPI nos meses de agosto e setembro de 2009. Nos demais meses, exceção aos meses de dezembro de 2006, fevereiro de 2007 e abril de 2007, apesar de não ter apurado saldo devedor mensal, ocorreram débitos de IPI (referentes às saídas de produtos importados) que a empresa não destacou nas respectivas notas fiscais.”

10. Cientificado pessoalmente da autuação, em 02/02/2011 (fls. 004), o contribuinte apresentou Impugnação, em 04/03/2011, (fls. 550 a 571) – considerada tempestiva pela SACAT/DRF/Contagem, conforme Despacho às fls. 581.

11. Como preliminar, suscita que houve *“ausência de demonstração inequívoca do montante de mercadoria importa e adquirida no mercado nacional, tributação com base em presunção e infringência ao princípio da verdade material”*.

11.1. Diz o seguinte:

“Assim, para a viabilidade do lançamento, resta inequívoco que se determine apenas a quantidade de bacalhau que foi importada pela Autuada, desprezando-se os produtos adquiridos no mercado interno para revenda.

Sabendo disso, a douta Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil tentou identificar o bacalhau importado, separando-o do nacional. Todavia, não conseguiu fazê-lo a contento, maculando certeza e a liquidez do crédito tributário.

O problema todo ocorre porque o bacalhau importado ou o adquirido no mercado interno que já adentrou no estabelecimento da Impugnante não possui qualquer diferenciação. É exatamente o mesmo produto. E o que é pior, as notas fiscais de entrada ou de importação fazem menção a diferentes nomenclaturas desse produto que, na verdade, se refere exatamente à mesma coisa, ou seja, bacalhau com a mesma classificação fiscal.

Dessa forma, não poderia a fiscalização realizar a autuação com base simplesmente nas saídas de bacalhau promovidas pela Impugnante, eis que o próprio Fisco reconhece que essas saídas foram maiores do que as entradas de bacalhau importado.

(...)

De fato, os cálculos da fiscalização que tentaram solucionar o problema não foram suficientes para tanto, de forma que através de simples leitura do AI é possível

se verificar que inexistia certeza sobre o montante do bacalhau importado pela Impugnante e a quantidade que ela adquiriu no território nacional.

A douta Autoridade Lançadora fez uso do art. 448, do RIPI/02. Todavia, como se verifica desse próprio dispositivo, a verdade é que as variações de estoque somente podem ser usadas para matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, o que não é o caso dos autos. Em síntese: o art. 448, do RIPI/02 não pode ser utilizado no caso dos autos como pretende a focalização. Resta clara, portanto, além da ausência de certeza e liquidez que devem ter o crédito tributário ...

11.2. E ainda defende que *“faltou diligências para que a ilustre Auditor da Receita Federal pudesse encontrar a verdade dos fatos. Ora, caso fosse realmente devido o imposto exigido (o que se admite apenas para argumentar, eis que, na verdade, incorreu fato gerador do imposto), este não poderia se pautar em procedimentos genéricos para aferimento de sua de cálculo”* e que *“A fiscalização tinha uma base segura de efetuar o trabalho de apuração do efetivo montante de bacalhau importado pela Impugnante e não o fez, culminando na nulidade do lançamento, fundamentando seus argumentos no fato que a Receita Federal dispõe de todos os dados referentes às importações e poderia perfeitamente fazer o cruzamento das informações relacionadas com as suas importações de bacalhau”*.

12. No mérito, defende inicialmente que não é contribuinte do IPI, pois seria ilegal, por questões de inconstitucionalidade (já que estaria a ferir o estabelecido no art. 46 do Código Tributário Nacional e no art. 2º II, da Lei nº 4.502/64, e pelo fato de que a matéria nunca poderia ser disciplinada por decreto, em ofensa ao princípio da reserva legal), já que não é estabelecimento produtor, pois não realiza operações de industrialização.

13. Depois passa a atacar as multas de ofício, que *“montariam mais de vinte e duas vezes o valor do tributo”* e pela impossibilidade de se aplicarem duas multas sobre o mesmo ilícito (uma pela falta de recolhimento e outra pela falta de lançamento, com cobertura de créditos), dizendo que o vocábulo **“ou”** do *caput* do art. 80 da Lei nº 4.502/64 é conjunção alternativa, que indicaria que duas possibilidades que se alternam ou que se excluem, procurando se estribar em decisões do Conselho de Contribuintes (que versam sobre outros tributos), nas quais se diz que não pode haver a cumulação de multa isolada com a multa de ofício.

13.1. Ainda em relação às multas, argumenta que deveria ser aplicado o art. 112 do CTN (*in dubio pro reo*), mais especificamente seu inciso IV – que fala da dúvida em relação à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação –, e que, assim, caso realmente fosse verificada a ocorrência da infração, deveria ser somente aplicada a multa de 75 % pela falta de recolhimento do imposto.

13.2. Também diz que as penalidades seriam confiscatórias, além de ofender outros princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

14. Em seguida, ataca a ilegalidade da aplicação da Taxa Selic para o cálculo dos juros de mora, defendendo tão-somente a incidência à taxa de 1% ao mês, conforme previsto no CTN.

15. Ao final, requer o seguinte:

“- ... que seja recebida e provida a presente Impugnação, julgando-se improcedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração ora combatido e

determinando de pronto o seu trancamento, sendo a Autuada exonerada dos gravames decorrentes do litígio, pelo acolhimento da preliminar ou pela apreciação das razões de mérito, tudo em conformidade com o direito e os critérios de justiça fiscal.

- Alternativamente, caso não entenda possível o cancelamento do Auto de Infração, o que se admite apenas para argumentar, que seja determinada a retirada da multa ou sua redução ao menor patamar legalmente possível, eliminando-se a ilegal dupla penalidade sobre o mesmo fato, tendo em vista as razões ora esboçadas.

- ... exclusão do crédito tributário dos valores cobrados a título de juros com base na Taxa SELIC, caso seja considerado procedente o lançamento, aplicando-se, tão somente, os juros previstos no CTN, no importe de 1% (um por cento) ao mês, incidentes apenas sobre o principal e não sobre as multas.”

15.1. Ainda *“protesta pela realização de quaisquer tipos de prova e pela juntada de novos documentos capazes de elidir o feito fiscal”*.

A 2ª Turma DRJ/REC, acórdão 11-46.259, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

IMPORTADOR DE PRODUTOS QUE DÁ SAÍDA AOS MESMOS. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. INCIDÊNCIA DO IPI NESTAS SAÍDAS.

Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira que derem saída a esses produtos para o mercado interno, devendo ser lançado e escriturado o IPI devido decorrente destas saídas, com direito ao creditamento na escrita fiscal do imposto pago no desembaraço aduaneiro.

O IPI incide sobre produtos industrializados (art. 153, IV, da Constituição Federal) e não necessariamente sobre uma operação de industrialização, além do que não há que se falar em ilegalidade na equiparação estabelecida pelo art. 9º, I, do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002) – vigente à época da ocorrência dos fatos geradores abrangidos por este Auto de Infração -, pois encontra guarida nos arts. 46, II, c/c 51, I, do CTN e no art. 4º, I, da Lei nº 4.502/64.

FALTA DE LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE RECOLHIMENTO OU DECORRENTE DA MESMA INFRAÇÃO, MAS COM COBERTURA DE CRÉDITO.

As multas previstas no *caput* do art. 80 da Lei nº 4.502/64 são alternativas (não são cumulativas). Pode a infração decorrente de falta de lançamento do imposto resultar em falta de recolhimento ou não, por haver cobertura de créditos, após a reconstituição da escrita fiscal. Assim, o enquadramento legal é o mesmo, já que abrange as duas hipóteses.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR INCONSISTÊNCIA NA APURAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBRIGATÓRIAS PELO SUJEITO PASSIVO E UTILIZAÇÃO PELO FISCO SOMENTE DOS DADOS CONHECIDOS. IMPROCEDÊNCIA.

A alegação de nulidade do lançamento por inconsistências ou simples presunções na apuração do tributo devido não se justifica quando o sujeito passivo não presta as informações a que é obrigado pela legislação, ainda mais

quando a Fiscalização somente se utiliza de dados conhecidos e comprovados. Se o contribuinte, assim mesmo, deseja contestar o valor apurado, há que trazer provas até a Impugnação, salvo nas situações especiais previstas nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, sob pena de preclusão.

APRECIÇÃO DE ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA, COMO REGRA GERAL, DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS DE JULGAMENTO.

A não ser em situações especialíssimas, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235/72).

Em recurso voluntário, a empresa aduz: preliminar de ausência de motivação da decisão recorrida e preliminar de indevida presunção utilizada pela fiscalização (não esclarecimento sobre mercadorias nacionais). No mérito, insurge-se contra a sua equiparação a industrial, bem como afirma que não incide o IPI sobre suas vendas a clientes não consumidores finais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Preliminar de ausência de motivação da decisão recorrida

Aduz que a decisão de piso é nula, nos termos do art. 93, IX, da CF, pois a abordagem do mérito teria sido feita com mera citação de julgados do STJ que sequer seriam vinculantes.

Não vislumbro nulidade, porquanto o fundamento da manutenção da Recorrente como equiparada a industrial para fins de incidência do IPI nas saídas de produtos importados se deu com base na Lei. Por isso, consignou o voto condutor que não há que se falar em ilegalidade na equiparação estabelecida pelo art. 9º, I, do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, pois tal dispositivo tem o fundamento de validade nos art. 46, II, c/c 51, I, do CTN e no art. 4º, I, da Lei nº 4.502/64.

No tocante à citação de decisões do STJ, a Lei nº 9.784/99 prescreve:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Portanto, a preliminar não pode ser acolhida.

Preliminar – Indevida presunção utilizada, não esclarecimento sobre mercadorias nacionais – ônus da fiscalização

Sustenta que houve indevida presunção no lançamento, pois a ação fiscal não determinou a quantidade de bacalhau que foi importada, desprezando-se os produtos adquiridos no mercado interno para revenda.

Não houve tributação por presunção, como bem apontou a DRJ:

21. No que tange à apuração do tributo, a Fiscalização, ao contrário do que diz a impugnante, diligenciou de todas as formas possíveis, e não conseguiu relacionar com precisão as vendas com as compras no mercado interno, isto por conta de que o sujeito passivo não teve como demonstrá-lo (o que ele reconhece expressamente).

21.1. E, o mais importante, é **que a Fiscalização não considerou as vendas de produtos adquiridas no mercado interno na autuação, mas tão somente as dos produtos importados**, como se depreende claramente do Termo de Verificação Fiscal.

21.2. Assim, nem todas as saídas foram tributadas e todas as devoluções foram consideradas, tendo sido feita a correlação, na apuração do imposto devido, apenas entre o importado e o seguramente vendido do produto importado. Não há, portanto, que se falar em presunção, esvaziando a argumentação do contribuinte.

22. A remessa ao art. 448 do RIPI/2002 (que trata efetivamente de auditoria de produção), conforme diz a Auditora, somente “foi levada em consideração”, tanto é que **não** está do embasamento legal da autuação.

22.1. E observe-se que ela só grifa, no dispositivo regulamentar, a expressão “variação dos estoques”, claramente não concentrando o foco nos insumos para industrialização.

22.2. É lógica acessível a qualquer um que a variação de estoques representa entrada ou saída, de insumos para industrialização, de produtos finais, ou de seja lá o que for.

23. Tem razão o contribuinte quando diz que a Receita Federal têm todos os dados relativos às importações – e eles foram utilizados, juntamente com arquivos digitais, planilhas e tudo mais que foi disponibilizado à Fiscalização ou poderia por ela ser buscado nos Sistemas Informatizados.

A descrição do trabalho fiscal espanca qualquer premissa equivocada alegada pelo contribuinte:

Após as análises de cada tipo de bacalhau importado pela BM Comercial Ltda, suas respectivas devoluções e saídas, no período de novembro de 2006 a dezembro de 2009, elaboramos conforme longamente explicado no tópico anterior, os quadros intitulados “DEMONSTRATIVOS DAS SAÍDAS TRIBUTADAS/ESTOQUE” onde estão demonstradas todas as entradas e saídas de bacalhau importado, o montante tributado, em ao final, se ocorreu, o estoque em quilos que ficou para ser tributado somente a partir do ano-calendário de 2010.

A partir desse demonstrativo, juntamente, com o quadro intitulado “Venda de Cadeiras de Massagem”, elaboramos a planilha “CRÉDITOS E DÉBITOS MENSAIS DE IPI”, onde foram apurados, mensalmente, os créditos referentes às entradas de bacalhau e cadeiras de massagem, oriundos do desembaraço aduaneiro (artigo 164, V, do RIPI/2002) e aqueles referentes às devoluções (artigo 167, do RIPI/2002) desses produtos aplicando a alíquota de 5% sobre o valor tributável (artigo 130, do RIPI/2002).

O ultimo quadro a ser elaborado foi o denominado “APURAÇÃO DO IPI”. Trata-se de um demonstrativo, onde tentamos reproduzir o livro de registro de apuração do IPI-RAIPI (não apresentado pela contribuinte). Para isso, levamos em consideração o previsto nos artigos 163 e 195 do RIPI/2002, aproveitando o crédito do IPI relativo a produtos entrados no estabelecimento, e abatendo do que era devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período. O saldo credor, quando apurado, foi transferido para o período seguinte.

Da leitura desse quadro, pudemos observar que somente ocorreram saldos devedores de IPI nos meses de agosto e setembro de 2009. Nos demais meses, exceção aos meses de dezembro de 2006, fevereiro de 2007 e abril de 2007, apesar de não ter apurado saldo devedor mensal, ocorreram débitos de IPI (referentes às saídas de produtos importados) que a empresa não destacou nas respectivas notas fiscais.

No TI nº 009, foram solicitadas algumas notas fiscais de saída e o Livro Registro de Inventário que até a presente data não foi entregue.

De posse dos documentos encaminhados pela empresa, passamos a analisar as notas fiscais de saídas referentes aos produtos importados, quais sejam cadeiras de massagem (copia da nota fiscal anexada no presente auto de infração) e bacalhau (algumas copias encontram-se anexadas no auto de infração), e constatamos que a contribuinte não destacava o IPI.

A própria empresa já havia declarado em sua correspondência de 04/09/2010, item 5, que não escriturava os Livros Registro de Apuração do IPI por não considerar-se contribuinte desse imposto.

Seguindo o determinado pelos artigos 9º e 24 do RIPI/2002, já citados nesse Termo, afirmamos que a BM Comercial Ltda é contribuinte do IPI (estabelecimento equiparado a industrial) a partir do momento que da saída aos produtos que importa, ficando obrigada a emitir nota fiscal de saída com destaque do IPI, conforme determina o artigo 123, II, c do mesmo mandamento legal.

Observando que a saída de bacalhau (peso em Kg) constante na planilha fornecida pela empresa e intitulada “Venda de Bacalhau” era superior ao peso do bacalhau importado (planilha “Importação de Bacalhau e Cadeira de Massagem – Crédito de IPI”) e tendo a empresa respondido que não era possível saber quais eram, dentre os bacalhaus vendidos, os que correspondiam aos bacalhaus importados, levamos em consideração o previsto no artigo 448 do RIPI/2002, abaixo transcrito, para apuração do IPI mensal devido pela BM COMERCIAL LTDA, somente nas saídas de produtos que foram importados a partir de novembro de 2006 (cópias das declarações de importação e notas fiscais de entradas anexadas no presente auto de infração). (...)

A seguir passaremos a explicar, detalhadamente, como foi apurada a saída tributada de cada tipo de bacalhau importado, e que, ao final, deu origem aos quadros anexados no presente auto de infração e intitulados “Demonstrativo das Saídas Tributadas/Estoque”.

Em suma, não há nenhuma nulidade a ser reconhecida e, no que se refere à apuração do tributo devido, afastado a preliminar suscitada.

MÉRITO

Insurge-se contra o fundamento da sua equiparação a industrial, bem como que não há a incidência do IPI sobre suas vendas a clientes não consumidores finais.

Afasta-se o argumento da Recorrente, pois se equiparam a estabelecimento industrial os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira que derem saída a esses produtos para o mercado interno, devendo ser lançado e escriturado o IPI devido decorrente dessas saídas, com direito ao creditamento na escrita fiscal do imposto pago no desembaraço aduaneiro, conforme os já mencionados dispositivos legais: art. 46, II, c/c 51, I, do CTN, art. 4º, I, da Lei nº 4.502/64 e art. 9º, I, do RIPI/2002.

Ademais, a questão foi pacificada pelo STF, em julgamento de repercussão geral:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BENS IMPORTADOS. INCIDÊNCIA NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR PARA COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A sistemática legal de tributação dos bens importados pelo imposto sobre produtos industrializado – IPI é compatível com a Constituição. 2. Recurso Extraordinário a que se nega provimento, com a fixação da seguinte tese de julgamento para o Tema 906 da repercussão geral: “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".

(RE 946648, Relator (a): MARCO AURÉLIO, Relator (a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 24/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-272 DIVULG 13-11-2020 PUBLIC 16-11-2020)

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BENS IMPORTADOS. INCIDÊNCIA NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR PARA COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A sistemática legal de tributação dos bens importados pelo imposto sobre produtos industrializado – IPI é compatível com a Constituição. 2. Recurso Extraordinário a que se nega provimento, com a fixação da seguinte tese de julgamento para o Tema 906 da repercussão geral: "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".

(RE 979626, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 24/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-272 DIVULG 13-11-2020 PUBLIC 16-11-2020)

Inaplicabilidade das multas da forma como pretendido pelo fisco

A Recorrente aponta a impossibilidade de se aplicarem duas multas sobre o mesmo ilícito (uma pela falta de recolhimento e outra pela falta de lançamento, com cobertura de créditos), porquanto o vocábulo “ou” do *caput* do art. 80 da Lei nº 4.502/64 é conjunção alternativa, que indicaria que duas possibilidades que se alternam ou que se excluem, com vistas a defender a não cumulação de multa isolada com a multa de ofício.

Não há reparos a serem feitos no trabalho fiscal, sendo lícita a aplicação simultânea da multa de ofício sobre o IPI não recolhido e sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito.

Após a reconstituição da escrita do contribuinte, a fiscalização constatou que houve saldos devedores em apenas dois períodos de apuração (agosto e setembro de 2009). Nos demais períodos, não houve falta de recolhimento, mas, da mesma forma, foi aplicada a multa por falta de lançamento, com cobertura de créditos, também prevista no art. 80, *caput*, da Lei nº 4.502/64.

O art. 80 da Lei nº 4.502/64 prevê que a multa de ofício de 75% deve ser imposta nas hipóteses de falta de lançamento ou falta de recolhimento do imposto. Ambas as condutas devem ser penalizadas, ou seja, aplica-se a multa pela falta de lançamento do imposto nas notas fiscais e pelo seu não recolhimento.

Quando a falta de lançamento do imposto na nota fiscal não implicar em equivalente falta de recolhimento (cobertura de crédito), mediante a reconstituição da escrita fiscal, será cobrado apenas o imposto (evidenciado pelos saldos devedores apurados) que não

tenha sido absorvido pelos créditos, mas a multa de ofício é aplicada sobre todo o imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, portanto, dividida em duas partes: a que se refere ao imposto a ser cobrado e a que é relativa ao imposto não lançado acobertado por créditos.

Assim, não há qualquer ilegalidade ou duplicidade na aplicação das multas, como bem pontuou a decisão recorrida:

26. Quanto às multas, as infrações à legislação tributária pela falta de recolhimento de exações internas detectadas em procedimento fiscal são penalizadas com a multa de ofício, sendo a proporcionalidade básica, em relação ao tributo, de 75 %.

26.1. Ocorre que, no caso do IPI, 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.

26.2 Mas a infração, ainda que coberta por créditos, não pode deixar de sofrer sanção, daí a razão de haver duas multas previstas em um mesmo artigo: 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). E **não** são cumulativas, mas alternativas (como bem diz a própria impugnante). Vejamos novamente o dispositivo legal em questão (art. 80 da Lei nº 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)*

26.3 E isto está bem explicitado no Auto de Infração. Não há “sobreposição” de multas, como quer dizer a impugnante.

Nov/2006	Jan/2007	Mar/2007	Mai/2007	Jun/2007	Jul/2007
472,50	110,50	182,00	180,00	90,00	266,00
Ago/2007	Set/2007	Out/2007	Nov/2007	Dez/2007	Jan/2008
1.090,00	442,00	170,00	794,75	1.401,50	1.079,06
Fev/2008	Mar/2008	Abr/2008	Mai/2008	Jun/2008	Jul/2008
10.141,89	33.681,59	3.245,00	13.573,88	6.641,13	16.638,63
Ago/2008	Set/2008	Out/2008	Nov/2008	Dez/2008	Jan/2009
12.765,38	13.728,70	8.412,13	18.210,16	31.517,77	10.342,98
Fev/2009	Mar/2009	Abr/2009	Mai/2009	Jun/2009	Jul/2009
37.494,69	126.480,90	79.562,52	9.466,66	4.901,95	12.267,70
Ago/2009	Set/2009	Out/2009	Nov/2009	Dez/2009	TOTAL
11.611,50	14.712,68	15.301,37	14.670,30	44.569,46	556.217,28

26.4. Se somarmos a multa por falta de recolhimento (R\$ 18.876,09) com a multa pelo imposto não lançado com cobertura de crédito (R\$ 403.005,80), chegaremos a **R\$ 417.162,86**, que representam exatamente 75 % do valor das infrações (**R\$ 556.217,28**), pelo que não procede a alegação de duplicidade na aplicação das sanções.

De toda a sorte, o pedido de afastamento de lei válida e vigente esbarra na Súmula CARF nº 2.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora