



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15983.720016/2017-40
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-001.071 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 26 de março de 2019
Assunto IPI
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO
Recorrida Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem disponibilize os documentos solicitados, de modo a conferir ao Colegiado sua plena análise; sendo que, na impossibilidade de fazê-lo, poderá a fiscalização imputar a obrigação à Recorrente e demonstrar de forma exemplificada a discrepância contida nas descrições de mercadorias constante nas Notas Fiscais de saída (vide arquivo SINTEGRA), com as descrições de mercadorias registradas nas adições das Declarações de Importação, de modo a justificar a utilização do critério de arbitramento. Vencida a Conselheira Semírames de Oliveira Duro, que votou pela desnecessidade da diligência.

(assinado digitalmente)
Winderley Moraes Pereira Presidente

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D' Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão no. **10-59.741 - 3ª Turma da DRJ/POA** (fls. 809/845):

Trata-se de impugnação ao Auto de Infração das fls. 2 a 4, lavrado pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos (SP) para formalizar a exigência do IPI, acrescido de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%, totalizando o crédito tributário R\$ 31.628.796,33, à data da autuação.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal e Encerramento das fls. 11 a 30:

(...)4. O estabelecimento fiscalizado é um dos centros de distribuição e tem a função de adquirir mercadorias no mercado nacional ou no exterior e transferir ou vender para os estabelecimentos da empresa que atuam no comércio varejista e às empresas com as quais mantém relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5º). 5. O estabelecimento CNPJ: 47.508.411/1579-93 da COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO importa diversas mercadorias para revenda. (...)III-DAS CONSTATAÇÕES DA FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI NAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DE PRODUTOS IMPORTADOS 23. A empresa não possui escrituração de IPI e declarou na DIPJ que não possui apuração e informações de IPI no período.

Segundo os artigos 4º da Lei nº 4.502/1964, inciso I do art. 9º do Decreto nº 7.212/2010 a COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO se equipara a estabelecimento industrial pela saída de produtos de procedência estrangeira.

24. Já que o estabelecimento não possui escrituração de IPI, não houve creditamento do IPI das mercadorias adquiridas que entraram no estabelecimento, nem débito do IPI nas saídas destes produtos no período fiscalizado.

25. Apuramos o valor do IPI devido pela empresa concedendo os créditos das notas fiscais de entrada (importação) não escriturados e debitamos o IPI referente às saídas sem destaque.

26. Cabe destacar, as saídas dos produtos da fiscalizada tiveram como destino outros estabelecimentos da empresa ou a estabelecimentos de empresas com as quais mantenha interdependência.

DA APURAÇÃO 27. Primeiramente, verificamos nos sistemas da RFB as importações realizadas pelo contribuinte, num segundo momento analisamos SPED (NF-e) em confronto com o arquivo Excel do contribuinte, com o fim de determinar os valores de IPI devidos e não recolhidos e/ou não declarados.

28. Da verificação dos documentos apresentados pelo contribuinte, pudemos constatar que o mesmo, como já dissemos, é um centro de distribuição que promove a saída de mercadorias estrangeiras de importação direta com destino a estabelecimentos da própria empresa fiscalizada ou a estabelecimentos de firma com a qual mantém relação de interdependência, e, portanto, equiparado a industrial, o que implica na aplicação do previsto no art.195, inciso I do RPII, e ainda

do condicionamento previsto no inciso II do mesmo artigo, vale dizer, os produtos foram remetidos a outro estabelecimento da mesma empresa que opera na venda a varejo.

29. Verificamos também que o fiscalizado não destacou e não recolheu os valores de IPI devidos.

30. Que dos diversos Termos de Intimações Fiscais em que se intimou o contribuinte a apresentar dados concretos de saída, com discriminação de data, número da Nota Fiscal, quantidade, valor tributável, valor de IPI destacado, pouca resposta efetiva nos foi entregue, como bem já colacionamos respostas do mesmo em itens anteriores. Vale a pena destacar, apresentou em arquivo Excel apenas listas gigantescas de saídas sem discriminar a que produto importado se referiam.

31. Diante de todo o já exposto, considerando a grande quantidade de produtos importados pelo contribuinte, a definição de “produto” segundo o ADN CST 5, de 04/05/82, a falta de cooperação do mesmo, concluímos ser impraticável a obtenção do preço médio corrente no mercado atacadista da praça do remetente, assim como impossível discriminar com exatidão, todas as saídas de um dado produto importado.

32. Dessa forma, considerando as constatações descritas até aqui, considerando as aquisições feitas no exterior, considerando ser assim o estabelecimento equiparado a industrial, e, seguindo a sequência determinada pelo RIPI para a obtenção do Valor Tributável, não nos restou outra saída senão a aplicação do VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO, como a seguir abordaremos.

Do Valor Tributável Mínimo 33. Preceitua o RIPI, art. 195, incisos I e II, e, art. 196, que quando a mercadoria é remetida a outro estabelecimento da mesma empresa ou a empresa com a qual mantenha relação de interdependência, o valor tributável mínimo há de ser preservado.

34. Já o art. 197, do mesmo Regulamento, autoriza o arbitramento, destacando-se a hipótese de omissão do contribuinte.

35. Preceitua o RIPI, art. 195, incisos I e II, e, art. 196, que quando a mercadoria é remetida a outro estabelecimento da mesma empresa ou a empresa com a qual mantenha relação de interdependência, o valor tributável mínimo há de ser preservado.

Do Arbitramento do Valor Tributável 36. Entretanto, diante da impossibilidade de se identificarem as mercadorias saídas vinculadas às importações, consequentemente o valor tributável e o elemento temporal das mesmas, torna-se impossível a aplicação da legislação reproduzida nos incisos I e II do art. 195 do RIPI/10, em vista da falta de apresentação de preço de varejo na praça, e pela impossibilidade de pesquisa no mercado atacadista. Porém, fato indiscutível é que a saída das mercadorias ocorreu e consta dos arquivos apresentados pelo contribuinte.

37. Diante disso e de todo o já exposto, não restou outro recurso à fiscalização senão a utilização do arbitramento do valor, segundo a

legislação reproduzida nos art. 197, §2º, e 196, parágrafo único, inciso I, do RIPI/10, utilizando-se critérios razoáveis à vista das documentações apresentadas pelo contribuinte. Segundo o disposto neste último artigo a utilização de margem de lucro bruto, constante da DIPJ, deve ser considerada razoável para determinação de valores de saídas das mercadorias importadas.

(...)38. A margem de lucro a ser utilizada no arbitramento do valor tributável está resumida na Tabela a seguir, na qual as fontes originárias são discriminadas.

PLANILHA (I) - CÁLCULO DE MARGEM DE LUCRO NO ANO CALENDÁRIO DE 2012								
FONTE	DIPJ Ac 2012	Ficha 06 A Linha 04	Ficha 06 A Linha 10	Diferença (L4 - L10)	Ficha 04 A Linha 30=52	Siscomex Importação	CMR - IPI	
PERÍODO		Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	Receita Líquida, Inclusive Impostos (A)	Custos das Mercadorias Revendidas (CMR)	IPI Vinculado	CMR com IPI Excluído (B)	Fator de Margem de Lucro = (A)/(B)
AC 2012		19.507.978.112,34	247.167.194,42	19.260.810.917,92	12.155.253.188,67	24.112.005,20	12.131.141.183,47	1,59

39. Estabelecida a margem de lucro (ML=1,59), apuramos o IPI mensal na saída das mercadorias importadas (PLANILHA II- "APURAÇÃO MENSAL DE I.P.I. NA SAÍDA DAS MERCADORIAS IMPORTADAS", anexa ao presente termo). As importações foram extraídas dos registros do sistema SISCOMEX da Receita Federal do Brasil.

40. Um quadro resumo, de consolidação mensal, de débito de I.P.I. relativo das saídas de mercadorias importadas, apuradas na PLANILHA II, é apresentado abaixo.

Mês	IPI na Saída
Janeiro	R\$ 2.020.455,18
Fevereiro	R\$ 1.887.497,12
Março	R\$ 2.306.355,90
Abril	R\$ 1.906.058,45
Maio	R\$ 2.847.622,22
Junho	R\$ 1.977.635,68
Julho	R\$ 3.668.931,64
Agosto	R\$ 6.288.817,48
Setembro	R\$ 6.239.430,17
Outubro	R\$ 5.213.525,14
Novembro	R\$ 2.938.802,25
Dezembro	R\$ 1.242.857,13
Total	R\$ 38.338.868,26

41. A seguir, PLANILHA III, apresentamos os valores apurados para lançamentos de ofício, em relação às infrações da legislação do IPI, sobre os fatos geradores ocorridos durante as saídas das mercadorias, mensalmente, com as hipóteses assumidas nos parágrafos anteriores, conforme abaixo.

1- IPI vinculado recolhido na importação (Crédito de IPI);

2- IPI na SAÍDA, da PLANILHA II (Débito de IPI) e 3- Saldo de IPI no mês (Débito do IPI - Crédito do IPI) = Valor do IPI DEVIDO.

Desembaraço	LP.I Importação RECOLHIDO (Crédito IPI)	LP.I na SAÍDA (Débito IPI)	(A) SALDO do LP.I no mês (Débito IPI - Crédito IPI) = IPI DEVIDO no mês
Jan-12 Total	1.270.726,53	2.020.455,18	749.728,65
Fev-12 Total	1.187.105,11	1.887.497,12	700.392,01
Mar-12 Total	1.449.909,37	2.305.355,90	855.446,53
Abr-12 Total	1.198.778,90	1.906.058,45	707.279,55
Mai-12 Total	1.685.171,21	2.647.622,22	962.451,01
Jun-12 Total	1.243.795,96	1.977.635,58	733.839,62
Jul-12 Total	2.308.133,11	3.669.931,84	1.361.798,73
Ago-12 Total	3.965.294,01	6.268.917,48	2.303.623,47
Sep-12 Total	3.924.169,92	6.239.430,17	2.315.260,25
Out-12 Total	3.278.946,63	5.213.525,14	1.934.578,51
Nov-12 Total	1.848.303,30	2.938.802,25	1.090.498,95
Dez-12 Total	781.671,15	1.242.857,13	461.185,98
Total	24.112.005,20	38.338.088,26	14.226.083,06

42. Vale a pena ressaltar, embora a legislação tributária condicione o direito ao crédito do IPI à manutenção de escrituração pelo beneficiário nos seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade, é pacífico o entendimento da administração tributária que, na saída de produtos de origem estrangeira para o mercado interno, deverá ser levado em consideração, para dedução do tributo lançado de ofício em auto de infração, os créditos relativos ao IPI pago no desembaraço aduaneiro desses produtos, ainda que não escriturado em livros próprios.

43. Entendimento esse esposado no Acórdão 201-69.262 de 15/06/94, da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes.

44. Procedemos, assim, à lavratura do presente Auto de Infração, para cobrança dos saldos devedores de IPI apurados nessa auditoria.

(...)O enquadramento legal da infração consta da fl. 4 e o dos juros de mora e da multa de ofício no respectivo demonstrativo da fl. 8.

Irresignado, o contribuinte, por meio de seus procuradores habilitados nos autos, contesta a exigência às fls. 601 a 643, nos seguintes termos:

(...)II.1— *PRELIMINARMENTE: Nulidade do Auto de Infração II.1.1 — Inobservância da legislação e Equívocos na Metodologia do Levantamento para Determinação do Crédito Tributário 5. Primeiramente, antes mesmo de expor as razões da improcedência da exigência quanto ao seu mérito, a Impugnante entende por bem demonstrar os equívocos cometidos pelo Sr. AFRFB quando do arbitramento do quantum supostamente devido.*

Explica-se.

6. A D. Fiscalização arbitrou a base de cálculo a partir de dados extraídos da DIPJ/2012, comparando a "Receita Líquida, Inclusive Impostos" (Diferença L4 — L10) com o Custo das Mercadorias Revendidas, excluído o IPI (CMR — IPI), presumindo o fato de "margem de lucro" de 59%. 7. Para apurar o imposto devido, portanto, a D. Fiscalização partiu dos valores das importações e acrescentou uma margem de agregação de 59%, calculada a partir da diferença entre o valor da receita líquida sobre o custo das mercadorias revendidas, extraído da DIPJ. Ou seja, presumiu, sem qualquer fundamentação legal, que a "margem de lucro" seria sempre idêntica, sem qualquer análise individual sobre os produtos importados e revendidos.

8. Tal presunção não pode ser aplicada no presente caso, haja vista que a DIPJ reflete as operações de venda ao consumidor final, ou seja, o cálculo realizado pela fiscalização apurou o valor de saída da etapa subsequente da cadeia, já que o estabelecimento autuado, por se tratar de Centro de Distribuição, não realiza operação de venda ao consumidor final.

9. Além disso, arbitrou uma mesma margem única para produtos completamente distintos.

10. Tal como se observa do Auto de Infração ora impugnado, o Sr. Agente Fiscal deixou de aplicar as regras previstas no inciso I, do artigo 195, do RIPI(...) para aferição do valor mínimo tributável (o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente), aplicando uma presunção que não encontra guarida na legislação.

11. Segundo consta dos autos, o Sr. Agente Fiscal, fundamentando-se apenas no simplório e cômodo argumento de "ser impraticável a obtenção do preço médio corrente no mercado atacadista da praça do remetente, assim como impossível discriminar com exatidão, todas as saídas de um dado produto importado", concluiu ser impossível a aplicação da legislação, notadamente relativa aos incisos I e II do artigo 195 do RIPI/10.(...)

12. Ora, ainda que o levantamento do preço no mercado atacadista da praça do remetente, de fato, demande expressivo tempo de trabalho, não se pode afirmar, da forma que o fez o Sr. Auditor Fiscal, ser tal procedimento impraticável, a ponto de se eximir do dever de observância ao mencionado dispositivo legal e justificar a aplicação de metodologia muito mais onerosa ao contribuinte (margem bruta do lucro da operação de varejo) prevista no artigo 196, parágrafo único, inciso I, do RIPI, aplicável somente nas situações em que inexistir preço corrente no mercado atacadista.

13. Tanto assim que, em outros lançamentos, a Receita Federal circularizou empresas concorrentes e verificou qual o preço praticado em relação aos produtos importados e revendidos, para arbitrar a base de cálculo, conforme se observa nos autos do Processo Administrativo nº 19515.720555/2011-61 (Doc. 02), decorrente de Auto de Infração lavrado contra estabelecimento da Impugnante. A esse respeito, vale transcrever trecho do Termo de Verificação Fiscal do mencionado lançamento:

"Ou seja, lançamos na Tabela 02 as quantidades totais mensais do Bacalhau saído do estabelecimento, a alíquota média do IPI do Bacalhau (no caso, ela é a mesma para todos os tipos de Bacalhau — 5%), o preço médio ponderado de venda no atacado do Bacalhau (obtido junto aos atacadistas da Praça — conforme a Tabela 01) e obtivemos o IPI devido mensal e o valor da Multa Isolada, já citada no item 34 acima". (g.n.)

14. Portanto, não se pode afirmar, como fez a D. Fiscalização responsável pelo presente lançamento, que se trata de situação de "impossibilidade de pesquisa no mercado atacadista". Tanto assim, que outro auditor fiscal, em relação a estabelecimento da própria Impugnante, realizou tal levantamento, o que, por si só, já deve motivar o cancelamento do lançamento ora impugnado.

15. Vale ressaltar que em outros casos (inclusive anteriores ao ora Impugnado) envolvendo outros estabelecimentos distribuidores da Impugnante, os Srs. Auditores Fiscais da Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em São Paulo (DEMAC/SP), utilizaram-se de outros procedimentos para aferição desse "valor mínimo tributável", alterando o seu critério para apuração do lançamento fiscal.

16. Com efeito, no caso do Processo Administrativo nº 16516.720147/2013-27 (Doc. 04), por exemplo, o Sr. Auditor Fiscal, intimou empresas importadoras atacadistas da mesma praça do estabelecimento fiscalizado, ofertantes dos mesmos produtos autuados naquela oportunidade, para que apresentassem as quantidades e os preços médios dos produtos no período em questão e, só então, a partir desses dados, aferiu de forma correta "valor mínimo tributável" (qual seja, o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente).

17. Por sua vez, nos autos do Processo Administrativo nº 19515.720857/2013-09 (Doc. 05), outro Auditor Fiscal, para obtenção do "valor mínimo tributável", não se utilizou da margem bruta (lucro bruto), que é a venda no varejo, mas, sim, dos valores relativos às operações de saídas do próprio estabelecimento autuado (venda no atacado), a partir da verificação do valor líquido de saídas, consoante Livro Registro de Saídas, observando, assim, o objetivo legislativo de que o "valor mínimo tributável" previsto no citado artigo 195, do RIPI, alcance o valor das operações no atacado.

18. Ademais, considerando o fato de que o estabelecimento da Impugnante não realiza operações de varejo, não se mostra minimamente razoável a mensuração do quantum supostamente devido através de dados extraídos da DIPJ da Impugnante, distanciando-se da regra prevista pelos incisos I e II do artigo 195 do RIPI/10.

19. Nesse sentido, observe-se o Parecer Normativo CST nº 44/81 e o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 05/82 (Doc. 03), editados com o objetivo de estabelecer, em caráter normativo e vinculando todas as Superintendências, o valor tributável mínimo para efeito do cálculo do IPI mediante a obtenção do preço médio corrente no mercado atacadista da praça do (estabelecimento) remetente de cada produto, a saber:

(...)20. Aliás, vale destacar que o artigo 47, II, b, do CTN, igualmente estabelece que:

(...)21. Portanto, uma vez que a legislação (tanto infraconstitucional como infralegal) define que valor tributável mínimo para efeito do cálculo do IPI se dará mediante a obtenção do preço médio corrente no mercado atacadista da mesma praça do (estabelecimento) remetente de cada produto, não há dúvidas quanto ao equívoco do levantamento efetuado pela D. Fiscalização para determinação do crédito tributário consubstanciado e indevidamente exigido, visto que, no presente caso, foi indevidamente utilizada para esse cômputo a margem de agregação (lucro bruto), apurada em relação à totalidade das receitas e não o preço no mercado atacadista, nos períodos de apuração fiscalizados, margem esta estranha às operações realizadas pelo estabelecimento de fato autuado.

22. Vale ressaltar que o estabelecimento ora autuado não realiza operações de venda no varejo, pelo contrário, sua atividade baseia-se na distribuição das mercadorias, a qual se dá por meio de operações de transferências e de venda no atacado entre empresas do mesmo Grupo Econômico.

23. Pode-se, portanto, afirmar que a D. Fiscalização se equivocou ao considerar operações que não possuem correlação com aquelas realizadas pela Impugnante, já que a operação efetuada é de transferência entre estabelecimentos ou venda a empresas interdependentes. Nesse caso, deveria ter sido fixada a base de cálculo mínima (conforme previsão legislativa), a fim de que não se transferissem mercadorias em valores que não pactuem com a realidade da operação.

24. Nesse sentido, em observância à regra da "autonomia dos estabelecimentos" (que rege o cumprimento das obrigações pertinentes ao imposto em questão – IPI), ao serem considerados, para cálculo do valor mínimo tributável, os valores de operações de venda no varejo, indiscutivelmente, acabou-se por violar a regra para aferição do valor mínimo tributável, prevista no artigo 195, do RIPI(...).25. Ora, se a Fiscalização não dispunha do valor das operações realizadas, a margem a ser por ele considerada para aferição do valor mínimo tributável deveria ter sido a de atacado (operações efetivamente realizadas pela mesma) e jamais, como o fez, valores relativos à venda no varejo, operações completamente diversas daquela efetivamente praticadas no caso concreto e diversa daquela que expressamente impõe a legislação. Ao se adotar referido procedimento, acaba-se por autuar os valores de operações dos varejistas, estabelecimentos que não realizaram operações de importação e, mesmo que, ad

argumentandum, prevalecesse a linha sustentada pela fiscalização, de equiparar os importadores, jamais seriam alcançados pelo IPI.

26. Nesse sentido, o Sr. Auditor deveria ter feito a relação das mercadorias comercializadas e circularizado, na praça ou para os concorrentes, a apuração do preço praticado em determinado período para os mesmos bens.

(...)28. Mas não é só! Ainda que se admitisse a irregular apuração levada a efeito pela D. Fiscalização, nas operações de transferência de um produto para estabelecimentos da mesma pessoa jurídica que opere exclusivamente na venda a varejo, o já mencionado art. 195, inciso II, do RIPI, determina que o valor tributável não pode ser inferior a 90% do preço de venda aos consumidores.

29. Não há dúvidas, portanto, que a utilização, para apuração do valor mínimo tributável, da margem bruta (lucro bruto) declarada pela Impugnante em sua DIPJ do período fiscalizado, se mostra indiscutivelmente ilegal e, ainda que admitida como legítima, restou calculada em montante superior ao devido.

30. O artigo 196 do RIPI, ao regulamentar a matéria, previu no caput que, para fins de aplicação do valor tributável mínimo, deve-se considerar a média ponderada dos preços de cada produto. Vejamos:

(...)31. Ou seja, ao regulamentar a matéria, o supracitado artigo instituiu as regras dos dispositivos a ele relacionados, de forma a estarem todos semanticamente alinhados. Assim, quando o legislador previu o dever de observância à média ponderada de cada produto, sua intenção não foi tributar segundo a margem normal da atividade exercida, considerando todos os produtos comercializados pelo contribuinte.

32. Não se pode desprezar que tal procedimento somente pode ser adotado nas hipóteses de real impossibilidade de verificação do valor mínimo tributável, nos termos em que previsto no artigo 196, parágrafo único e inciso I, do RIPI, o que, definitivamente, não é a situação dos autos, tanto assim que a própria Fiscalização já procedeu de forma diversa.

33. É exatamente isso que estabelece o artigo 197, §2º, do RIPI, o qual foi, inclusive, suscitado pela própria Autoridade Fiscal.

34. O dispositivo supracitado afirma que somente nas situações em que não for possível apurar o valor real da operação (in casu, isso é perfeitamente possível de ser apurado, como foi realizado, inclusive, em outros lançamentos contra a própria Impugnante) é que o arbitramento, com a devida ressalva de avaliação contraditória, se dará na forma do disposto no art. 196, do citado Texto Regulamentar (anteriormente transcrito).

35. Ora, I. Julgadores, não é preciso ser especialista contábil ou financeiro para constatar que a margem de lucro bruta declarada em sede de DIPJ abrange tanto o lucro auferido pela comercialização de produtos nacionais quanto de produtos importados e não apenas os produtos objeto da autuação e, assim, acaba, indiscutivelmente,

distorcendo o "suposto" valor tributável mínimo para efeito do cálculo do IPI.

36. Logo, além de não respeitar os ditames legais para a correta aferição do valor tributável mínimo para efeito do cálculo do IPI, ou seja, utilizando-se, caso não fosse possível apurar o valor real da operação (o que se afirma apenas por amor à argumentação), o preço médio corrente no mercado atacadista da praça do remetente de cada produto, efetuou apuração com a margem de lucro bruta, fator totalmente desvirtuado da base apontada pela legislação, o que evidencia, por oportuno, a total insegurança jurídica na relação tributária, razão pela qual a Impugnante pede e espera, desde já, o cancelamento integral do AI ante a constatação de vício insanável.

II.1.2 — Presunção do momento de ocorrência do Fato Gerador 37. Outrossim, além dos equívocos perpetrados pela Fiscalização para apuração do crédito tributário supostamente devido, note-se, ainda, que o momento da saída (fato gerador) dos produtos importados, objeto da autuação, foi presumido pela Fiscalização, maculando, também por esse prisma, a Autuação Fiscal. Confira-se:

"Entretanto, diante da impossibilidade de se identificarem as mercadorias saídas vinculadas às importações, consequentemente o valor tributável e o elemento temporal das mesmas (...)38. Analisando os demonstrativos de cálculo apresentados (Planilha 2), verifica-se que os débitos de IPI apurados no Auto de Infração correspondem ao valor total das entradas, acrescida da margem presumida, ocorridas em determinado período. Assim, por exemplo, o montante dos débitos apontados em Janeiro de 2012 (R\$ 2.020.455,18), mencionado no item 40 do TVF (fl. 25) foi apurado em relação a todas as Declarações de Importação registradas no período, considerando-se a data em que fora realizado o desembaraço das mercadorias.

39. Sendo assim, fica nítido que a D. Fiscalização considerou que as saídas ocorreram na data do desembaraço das mercadorias, o que, por óbvio, é completamente absurdo, e não guarda coerência com as práticas de mercado.

40. Não se justifica a adoção desse critério temporal presumido, dissociado da realidade prática, para determinação da incidência do imposto aludido, pois a documentação apresentada pela Impugnante à Fiscalização, em resposta aos Termos de Fiscalização continha a relação de entrada e saída de mercadorias importadas, com correlação dos números de nota fiscal, data de emissão, descrição do produto, código NCM, código interno do produto, quantidade, preço unitário, preço total bruto, alíquota de IPI e valor do IPI, bem como as destinadas a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento da firma a qual mantém relação de interdependência.

41. Afirma-se, entretanto, que, em razão da atividade exercida pela Impugnante, é difícil presumir o momento certo da ocorrência da saída, ainda mais por não se tratar de produtos perecíveis, os quais devem maior observância ao prazo de validade. A presunção desse tipo de evento é indiscutivelmente indevida, pois fatores como a sazonalidade, o bom preço, ofertas, liquidações, vínculos de compra, dentre outros, alteram o momento da ocorrência do fato gerador.

42. Sobre o fato gerador do IPI, impende destacar que o artigo 46, inciso II, do CTN, previu a saída do estabelecimento do contribuinte autônomo, para fins de determinação do critério temporal do aludido tributo. (...)43. A Impugnante apresentou à Fiscalização, em resposta aos Termos de Fiscalização, documentos probatórios de entrada e saída de mercadorias importadas, bem como os demais documentos necessários ao controle da transferência das mercadorias.(...)

44. Cumpre salientar que, sendo o fim do procedimento de lançamento, em si mesmo considerado, um fim de aplicação objetiva da lei, nele não se desenrola propriamente um litígio, mas, sim, uma atividade disciplinada para a descoberta da verdade material, de tal forma que, nesse contexto, não há espaço para premissas e presunções singelas e pessoais, que extrapolam os estritos termos contidos na legislação.

(...)46. Portanto, não poderia (e não pode!) tão simplesmente presumir o valor da base de cálculo nem o momento da ocorrência do fato gerador, como fez a D. Fiscalização. No caso em questão, o Sr. Auditor, quando da lavratura do Auto de Infração, não fez nenhuma referência quanto à saída das mercadorias, bem como também não especificou qual o critério utilizado para contabilizar o montante dos produtos que saíram do estabelecimento, ou seja, para fins de se mensurar o critério quantitativo do IPI, a D. Autoridade Impugnada quedou-se deficiente na fundamentação da forma como quantificou a presunção de ocorrência do fato gerador.

(...)48. O Auto de Infração, por ser um procedimento administrativo por excelência, deve ser lavrado com base em regras jurídicas muito bem delimitadas, regras estas que, além de prescreverem uma conduta imparcial por parte dos servidores públicos responsáveis pela sua lavratura, estabelecem também critérios objetivos quanto à forma como deve se desenrolar o referido processo investigatório.

49. Portanto, não existe qualquer razão para presunção do momento de ocorrência dos fatos geradores, uma vez que este poderia ser identificado através dos documentos fornecidos pela Impugnante à Fiscalização durante todo o procedimento fiscalizatório e, por mais esse motivo, é que se revela inquestionável a insubsistência do Auto de infração ora Impugnado.

II.2— MÉRITO 50. Também com relação ao mérito, o indigitado AI não merece (e não pode!) subsistir.

Vejamos.

51. Ressalta-se, a princípio, que a discussão sobre incidência de IPI na revenda de produtos importados foi decidida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no ERESP n. 1.403.532/SC, no qual restou consolidada, em sede repetitiva, a legalidade da equiparação do importador ao industrial para fins de incidência do referido tributo.

52. Todavia, a presente discussão encontra-se pendente de análise pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 946.648/SC, com repercussão geral reconhecida. Situação essa que destaca a possibilidade de reversão do entendimento exarado no STJ. Nesse sentido, a depender do que restar decidido pelo STF, no recurso extraordinário

supracitado, pode-se restar superado o entendimento do STJ, razão pela qual ainda se justifica, no presente momento, a impugnação quanto à inconstitucionalidade da interpretação atribuída pela SFRFB, no sentido da incidência do IPI quando da saída interna de mercadoria importada.

53. Segundo entendimento da Fiscalização, "equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira que derem saída a esses produtos", tudo em consonância com o disposto nos artigos 42, inciso I e 35, inciso I, alínea a, ambos da Lei nº 4.502/64, que assim preveem:

(...)54. Contudo, I. Julgador, a despeito da Lei nº 4.502/64, sobretudo nos artigos transcritos acima, ter, de fato, previsto a incidência do então Imposto sobre Consumo na saída interna de produto industrializado por estabelecimento importador, deve o intérprete, no caso o Sr. AFRFB, levar em consideração que normas traçadas ainda no âmbito desse antigo imposto não podem ser automaticamente aplicadas ao IPI, sem antes passar pelo crivo do CTN, editado posteriormente à referida Lei, e das normas constitucionais que lhe sobrevieram, conforme restará demonstrado abaixo.

II.2.1 — A Incidência do IPI nas Saídas de Produtos Industrializados à Luz do CTN e da CF/88 (...)II.2.2 — Momento de ocorrência do fato gerador do IPI: "entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização" 62. Conforme a clássica lição de Aliomar Baleeiro, o IPI "recai sobre o produto, sem atenção de seu destino provável ou ao processo econômico do qual proveio a mercadoria", sendo que o "CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos característicos da entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização.

63. Assim, no tocante aos bens importados, pode-se dizer que é no desembaraço aduaneiro que se dá a "entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização" configurando-se fácil correspondência entre o fato gerador previsto no artigo 46, inciso I, e a figura do importador, contribuinte elencado no artigo 51, inciso I, do CTN.

64. De fato, considerando, em última análise, que o IPI onera o consumo, a não exigência desse tributo nas operações de importação de produtos industrializados causaria evidente desequilíbrio no mercado interno, manifestamente lesivo à economia do País.

65. É dizer, quem importasse produtos já industrializados seria beneficiado por uma carga tributária menor em relação àquele que adquirisse o mesmo produto no mercado interno, vez que apenas nesta última situação hipotética o contribuinte suportaria o ônus fiscal a título de IPI, constituindo um grave embaraço ao exercício de sua atividade econômica, o que se mostra incompatível com o princípio da livre iniciativa, pilar constitucional reator da ordem econômica, de acordo com o artigo 170, parágrafo único, da CF/88, (...)66. Nos casos de arrematação de bens abandonados e levados a leilão, não é diferente, uma vez que a ocorrência do fato gerador se dá no momento da própria arrematação, ou seja, nesse exato instante é que ocorre a "entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização", sendo esse ato praticado pelo próprio arrematador, apresentando-se plena

correspondência entre o fato previsto no inciso III, do artigo 46, e o contribuinte submetido pelo inciso IV, do artigo 51, ambos do CTN.

67. Contudo, o mesmo não ocorre na hipótese de industrialização realizada em território nacional, na qual, antes da saída do estabelecimento industrial, se dá todo o processo produtivo em que frequentemente se integram ao produto final insumos, produtos intermediários e embalagens que já foram anteriormente onerados pelo IPI. Para essas hipóteses, o artigo 49, do CTN¹², impõe observância à regra da não cumulatividade.

68. Vale dizer, para observância efetiva do princípio da não-cumulatividade do IPI, previsto no artigo 153, § 3º, inciso II, da CF, se fez categoricamente necessário que as pessoas que forneçam aos industriais insumos, produtos intermediários e embalagens, que sejam produtos industrializados, também sejam contribuintes da exação sob exame, mesmo que não exerçam diretamente atividade industrial, sob pena de mitigar a não-cumulatividade em razão do rompimento da cadeia de saídas e entradas tributadas que a garante.

69. É por essa razão que o legislador atribuiu ao fato gerador previsto no inciso II, do artigo 46, do CTN ("saída dos estabelecimentos"), não apenas um, mas dois contribuintes, ou seja, não só o "industrial" a que se refere o inciso II, do artigo 51, do CTN, mas também aquele mencionado no inciso III, do mesmo dispositivo, qual seja, "o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior". 70. Nesse diapasão, segundo o qual para cada fato gerador, previstos no artigo 46, do CTN, deve corresponder um contribuinte, arrolado no artigo 51, que exerça o papel de promover, nas já transcritas palavras de Baleeiro, a "entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização", revela-se imprecisa e indevidamente ampliativa a parte final do inciso II, do artigo 46, ao fazer remissão não à saída dos estabelecimentos referidos nos incisos II e III do artigo 51, mas à saída dos estabelecimentos "a que se refere o parágrafo único do artigo 51". (...)72. Destaca-se que, nas operações de importação ou de arrematação, tanto o importador quanto o arrematante já recolheram o IPI ao promoverem a "entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização".

73. Desta feita, revela-se totalmente desconexo e desarrazoado que tais contribuintes estejam mais uma vez obrigados a recolher IPI também nas saídas do produto importado ou arrematado, hipótese em que não praticarão o ato na qualidade de importador ou arrematante, mas de mero comerciante daquele produto. Em outras palavras, tal exação deve ser exigida apenas quando o estabelecimento comercial (varejista ou atacadista) importa produtos industrializados e jamais deve ser cobrado, quando, no mercado interno, os transfere ou revende.

74. Ademais, o próprio fato do inciso III, do mencionado artigo 51, do CTN, ao definir como contribuinte "o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior", portanto, aos estabelecimentos industriais, implica, a contrário senso, que não é contribuinte o comerciante de produtos sujeitos ao imposto quando não os fornecer a estabelecimentos industriais.

75. É exatamente a partir desse ponto que acredita a Impugnante ter se equivocado o Sr. AFRFB quanto à correta interpretação da legislação que delimita as hipóteses de incidência do IPI.

76. De fato, embora o artigo 42, da Lei nº 4.502/64, tenha equiparado o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira ao estabelecimento produtor (industrial), nota-se, D. Julgadores, que pelo teor do artigo 51, do CTN, não estão reunidos os elementos necessários e suficientes para que ocorra a "equiparação", único fenômeno jurídico que pode render ensejo à tributação por meio de IPI, a quem, no rigor dos fatos, não é industrial.

II.2.3 — Não incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores (...)78. De fato, não faz, verdadeiramente, sentido, equiparar ao contribuinte industrial referido no inciso II, do artigo 51, do CTN, o comerciante que, tendo importado determinada mercadoria sujeita ao IPI, a revenda sem antes ter sido submetido a qualquer operação que implique industrialização, conforme art. 46, parágrafo único do CTN, retro.

79. Assim, ressalta-se mais uma vez: a exigência do IPI no caso sob exame, somente se fundamentaria se houvesse industrialização pela Impugnante das mercadorias. No entanto, a Impugnante apenas promove a transferência ou a venda a estabelecimentos de empresas do mesmo grupo econômico que realizarão a revenda ao consumidor final, não contribuinte do imposto.

80. Ora, para que se possa enquadrar determinada pessoa jurídica como equiparada a industrial, a atividade por ela exercida deve possuir fortes pontos de identificação com a atividade fabril, de modo que para fins fiscais, as demais diferenças sejam irrelevantes.

81. Ademais, as razões que fundamentam o lançamento, ora combatido, baseiam-se em "ficção" inadequada à incidência do IPI, imposta sobre as operações de revenda ou transferência de produtos importados por estabelecimentos que não são industriais e não podem ser validamente a eles equiparados, atribuindo tratamento igual a situações completamente diferentes e, portanto, violando o constitucional princípio da Igualdade, previsto nos artigos 59, caput e, especificamente em matéria tributária, no inciso I e 150, inciso II, ambos da CF, (...)82. Como é sabido, o princípio da igualdade tem por objetivo também garantir tributação justa e, por essa razão, se exige que, ao ser criada ou aplicada a lei tributária, não se pode discriminar os contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente e, também, discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente (importador versus industriais e comércio de produtos nacionais versus comércio de produtos importados).

83. Sendo as referidas disposições interpretadas de acordo com a verdadeira hipótese de incidência trazida pela CF/88 e pelo CTN, tem-se que o importador (e, portanto, a Impugnante) apenas seria equiparado ao estabelecimento industrial e, por conta disso, estaria obrigado a efetuar o recolhimento do IPI, quando da saída das mercadorias importadas, se, de fato, as tivesse submetido a algum tipo

de processo industrial, o que, frise-se novamente, não ocorreu no presente caso.

84. Ora, como é cediço, os estabelecimentos comerciantes (por exemplo, a Impugnante) não exercem qualquer atividade industrial, nem mesmo praticam (ou praticaram) qualquer ato relacionado ao processo de industrialização.

85. Ou seja, in casu, é incontroverso que a Impugnante apenas transferiu ou revendeu os produtos importados, não sendo legítima, pois, sua equiparação a estabelecimento industrial de pessoas que não tem qualquer papel no processo produtivo.

86. Dessa forma, interpretando o CTN à luz do contido na Constituição Federal, verifica-se que, em relação às saídas, para que o IPI possa incidir, faz-se necessário que se trate da saída de produto industrializado, assim entendido o produto que tenha sido submetido (pelo estabelecimento) a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoar para o consumo.

(...)II.2.4 — Exigência de IPI sobre as operações de saída do estabelecimento importador implica bis in idem 88. O entendimento sustentado pela D. Fiscalização, de que todo estabelecimento comercial que realize a saída de mercadorias por ele importada é considerado, em relação a esta operação, equiparado a industrial e, por conta disso, está obrigado ao recolhimento do IPI também na saída interna desses produtos, implica verdadeira ocorrência de bis in idem.

(...)90. Veja-se, o bis in idem, vedado com veemência por nosso ordenamento jurídico, se dá pela incidência de tributação duas ou mais vezes quanto ao mesmo fato jurídico impositivo (delimitados, alternativamente, pelos artigos 46 e 51, do CTN e artigos 23 e 44 do Decreto-Lei nº 37/1966).

91. Diante disso, torna-se desprovida de fundamento qualquer alegação no sentido de tais incidências não se caracterizam como bis in idem, vez que tais fatos geradores "se deram em duas etapas distintas". 92. Isso porque, a intenção do legislador, desde os idos da Lei nº 4.502/64, sempre foi delinear duas incidências clássicas a depender de onde se dava a produção do bem industrializado, se ocorrida no exterior o fato gerador se dá no desembaraço, se no território nacional, no momento da saída do estabelecimento produtor.

Muito bem.

93. E nem se alegue que essa dupla tributação também seria mitigada pelo fato do direito ao crédito do IPI vinculado à importação a ser lançado na escrita fiscal no encerramento do período de apuração, uma vez que, se o objetivo da legislação fosse apenas tributar o "valor agregado, é dizer, o lucro" (preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira (-) preço de venda, onde está embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora), certamente o imposto que se faria incidir nessa operação seria o IRPJ e a CSLL e, não, o IPI.

II.2.5 — Ofensa ao artigo 98 do CTN e ao Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (Acordo GATT/47)

94. A improcedência do Auto de Infração decorre, ainda, dos Acordos Internacionais celebrados pelo Estado Brasileiro, hierarquicamente superiores aos atos legais internos, por força do disposto no artigo 98, do Código Tributário Nacional.

95. A exigência fiscal acaba por dispensar tributação mais gravosa sobre produtos adquiridos do exterior, comparando-se com a carga tributária incidente sobre produtos similares adquiridos de fabricantes nacionais, em ofensa ao Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (GATT) e, por conseguinte, ao disposto no Código Tributário Nacional.

96. Vale ressaltar que o Brasil é signatário do Acordo, conforme se observa da Lei nº 313, de 30/07/1948, Decreto Legislativo nº 43, de 20/06/1950, o Decreto Legislativo nº 30, de 03/09/1951, a Lei nº 4.138, de 17/09/1962, o Decreto nº 76.032, de 25/07/1995 e o Decreto nº 1.355/94.

97. Ademais, as operações realizadas objeto da autuação fiscal, foram realizadas com produtos fabricados e importados de países signatários do GATT.

98. Nos termos do que estabelece o artigo 98 do CTN, os tratados e as convenções internacionais, no âmbito tributário, prevalecem sobre a legislação interna, nos seguintes termos:

(...)101. Assim, dúvidas não restam quanto à obrigatoria observância do disposto no Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (GATT), o qual visa promover o comércio entre os países aderentes com o intuito de minorar a discriminação comercial.

102. Note-se, D. Julgadores, nos termos do artigo 32 do citado Acordo (GATT), que dispõe sobre tratamento nacional no tocante a tributação e regulamentação internas, as partes contratantes reconheceram que os impostos não seriam aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.

103. Referido Tratado estabelece ainda que os produtos importados não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Vejamos:

(...)104. Não pode, assim, a legislação, tampouco a D. Fiscalização, instituir tratamento diferenciado de modo que a carga tributária relativamente ao IPI exigido da Impugnante, por ocasião das saídas dos produtos importados, seja exacerbadamente maior do que a carga tributária incidente sobre os produtos adquiridos no mercado interno nacional, contrariando cabalmente o disposto no GATT e, por via de consequência, no artigo 98 do CTN.

(...)106. Para que não parem dúvidas quanto ao tratamento desigual imposto à Impugnante, note-se, no quadro exemplificativo abaixo, que a tributação das saídas do estabelecimento importador implicará

incidência de carga tributária substancialmente maior àqueles que adquiram produtos importados, já que apenas nessa situação haverá incidência de IPI na margem agregada pelo contribuinte. Confira-se:

107. Ora, da análise simplória do quadro demonstrativo acima, nota-se que a carga tributária (a título de IPI) incidente sobre os produtos adquiridos do exterior é muito maior nas operações em que houve importação, comparando-se com a operação de aquisição de industrial no mercado interno, visto que, partindo do mesmo preço de aquisição (\$200), e mesmo valor agregado pelo atacadista (\$100), tem-se uma carga de IPI de \$ 45 no caso de importação e de \$ 30 no caso de aquisição nacional.

108. Portanto, dúvidas não restam quanto à ilegitimidade da autuação fiscal que acaba por violar tanto os princípios constitucionais instituídos no ordenamento jurídico e previsto nos artigos 52, caput e nos incisos I e II, do artigo 150, ambos da CF, quanto o artigo 98 do Código Tributário Nacional.

II.2.6 — Insubsistência dos Valores Exigidos a título de Multa de Ofício 109. Ainda que o lançamento não fosse nulo ou mesmo improcedente, em razão de não ter ocorrido o fato gerador do IPI e dos diversos equívocos de apuração e indevidas presunções e arbitramentos de base de cálculo e de momento de ocorrência do fato gerador, a multa aplicada não pode ser mantida, pois, à época da ocorrência dos fatos geradores, havia jurisprudência pacífica convalidando o entendimento aplicado pela Impugnante, conforme restará explicitado a seguir.

II.2.7.1 — Inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com decisões de última instância, proferidas em processos de outros contribuintes, ou em decisão de primeira instância, do próprio contribuinte 110. As operações que foram consideradas como fatos geradores do IPI foram procedidas em 2012, período em que a jurisprudência considerava de forma pacífica que não havia incidência nas operações de saída dos estabelecimentos importadores.

111. A orientação jurisprudencial desperta confiança legítima nos contribuintes, que adotam práticas com base nas decisões proferidas pelos órgãos de julgamento, agindo com boa-fé objetiva, que deve ser observada pelos julgadores, de modo a não ser mantida a penalidade aplicada.

(...)113. Mais recentemente, em razão dos denominados planejamentos tributários, a dogmática tributária passou a analisar com maior regularidade o princípio da boa-fé objetiva, especialmente para verificação da aplicação de multa.

114. O órgão administrativo de julgamento no âmbito de tributos federais tem enfrentado a questão da boa-fé, tendo chegado a afastar a aplicação de multa de ofício, ou de reduzi-la, com base no instituto penal do "erro de proibição", em razão da nova orientação adotada naquela instância de julgamento.

115. Assim, o antigo Conselho de Contribuintes(..), atual CARF, afastou a incidência de multa agravada aplicada sobre operação de

planejamento considerada simulada, sob o fundamento de que o contribuinte agiu de boa-fé, em conformidade com o entendimento anteriormente vigente. Neste caso, a jurisprudência administrativa induziu o sujeito passivo a acreditar, de forma legítima, que não praticava qualquer ato infracional, razão pela qual não poderia ser penalizado de forma qualificada nem sofrer eventuais sanções penais.

(...)117. Portanto, as decisões administrativas e judiciais podem despertar confiança legítima nos contribuintes que, agindo de boa-fé, não poderão sofrer sanções, exatamente em razão da impossibilidade de atribuição de eficácia retroativa à reforma do entendimento anteriormente manifestado.

(...)119. Marco Aurélio Greco destaca três institutos consagrados pelo direito tributário positivo que demonstram os efeitos da confiança legítima despertada pelos atos da Administração: (i) o artigo 146 do CTN, que "prestigia a estabilidade das relações jurídicas e a eficácia não retroativa do novo critério jurídico"(..) em relação ao mesmo sujeito passivo; (ii) o artigo 100 e seu parágrafo único, que exclui penalidades, juros e atualização monetária da base de cálculo dos tributos àqueles que tiverem observado as normas e práticas emanadas das autoridades; e (iii) a consulta fiscal, que resguarda o sujeito passivo enquanto não apreciada e em relação aos fatos futuros.

120. No âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, há previsão expressa de inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com o entendimento firmado na jurisprudência ou em repostas à consulta.

121. O artigo 76, da Lei nº 4.502, de 1964, numa interpretação teleológica, estabelece que não serão aplicadas penalidades, enquanto prevalecer o entendimento aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal adotada pela jurisprudência.

122. Referido preceito está reproduzido no artigo 486 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002 e no artigo 567 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010.

123. No presente caso, destaca-se que o STJ tinha jurisprudência pacífica no sentido do afastamento da Incidência de IPI nas Saídas dos Estabelecimentos Importadores, além do posicionamento firmado quando do julgamento do RESP nº 841.269, proferido em 2006. Apenas em 2013, com o julgamento REsp 1.393.102, é que a Segunda Turma do E. STJ passou a decidir de modo contrário àquilo que vinha sendo sistematicamente decidido pelo Tribunal Superior, não podendo, jamais, tal interpretação ser aplicada retroativamente.

124. Portanto, havendo modificação do entendimento jurisprudencial ou da Administração, manifestado no exercício das suas funções regulamentar e de julgamento, a própria legislação estabelece que tal alteração interpretativa não pode ensejar a penalização do sujeito passivo.

125. Nesse sentido, já se posicionou o CARF(..), que cancelou a multa de ofício aplicada, em razão de o contribuinte ter agido em

conformidade com o entendimento firmado pela instância de julgamento.

126. Além disso, o art. 100, parágrafo único, do CTN, estabelece que não caberá a exigência de multa e juros àqueles que tenham observado as práticas reiteradas da Administração.

127. Não há dúvidas que, apesar de não ter havido qualquer mudança legislativa e a despeito de a Impugnante deter centenas de estabelecimentos e realizar operações de importações com posterior transferência dos produtos ou revenda há dezenas de anos, apenas recentemente passou a sofrer exigência do imposto, de modo arbitrariamente retroativo, com aplicação de severa penalidade, o que evidencia que havia uma prática reiterada da Administração.

128. Tem-se, portanto, que deve ser cancelada a multa aplicada no caso dos presentes autos, assim como os juros exigidos, tendo em vista que a Impugnante agiu em conformidade com a orientação jurisprudencial firmada anteriormente e em práticas reiteradas da Administração, pelo que não pode sofrer qualquer punição pelos atos praticados.

II.3 — Decadência em relação ao principal 129. O IPI é tributo sujeito ao lançamento por homologação, haja vista que as respectivas regras legais atribuem ao contribuinte o dever de calcular os valores devidos e antecipar o pagamento, sem o prévio exame das Autoridades Administrativas.

130. Sendo assim, tal tributo está sujeito ao prazo decadencial instituído pelo artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, contado da ocorrência do fato gerador.

131. É incontroverso que houve recolhimento de IPI no desembaraço dos produtos importados.

132. Tal dispositivo é aplicável sempre que não restar caracterizado ato praticado com dolo, fraude ou simulação, afastando-se a incidência do disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

133. Partindo-se da premissa de que ao IPI é aplicável a regra de decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN, é possível verificar a ocorrência de decadência, tendo em vista que a primeira notificação acerca da lavratura do Auto de Infração ora impugnado se deu em 24/01/2017, abrangendo fatos que a D. Fiscalização presumiu teriam ocorrido entre 02/01/2012 e 23/01/2012, já atingidos pela decadência.

134. Nestes termos, a Impugnante requer, em preliminar de mérito, que parte dos créditos tributários sejam cancelados, em face da extinção do crédito tributário pela decadência, conforme artigo 156, inciso V, do CTN.

11.4— Decadência do direito à aplicação de penalidades 135. O Auto de Infração aplicou multa de ofício, também após o transcurso do prazo decadencial.

136. O art.78 da Lei nº 4.502/64 dispõe que o direito de impor penalidades decai após cinco anos, contados da data da infração, nos seguintes termos:

(...)137. Ora, trata-se de norma especial para contagem de sanção punitiva, que remete, inequivocamente, à data da infração, não se aplicando, nem por hipótese, a regra do art. 173 do CTN.

138. Deste modo, além de ser descabida a exação e, por consequente, a multa, bem como de inexistir qualquer pressuposto legal para se aventar a presença de dolo, fraude ou simulação, é inconteste que quando a intimação foi enviada, há muito já estava decaído o direito de se impor tal penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos entre 02/01/2012 e 23/01/2012.

II.5 — Da impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício 139. As autoridades fiscais aplicam juros moratórios, calculados de acordo com a variação da Taxa SELIC, a partir do mês subsequente à expiração do prazo para pagamento ou impugnação, sobre a multa de ofício constituída em lançamentos fiscais.

140. No entanto, deve ser afastada a cobrança de juros moratórios sobre as multas constituídas nos Autos de Infração ora impugnados, tendo em vista que afrontam:

a) o artigo 161, do CTN, o qual dispõe que somente "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis", ou seja, apenas e tão somente o valor principal deve ser atualizado pelos juros, ressalvado o direito do Fisco exigir a multa correspondente, sem que a mesma seja atualizada;

b) o princípio da legalidade, assegurado pela CF/88 (artigos 52, inciso II) e pelo CTN (artigo 97). Está condicionada à prévia existência de lei toda e qualquer oneração que se pretenda introduzir no regramento das obrigações às quais se submete o sujeito passivo e tal regra não está sendo observada pela Fiscalização ao adotar os artigos 29 e 30, da Lei nº 10.522/02, na apuração do crédito em discussão;

c) por conseguinte, também há ofensa ao artigo 2º, I, da Lei nº 9.784/99, tendo em vista que os atos da Autoridade Administrativa estão totalmente vinculados à lei; e, por fim, d) os artigos 142, do CTN, e artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, e, por conseguinte, ofensa ao contraditório e a ampla defesa (artigo 5º, LV, da CF). De fato, tal penalidade (juros sobre multa de ofício) não foi objeto de regular lançamento e, assim, não foi conferido à Impugnante o direito pleno para contestá-la previamente à constituição definitiva do crédito tributário.

(...)142. Portanto, não são devidos juros moratórios, calculados de acordo com a variação da Taxa SELIC, sobre os valores constituídos a título de multa de ofício.

III— PEDIDO 143. Ante o exposto, pede e espera a ora Impugnante, seja recebida e acolhida in totum a presente IMPUGNAÇÃO, para que seja cancelada a exigência fiscal na sua totalidade (principal, multa,

juros Selic e demais encargos legais) quer em face das razões aduzidas em sede preliminar, quer no tocante ao mérito, nos termos em que pleiteados e determinados, por conseguinte, o arquivamento do processo administrativo instaurado.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento considerou improcedente a impugnação, sob a seguinte ementa (fl. 809):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 SAÍDAS NO MERCADO INTERNO DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

É equiparado a industrial o estabelecimento que der saída no mercado interno a produtos de procedência estrangeira, sendo devido o imposto não lançado nas notas fiscais.

ARBITRAMENTO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

Na impossibilidade de aferição do valor tributável mínimo pelos critérios definidos, por ser omissa e insuficiente a documentação fiscal expedida pelo sujeito passivo, há previsão legal para o seu arbitramento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. AUSÊNCIA. IMPOSIÇÃO DA PENALIDADE. DIES A QUO DA CONTAGEM DA EXTINÇÃO PUNITIVA.

O lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Não ocorrendo a antecipação do pagamento, condição sine quae nom para que haja a extinção do crédito tributário e do direito da Fazenda Pública de constituí-lo pelo decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, remete, indubitavelmente, ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O direito de impor a penalidade somente se extingue com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da ocorrência da infração. No caso concreto a infração - falta de lançamento e recolhimento do imposto, somente se materializou após o encerramento do período de apuração.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 854/907), no qual reforça os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, que serão objeto de análise no voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira - Relatora.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, cujas alegações abordaram os seguintes pontos:

1. PRELIMINARMENTE: Nulidade do Auto de Infração

1.1 Inobservância da legislação e Equívocos na Metodologia do Levantamento para Determinação do Crédito Tributário

1.2 Presunção do momento de ocorrência do Fato Gerador

2. MÉRITO

2.1 A Incidência do IPI nas Saídas de Produtos Industrializados à Luz do CTN e da CF/88 24

2.2 Momento de ocorrência do fato gerador do IPI: "entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização"

2.3 Não incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores

2.4 Exigência de IPI sobre as operações de saída do estabelecimento importador implica **bis in idem**

2.5 Ofensa ao artigo 98 do CTN e ao Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (Acordo GATT/47)

2.6 Do cancelamento da exigência em razão da necessidade de modulação os efeitos da modificação da jurisprudência do STJ, dominante na data de ocorrência dos fatos geradores — segurança jurídica

2.7 Insustentação dos Valores Exigidos a título de Multa de Ofício

2.8 Decadência em relação ao principal

2.9 Decadência do direito à aplicação de penalidades

2.10 Da impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício

Cumprir informar que o presente processo tem muitas similaridades com o processo no. 16561.720088/2014-78. Da mesma forma que nesse processo, no presente processo não foram juntados documentos que embasaram o Auto de Infração. Assim, de forma similar à Resolução no. **3302-000.606 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**, propomos diligência para juntar os referidos documentos, nos termos que seguem.

Dentre diversas questões suscitadas pela Recorrente, há insurgência contra a metodologia utilizada pelo fiscal para apurar o valor devido pelo IPI referente ao período fiscalizado.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal de fls.11/31, a fiscalização, diante da suposta ausência ou insuficiência de documentos e provas, valeu-se do arbitramento sobre o valor e elemento temporal (§2º do art. 197, e § único do art. 196 do RIPI/10), para apurar o valor devido pelo IPI não recolhido no período sob fiscalização, conforme se verifica no trecho que segue:

DA APURAÇÃO

27. Primeiramente, verificamos nos sistemas da RFB as importações realizadas pelo contribuinte, num segundo momento analisamos SPED (NF-e) em confronto com o arquivo Excel do contribuinte, com o fim de determinar os valores de IPI devidos e não recolhidos e/ou não declarados.

28. Da verificação dos documentos apresentados pelo contribuinte, pudemos constatar que o mesmo, como já dissemos, é um centro de distribuição que promove a saída de mercadorias estrangeiras de importação direta com destino a estabelecimentos da própria empresa fiscalizada ou a estabelecimentos de firma coma qual mantém relação de interdependência, e, portanto, equiparado a industrial, o que implica na aplicação do previsto no art.195, inciso I do RIPI, e ainda do condicionamento previsto no inciso II do mesmo artigo, vale dizer, os produtos foram remetidos a outro estabelecimento da mesma empresa que opera na venda a varejo.

29. Verificamos também que o fiscalizado não destacou e não recolheu os valores de IPI devidos.

*30. Que dos diversos Termos de Intimações Fiscais em que se intimou o contribuinte a apresentar dados concretos de saída, com discriminação de data, número da Nota Fiscal, quantidade, valor tributável, valor de IPI destacado, **pouca resposta efetiva nos foi entregue, como bem já colacionamos respostas do mesmo em itens anteriores. Vale a pena destacar, apresentou em arquivo Excel apenas listas gigantescas de saídas sem discriminar a que produto importado se referiam.***

31. Diante de todo o já exposto, considerando a grande quantidade de produtos importados pelo contribuinte, a definição de “produto” segundo o ADN CST 5, de 04/05/82, a falta de cooperação do mesmo, concluímos ser impraticável a obtenção do preço médio corrente no mercado atacadista da praça do remetente, assim como impossível discriminar com exatidão, todas as saídas de um dado produto importado.

32. Dessa forma, considerando as constatações descritas até aqui, considerando as aquisições feitas no exterior, considerando ser assim o estabelecimento equiparado a industrial, e, seguindo a sequência determinada pelo RIPI para a obtenção do Valor Tributável, não nos restou outra saída senão a aplicação do VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO, como a seguir abordaremos. (grifou-se)

No trecho transcrito, verifica-se que um dos motivos que levaram a fiscalização utilizar o método de arbitramento para apuração do crédito tributário, nos termos do artigo 197, §2º, e 196, parágrafo único, inciso I, do RIPI/10, foi o fato da autoridade fiscal afirmar que as

descrições de mercadorias entregues pelo contribuinte não coincidiam com as descrições de mercadorias registradas nas adições das Declarações de Importação.

Ou seja, segundo a fiscalização não foi possível realizar um cotejo entre a descrição da mercadoria importada e a descrição mercadoria vendida no mercado interno para, assim, apurar o real valor da operação de venda ou determinar o correto preço corrente dos produtos sob análise, nos termos do inciso I, do artigo 195, do RIPI/10.

Referida afirmação por parte da fiscalização partiu da análise dos documentos fornecidos pela Recorrente, os quais destacamos o arquivo SINTEGRA e a lista de saídas entregue pelo contribuinte outrora citado no TVF.

Por sua vez, a Recorrente alegou que os documentos fornecidos à fiscalização são deveras suficientes para se apurar a correta base de cálculo do imposto e, assim, determinar o real preço corrente, a saber:

44. Ao contrário do quanto sustentado pela r. decisão, a documentação apresentada pela Recorrente à Fiscalização, em resposta aos Termos de Fiscalização continha a relação de entradas e saídas de mercadorias importadas, com correlação dos números de nota fiscal, data de emissão, descrição do produto, código NCM, código interno do produto, quantidade, preço unitário, preço total bruto, alíquota de IPI e valor do IPI, bem como as saídas destinadas a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento da firma a qual mantém relação de interdependência, o que não justifica a adoção desse critério temporal para suposta incidência do aludido imposto.

Compulsando-se os autos, especificamente as respostas aos termos de intimação (p. 45 e seguintes), verifica-se que na fase fiscalizatória a Recorrente forneceu à autoridade fiscal uma gama de documento, dentre os quais:

Mídias magnéticas (DVD) devidamente validadas e autenticadas por meio do Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA), contendo o seguinte conteúdo:

- Cópia dos Atos Constitutivos bem como das alterações ocorridas até a presente data;
- Arquivos digitais, contendo os registros contábeis e notas fiscais - escrituração contábil digital do Sistema SPED - Período: 01/2012 a 12/2012;
- Arquivos magnéticos de notas fiscais emitidas no formato SINTEGRA - Período : 01/2012;

Mídias magnéticas (DVD) devidamente validada e autenticada por meio do Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA), contendo o seguinte conteúdo:

- Arquivos magnéticos de notas fiscais emitidas no formato SINTEGRA - Período : 01/2010 a 12/2011;

Planilha contendo Dados das Saídas de produtos Importados referente ao período de 2012;

Planilhas com a relação dos produtos comercializados;

CD contendo a planilha em excel com a informações das notas fiscais de saídas referente às mercadorias importadas;

CD (mídia) contendo a planilha em excel (tabela Código X Mercadorias/Serviços) do período de 2012;

Contudo, os documentos juntados pela Recorrente nas respostas aos termos de intimação fiscal não estão encartados aos autos, obstando, assim, a devida análise desta relatora a respeito da afirmação prestada pela autoridade fiscal sobre a impossibilidade de se realizar um cotejo entre a descrição da mercadoria importada e a descrição mercadoria vendida no mercado interno.

Por um lado, um dos motivos preponderantes que justificaram o arbitramento do valor tributável foi a impossibilidade de realizar um cotejo entre a descrição da mercadoria importada e a descrição mercadoria vendida no mercado interno, posto que segundo a fiscalização os documentos fornecidos pelo contribuinte foram insuficientes para tanto e, por outro lado; por outro lado, a Recorrente afirma que, com base no suporte documental constante dos autos, é possível se inferir todos os dados necessários para a correta aferição da suposta base de cálculo do imposto. Assim, entendo que há necessidade de se converter o julgamento em diligência para que seja disponibilizado aos autos todos os documentos mencionados.

Neste cenário, voto por converter o julgamento em diligência para a fiscalização:

a) disponibilizar os documentos mencionados, de modo a conferir ao Colegiado sua plena análise; sendo que, na impossibilidade de fazê-lo, poderá a fiscalização imputar a obrigação à Recorrente;

b) demonstrar de forma exemplificada a discrepância contida nas descrições de mercadorias constante nas Notas Fiscais de saída (vide arquivo SINTEGRA) com as descrições de mercadorias registradas nas adições das Declarações de Importação, de modo a justificar a utilização do critério de arbitramento.

Após concluída a diligência, a unidade de origem deverá cientificar o contribuinte, dando-lhe prazo de 30 dias para se pronunciar.

Concluídas as etapas anteriores, o processo deve ser devolvido ao CARF para que se prossiga no julgamento.

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira