



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13808.001026/95-11**  
**Sessão : 18 de fevereiro de 1998**  
**Recurso : 00.0816**  
**Recorrente : DRJ EM SÃO PAULO - SP**  
**Interessada : Avon Cosméticos Ltda.**

**DILIGÊNCIA Nº 203-00.649**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
DRJ EM SÃO PAULO - SP.

**RESOLVEM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.**

Sala das Sessões, em 18 de fevereiro de 1998

**Otacílio Dantas Cartaxo**  
**Presidenta e Relator**

cgf/



Processo : 13808.001026/9511

Diligência : 203-00.649

Recurso : 00.0816

Recorrente : DRJ EM SÃO PAULO - SP

## RELATÓRIO

Contra a AVON COSMÉTICOS LTDA., nos autos qualificada, foi lavrado o Auto de Infração (Docs. De fls. 88/91) no montante de 337.630.710,88 UFIR, sendo 142.185.051,24 UFIR relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), recolhido a menor, 53.260.608,40 UFIR de juros de mora calculados até 31.10.95 e 142.185.051,24 UFIR de multa, correspondente aos períodos de 1991, 1992, 1993 e 1994, por infringência ao art. 68, inciso III, §§ 2º e 3º, do RIPI/82, que disciplina o valor tributável mínimo.

Para menor entendimento da matéria, leio e transcrevo o Termo de Verificação Fiscal (doc. de fls. 63/67) que descreve em detalhes o mecanismo utilizado pela autuada na comercialização de produtos de sua fabricação, bem como o critério eleito para fins de lançamento do imposto:

“1. Conforme documento (cópia anexa) de lavra de Avon Cosméticos Ltda., em resposta ao Termo de Solicitação datada de 03 de fevereiro de 1994 e extraído do processo nº 10880.019113/94-27, fls. 14 e 15, a prática usual de comercialização da empresa pode ser assim resumida, *in verbis*:

“A Avon Cosméticos Ltda. vende seus produtos às chamadas ‘Revendedoras Autônomas’ que em vários Estados do Brasil são também denominadas ‘Revendedoras Comerciantes Varejistas’, que por sua vez exercem um pequeno comércio varejista como uma espécie de ambulante, no sistema de venda direta a domicílio (door-to-door).

Ao receber o ‘Pedido de Compra’ da Revendedora, a Avon emite uma Nota Fiscal de Venda de mercadorias, remetendo, àquele cliente, a caixa com os produtos, devidamente acompanhada da referida Nota Fiscal.

Nessa Nota Fiscal são debitados o ICMS e o IPI devidos pela Avon/

As Revendedoras Autônomas, por sua vez, revendem as referidas mercadorias ao cliente de sua livre escolha, tendo liberdade, inclusive, na determinação do preço.



**Processo :** 13808.001026/9511  
**Diligência :** 203-00.649

A venda das mercadorias pelas Revendedoras comerciantes varejistas origina o fato gerador do ICMS. Por isso, elas são contribuintes do ICMS no Estado onde estão domiciliadas.

Como em cada Estado do Brasil a quantidade de Revendedoras é muito grande, sendo sua atividade comercial exercida por tempo indeterminado, variando de 1 (um) mês até vários anos, e, como na maioria dos casos, tais Revendedoras não possuem conhecimento ou cultura suficiente para praticar as formalidades exigidas pela Lei, para se inscreverem como contribuintes nas repartições fiscais e, como há interesses dos Estados em receber o ICMS por elas devido, as Secretarias da Fazenda, de todos os Estados do País, concederam à Avon e às Revendedoras um Regime Especial ou Termo de Acordo, que funciona como uma espécie de Substituição Tributária, através do qual a Avon se comprometeu a arrecadar das Revendedoras o ICMS devido por elas e recolhê-lo aos cofres estaduais, enquanto aquelas Secretarias dispensaram as Revendedoras Autônomas, pessoalmente, da escrituração fiscal e emissão de Notas Fiscais quando da revenda.

As Secretarias de Fazenda, a fim de facilitar a arrecadação e a fiscalização das Revendedoras do respectivo Estado, um número único de Inscrição Estadual, através do qual recolhido, numa única Guia, a totalidade do ICMS devido por todas as Revendedoras do respectivo Estado.

A escrita fiscal das Revendedoras é feita pela Avon nos termos do referido Regime Especial e é centralizada num único local, que funciona como o domicílio fiscal das Revendedoras, em cada Estado.

O pagamento do preço das mercadorias à Avon, pelas Revendedoras, é feito nos estabelecimentos bancários em todo País, com a utilização de um 'slip' bancário anexado à Nota Fiscal de venda." (doc. 1)

2. Do texto nota-se, claramente, a existência de uma parcela de valor acrescido àquele da Nota Fiscal e que serve como remuneração às revendedoras autônomas. Essa prática reduz a base tributável para o IPI consoante se deduz do item subsequente.

3. Conforme se verifica no artigo 68, inciso III e §§ 2º e 3º do Decreto 87.981 de 23 de dezembro de 1982, o valor tributável mínimo para a espécie é dado por:



**Processo :** 13808.001026/9511  
**Diligência :** 203-00.649

“Art. 68 - O valor tributável não poderá ser inferior:

.....  
III - Ao custo de fabricação do produto acrescido dos custos financeiros e dos de venda, a administração e publicidade, bem como de seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor.

.....  
§ 2º - No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial ou equiparado a indústria, não poderá ser superior ao preço da aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.

§ 3º - O disposto no inciso III também se aplica às operações que tiverem intermediação de firmas que mantenham relações de interdependência com a empresa fabricante, caso em que entrará, também, na composição do valor tributável mínimo o valor dos custos operacionais, administrativos, financeiros e de publicidade dos revendedores intermediários e das margens de lucro destes e do revendedor domiciliar.

4. Restava-nos determinar a base de cálculo adequada e as alíquotas aplicáveis. Para esse fim, em Termo datado de 14.08.95, havíamos solicitado o esclarecimento, pela empresa, entre outros fatos, da participação no faturamento por produto, campanha e unidade de Federação, durante os anos calendário de 1991, 1992, 1993 e 1994, obtendo a resposta do ofício CG 185/95.

5. Em Termo datado de 20.07.94, em procedimento anterior, solicitamos, alternativamente, e com o mesmo objetivo, o fornecimento de curva ABC do ano base de 1990 até 1993, sem obter qualquer resposta.

6. A insistência na obtenção de tais informações pautava-se nas seguintes considerações:

a) Conforme documento anexo, o contribuinte nos declarou ter emitido, nos anos calendários sob exame, a média de 23.000 notas fiscais por dia;



Processo : 13808.001026/9511

Diligência : 203-00.649

b) Conforme podemos verificar, gastaríamos média de 30" (trinta segundos) para obter e digitar os dados de cada nota fiscal emitida, o que consumiria um total de  $23.000 \times 30" = 690.000"$  para digitação das notas emitidas em um dia, ou seja: 238 dias para digitar os valores relevantes para efeito de apuração do IPI devido em um único dia. Não seria possível, destarte, tornar praticável a tarefa de lançamento da diferença de imposto a pagar no prazo decadencial.

c) Os meios magnéticos disponíveis eram inadequados a essa finalidade.

d) precisávamos, ainda, portanto, de um critério equilibrado para o lançamento das diferenças tributáveis.

7. Conforme se pode verificar das anexas concessões de Regime especial ou Termos de Acordo estabelecidos entre a fiscalizada e as diferentes Secretarias Estaduais de Fazenda há a pressuposição do percebimento de margem mínima de 30% (trinta por cento) pelas revendedoras autônomas na revenda de produtos Avon e o recolhimento do ICMS incidente sobre tal diferença fica sob a responsabilidade de Avon Cosméticos Ltda., senão vejamos:

|                     |     |
|---------------------|-----|
| Acre                | 30% |
| Espírito Santo      | 30% |
| Paraíba             | 30% |
| Pará                | 30% |
| Amapá               | 30% |
| Paraná              | 30% |
| Rondônia            | 30% |
| Pernambuco          | 30% |
| Santa Catarina      | 30% |
| Minas Gerais        | 50% |
| Distrito Federal    | 50% |
| Mato Grosso         | 40% |
| Mato Grosso do Sul  | 40% |
| São Paulo           | 35% |
| Rio Grande do Sul   | 30% |
| Sergipe             | 30% |
| Rio Grande do Norte | 30% |
| Roraima             | 40% |
| Piauí               | 30% |
| Maranhão            | 30% |
| Ceará               | 30% |



**Processo :** 13808.001026/9511

**Diligência :** 203-00.649

|                |     |
|----------------|-----|
| Amazonas       | 30% |
| Alagoas        | 30% |
| Bahia          | 40% |
| Goiás          | 40% |
| Rio de Janeiro | 40% |
| Tocantins      | 40% |

8. A participação no total de vendas (Cr\$13.277.018.675,00) de julho a dezembro de 1990 das posições TIPI

|            |                  |
|------------|------------------|
| 3303000100 | 1.260.650.585,00 |
| 3303000200 | 1.305.485.452,00 |
| 3304990100 | 1.274.519.338,00 |
| 3307200100 | 7.078.239.251,00 |

-----  
**TOTAL** Cr\$ 10.918.894.626,00

indica que: em 65% das vendas realizadas no período, a alíquota de IPI é de 10%, e nos demais, 35% - aquela de 77% (conforme apurado na DIPI).

Analisando as DIPI dos períodos de 1991 a 1994 notamos que a participação se mantém praticamente inalterada.

10. Face ao exposto, observando o regime de competência e as determinações legais, servimo-nos do seguinte critério para lançamento do imposto:

Diferença entre as Notas Fiscais emitidas e o valor efetivo de venda ao consumidor: 30%

Percentual de vendas à alíquota de 10%: 65%

Percentual de vendas à alíquota de 77%: 35

11. Para determinarmos a base de cálculo do IPI, optamos por considerar os valores de venda como se houvesse ocorrido na 2ª quinzena, pois a empresa não nos forneceu as vendas quinzenais, mas mês a mês (documentos anexos).

12. Esclarecemos, ainda, que para efeito de introduzirmos as informações no sistema de elaboração do Auto de Infração, utilizamos os códigos 3307200100



Processo : 13808.001026/9511

Diligência : 203-00.649

(10%) e 3303000100 (77%) como referenciais, embora os produtos vendidos não sejam todos classificáveis nessas posições TIPI."

A atuada impugnou o lançamento (docs. de fls. 94/123), tempestivamente, aduzindo em sua defesa cinco preliminares antes de adentrar no mérito da matéria objeto do litígio, da seguinte forma:

#### PRIMEIRA PRELIMINAR. DEFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DA HIPOTÉTICA INFRAÇÃO

- Da leitura do Termo de Verificação se apreende que os fiscais autuantes, após descreverem as operações comerciais realizadas pela atuada com milhares de revendedoras de seus produtos, concluem, abruptamente, que a impugnante não tributou as operações pelo valor mínimo estabelecido no artigo 68 do RIPI/82.

- Não há prova ou demonstração nos autos que a impugnante tenha infringido as normas aplicáveis à espécie, mediante levantamento ou apurações feitas com base no documentário fiscal, nem tampouco identifica ou quantifica com clareza a infração cometida, dificultando, destarte, o exercício de seu direito de defesa constitucionalmente garantido.

- O § 3º do art. 68 do RIPI/82, que trata de operações entre empresas interdependentes, não tem aplicação ao caso, e, ademais, foi revogado expressamente pelo art. 18 da Lei nº 7.798/89.

- O § 2º, do mencionado artigo, também, não se aplica, porquanto, trata especificamente do preço de revenda e a atuada não é revendedora, mas vendedora dos produtos que fabrica.

- Conclui pedindo a nulidade do auto de infração pelas razões acima argüidas.

#### SEGUNDA PRELIMINAR. OS VALORES LANÇADOS: ARBITRAMENTO E NULIDADE

- Os autuantes, para fins de lançamento, não levaram em conta os valores registrados nos documentos e livros fiscais, mas elaboram uma fórmula através da qual arbitram um valor tributável, sob a alegação de que a atuada emitiu 23.000 notas fiscais por dia, no ano de 1990, sendo, segundo afirma, impossível um levantamento analítico, ou seja, documento por documento.



**Processo :** 13808.001026/9511  
**Diligência :** 203-00.649

- A autuada aparelhou-se com pesado ônus para cumprir suas obrigações fiscais, e não é razoável ter seu documentário fiscal desprezado pela fiscalização por ser apenas volumoso.

- O arbitramento levado a efeito pelo Fisco afronta o art. 69 do RIPI/82, porquanto só é possível quando os documentos forem omissos, não mereçam fé ou, no caso de operações a título gratuito, não existir valor ou for de difícil apuração. Tais hipóteses de arbitramento não se aplicam *in casu*.

- A falta de condições materiais para exame completo do documentário por parte dos autuantes não justificam o arbitramento por ferir a legislação em vigor e a jurisprudência assente e dominante, sendo, portanto, a autuação nula.

### TERCEIRA PRELIMINAR. OS VALORES LANÇADOS: EQUÍVOCO DAS ALÍQUOTAS

- Os auditores utilizaram incorretamente a alíquota de 10% para tributar 65% das saídas e de 77% para 35% das outras saídas realizadas no período fiscalizado (1991 a 1994), haja visto que houve redução de alíquota a partir de 22 de julho de 1992 (Decreto nº 609/92).

- Os produtos classificados nas posições 3303.000100, 3303000200 e 3404990100, nas quais se incluem diversos produtos fabricados e vendidos pela autuada, tiveram suas alíquotas reduzidas para 40%, que se tornou a alíquota máxima para os produtos que fabrica.

- Afirmam os autuantes que, para fixar as alíquotas, foram examinadas as DIPIs. Acontece que nas DIPIs relativas aos períodos de 1992 e 1993, estão registradas as alíquotas de 40% e não 77%. Tal fato prova que sequer os documentos referidos acima foram verificados, e se impõe a nulidade da autuação.

### QUARTA PRELIMINAR. NULIDADE: A AUTUAÇÃO ESTÁ BASEADA EM PRESUNÇÕES

- "Para arbitrar os valores apontados, os senhores Auditores partiram da suposição de que a impugnante venderia produtos somente de duas posições da TIPI, bem como presumiram que as vendas ocorrem na segunda quinzena de cada mês".



Processo : 13808.001026/9511

Diligência : 203-00.649

- Conclui que a exigência fiscal é, assim, nula, pois decorre de artifícios, suposições e presunções, e cita, em seu favor, a doutrina e a jurisprudência administrativa e judiciária.

### DO MÉRITO.

Quanto ao mérito, aduz a autuada as seguintes razões:

a) das "confusas razões expostas no Termo de Verificação" se depreende infração principal imputada a inobservância do valor mínimo tributável regulado pelo art. 68, inciso III, §§ 2º e 3º, do RPI/82, apesar de citado também o art. 64, inciso II, do mencionado regulamento;

b) o § 3º do art. 68 foi revogado expressamente pelo art. 18 da Lei nº 7.798/89 e o art. 64, inciso II, não diz respeito ao caso *sub judice*, daí acreditar em equívoco na capitulação da infração por parte dos autuantes;

c) o valor mínimo tributável se compõe de diversas parcelas: custos de fabricação do produto, custos financeiros, custos de venda, custos de administração, custos de publicidade, margem normal de lucros e demais parcelas, tendo a impugnante obedecido exatamente a prescrição legal;

d) Em nenhum momento os itens que compõem o valor mínimo tributável foram contestados pelos autuantes, sob qualquer aspecto ou perspectiva;

e) entretanto, da análise do texto do auto de infração se infere que, na verdade, os auditores pretendem incluir na base de cálculo do imposto a margem de lucro das revendedoras, embora não indiquem nenhuma fundamentação legal justificadora de tal entendimento;

f) na verdade, as revendedoras dos produtos da impugnante "possuem status legal de comerciantes independentes, e como tais, praticam atos de comércio, ou seja, adquirem os produtos da impugnante e os revendem aos consumidores, aos preços por elas fixados, que lhes são pagos diretamente pelos compradores. Não recebem elas nenhuma remuneração da impugnante como erroneamente parece insinuar o auto, mas são elas que pagam à impugnante os produtos dela adquiridos para a revenda. Na realidade, as revendedoras têm uma margem de lucro no exercício de suas atividades comerciais, consistente na diferença entre os preços de aquisição dos produtos da impugnante e os de revenda por elas praticados na venda aos consumidores. Como comerciantes são contribuintes do ICMS, cuja incidência e recolhimento são regulados



**Processo : 13808.001026/9511**

**Diligência : 203-00.649**

pelos Termos de Acordos, citados no auto, celebrados entre a impugnante e os órgãos fazendários dos vários Estados da Federal;

g) no presente caso "... o fato gerador ocorre no momento da saída dos produtos do estabelecimento da impugnante, em decorrência da venda para os comerciantes autônomos (art. 46, inciso II, do CTN). Ai, finda-se o ciclo do IPI, posto que a operação de revenda é um ato de comércio, não enquadrado na esfera de incidência do IPI, mas sujeitando-se, exclusivamente, ao ICMS;

h) a inclusão das margens de lucro das revendedoras na base de cálculo do IPI, como pretendem os autuantes, é inconstitucional e ilegal, em face do disposto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal e do art. 97 do Código Tributário Nacional, que trata dos princípios da tipicidade e da legalidade;

i) a fixação do preço de revenda é fixado pelas revendedoras, porquanto, a fixação do preço de revenda pelo fabricante é definida como crime por violação aos princípios da livre concorrência (art. 2º da Lei nº 1.521/51 e art.3º da Lei nº 8.158/91), destarte, a impugnante desconhece o preço praticado pelas revendedoras e, assim, inclui-os no valor tributável mínimo seria por mera presunção, haja visto não se conhecer o preço de revenda ao consumidor efetivamente praticado;

j) em função dos acordos fiscais firmados com os vários Fiscos Estaduais, a impugnante, como substituta tributária, recolhe o ICMS devido pelas revendedoras, cuja matéria em nada afeta a determinação do valor mínimo tributável do IPI;

l) ao final, pede a improcedência do auto de infração, por inconstitucional e ilegal a pretensão fiscal.

A autoridade singular julgou o lançamento improcedente (doc. de fls. 126/135) mediante os seguintes fundamentos:

a) o inciso III e os §§ 2º e 3º do art. 68 do RIPI/82, nos quais se fundamenta a autuação, foram revogados pelo art. 18 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989;

b) o arbitramento feito pelos auditores para efeito da determinação da base de cálculo não obedeceu a legislação em vigor, e a justificativa de grande quantidade de documentos a serem examinados não tem respaldo jurídico, viciando, de forma insanável, a ação fiscal encetada;

c) o arbitramento efetuado "fundamentou-se no regime de ICMS de substituição tributária, que não tem o condão de transformar os vendedores de varejo em contribuintes



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13808.001026/9511**

**Diligência : 203-00.649**

comparados a industrial, nem de que o lucro auferido por estes, mesmo que determinado pelo regime de estimativa da legislação estadual, seja convertido em lucro da empresa ou custo que deveria integrar a base de cálculo do IPI;

d) considerando que a nulidade argüida pela impugnante, na peça de defesa, não se enquadra dentre as nulidades dispostas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, alterado pela Lei nº 8.748/93, julga o auto improcedente, quanto ao mérito, e recorre de ofício a este Conselho, por ter o crédito tributário exonerado ultrapassado o limite de alçada estabelecido.

É o relatório.



Processo : 13808.001026/9511  
Diligência : 203-00.649

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Em sua impugnação (doc. de fls. 94/123) sintetizada no relatório, a ora recorrente aduziu quatro questões preliminares assim intituladas:

1. Deficiência da descrição da hipotética infração.
2. Os valores lançados: arbitramento e nulidade.
3. Valores lançados: equívoco da alíquotas.
4. Nulidade: a autuação está baseada em presunções.

Em relação a primeira preliminar argumenta a autuada que o § 3º do art. 68 RIPI/82, que trata de operações entre empresas interdependentes, não tem aplicação ao caso, e principalmente porque foi revogado de forma expressa pelo art. 18 da Lei nº 7.748/89.

Acrescenta ainda, que o § 2º do citado artigo 68, do RIPI/82, também, não se aplica à hipótese, pois trata especificamente do preço de revenda e a autuada não é revendedora, mas vendedora dos produtos que fabrica.

A decisão singular assinala que as autoridades lançadoras através do Termo de Verificação, fundamentaram o lançamento do fato da empresa fiscalizada ter transgredido o art. 68, inciso III e §§ 2º e 3º do RIPI/82 aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82, abaixo transcrito:

*III - Ao custo de fabricação do produto acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como de seu lucro normal e as demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor.*

*§ 2º - No caso de inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da venda do produto e da margem de lucro normal das operações de revenda.*



Processo : 13808.001026/9511  
Diligência : 203-00.649

*§ 3º - O disposto no inciso III também se aplica às operações que tiverem intermediação de firmas que mantenham relações de interdependência com a empresa fabricante, caso em que entrará também na composição do valor tributável mínimo o valor dos custos operacionais, administrativos, financeiros e de publicidade dos revendedores, intermediários e das margens de lucro destes e do revendedor domiciliar."*

Ao analisar a matéria conclui que:

**"Contudo, os agentes do Fisco não observaram que o texto legal acima transcrito fora revogado pelo art. 18, da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989 (destaque nosso):**

**Art. 15. Revogam-se os arts. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, os arts. 20, 21 e §§ 1º e 2º do art. 28 do Decreto-Lei nº 1.593, de 23 de dezembro de 1977, e demais disposições em contrário."**

E finaliza:

**"Destarte, a revogação ocorreu antes da ocorrência do fato gerador, seu aspecto quantitativo jamais poderia ter sido influenciado pelas disposições anteriores, tornando-se inconsistente a falta apurada pelos Agentes do Fisco, uma vez que o texto legal ao qual pautaram-se as autoridades lançadoras, encontra-se revogado desde julho de 1.989, anterior ao período auditado".**

**Na verdade o texto acima transcrito, não foi inteiramente revogado pelo art. 15, da Lei nº 7.798 de 10/07/89, mas apenas os §§ 1º e 2º do inciso III, do Decreto-Lei nº 1.593, de 23.12.77, os quais correspondem ao parágrafos 3º e 4º do art. 68, do RIPI/82.**

**Em suma, continuam a vigor o inciso III, do art. 68 e o respectivo parágrafo 2º do RIPI/82, conforme consta da Nota 298, relativa ao citado inciso III, do art. 68, *verbis*:**

**"Nota 298**

**a) Matriz Legal: Lei nº 4.502/64, art. 15, inc. III, inciso esse introduzido pelo Dec.-Lei nº 1593, de 21.12.77, art. 28. Os §§ 1º e 2º criados pelo citado art. 28, e que correspondem os §§ 3º e 4º deste art. 68 do RIPI, foram revogados pelo art. 13 do Dec.-Lei nº 2.470, de 01.09.88, revogação confirmada pelo art. 18 da Lei nº 7.798, de 10.07.89"**



Processo : 13808.001026/9511  
Diligência : 203-00.649

(RIPI/82, Editora Resenha tributária, Edição 1997, anotado até 12.05.97, pág., 137/138).

Diante do exposto, verifica-se que esta preliminar não ficou bem posta, no contexto da decisão *a quo*, devido a equivocada identificação da matéria objeto de revogação pelo art. 18, da Lei nº 7.748/89, por parte do julgador de primeira instância, ficando sem justa apreciação a adequabilidade do enquadramento legal consignado no auto de infração em relação ao tipo infracional descrito, ou seja, se houve a correta subsunção da norma legal abstrata ao suporte fático, na linguagem de Geraldo Ataliba, de saudosa memória.

Assim, não há como ratificar o tratamento dado a esta preliminar pela decisão monocrática em comento.

A segunda preliminar trata da arguição de nulidade do arbitramento do valor tributável levada a efeito pelos fiscais autuantes.

Ao analisar esta preliminar a autoridade julgadora invoca o art. 148, inserto na Seção II, que trata de Modalidades de Lançamento, do CTN, *verbis*:

“Art. 148 - Quando o cálculo tenha por base ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

Para melhor apreensão deste tópico transcrevo as razões de decidir arroladas na decisão recorrida, *ipsis literis*:

“Outrossim, sendo a atividade do lançamento obrigatória, a autoridade administrativa pode estar perante declarações ou esclarecimentos que sejam omissos ou não mereçam fé. O mesmo poder-se-ia verificar nos documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado. Para sanar tal contingência o Código Tributário Nacional em seu art. 148 determinou que quando o cálculo do tributo tenha por base ou tome em consideração o valor ou o preço de bens, a autoridade lançadora mediante processo regular arbitrará o valor ou o preço, entretanto, no caso em tela, em nenhum momento a autoridade lançadora demonstrou que as declarações ou documentos da autuada fossem

W



**Processo :** 13808.001026/9511  
**Diligência :** 203-00.649

omissos, irregulares ou não merecessem fé. Frente a isso, a técnica adotada no lançamento deixou de ser arbitramento para tornar-se tão somente arbitrária.

O argumento exposto pelas autoridades autuantes quanto ao quantitativo dos documentos a serem examinados não encontra o mínimo respaldo jurídico, viciando de maneira insanável a ação fiscal em julgamento.

Além do já exposto, o arbitramento fundamentou-se no regime do ICMS de substituição tributária, que não tem o condão de transformar os vendedores no varejo em contribuintes comparados à indústria, nem de que o lucro auferido por estes, mesmo que determinado pelo regime de estimativa da legislação estadual, seja convertido em lucro da empresa ou custo que deveria integrar a base de cálculo do IPI. Prevaler tal autuação seria fazer tábua rasa do mais elementar princípio da segurança jurídica."

O art. 69, do RIPI/82, que disciplina o arbitramento do valor tributável, preceitua:

"Art. 69. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no artigo 64, inciso II."

Aliás, como bem demonstrou o julgador singular, em nenhum momento os fiscais autuantes inquinaram o documentário apresentado pela autuada de inidôneo ou omissão, ou ainda não merecedor de fé, e portanto passível de desqualificação ou desclassificação para efeitos fiscais.

Os motivos invocados pelos fiscais autuantes para procederem ao arbitramento foram dois: em primeiro lugar, o grande volume de notas fiscais emitidas diariamente, estimado em 23.000 por dia, em média, que se, por acaso, fosse digitadas consumiriam demasiado tempo segundo cálculos realizados pelos autuantes, tornando o lançamento impraticável; em segundo lugar, os meios magnéticos disponíveis serem inadequados à finalidade almejada.

Em contrapartida alegou a autuada que arca com grandes encargos financeiros para cumprir suas obrigações fiscais, e os motivos alegados pelo Fisco não são suficientes para desclassificar sua escrituração e ensejar o arbitramento, feito através de fórmula artificialmente engendrada.



Processo : 13808.001026/9511

Diligência : 203-00.649

Na verdade, o arbitramento do valor tributável somente pode ser levado a efeito, nas hipóteses previstas em lei, sendo vedada sua aplicação de forma aleatória ou voluntariosa, ou ainda ao livre arbítrio dos representantes ao Fisco.

Ensina o ilustre mestre do direito tributário, JOSÉ WASHINGTON COELHO, in Código Nacional Tributário Comentado, Ed. Correio da Manhã, RJ, 1968, págs. 159/160, o entendimento é que:

*"A fórmula constante no art. 148 resolve o problema referente aos casos de cálculo do tributo com base no valor ou preço de bens, serviços ou atos jurídicos. A autoridade lançadora é investida de poderes para, através de processo regular, arbitrar o valor ou preço desde que:*

- a) - haja omissão;*
- b) - não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos;*
- c) - não mereçam fé os documentos expedidos pelo sujeito ou pelo terceiro.*

*De qualquer forma, o contribuinte poderá contestar o arbitramento, requerendo avaliação contraditória, administrativa ou judicial. A faculdade assim concedida, ajusta-se à nossa sistemática jurídico-constitucional."* (destaque na transcrição).

Oportuno, também, trazer o entendimento sobre a aplicação do arbitramento, extraído do DICIONÁRIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSO FISCAL COMENTADO, UNAFISCO SINDICAL, 1995, 2ª Ed. pág. 18:

#### **"ARBITRAMENTO**

*A legislação do Imposto de Renda permite que o lucro dos contribuintes seja arbitrado pela autoridade tributária, quando houver dificuldade de efetuar sua apuração, devido ao não-cumprimento da obrigação acessória de escrituração de livros e documentos fiscais. A legislação disciplina os métodos e os parâmetros para arbitramento. O uso do arbitramento do lucro, seja feita pelo Fisco ou pelo contribuinte, não exime a aplicação de penalidades pela omissão." (grifos na transcrição).*



**Processo :** 13808.001026/9511

**Diligência :** 203-00.649

A jurisprudência deste Conselho, aliás mansa e pacífica, é no sentido que somente é cabível o arbitramento quando a fiscalização desclassifica a escrita por viciada ou esta seja imprestável ou, ainda, inexistente, como bem ilustra a ementa abaixo transcrita:

**IPI - ISENÇÃO** - Produtos com gozo de benefício de isenção fiscal (posição 7308 da TIPI/88; incisos V, VI e VII do RIPI/82) não renovados expressamente em lei, por força do disposto no artigo 41, § 1º, do ADCT/CF/88, sujeitos à alíquota positiva no período de 05.10.90 a 31.05.92 (Dec. n. 551/92).  
**ARBITRAMENTO DO VALOR TRIBUTÁVEL** - Só cabível o procedimento quando a fiscalização desclassifica a escrita ou esta seja imprestável ou, ainda, inexistente, caso contrário o crédito tributário deve ser constituído com base nas notas de venda --- valor real da operação --- nos termos do artigo 69, §§, do RIPI/82. Recurso provido por unanimidade. (Acórdão nº 99.094, de 28.08.96 Con. José Cabral Garofano)

Portanto, inadmissível o arbitramento das possíveis diferenças, quando a fiscalização teve à sua disposição todos os elementos escriturais necessários para apurar as ditas diferenças em base real, visando o lançamento do crédito tributário.

O entendimento jurisprudencial do Primeiro Conselho de Contribuintes, também, é no sentido de só admitir o arbitramento em função de justas e comprovadas razões, vejamos:

**“ESCRITURAÇÃO INCOMPLETA-** A escrituração contábil é o meio material correto de conferir-se o resultado operacional da pessoa jurídica. Se esta, quando se inicia a fiscalização, não a mantém na forma da legislação de regência, seja porque não escriturou as operações mercantis efetuadas no ano-base, seja porque a fez insuficientemente e, mesmo após haver-lhe sido concedido prazo para atualizá-la, não consegue pô-la em ordem, cabível se torna o arbitramento do lucro feito com base na receita bruta.” (Ac. 101-73.982/83)

**“FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DE LANÇAMENTOS** - Justificam-se a desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro tributável ante a falta de apresentação de documentos comprobatórios de lançamentos contábeis, ou quando não atendidos os aspectos formais exigidos por normas complementares do lançamento.” (Ac. 101-73.382/83)

W



Processo : 13808.001026/9511

Diligência : 203-00.649

**“ESCRITURAÇÃO IRREGULAR E INEXISTÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO - A escrituração em desacordo com a legislação comercial, como lançamentos não individualizados, sem identificação de compradores e vendedores e inexistência de ordem cronológica, e a falta de documentação acarreta a sua desclassificação e arbitramento do lucro.” (Ac. 105-01.767/86)**

Embora pese em favor da autuada as citadas acima posições doutrinárias e jurisprudenciais, resta no bojo desta preliminar sob exame, um ponto controverso, o qual se constitui: em uma ponta, na constatação dos fiscais autuantes de que “os meios magnéticos disponíveis eram inadequados a essa finalidade”, isto é, para apuração das diferenças, que segundo entendimento dos referidos fiscais, deveriam integrar a base de cálculo do IPI e, na outra ponta, a alegação peremptória da empresa autuada de que “... aparelhou-se, com pesados encargos, para cumprir suas obrigações fiscais, emitindo, escriturando, pagando, registrando etc. Enfim, cumpriu rigorosamente as obrigações que, legalmente, lhe competiam.” Acrescentando que pôs “... a disposição do fisco e os documentos fiscais os livros cuja emissão e escrituração são determinadas por lei ou norma regulamentadora” e finaliza alegando que “são milhares ou milhões de documentos, tal aspecto não justifica a que se faça letra morta da lei, sobrepondo-se a esta meros artifícios ou simples suposições.”

Se verifica que, da parte do fisco, não explicaram os fiscais autuantes, em nenhum momento, as razões ou motivações pelas quais foram induzidos ou levados a conclusão de que os meios magnéticos disponíveis eram inadequados. Aliás, a expressão “meios magnéticos” é extremamente genérica e pouco elucidativa para o ponto em questão. De fato, não consta do termo de verificação retro mencionado maiores informações sobre o sistema contábil da empresa autuada, principalmente em relação à consistência dos arquivos, pesquisa e recuperação dados e documentos dos referidos meios magnéticos.

Por seu turno, a empresa autuada apesar de insurgir-se contra o arbitramento, alegando possuir contabilidade regular e documentos hábeis a permitir a apuração das diferenças de base de cálculo lançadas, na verdade não comprova sua alegação. Aliás, não especifica ou descreve sequer como está escriturada sua contabilidade fiscal, se na forma convencional ou mecanizada, ou ainda, se adota o sistema de processamento eletrônico de dados, nos termos do art. 223 do RIPI/82.

Entendo que a elucidação deste ponto é um dado fundamental e crucial para efeito de acatamento ou não da preliminar suscitada.



Processo : 13808.001026/9511

Diligência : 203-00.649

Assim sendo, a fim de esclarecer, de forma judiciosa, se os fatos objeto deste lançamento se enquadram na hipótese prevista no art. 69, do RIPI/82 c/c o art. 148 do CTN, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência à repartição de origem, para que se realize perícia na escrituração contábil-fiscal e respectiva documentação, respondendo o perito as seguintes questões:

1. qual o sistema de escrituração contábil-fiscal utilizado pela empresa autuada?
2. os registros contábeis-fiscais são analíticos, de forma a permitir a verificação individualizada das respectivas operações?
3. como se processam as operações de venda de mercadorias e a totalização das notas fiscais emitidas?
4. a escrituração contábil-fiscal da empresa relativa ao período da autuação pode ser considerada regular nos termos da legislação que rege a matéria?
5. os documentos que embasam os registros contábeis podem ser considerados idôneos à luz do art. 231 do RIPI/82?

Nos termos do art. 20 do Decreto nº 70.235/72, deverá a autoridade preparadora designar Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, com experiência em auditoria de contabilidade operada através de sistemas de processamento de dados, para realizar a perícia e ainda proceder à intimação da empresa autuada para, se quiser, indicar perito e apresentar quesitos.

Por fim, convém ressaltar que a terceira preliminar - Valores lançados: equívocos das alíquotas - não foi apreciada pela autoridade singular, certamente em virtude do acolhimento da segunda preliminar.

A quarta preliminar - Nulidade: a autuação está baseada em presunções - foi rejeitada por não enquadrar-se dentre aquelas nulidade dispostas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, no que se houve bem autoridade julgadora *a quo*.

Sala da Sessões, em 18 de fevereiro de 1998

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO