



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16045.000214/2009-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.350 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente CONFAB INDUSTRIAL SOCIEDADE ANÔNIMA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 15/07/2004 a 30/09/2004

OMISSÃO DO JULGAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

É nulo, por preterição do direito de defesa, o Acórdão referente ao julgamento de primeira instância que deixa de se manifestar sobre matéria impugnada (argumento autônomo) capaz de, em tese, culminar no cancelamento, mesmo que parcial, do auto de infração.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em declarar a nulidade do Acórdão da DRJ exarado no presente processo, afetando as peças processuais que lhe sucederam.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo. Ausente momentaneamente a Conselheira Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Porto Alegre/RS, que julgou improcedente impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditores- Fiscais da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Taubaté (SP), por ter promovido a saída de produtos com inobservância do valor tributável mínimo do IPI, nas seguintes situações: (a) em transferências da produção própria, para outros estabelecimentos da mesma firma; e (b) em transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, para outros estabelecimentos da mesma firma, ou para firma interdependente. A referida autuação resultou na exigência da multa de 75% sobre o IPI não lançado, com cobertura de créditos, no valor de R\$ 96.045,80, e está formalizada no Auto de Infração das fls. 2 a 6 e anexos. Os motivos da autuação acham-se explicitados no Relatório Fiscal das fls. 15 a 23 e seguem resumidos.

Os autores do procedimento fiscal relatam que o estabelecimento fabrica tubos industriais para gasodutos, aquedutos etc. e já foi alvo de autuações anteriores em 2005 e 2007, em auditorias de pedidos de ressarcimento referentes a 2001, 2002 e 2003, sendo que essas autuações foram confirmadas em primeira instância e aguardam julgamento dos recursos voluntários. Dentre os vários assuntos tratados nessas autuações, figuram transferências de insumos e de produtos acabados (tubos) para filiais e para empresa interdependente, com valores inferiores ao mínimo estabelecido pela legislação tributária.

Seguem os auditores, dizendo que pela Intimação nº 36, de 28 de abril de 2006, item 1, fl. 24, solicitaram que o interessado esclarecesse o valor tributável exemplificado na fl. 25, caso em que, para os mesmos produtos, existem valores unitários diversos. Em 12 de julho de 2006, veio ao processo a resposta da fl. 26, em que se lê o seguinte (item 3): *“quanto à diversidade de valores, esclarecemos que os funcionários são sempre orientados a obedecerem os termos da lei. Neste caso específico, por um lapso, alguns produtos dentre os constantes da listagem apresentada estão com valor tributável inferior ao que dispõe o Regulamento do IPF”.*

Adiante, conforme Intimação nº 42, de 6 de setembro de 2006, da fl. 27, os autores do procedimento fiscal solicitaram informações sobre as características de tubos e as suas codificações. Na resposta da fl. 28, em 14 de setembro de 2006, foi informado, em especial, o que segue: *“2) vendas, 2.b) entendemos que a margem média seria de 20% (vinte por cento), antes dos impostos sobre as vendas (ICMS, PIS e COFINS) ...”.* Além disso, segundo a fiscalização, Confab fornece valores mínimos para transações com tubos, em especial, para o produto *“tubo de aço-C 1920x4,8x5200mm – p TQ”.*

Na sequência, a fiscalização afirma que o valor tributável do IPI não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência, considerando-se, na apuração do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, a média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Em não existindo o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, prossegue a fiscalização, toma-se por base de cálculo, no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Adiante, os autores do procedimento fiscal citam e transcrevem excertos do Acórdão no 14-16.908, de 5 de setembro de 2007, da Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que manteve outra autuação contra o interessado, dessa feita no processo no 16045.000109/2007-45, por inobservância do valor tributável mínimo do IPI. Também cita e transcreve ementas de

acórdãos de câmaras do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), no sentido da obrigatoriedade da observância do valor tributável mínimo.

Na conclusão do Relatório Fiscal das fls. 15 a 23, os autores do procedimento fiscal especificam os critérios adotados no lançamento de ofício: (a) nas transferências de insumos, utilizamos como referência valores de aquisição dos mesmos produtos; tais valores foram obtidos a partir dos bancos de dados de entradas de Confab – preços de aquisição em negrito nas fls. 37 e seguintes; observe-se que, também em negrito, estão as saídas ocorridas no trimestre em debate; considerando o que Confab nos informou sobre a formação de seus preços de revenda de insumos, elaboramos a planilha de fl. 42, com os valores finais a serem lançados; (b) em transferências de tubos, utilizamos vendas para terceiros dos produtos, conforme fls. 43 e seguintes – novamente em negrito tanto os valores referenciais, quanto das saídas objeto de retificação; nas fls. 51 a 53, consolidamos os valores a serem lançados no trimestre em tela; nas fls. 54 e seguintes, Notas fiscais exemplificativas das operações de venda – valores referenciais – e de transferências.

As infrações foram enquadradas nos seguintes dispositivos: Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 15, I; arts. 23, II e III, 32, II, 109 e seus incisos, 110, I, “b”, 114, 117, 118, 123, I, “a”, 124, § único, II, 182, 183, IV, e 185, inciso III, do Decreto no 2.637, de 25 de junho de 1998, Regulamento do IPI (RIPI), de 1998; arts. 24, II e III, 34, II, 122 e seus incisos, 123, I, “b”, 127, 130, 131, “a”, 136, I, 137, § único, II, 199, 200, IV e 202, III, do Decreto no 4.544, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento do IPI (RIPI), de 2002; Instrução Normativa SRF nº 82, de 11 de outubro de 2001.

Cientificado da autuação em 15 de julho de 2009, conforme consta na fl. 4, o sujeito passivo apresentou em 14 de agosto de 2009 a impugnação tempestiva das fls. 73 a 102, firmada por procurador, credenciado pelos documentos das fls. 103 a 109, alegando o que segue resumido.

A defesa esclarece inicialmente que o estabelecimento autuado se dedica, dentre outras atividades, à fabricação e ao comércio de tubos de aço e peças especiais de máquinas e equipamentos industriais para diversos setores, tais como, petrolífero, energético e petroquímico, atuando, inclusive, na exportação.

Na sequência, invoca o art. 47 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), para dizer que, se a base de cálculo do IPI, na falta do valor da operação de que decorrer a saída, é o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente, **é imprescindível, segundo o entendimento da defesa, a caracterização efetiva da falta de um valor da operação, ou a adoção de um valor manifestamente ilegítimo, para permitir que a administração tributária adote valores outros, que não os da operação propriamente dita.**

Continua o impugnante, argumentando que a fiscalização ignorou o pressuposto de falta do valor da operação e partiu para arbitrar valores em discordância com os parâmetros fixados no RIPI, que levam à adoção da média ponderada dos preços de cada produto, na apuração do valor tributável mínimo. Alude ao Parecer Normativo CST no 44, de 1981, que diz o seguinte: quando a determinação do valor tributável, para efeitos do cálculo do IPI, for efetuada por meio de preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente, será considerado o universo das vendas realizadas naquela localidade. Além disso, somente no caso de não existir preço corrente no mercado atacadista é que se tomará por base o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

A fiscalização, segundo o interessado, em momento algum justificou a conclusão de que os preços efetivamente praticados nas operações autuadas não mereciam credibilidade. E seguiu consultando o banco de dados de entradas no estabelecimento

interessado, para extrair os preços de aquisição, selecionando os que entendeu convenientes para utilizá-los como valores de referência, para comparação com os preços praticados e, por último, apurar as diferenças de IPI que entendeu devidas.

A defesa pondera que os custos adotados pela fiscalização são suscetíveis a grandes variações, sendo influenciados, em especial, pelas variações decorrentes da produção em pequena ou grande escala, o que pode encarecer ou baratear o produto, pelas variações decorrentes dos reajustes que sofrem os contratos, conforme a variação do valor das “commodities”, e pelas variações decorrentes do rateio do valor do frete, que é um valor constante, em detrimento da quantidade variável de mercadorias transportadas. Adiante, a defesa alega que a fiscalização utilizou operações realizadas em 2002, que não são objeto da presente autuação, além do que utilizou operações em que o impugnante recebeu produtos em transferência, tornando esses dados imprestáveis para fins de apuração das diferenças de IPI. Some-se a isso o erro da fiscalização ao atribuir margem de lucro a partir de operações que não são objeto da autuação.

A defesa alega também que adota o sistema de produção por ordem, em que a estrutura de custos segue a característica de sua atividade comercial e industrial, o que não ocorre no modelo de produção contínua. O estabelecimento atende especificamente a demanda dos clientes, ao invés de produzir para estocagem e venda posterior. Os produtos por ele produzidos e comercializados atendem a demanda específica, com características técnicas e especificações próprias, razão pela qual é mais apropriado o método de custeio por ordem. Nesse modelo, os custos são acumulados em uma conta específica para cada ordem ou encomenda, sendo que essa conta somente para de receber custos quando a ordem for finalmente encerrada. Quando a ordem for encerrada, os montantes serão transferidos para os estoques de produtos acabados ou para custo dos produtos vendidos, conforme a situação.

Dentro desse sistema por ordem, o impugnante adota o custo baseado no preço médio ponderado móvel, caso em que a empresa atualiza frequentemente o custo de seus produtos, tendo em vista as últimas aquisições, apurando a média móvel entre os produtos existentes no estoque e os produtos adquiridos mais recentemente. Esse processo de custeio pressupõe, naturalmente, um sistema de contabilidade integrado que permite que os lançamentos contábeis possam ser a base para a apuração dos custos em sua totalidade. Essa integração é fundamental para a boa gestão da empresa dentro das melhores práticas comerciais. A adoção desse tipo de sistema pelo impugnante demonstra a qualidade de seu sistema de custos, que atende aos requisitos essenciais para que possa ser considerado como sistema integrado e, conseqüentemente, poder ser usado para suas decisões comerciais e para a apuração dos tributos devidos, motivo pelo qual a fiscalização não poderia presumir que as operações autuadas devam apresentar preço idêntico as operações informadas pelo impugnante e que foram eleitas como parâmetro.

Cita e transcreve doutrina e jurisprudência que considera favorável aos seus argumentos.

Encerra, pedindo o acolhimento das razões de defesa, para fins de exoneração da multa, tendo em vista que as diferenças de IPI são indevidas.

Conforme Resolução nº 583, de 21 de março de 2014, das fls. 151 a 156, esta Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA) baixou o presente processo em diligência, para que os autores do procedimento fiscal evidenciassem o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente dos produtos objeto da autuação, apurando as diferenças do IPI acaso encontradas, ou, caso o referido preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente inexistisse, informassem os motivos pelos quais chegaram à essa conclusão. Isso porque o processo não evidenciava demonstração do preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, para fins de comparação com o valor praticado na operação respectiva, a ponto de legitimar glosa e subsequente apuração de débitos do IPI. O processo tampouco evidenciava motivação

para a suposta inexistência desse preço, a ponto de justificar a adoção alternativa do custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação correspondente.

Realizada a diligência, veio aos autos deste processo o Termo das fls. 175 e 176, que segue transcrito:

“.....

Em atendimento ao solicitado na Resolução 583 – 3ª Turma da DRJ/POA, fls. 151 a 156, que converteu o julgamento em diligência ‘para que os autores do procedimento fiscal evidenciem o preço corrente o mercado atacadista da praça do remetente dos produtos objeto da autuação, apurando as diferenças do IPI acaso encontradas, ou, caso o referido preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente inexista, informem os motivos pelos quais chegaram à essa conclusão’, temos a informar o seguinte:

No caso das saídas de insumos (ARO PROTETOR DE BIZEL, CHAPA DE AÇO e SOLVENTE INDUSTRIAL THINER), só se encontrava mercado atacadista na praça do remetente do primeiro deles, ou seja, do ARO PROTETOR DE BIZEL.

A empresa AROVALE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA. - EPP, CNPJ 00.653.759/0001-73. já se encontrava instalada no município de Pindamonhangaba à época dos fatos geradores em debate. Porém, para os outros dois insumos, não há mercado atacadista de tais mercadorias na praça do remetente, no caso o município onde se encontra o estabelecimento de CONFAB INDUSTRIAL SOCIEDADE ANÔNIMA, doravante denominada CONFAB.

O inciso I do artigo 136 do RIPI/02 não faz qualquer referência ao número mínimo de ofertantes que devem atuar no mercado para que este seja Caracterizado como um ‘mercado atacadista’. Tampouco faz qualquer distinção entre mercados monopolizados, oligopolizados, livre concorrência ou monopsonio.

Dessa forma, esta fiscalização se apoiou no que determina inciso I do artigo 136 do RIPI/02 para as saídas de ARO PROTETOR DE BIZEL e o inciso II do artigo 137 do Decreto 4.544/2002 (RIPI/02) para as saídas de CHAPAS DE AÇO e SOLVENTE INDUSTRIAL THINER.

No caso das saídas de produtos, tubos, CONFAB é a única empresa que os vende no mercado atacadista da praça, ou seja no município onde se encontra o seu estabelecimento. Dessa forma, seu preço de venda para estabelecimento de empresa com a qual ela não mantinha relação de interdependência foi tomado por base.

Sobre essa matéria, a Fazenda Nacional já obteve decisão favorável em julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em Auto de Infração lavrado em face ao mesmo contribuinte, CONFAB, processo n.º 16045.000109/2007-45, conforme Acórdão n.º 3302-00.610 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, constante de fls 158 a 174 do presente processo.

Fica o contribuinte notificado que, a partir da ciência do presente termo, está aberto o prazo de trinta dias para apresentar eventual impugnação complementar, conforme solicitado na Resolução 583 – 3ª Turma da DRJ/POA.

Do que, para constar e surtir os efeitos legais, lavrei o presente termo em duas vias, de igual forma e teor, uma das quais fica em poder do representante da empresa abaixo identificado

.....”

O sujeito passivo tomou ciência do Termo de Diligência antes transcrito em 8 de janeiro de 2015, conforme consta na fl. 176, e apresentou a impugnação complementar das fls. 186 a 220, em 9 de fevereiro de 2015, reiterando a argumentação antes apresentada na impugnação original.

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão da DRJ, cuja ementa segue colacionada abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 15/07/2004 a 30/09/2004

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

O valor tributável para fins de apuração do IPI não pode ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, toma-se por base de cálculo, no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, apresentando os seguintes pontos de defesa: *i*) da nulidade da decisão recorrida por vício de fundamentação e cerceamento de direito de defesa. Afirmar que decisão recorrida é nitidamente nula, pois se limitou a reescrever o Termo de Diligência elaborado pelo Fisco, além de ter apresentado fundamentação genérica, deixando de lado pontos importantes quanto ao conjunto fático e probatório; *ii*) da nulidade do Auto de Infração – Motivação precária e deficiente – Iliquidez do lançamento diante dos critérios arbitrários de VTM adotados; *iii*) da necessidade de reforma da decisão recorrida - Demonstração da regularidade dos procedimentos da Recorrente e da improcedência do Auto de Infração; *iii.a*) inaplicabilidade das regras de VTM às operações autuadas; *iii.b*) violação aos critérios e procedimentos para a apuração do VTM; *iv*) Inaplicabilidade da multa; *v*) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

É o relatório

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar no mérito do caso, é necessário verificar que a Recorrente aponta nulidade do Acórdão da DRJ, porque este não teria enfrentado argumentos trazidos na Impugnação, quais sejam: *(i)* não observou os critérios legais para a apuração do VTM; *(ii)*

adotou preço de aquisição de mercadorias recebidas em transferência como referência para a apuração do VTM; (iii) adotou margem de lucro estimada e que não se apresenta adequada ao contexto e época das operações realizadas; e (iv) adotou metodologia própria para determinação do VTM, tendo elegido determinadas notas fiscais de maneira arbitrária, presumindo que essas deveriam corresponder ao VTM, sem considerar as circunstâncias de cada operação realizada, violando o princípio da verdade material.

Com razão a Recorrente.

O julgamento *a quo* cuidou do tema de maneira bastante sintética e, em grande medida, reproduzindo o relatório de diligência (fls 175 e 176).

Com efeito, depois de recordar os pontos que estavam em litígio e transcrever os artigos 136 e 137 do RIPI/2002, a decisão recorrida chega ao caso concreto e o resolve mediante os seguintes dizeres:

No Termo de Diligência das fls. 175 e 176, elaborado em resposta à Resolução nº 583, de 21 de março de 2014, das fls. 151 a 156, os autores do procedimento fiscal esclarecem que, no caso das saídas dos insumos “*aro protetor de bixel*”, “*chapa de aço*” e “*solvente industrial thinner*”, existia mercado atacadista na praça do remetente exclusivamente quanto ao primeiro, “*aro protetor de bixel*”. Com efeito, o estabelecimento Arovale Equipamentos Industriais Ltda. - EPP, inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 00.653.759/0001-73, já se encontrava instalado no município de Pindamonhangaba (SP) na época dos fatos geradores em debate, razão pela qual o valor tributável mínimo do IPI, para as saídas de “*aro protetor de bixel*” foi apurado segundo o citado art. 136, I, do RIPI de 2002.

No tocante aos outros dois insumos, “*chapa de aço*” e “*solvente industrial thinner*”, não havia mercado atacadista na praça do remetente, Confab Industrial S/A, motivo por que o valor tributável mínimo do IPI, para as saídas desses dois itens foi apurado segundo o citado art. 137, parágrafo único, II, do RIPI de 2002.

No caso das saídas de produtos, no caso, tubos, Confab Industrial S/A é o único estabelecimento que os vende no mercado atacadista da respectiva praça, motivo pelo qual o preço de venda para estabelecimentos de empresa com a qual não mantinha relação de interdependência foi tomado por base na autuação.

O impugnante externa sua inconformidade com o lançamento de ofício, sem demonstrar que os valores tributáveis mínimos apurados pela fiscalização tenham importado exigência exorbitante. Além disso, no curso da ação fiscal reconheceu irregularidades no valor tributável em saídas por ele promovidas.

Note-se que, ao contrário do que afirma o impugnante, não houve arbitramento do valor tributável, matéria, aliás, que é objeto do art. 138 do RIPI de 2002, mas não foi citado no enquadramento legal por não ser pertinente ao caso.

Cumprе acrescentar que a autuação anterior contra o impugnante, por inobservância do valor tributável mínimo, no processo 16045.000109/2007-45, restou mantida pelo Carf, segundo consta no Acórdão nº 3302-00.610, de 30 de setembro de 2010, reproduzido nas fls. 158 a 174.

Em face do exposto, voto no sentido de julgar improcedente a impugnação, para manter o crédito tributário.

É incontroverso que os julgadores podem se utilizar de anteriores manifestações postas nos autos do processo administrativo e adotá-las como razão de decidir, conforme disciplina o artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99. Porém, no presente caso, ao utilizar-se dessa faculdade, a decisão recorrida acabou deixando de apreciar diversas questões levantadas pela Contribuinte em sua defesa a respeito da forma com que as regras sobre o valor tributável mínimo foram aplicadas ao caso concreto, descritas alhures.

Fica ainda mais clara a falta de cuidado com os argumentos de defesa do acórdão *a quo* quando se percebe que ele nem mesmo enfrentou as questões que foram levantadas como passíveis de implicar na nulidade do auto de infração por deficiência em sua motivação. Clara é a pertinência da questão aventada. Lembre-se que, no presente caso, ao inicialmente analisar o auto de infração, a DRJ viu por bem converter o julgamento em diligência justamente “para que os autores do procedimento fiscal evidenciem o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente dos produtos objeto da autuação”, já que não puderam encontrar essas informações do lançamento tributário.

Tampouco foi proferida qualquer palavra a respeito da defesa quando argumenta da impossibilidade de aplicação de multa à Contribuinte.

Não pode a autoridade investida do poder julgante na esfera administrativa deixar de enfrentar tais pontos devidamente.

É certo que o julgador não tem a obrigação de analisar todos os argumentos trazidos pelas partes para alcançar a convicção necessária para julgamento do processo, na esteira da jurisprudência do STJ (REsp n. 874793/CE e REsp 876271). Todavia, ele não pode se eximir da análise de argumentos que sejam decisivos para o deslinde do processo, devendo no mínimo explicar o porquê julgar que eles seriam irrelevantes para o julgamento. No processo administrativo tributário, não pode a DRJ ou o CARF simplesmente restarem silentes a respeito de determinado fundamento da defesa apresentada pelo contribuinte que, de fato, pode culminar no cancelamento, ainda que parcial, da autuação fiscal, sob pena de evidente afronta aos princípios do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa, da justiça, da equidade, além da busca da verdade material.

Por essas razões, a DRJ não poderia ter deixado de analisar a argumentação da Contribuinte relativamente a: (i) a nulidade do auto de infração por deficiência em sua motivação; (ii) não observância pela fiscalização os critérios legais para a apuração do VTM; (iii) adoção de preço de aquisição de mercadorias recebidas em transferência como referência para a apuração do VTM; (iv) adoção de margem de lucro estimada e que não se apresenta adequada ao contexto e época das operações realizadas; e (v) adoção de metodologia própria para determinação do VTM, tendo elegido determinadas notas fiscais de maneira arbitrária, presumindo que essas deveriam corresponder ao VTM, sem considerar as circunstâncias de cada operação realizada; (vi) impossibilidade de aplicação de penalidade à Contribuinte.

A argumentação da Contribuinte nestes itens é absolutamente pertinente, precisa e direcionada a itens específicos do auto de infração sendo, portanto, capaz de cancelá-lo parcialmente se acolhida.

Dessarte, é hialino que não se trata de matéria que pode simplesmente deixar de ser analisada no julgamento administrativo, sob pena de restar configurada clara nulidade em função da omissão do órgão julgante.

Tendo isso em vista, ratifica-se que no presente caso houve omissão da DRJ ao julgar a impugnação da Contribuinte, sendo portanto nula.

Destaco abaixo a lição de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa López¹ sobre o tema:

No processo administrativo fiscal, dentre as nulidade mais comuns podem-se destacar: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os **despachos e decisões proferidos**

¹ Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 558-559.

por autoridade incompetente; ou **com preterição do direito de defesa**; a ilegitimidade de partes; **omissão do julgador no enfrentamento das questões de defesa** e o não atendimento aos requisitos formais do lançamento. Algumas dessas questões arguidas em preliminar são suficientes para a nulidade dos atos correspondentes e para a extinção de todo o processo administrativo, como a questão da ilegitimidade das partes; **outras permitem o saneamento da irregularidade, como é o caso de cerceamento de defesa gerada pela falta indispensável da análise de uma tese arguida pelo contribuinte, ocasionando apenas a nulidade da decisão de primeira instância e o seu saneamento com a prática de ato novo.**

A ausência de análise do citado item da impugnação, nesse contexto, ocasiona cerceamento do direito de defesa no processo administrativo e caso fosse proferido julgamento inaugural da matéria por este Conselho, estar-se-ia atuando como instância única. Tal situação não é permitida pelo sistema jurídico brasileiro, uma vez que o artigo 5º, inciso LV da Constituição confere aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Cumprе destacar a lição de James Marins² sobre o tema:

Não podem, União, Estado, Distrito Federal ou Municípios, instituir no âmbito de sua competência, a denominada “instância única” para o julgamento das lides tributárias deduzidas administrativamente, sob pena de irremediável mutilação da regra constitucional e consequente imprestabilidade do sistema administrativo processual que, por falta de tal requisito constitucional de validade, não servirá para aperfeiçoar a pretensão fiscal impugnada, remanescendo carente de exigibilidade.

Nesse sentido o artigo 59, inciso II do Decreto no 70.235/1972 confere efetividade ao texto constitucional ao determinar que:

Art. 59. São nulos (...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com **preterição do direito de defesa**.

Por fim, destaco que foi no intuito de coibir tal sorte de problema que o Novo Código de Processo Civil, o qual deve ser aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos essenciais da sentença, bem como as situações em que considera não fundamentada a decisão:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º **Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:**

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

² Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2010 5ª ed.

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; (*grifei*)

Resta a este Colegiado, assim, declarar a nulidade do Acórdão referente ao julgamento de primeira instância que pode ser percebido como supressão de instância administrativa, culminando em preterição do direito de defesa.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por declarar a nulidade do Acórdão n. 10-56.083, da 3ª Turma da DRJ/POA, exarado no presente processo, afetando as peças processuais que lhe sucederam. Por conseguinte, o processo deve ser devolvido à instância *a quo* para que seja proferido novo julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz