



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

Processo n° 16561.720088/2014-78
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.536 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IPI
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. ARBITRAMENTO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

Na impossibilidade de aferição do valor tributável mínimo pelos critérios definidos nos incisos do art. 195 do Decreto n. 7.212/2010, por ser omissa e insuficiente a documentação fiscal expedida pelo sujeito passivo, há previsão legal para arbitramento do valor tributável mínimo.

AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. EQUÍVOCOS NA METODOLOGIA DO LEVANTAMENTO PARA DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESUNÇÃO DO MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Comprovada a necessidade de realizar arbitramento, por ausência de documentos e informações que deveriam ter sido prestados pela contribuinte, as preliminares de inobservância da legislação e equívocos na metodologia do levantamento para determinação do crédito tributário e ainda a presunção do momento de ocorrência do fato gerador merecem rejeição, porquanto a auditoria-fiscal não dispunha de outra metodologia para proceder ao arbitramento necessário.

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

INCIDÊNCIA DE IPI NA REVENDA DE PRODUTO IMPORTADO. POSSIBILIDADE.

A segunda incidência do IPI acontece quando a mercadoria sai do estabelecimento importador a título de revenda, consoante previsto nos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN. O art. 51, II do CTN admite a equiparação dos importadores a estabelecimento produtor. O art. 4º, I da lei 4502/64 equipara os importadores a estabelecimento produtor. O Regulamento do IPI (Decreto 7212/2010) em seu art. 9º dispõe que os estabelecimentos importadores equiparam-se a estabelecimento industrial.

TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF nº 108: "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em afastar as nulidades arguidas, vencidos os Conselheiros Walker, José Renato, Raphael e Diego quanto à nulidade por presunção das saídas do fato gerador e os Conselheiros Walker, José Renato e Raphael quanto às demais nulidades, por unanimidade de votos, em afastar a aplicação do artigo 24 do Decreto-lei nº 4.657/1942 e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Gilson não participou da votação quanto às demais nulidades e quanto ao mérito. O Conselheiro Muller participou apenas da votação quanto à apreciação do artigo 24 do Decreto-lei nº 4.657/1942. Designado o Conselheiro Corinto para redigir o voto vencedor quanto ao afastamento das nulidades arguidas.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

(assinado digitalmente)

Corinto Oliveira Machado - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Corinto Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato de Deus e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

Relatório

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da Resolução nº 3302-000.666 de fls. 498-506:

Trata-se de auto de infração lavrado em desfavor da recorrente, decorrente de fiscalização que teve início em 05/03/2013, e que tinha por escopo apurar a regularidade da apuração do IPI referente a saída de produtos importados no período de 2009 a 2011. Desse procedimento investigatório tornaram-se conhecidos os fatos que resultaram na exigência de crédito tributário no montante de R\$ 9.943.132,27.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 76 a 85) que o contribuinte ora recorrente é optante da sistemática de tributação pelo lucro real e é equiparado a industrial pelos artigos 4º e 35 da Lei n. 4.502/1964, já que promove a saída de mercadorias por ele importadas.

A contribuinte foi intimada a apresentar os documentos necessários para a fiscalização, o que o fez através da entrega de mídias (CDs) que continham arquivos do sistema SPED e SINTEGRA do período.

A fiscalizada informou que já havia sido autuado cinco vezes entre os anos de 2011 a 2012, e declarou que não procedeu com a apuração e o recolhimento do IPI no período sob fiscalização (2009 a 2011).

Intimado a apresentar os valores tributáveis mínimos, bem como as respectivas memórias de cálculo de todas as saídas de mercadorias destinadas a outro estabelecimento do próprio remetente, ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência¹, a fiscalizada apresentou uma lista extensa de notas fiscais de saídas de mercadorias com descrições sucintas dos produtos com quantidades e preços, sem os memoriais de cálculo solicitados.

Ciente sobre as prorrogações da ação fiscal² e da realocação do auditor fiscal³, a contribuinte foi notificada para que relacionasse, para cada mercadoria importada, as notas fiscais que lhes deram saída, registrando todas as informações pertinentes as operações (data, quantidade, base de cálculo do IPI e IPI recolhido). Nessa mesma intimação, foi requerido que apresentasse tanto o arquivo de importação (4.4.2) descrito na IN SRF 86/2001, como a tabela mensal de preços médios ao consumidor.

Em resposta a intimação, a contribuinte apresentou outra mídia (CD) contendo lista de saídas do estabelecimento de todas as mercadorias classificadas somente por Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Deixou de relacionar as mercadorias importadas com as notas fiscais de saída, apresentando, somente, descrições que não coincidem com os registros. Sobre a tabela mensal e a lista dos preços médios ao consumidor, a contribuinte alegou que não conseguiu avaliar o prazo mínimo necessário para levantar as informações requeridas, já que demandaria a análise do arquivo morto e de *back ups* de milhões de registros. Afirmou que não localizou o documento 4.4.2 - Arquivo de Importação.

Intimada a apresentar a Tabela 4.9.5 de ADE/COFIS n. 15/2001 e a tabela de Código de Mercadorias/ Serviços, a contribuinte apresentou "lista de mercadorias importadas com respectiva descrições de mercadorias cujo texto se apresenta de

modo cifrado e simplificado, não permitindo relacionar, individual e univocamente, com as mercadorias descritas nas declarações de importação" (fl. 78).

Através do Termo de Intimação Fiscal n. 7, a fiscalizada foi compelida a apresentar:

1. Em relação à planilha anexada ao Termo de Intimação n. 5, cujas saídas não foram preenchidas pela contribuinte, os seguintes itens são intimados.

(i) valores médios (ponderados) mensais de venda a varejo praticados pelos estabelecimentos da própria empresa e empresas interdependentes, em 2011;

(ii) valores de giro de estoque médio das mercadorias importadas no item 1, em 2011;

(iii) se impossível apresentar valores do item 2, apresentar valores de margem de lucro por agrupamento de mercadorias importadas (espécie, NCM, ou outros agrupamentos);

(iv) se não for possível conseguir os valores do item 3, apresentar valores de giro de estoque médio por agrupamento de mercadorias importadas (espécie, NCM, ou outros agrupamentos);

(v) das mercadorias listadas no item 1, listar as mercadorias que não foram vendidas ou transferidas a estabelecimentos da mesma empresa ou para empresas com as quais mantenha relação de interdependência.

Após solicitado e deferido o adiamento do prazo para cumprir com a intimação, a contribuinte informou que:

(i) em relação ao item 1, não pratica operações de saídas submetidas à incidência do IPI, motivo pelo qual não informou os valores intimados;

(ii) em relação aos itens 2 e 4, declara que devido aos volumes, especificidades, oscilações de taxas cambiais, preços praticados no varejo diferenciados e variáveis, e demais aspectos logísticos, regionais e comerciais, não é possível apresentar os valores médios ponderados, nem mesmo o agrupamento de mercadorias;

(iii) em relação aos itens 3 e 5, alega que devido à dinâmica e grande volume de operações, além da complexidade das informações solicitadas e da diversidade e especificidade de cada tipo de produto, não é possível afirmar qual o giro de estoque médio dos produtos importados, ainda que por agrupamento; e

(iv) em relação ao item 6, a fiscalizada informa que vende e transfere mercadorias importadas para estabelecimentos da mesma empresa ou de empresas interdependentes.

Diante da ausência/ insuficiência de documentos e provas, a autoridade fiscal 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.

O montante indicado pelo auditor fiscal foi cominado pela multa de ofício. Cientificada sobre o resultado da fiscalização e o teor do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação, oportunidade na qual discorre sobre os seguintes tópicos:

1. Preliminares 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;
- 2.2. Não incidência do IPI na saídas dos estabelecimentos importadores;
- 2.3. Exigência do IPI sobre as operações de saída do estabelecimento importador implica *bis in idem*;
- 2.4. Ofensa ao artigo 98 do CTN e ao Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (Acordo GATT/47);
- 2.5. Insubsistência dos valores exigidos a título de multa de ofício;
- 2.6. 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;
- 2.7. Aplicação da dupla penalidade e em valor superior ao imposto exigido;
- 2.8. SELIC sobre a multa de ofício.

A instância de origem julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente, em acórdão que resultou na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

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 nos incisos do art. 195 do Decreto n. 7.212/2010, por ser omissa e insuficiente a documentação fiscal expedida pelo sujeito passivo, há previsão legal para arbitramento do valor tributável mínimo.

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSTO NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITOS. Ainda que haja créditos do imposto a ser considerados, incide multa de ofício sobre o montante integral do imposto não destacado nas notas fiscais de saída: é multa isolada regulamentar proporcional ao imposto não lançado com cobertura dos créditos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte interpôs recursos voluntário, o que ensejou a subida dos autos do processo a este Conselho.

Nos termos da referida Resolução, o processo foi convertido em diligência para fiscalização tomar as seguintes providências, saber:

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

a) disponibilizar os documentos anteriormente citados, 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.

Os documentos solicitados à Recorrente foram carreados às fls. 576-651 (arquivos não-paginável). Ato contínuo, a fiscalização apresentou relatório de diligência fiscal (fls. 652-658), concluindo o quanto segue:

CONCLUSÃO

A principal barreira foi a lacuna no conjunto de dados apresentado pela fiscalizada, causada pela falta de apresentação do arquivo “Arquivo 4.4.2 Arquivo de Importação”, em conjunção com incongruência dos arquivos SINTEGRA e arquivos apresentados, de entradas e de saídas, desconexos entre si, conforme conjunto de dados apresentados nos arquivos em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL-06, impossibilitou, à Fiscalização, a utilização de métodos existentes em cálculos convencionais, como MÉTODO EXATO, MÉTODO PEPS, MÉTODO UEPS.

Como última tentativa restante, poderia ser a utilização de VALORES MÉDIOS, cujos dados foram intimados através do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL-07, com a liberdade do contribuinte para dividir os produtos importados em grupos, sob critérios à escolha do fiscalizado. No entanto o contribuinte não apresentou nenhum dado, declarando que foi impossibilitado pela complexidade e grande volume de vendas.

Mesma dificuldade, experimentalmente estimada pela Fiscalização, exigindo anos de trabalho computacional, sendo que, todo o trabalho seria grandemente reduzido se houvesse a apresentação do “Arquivo 4.4.2 Arquivo de Importação”, o qual enseja obter-se a ligação, unívoca, de cada item importado, com todos os dados contidos no arquivo estadual SINTEGRA.

Isto é, mesmo que todos os arquivos de entrada e de saídas fossem apresentados corretamente, a falta do arquivo que faz a ligação, univocamente, cada item importado aos respectivos: a) código de produto, b) data de entrada, c) data de saída, d) valor de saída, e) IPI destacado, tornaria impraticável, por excesso de trabalho computacional e análise, como comprovado acima, e, também, alegado pelo contribuinte.

Restou, portanto, à Fiscalização, apenas extrair uma estimativa aproximada de VALOR MÉDIO DE SAÍDA, MARGEM DE LUCRO MÉDIO e GIRO DE ESTOQUE MÉDIO, baseado em valores declarados na DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA- DIPJ, do ano-calendário 2011, sem ter à disposição material para estimar as diferenças em

valores relativos entre: a) produtos importados com incidência de IPI, b) produtos importados sem incidência de IPI, e c) produtos nacionais.

A Recorrente, por sua vez, apresentou manifestação às fls. 665-678, discordando da conclusão da fiscalização, alegando, em síntese, que os documentos se prestam para o fim pretendido, qual seja, apurar corretamente/identificar corretamente a base de cálculo do IPI, dispensando, assim, o critério de arbitramento utilizado pela unidade fiscalizatória e, subsidiariamente, pleiteou a realização de nova perícia para que seja apurada a correta base de cálculo do tributo com as planilhas e documentos juntados aos autos (trouxe exemplos que possibilitam tal análise).

Já em 14.01.2019, a Recorrente apresentou nova manifestação para esclarecer pontos que foram discutidos no julgamento, interrompido por pedido de vistas do Conselheiro Gilson Macêdo Roseburg Filho. Adicionalmente, pediu a aplicação do artigo 24, da Lindb ao caso em comento, pelas razões lá apresentadas.

Por fim, em 21.01.2019, a Recorrente protocolou nova petição com cópia das Declarações de Importação, com intuito de demonstrar que as descrições contidas nos referidos documentos eram suficientes para fiscalização verificar o preço das mercadorias tanto no mercado da Recorrente quanto no mercado nacional, dispensando, assim, o critério de arbitramento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade dele tomo conhecimento.

O cerne do recurso voluntário sobre julgamento está no procedimento adotado pelo fiscal para apurar o valor tributável mínimo. A justificativa para a adoção da metodologia do arbitramento apresentada pelo auditor é a impossibilidade de se identificarem as mercadorias saídas e, de acordo com o fiscal, tal escolha encontra respaldo no artigo 197, § 2º e artigo 196, I, parágrafo único, ambos do RIPI/2010.

Segue transcrição do trecho do Relatório Fiscal:

"ARBITRAMENTO DO VALOR TRIBUTÁVEL

*Na impossibilidade de se identificarem as mercadorias saídas, conseqüentemente o valor tributável e o elemento temporal das mesmas, torna-se impossível a aplicação da legislação reproduzida nos inciso 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.***

Diante disso e do descrito nos parágrafos acima, não restou outro recurso à fiscalização senão a utilização do arbitramento e do valor e do elemento temporal do mesmo, 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, constantes das DIPJ's, deve ser considerada razoável para determinação de valores de saídas de mercadorias importadas" (fls. 81/82).

Em primeiro lugar, entendo que as provas anexadas aos autos são suficientes e prestam as informações necessárias para se promover o cálculo do VTM. A autoridade fiscal reconhece¹ que recebeu *uma lista extensa de notas fiscais de saídas de mercadorias com descrições sucintas dos produtos com quantidades e preços, CD contendo lista de saídas do estabelecimento de todas as mercadorias classificadas por Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e também lista de mercadorias importadas com respectivas descrições de mercadorias cujo texto se apresenta de modo cifrado e simplificado.*

Soma-se à isso, que em sua manifestação de fls. 665-678, no entendimento deste relator, a Recorrente demonstrou que os documentos que a fiscalização detinha eram suficientes para se apurar a correta da base de cálculo do tributo, dispensando, ainda, a necessidade de realizar arbitramento.

Porém, mesmo em posse dos documentos necessários - e, registre-se, não há alegações de que tais documentos não merecem fé, a autoridade escolheu por arbitrar o valor tributável mínimo.

Tal procedimento é irregular, já que não existe no ordenamento pátrio vigente a opção deste arbitramento. Como se sabe, a lei autoriza presumir segundo parâmetros previamente eleitos pelo legislador, e nenhum outro. Não é possível dotar interpretação extensiva, nem analógica. As normas existentes permitem a indicação de preços médios, o valor do Imposto de Importação, e elementos formadores do custos.

¹ *"Em 26/4/2013, o contribuinte, através do Termo de Intimação 02, foi intimado a apresentar os valores tributáveis mínimo, nos termos do artigo 195 e seguintes do Decreto 7.212, de 2010, e artigos 136 e seguintes do Decreto 4.544, de 2002, e respectivas memórias de cálculo, de todas as saídas de mercadorias destinadas a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei n. 4.502, de 1964, artigo 15,I, e Decreto-Lei n. 34, de 1966, artigo 2º, alteração 5º).*

Em 03/05/2013 o contribuinte apresentou uma lista extensa de notas fiscais de saídas de mercadorias com descrições sucintas dos produtos com quantidades e preços, sem memoriais de cálculo intimados.

(...)

Em resposta ao Termo de Intimação 05, o contribuinte não relacionou as notas fiscais de saída de cada mercadoria importada, e em resposta apresentou CD contendo lista de saídas do estabelecimento de todas as mercadorias classificadas somente por Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Não há relacionamento unívoco entre as mercadorias importadas, e as mercadorias saídas do estabelecimento, apresentado descrições não coincidentes na importação e na saída, impossibilitando as identificações precisas das saídas de uma dada mercadoria importada, havendo ainda a fungibilidade das mercadorias, sem número de série ou código único de identificação, como obstáculo principal.

Em resposta (Termo de Identificação Fiscal 6) o contribuinte apresentou lista de mercadorias importadas com respectivas descrições de mercadorias cujo texto se apresenta de modo cifrado e simplificado, não permitindo relacionar, individual e univocamente, com as mercadorias descritas nas declarações de importação, como já relatado no parágrafo acima quando da resposta ao Termo de Intimação Fiscal 05" (fl. 84)

É importante registrar o que está contido no Decreto n. 7.212/2010 (RIPI/2010):

Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192.

(...)

§ 1º. Salvo se fora apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio dos produtos no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no artigo 196.

Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I. No caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido deste tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II. No caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como 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 industrializados".

Diante do texto da norma, não é possível, ao meu ver, manter autuação que adota um valor e uma alíquota média sem respeitar a individualidade de cada produto. Oportunamente a Conselheira Tatiana Midori² apresenta as lições de Carraza e Botelho, para quem " a necessidade de motivação do ato administrativo que vier a alterar a alíquota do IPI, concluindo que tal motivação há que se fundar no princípio da seletividade, sob pena de injuridicidade". E tal ensinamento está absolutamente em conformidade com o inciso I, do art. 3º do artigo 153 da Constituição Federal de 88, que impõe ao legislador que, ao determinar o IPI, deverá observar o critério de seletividade, em função de essencialidade do produto.

² Acórdão 3202-001.598, proferido nos autos do Processo n. 19515.721908/212-21, que é de recurso da própria contribuinte, julgado pela 2ª Turma da 2ª Câmara desta 3ª Seção.

Desta forma, entendo que a apuração do VTM quando se toma por base um valor médio geral, fere o Princípio da Seletividade, o que não se pode concordar. Além disso, entendo que a fiscalização não poderia ter presumido o momento da ocorrência dos fatos gerados a partir do giro de estoque médio, calculado a partir das informações extraídas das DIPJ's fornecidas pela Recorrente, considerando que estes poderiam ser identificados através dos documentos fornecidos pelo contribuinte.

No sentido do exposto até aqui, cito os Acórdãos n. 3201-001.753 e 3202-001.598, de relatoria dos Conselheiros Winderley Moraes Pereira e Tatiana Midori Migiyama, que analisaram processos instaurados contra a Recorrente, destacando, contudo, apenas o voto da relatora:

(...)

Cessadas as descrições de cada questão, a priori, passo a analisar a preliminar de nulidade do lançamento, considerando que o auditor fiscal arbitrou, além do valor médio dos produtos, a alíquota do referido tributo, atribuindo “alíquota média” sobre um grupo genérico de produtos.

Sendo assim, depreendendo-se da análise dos autos, cabe trazer que, em relação à essa questão, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção apreciou idêntica questão ao recepcionar o Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Nacional – sendo emitido o Acórdão 3201001.753 com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Exercício: 2009

IPI. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO. VALOR TRIBUTÁVEL. CÁLCULO PELA ALÍQUOTA MÉDIA MENSAL. IMPROCEDÊNCIA. Arbitrar alíquotas pelo valor médio é agir sem qualquer suporte legal. Quebra-se, de forma irreparável, o princípio da seletividade insculpido no art.153, inciso IV, da Constituição Federal. Não cabe arbitramento quando todos os elementos da relação jurídico-tributária são conhecidos, o que ocorreu no caso presente. Recurso de Ofício Negado”

O que, por conseguinte, expresso minha concordância com o entendimento esposado por aquela turma – pedindo licença para transcrever o voto do ilustre Conselheiro Winderley Moraes Pereira (destaques meus):

“O Auto de Infração que originou o processo em discussão, teve origem em auditoria de IPI, onde a autoridade fiscal concluiu pela exigência do IPI, em razão da transferência de mercadorias importadas pela Recorrente para suas filiais, amparada no art. 195, incisos I e II, do RIIPI 2010, que trata do preço mínimo a ser considerado nas vendas de mercadorias a atacadistas. Em razão da dificuldade em trabalhar com a grande quantidade de produtos (2.325) a Fiscalização decidiu por arbitrar a alíquota aplicada às mercadorias, utilizando para tanto, o critério de alíquota média de todos os produtos importados.

O julgamento da primeira instância decidiu pela irregularidade do procedimento adotado para exigência do crédito tributário, por entender que não existe amparo legal para o procedimento adotado. A posição da turma de piso foi detalhada no voto condutor do acórdão, do qual extraio o trecho abaixo.

"Em sua fala no TVF o autuante asseverou que o procedimento seguido estaria albergado pelo caput do art.197 do RIPI/2010:

"Art.197.Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei no 4.502, de 1964, art. 17)."

Diante do texto legal supra e dos procedimentos seguidos na auditoria, houve arbitramento para determinação do imposto a ser exigido. A questão é saber se tal medida foi levada a termo em sintonia com a lei.

Vejam os. A norma em comento autoriza o arbitramento do valor tributável ou de qualquer dos seus elementos. E o que isso significa? Significa dizer que podemos formatar a base de cálculo ou qualquer dos elementos que a compõem segundo critérios definidos pela legislação.

Essa é única interpretação possível. A lei autoriza presumir segundo parâmetros eleitos pelo legislador apenas a plataforma formadora da base de cálculo, e nada mais. Não há interpretação extensiva, nem analógica possíveis.

Podemos buscar preços médios, o valor do Imposto de Importação, elementos formadores de custo, despesas aduaneiras, margem de lucro normalmente observada etc. Porém seria, no caso do arbitramento, agir fora da legalidade ao se buscar valores presumidos atrelados à ocorrência do fato gerador, à natureza da obrigação tributária e à alíquota aplicável na operação posta em verificação fiscal.

Os parágrafos 1º e 2º do art.197 do RIPI/2010, com redação que repete aquela presente nos RIPIs 98 e 2002, corrobora o acima dito:

" §1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 196.

Art. 196.Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como 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."

Como se vê, não há grau de liberdade para o Fisco em se tratando de parâmetros para realização do procedimento de arbitramento. As variáveis estão postas e abrangem exclusivamente elementos formadores da base de cálculo, inexistindo previsão para arbitramento da alíquota incidente."

A cálculo utilizado no lançamento, explicitado no Auto de infração, aplicou o arbitramento para cálculo das alíquotas incidentes nas operações sujeitas ao IPI, o que ao meu sentir, não possui embasamento legal. A análise bem fundamentada da legislação aplicada ao caso, realizada pela autoridade de piso, não deixa dúvida quanto à falta de amparo legal no procedimento adotado de arbitramento das alíquotas do IPI, não existindo reparo a ser feito na decisão recorrida.

Diante do exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Winderley Moraes Pereira”

Vê-se que a técnica de arbitramento deve ser feita com cautela, sendo de extrema importância que o auditor fiscal observe as normas legais, sob pena de se impor ao contribuinte um gravame irreal, capaz de macular todo o ato da autoridade fazendária.

Não há como ignorar que o arbitramento de uma alíquota média sem respeitar a individualidade de cada produto não deve prosperar. Eis o que traz Carraza e Bottello em artigo publicado conjuntamente, intitulado “IPI, Seletividade e Alteração de Alíquotas” – sobre a necessidade da motivação do ato administrativo que vier a alterar alíquota do IPI, concluindo que tal motivação há que se fundar no princípio da seletividade, sob pena de injuridicidade.

Ademais, é de se respeitar o teor do art. 153, § 3º, inciso I, da CF/88, que diz que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”.

O legislador, bem como os leitores e aplicadores do direito, inclusive a autoridade que constitui o lançamento de tributos, não devem ignorar o princípio da seletividade.

O que, por conseguinte, a apuração dos tributos com aplicação de alíquotas médias fere, de forma irretratável, esse princípio, gerando ainda insegurança jurídica ao contribuinte que observa as alíquotas específicas de cada produto nos eventos que precedem sua atividade.

É de se ater também que, caso acolhêssemos a aplicação da alíquota média, estaríamos desrespeitando as normas legais que trazem alíquotas diferenciadas para cada produto, considerando, inclusive sua essencialidade, prejudicando até mesmo o contribuinte mais zeloso que, por sua vez, aplicou devidamente a alíquota do tributo específica de cada produto.

Dessa forma, torna-se inevitável o acolhimento dessa preliminar de nulidade do Auto de Infração, por vício material (substancial). O que, por conseguinte, voto, no caso vertente, por dar provimento ao recurso voluntário.

Quanto às demais questões trazidas no recurso voluntário, apenas acrescento que a apreciação dessas restaram prejudicadas, considerando o acolhimento da preliminar de nulidade por arbitramento de alíquota do IPI em produtos diversos.

Restando vencido este Relator em relação a matéria tratada anteriormente, passa-se a análise dos demais argumentos suscitados no recurso voluntário e na petição de fls.684-692 que, em síntese apertada são: **(i)** inobservância da legislação e equívocos na metodologia do levantamento para determinação do crédito tributário; **(ii)** presunção do momento de ocorrência do fato gerador; **(iii)** aplicação do artigo 24, da Lindb; **(iv)** não incidência do IPI nas saídas de produtos industrializados à Luz do CTN e da CF/88; **(v)** momento de ocorrência do fato gerador do IPI: entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização; **(vi)** não incidência do IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores; **(vii)** exigência de IPI sobre as operações de saída do estabelecimento importador implica bis in idem; **(viii)** jurisprudência afastando a incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores na época dos fatos; **(ix)** ofensa ao artigo 98 do CTN e ao Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (Acordo GATT/47); **(x)** Insubsistência dos valores exigidos a título de multa de ofício; **(xi)** aplicação de dupla penalidade e em valor superior ao imposto exigido; **(xii)** Selic sobre multa de ofício.

(i) inobservância da legislação e equívocos na metodologia do levantamento para determinação do crédito tributário; e

(ii) presunção do momento de ocorrência do fato gerador

Em relação a matéria tratada neste ponto, a Recorrente, em síntese, inicialmente esclareceu que a fiscalização arbitrou a base de cálculo do IPI a partir de dados extraídos da DIPJ, comparando o "custo" com o valor das saídas dos produtos revendidos, presumindo margem de lucro de 58%.

Alegou, que tal presunção não pode ser aplicada no presente caso, haja vista que os dados relativos à apuração do IRPJ, constante da DIPJ, não serve de referência para apuração de IPI, que tem base de incidência completamente distinta, haja vista que a margem apurada na DIPJ, além de não estar restrita às operações de importação, não reflete a "margem" em operações de saídas para estabelecimentos de empresa ligadas, pois reflete as operações de venda ao consumidor final, apurando o valor de saída da etapa subsequente da cadeia, já que o estabelecimento autuado não realiza operação de venda a consumidor final e, como se não fosse suficiente, arbitrou uma mesma margem única para produtos completamente distintos.

Ainda, alegou que a decisão recorrida legitimou a conduta da fiscalização, que deixou de adotar 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).

Por sua vez, a DRJ manteve a autuação por entender que a ausência de documentos e informações que deveriam ter sido prestados pela Recorrente justifica a metodologia de arbitramento utilizada pela fiscalização, a saber:

A.14. Com base no exposto, foi correta a decisão da Autoridade autuante no sentido de arbitrar o VTM, pois foram omissos os documentos expedidos pelo contribuinte em relação às informações solicitadas. A questão que se segue é se a metodologia utilizada para tal arbitramento, com base na margem de lucro apurada na DIPJ, é razoável e proporcional.

A.15. O Auditor-Fiscal obteve essa margem de lucro através da relação entre a Receita Líquida (Linha 04 – Linha 10 da Ficha 06A da DIPJ) e o Custo das Mercadorias Revendidas (Linha 30 da Ficha 04A da DIPJ). Trata-se, obviamente, de uma média dos produtos importados revendidos pelo contribuinte, não tendo

qualquer pretensão de ser um valor exato. Trata-se, afinal de contas, de um arbitramento, e a metodologia utilizada, neste aspecto, considerando as informações de que dispunha o Auditor-Fiscal, foi bastante razoável.

A.16. O fato da Receita Líquida ser proveniente das vendas do estabelecimento interdependente do Fiscalizado, e não dele próprio, não constitui motivo para que seja decretada a nulidade do Auto de Infração, mesmo o Impugnante considerando que se trata do valor de saída da etapa subsequente da cadeia, pois foi um critério razoável para arbitrar a margem de lucro, arbitramento este autorizado pela legislação.

A.17. O arbitramento realizado não se confunde com nenhum tipo de arbitrariedade. Não tendo as informações necessárias para apurar o valor desta etapa da cadeia, razoável a utilização dos valores da etapa seguinte, principalmente quando esta é realizada por estabelecimentos interdependentes do próprio Fiscalizado.

A.18. Não se deve esquecer que este é um procedimento de arbitramento do VTM, levado a efeito justamente pela impossibilidade de se determiná-lo com base nos critérios definidos nos incisos do art. 195 do Decreto 7.212/2010. Com efeito, a legislação estabelece os procedimentos para apuração do VTM, mas também determina que não sendo possível sua obtenção, o Auditor-Fiscal deverá se socorrer de outras metodologias que lhe possibilitem chegar a um valor.

A.19. Tal possibilidade resulta das dificuldades de apuração segundo as normas contidas nos arts. 195 e 196 do Decreto nº 7.212/2010, dentre as quais a necessidade de se conhecer em detalhes qual o produto a ser tributado, a fim de obter, junto a outros contribuintes, preços de produtos similares para efeito de comparação. Tais informações não estão disponíveis ao Fisco, que deve obtê-las junto ao próprio fiscalizado e ainda junto a terceiros.

A.20. Entretanto, tais dificuldades não podem se constituir em um obstáculo intransponível para o Fisco. Se não é possível obter o VTM com base em determinadas regras, então a legislação determina que seja apurado por meio de arbitramento. O que não pode ocorrer, em nenhuma hipótese, é a não tributação dos produtos.

Em parágrafos anteriores, este relator manifestou entendimento no sentido de que as provas anexadas aos autos seriam suficientes e prestavam as informações necessárias para se promover o cálculo do VTM, portanto, eram suficientes para se apurar a correta base de cálculo do tributo, dispensando, ao meu ver, a necessidade de realizar arbitramento.

Nesta linha de raciocínio, entendo que a fiscalização deveria ter observado a metodologia prevista no artigo 195 e 196 do RIPI/10, para apurar o valor do crédito tributário, mediante a obtenção do preço médio corrente no mercado atacadista da praça do remetente senão vejamos:

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - 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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 5a);

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);

III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 28); e

IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 8º).

§ 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento comercial varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

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

Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como 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.

Neste cenário, considerando que a legislação define que o 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 remetente e, que há subsídios suficientes para se calcular o valor do crédito tributário, não é correto o método de arbitramento utilizado pela fiscalização.

Aliás, nos autos dos processos administrativos nº s 16516.720147/2013-27 e 19515.720857/2013-09 (casos análogos), constasse que a fiscalização utilizou de outros

critérios que não o arbitramento para aferir o "valor mínimo tributável", qual seja, preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente e cálculo com base nos valores relativos às operações de saídas do próprio estabelecimento autuado (venda no atacado), demonstrando, assim, que o arbitramento era dispensável e impróprio para se apurar o "*quantum debeatur*".

Fora isso, entendo que a fiscalização não poderia ter presumido o momento de ocorrência do fato gerador, uma vez que detinha documentos para averiguar corretamente as saídas do produtos do estabelecimento da Recorrente.

Com efeito, a Recorrente forneceu diversos documentos, tais como, SPED, SINTEGRA, mídia (CD) contendo lista de saídas do estabelecimento de todas as mercadorias classificadas somente por Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e lista de mercadorias importadas com respectivas descrições de mercadorias cujo texto se apresenta de modo cifrado e simplificado, sendo, ao meu sentir, ainda que a Recorrente não tenha atendido totalmente as solicitações feita pela fiscalização, possível constatar o momento da operação de saída do produto do estabelecimento.

Nestes termos, deve ser acolhida a pretensão da Recorrente para o fim de cancelar o Auto de Infração pelos vícios anteriormente tratados.

Restando vencido este Relator em relação a matéria tratada anteriormente, passa-se a análise dos demais argumentos suscitados no recurso voluntário e na petição protocolada em 14.01.2019 (fls.684-692).

(iii) Aplicação do artigo 24, da Lindb

A respeito da aplicação do artigo 24, da Lindb, peço licença para transcrever as alegações da Recorrente, apresentados na petição de fls., matéria que conheço por ter sido publicada após a interposição do recurso voluntário:

21. Por fim, ainda que o Auto de Infração não fosse improcedente, em razão de não ter ocorrido o fato gerador do IPI, do erro do critério do arbitramento, o lançamento não pode ser mantido, pois, na data da ocorrência dos fatos geradores, havia jurisprudência pacífica convalidando o entendimento aplicado pela Recorrente (por exemplo, REsp 841.269 (14/12/2006) e EREsp 1.411.749 (1ª Seção do STJ, 11/06/2014), agindo de boa-fé, com base na confiança legítima despertada pelas decisões.

*22. Assim, aplicável o disposto no art. 24 da LINDB e no art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei n.º 9.781/99, que **estabelece que não se pode exigir tributo quando** contribuinte tenha agido em conformidade com o entendimento manifestado pelos tribunais. No mesmo sentido, ainda que pudesse ser exigido o tributo, não se pode exigir a multa devendo ser aplicado o artigo 76 da Lei n.º 4.502, de 1964, reproduzido no art. 486 do RIPI/2002 e no art. 567 do RIPI/2010, numa interpretação teleológica, que 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.*

Ao contrário do que explicitou pela Recorrente, entendo que deve ser afastada a aplicação do artigo 24 da LINDB ao presente caso, que assim preceitua:

Art. 24. A **revisão**, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de **ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa** cuja

produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

A uma, porque as expressões contidas na referida norma demonstram que a intenção do legislador foi direcionar à aplicação da lei à revisão de ato, processo ou norma editados pela Administração Pública, bem como contratos firmados entre ela e particulares, sendo que o lançamento tributário, por sua vez, não opera revisão de atos administrativos, nem afeta ato ou situação plenamente constituída. E a duas, ainda que admitisse sua aplicabilidade ao processo administrativo tributário, sua aplicação teria efeito apenas aos fatos geradores ocorridos após sua edição, não se aplicando a Recorrente.

Nessa linha raciocínio, empresto as razões do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, proferida nos autos do processo nº 16561.720065/2013-82 (acórdão 1401-002-992), como causa de decidir para afastar as pretensões da Recorrente quanto à aplicação do artigo 24 da Lindb ao presente caso, a saber:

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB ao/no caso concreto. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, sendo pautado na jurisprudência majoritária deste CARF.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.

Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a meu ver, buscar a segurança gerando ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.

É fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificacão do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:

Como fruto da consolidacão da democracia e da crescente institucionalizacão do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislacão administrativa que regula o funcionamento, a atuacão dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.

Ocorre que, quanto mais se avança na produçãõ dessa legislacão, mais se retrocede em termos de segurancã jurídica.

O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.

Outrossim, exatamente por isso que o texto da norma fala em ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa. É a conclusãõ que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretaçãõ sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteraçãõ legislativa. Portanto, a desconsideraçãõ dos efeitos tributários de um ato ou contrato feito por um particular, por exemplo, foge, a meu ver, da aplicaçãõ da norma.

Outrossim, a própria utilizacão da terminologia "revisãõ" também afasta a aplicaçãõ do art. 24 ao processo administrativo tributário. Isto porque, o conceito de lançamento previsto no art. 142 do CTN não se amolda a tal conceito. O lançamento, definitivamente, não se configura como procedimento de "revisãõ".

Ademais, mesmo que, forçãõ a interpretaçãõ da norma se defenda que o lançamento (como ato administrativo) estaria sendo revisto por este Conselho Administrativo (posiçãõ que discordo), o ato administrativo não se completou, especialmente por ter sido impugnado pelo contribuinte. Outrossim, também não há como se falar em situaçãõ plenamente constituída.

Como bem manifestado pela Conselheira Livia Di Carli em voto sobre o tema:

A entrega de declaraçãõ pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologaçãõ", não gera situaçãõ plenamente constituída, já que por definiçãõ a apuracão feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologaçãõ da autoridade competente, não havendo que se falar em "situaçãõ plenamente constituída" antes da homologaçãõ (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Outrossim, uma série de conceitos abstratos tornaria a norma de difícil ou impossível aplicaçãõ. Por exemplo, qual o conceito de jurisprudência majoritária? Como aferir isso? Tratar-se-ia de jurisprudência majoritária administrativa? De jurisprudência judicial? E se houver divergência de posicionamentos nas duas esferas? A existência de uma maioria simples de decisões em um sentido por si só importaria na chamada jurisprudência majoritária?

Ainda, qual o elemento temporal já que o lançamento sempre se reporta a atos passados? Seria a jurisprudência do momento dos fatos ou do lançamento?

Essas questões são tormentosas e de difícil solução.

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entretanto, em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

Ainda, necessário lembrar que o direito tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (<https://direitosp.fgv.br/evento/novaleideintroducaonormasdireitobrasileirolindbobjetivandoprincipiosestruturantesd>).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sunfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.

Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.

Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Livia Di Carli sobre o tema:

o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Ainda, mesmo que passando por cima de tudo o quanto argumentado acima, hipoteticamente se entenda que o art. 24 da LINDB deva ser aplicado, outra questão se põe para análise.

Teria o art. 24 natureza puramente interpretativa?

Tal indagação é importante para se aferir a possível retroatividade da norma, e a conclusão que chego é que não.

A natureza do art. 24 não é tão somente interpretativa, isto porque supostamente impõe um dever ao julgador, dever este que afeta a própria materialidade do crédito tributário. Trata-se de norma de natureza material sob esse prisma.

Assim é que, mesmo que se concluísse pela aplicabilidade da norma ao direito e processo administrativo tributário, tal aplicação, a meu ver, apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a Recorrente.

Outrossim, também analisando hipoteticamente, em casos mais complexos como situações de amortização de ágio, as especificidades e situações fáticas de cada caso impediriam a utilização generalizada do referido dispositivo. Isto porque, o enquadramento de uma empresa como "veículo" demanda a análise fático-probatória, que torna cada decisão sobre o tema absolutamente única e peculiar.

Face ao exposto, voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

Outro não é entendimento manifestado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber: (acórdão 9202-007.145); (acórdão 1401.002.993); e (acórdão 1402-003.605).

Assim, rejeito a aplicação do artigo 24, da Lindb, ao presente caso.

(iv) não incidência do IPI nas saídas de produtos industrializados à Luz do CTN e da CF/88; (v) momento de ocorrência do fato gerador do IPI: entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização; (vi) não incidência do IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores; (vii) exigência de IPI sobre

as operações de saída do estabelecimento importador implica bis in idem; (viii) jurisprudência afastando a incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores na época dos fatos; (ix) ofensa ao artigo 98 do CTN e ao Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (Acordo GATT/47);

Sobre os temas aqui tratados, a DRJ assim se pronunciou:

7. Todos estes tópicos da Impugnação acima listados, em síntese, são argumentos que tratam de uma mesma questão jurídica, a incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores. A legislação tributária é clara no sentido dessa incidência:

Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966)

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

[...]

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Lei nº 4.502, de 30/11/1964

Art. 4º. Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:

I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

7.1 Tal questão, de qualquer forma, já se encontra superada, conforme Acórdão do Superior Tribunal de Justiça de 18/12/2015, proferido sob o rito dos

recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do CPC, tendo sido o admitido o processamento dos embargos de divergência (REsp nº 1403532) como repetitivo:

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. *Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN – que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.*

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Por concordar com a decisão recorrida, adoto suas razões como causa de decidir e, para afastar as pretensões da Recorrente.

(x) Insubsistência dos valores exigidos a título de multa de ofício

Em linhas gerais a Recorrente alega que no âmbito do IPI, há previsão expressa de inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com o entendimento firmado na jurisprudência ou em respostas à consulta, citando o art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964, 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:

Art. 567. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, anotarem, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, e comunicarem ao órgão de jurisdição qualquer irregularidade ou falta praticada, ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 552, 553, 572 e 603 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso I); e

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “a”);

b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão, de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em instância única, em que for parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “b”, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 48); ou

c) de acordo com interpretação fiscal constante de atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias competentes dentro das respectivas jurisdições territoriais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “c”).

Traz em seu recurso, como meio pra comprovar sua tese, o acórdão nº 2202-00142, de 04.06.2009. Contudo, referida decisão não se presta à embasar o pleito da Recorrente, a uma, porque referida decisão diz respeito ao crédito apurada na aquisição insumos, quando aqui a discussão diz respeito a incidência de IPI nas saídas dos estabelecimentos importadores e, a duas, porque a Recorrente não comprovou existir decisão que a eximiu do dever de recolher o tributo sobre tais operações.

Infundado também o argumento da Recorrente quanto à aplicação do artigo 100, do CTN, a saber:

122. 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, alterada posteriormente.

Com todo respeito aos argumentos explicitados pela Recorrente, entendo que o fato da fiscalização ter deixado de fiscalizar/autuar os procedimentos adotados pelo contribuinte em períodos anteriores, não significa que a fiscalização tenha concordado com tal procedimento.

Ora, a administração não pode punir ou onerar o contribuinte por ter seguido as instruções ou orientações fornecidas pela fiscalização, o que não é caso dos autos, posto que não houve por parte do Fisco nenhuma orientação destinada à Recorrente para fosse deixado de recolher o IPI nas operações sob análise. Assim, não há que falar em aplicação do artigo 100, do CTN.

(xi) aplicação de dupla penalidade e em valor superior ao imposto exigido

Alega a Recorrente contrariedade ao previsto no artigo 80, da Lei nº 4.502/64, na medida em que a fiscalização aplicou multa proporcional de 75% sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido e, ainda, multa de 75% sobre o valor do IPI que supostamente deveria ter sido destacado pela Recorrente, a saber:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Sobre o assunto, socorro-me ao entendimento do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, nos autos do PA nº 16682.720110/2012-41:

A matriz legal para a cobrança das multas é o artigo 80 da Lei nº 4.502, de 1964, cuja redação até 22/01/2007 era dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430, de 1996, e, posteriormente, com a publicação da MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, pelo artigo 13 desta última lei:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício: (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

I setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória; (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

...

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

...

No caso, sobre o mesmo fato gerador não deve ser aplicada a mesma multa, ou seja, se o imposto não lançado na nota tiver créditos suficientes para sua cobertura, não há imposto a ser lançado, mas apenas a multa isolada sobre a falta de destaque na nota. Por outro lado, se o imposto, ou parte, não possuir cobertura de créditos, então o saldo devedor é lançado com multa de ofício vinculada, e, neste caso, não há lançamento de multa isolada.

A decisão da DRJ caminhou no mesmo sentido da decisão anteriormente citada:

14. Ao contrário do que afirma o Impugnante, não houve a aplicação de dupla penalidade. Foram aplicadas, sim, duas espécies de multa, porém sobre bases de cálculo diferentes. Em nenhum momento houve a incidência simultânea de duas multas sobre a mesma base, como afirmado na Impugnação.

15. O Auditor-Fiscal apurou o saldo devedor de IPI mês a mês, segundo a equação proposta pelo Impugnante, deduzindo dos débitos, os créditos. No mês em que houve saldo devedor, fez o lançamento do imposto com a multa de ofício de 75%, unicamente. Quanto à multa regulamentar pela falta de destaque do IPI na nota fiscal, ela incidiu sobre o total de IPI não destacado nas saídas, deduzido do valor do IPI lançado pela existência de saldo devedor.

16. Esse cálculo é perfeitamente visualizado na tabela constante no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 84 do processo administrativo. O valor das duas multas, somadas, realmente foi superior ao montante exigido como principal, fato que não se constitui em irregularidade alguma. O valor do imposto (principal) sofreu a dedução dos créditos decorrentes do IPI pago na importação. Quanto às multas, ambas de 75%, uma incidiu apenas sobre o principal, mas a outra incidiu sobre a parcela do IPI não destacado mas que não foi lançado por conta da dedução dos referidos créditos, o que justifica o valor superior ao próprio imposto.

A Recorrente, por sua vez, alegou genericamente suposto equívoco quanto ao procedimento seguido pelo fisco para cobrança da multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, não tendo demonstrado analiticamente o erro cometido pela fiscalização.

Veja que em seu recurso, a Recorrente apenas reiterou os argumentos apresentados na impugnação, não tendo contestado a conclusão da decisão de piso que analisou o método utilizado pela fiscalização para calcular o valor da multa.

Assim, afasta-se o argumentos suscitados pela Recorrente.

(xii) Selic sobre multa de ofício.

Neste ponto, aplica-se a súmula CARF nº 108: "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Conclusão

Diante do exposto, vencido este relator quanto às nulidades do Auto de Infração por inobservância ao método de cálculo do tributo, voto por afastar a preliminar de aplicação do artigo 24, da Lindb e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Corinho Oliveira Machado - Redator Designado

Sem embargo das razões ofertadas pela recorrente e das brilhantes considerações tecidas pelo i. conselheiro Relator, o Colegiado, pelo voto de qualidade, entendeu por afastar as nulidades arguidas, a saber: 1) arbitramento do VTM, por insuficiência de informações necessárias para promoção do cálculo do VTM; 2) inobservância da legislação e equívocos na metodologia do levantamento para determinação do crédito tributário; e 3) presunção do momento de ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, **esta designação é tão somente para redigir o voto vencedor quanto ao afastamento das nulidades arguidas**, porquanto no que tange ao afastamento da aplicação do artigo 24 do Decreto-lei nº 4.657/1942, bem como à negativa de provimento ao recurso voluntário, relativamente ao mérito da lide, houve unanimidade de votos.

O dissenso com o i. conselheiro Relator teve origem na apreciação das provas trazidas aos autos pela recorrente, que foram, por ele, consideradas suficientes para o cálculo do VTM. Pois bem, ao meu sentir a contribuinte teve muitas chances de apresentar, de fato, provas suficientes e necessárias à promoção do cálculo do VTM da forma padrão e não o fez. Consoante relatado anteriormente, a contribuinte apresentou "lista de mercadorias importadas com respectiva descrições de mercadorias **cujo texto se apresenta de modo cifrado e simplificado, não permitindo relacionar, individual e univocamente, com as mercadorias descritas nas declarações de importação**". Posteriormente, a contribuinte respondendo à intimação específica, diz **não ser possível apresentar os valores médios ponderados**, nem mesmo o agrupamento de mercadorias, **nem mesmo ser possível afirmar qual o giro de estoque médio dos produtos importados**, ainda que por agrupamento.

Tais informações foram analisadas pelo Colegiado, em sessão, por acesso aos autos digitais e também por obra de diligência levada a efeito por determinação do CARF, sendo ato contínuo **afastada a primeira preliminar de nulidade do auto de infração, em virtude de arbitramento do VTM**, por insuficiência de informações necessárias para promoção do cálculo do VTM.

Corolário do afastamento da primeira preliminar de nulidade, e já tendo por certa a ausência de documentos e informações que deveriam ter sido prestados pela Recorrente a arrimar a necessidade de realizar arbitramento, penso que **as demais preliminares - inobservância da legislação e equívocos na metodologia do levantamento para determinação do crédito tributário e ainda a presunção do momento de ocorrência do fato gerador - mereceram rejeição da Turma, porquanto a auditoria-fiscal não dispunha de outra metodologia para proceder ao arbitramento** necessário no caso. A decisão de primeiro grau foi percuciente na matéria:

A.14. Com base no exposto, foi correta a decisão da Autoridade autuante no sentido de arbitrar o VTM, pois foram omissos os documentos expedidos pelo contribuinte em relação às informações solicitadas. A questão que se segue é se a metodologia utilizada para tal arbitramento, com base na margem de lucro apurada na DIPJ, é razoável e proporcional.

A.15. O Auditor-Fiscal obteve essa margem de lucro através da relação entre a Receita Líquida (Linha 04 – Linha 10 da Ficha 06A da DIPJ) e o Custo das Mercadorias Revendidas (Linha 30 da Ficha 04A da DIPJ). Trata-se, obviamente, de uma média dos produtos importados revendidos pelo contribuinte, não tendo qualquer pretensão de ser um valor exato. Trata-se, afinal de contas, de um arbitramento, e a metodologia utilizada, neste aspecto, considerando as informações de que dispunha o Auditor-Fiscal, foi bastante razoável.

A.16. O fato da Receita Líquida ser proveniente das vendas do estabelecimento interdependente do Fiscalizado, e não dele próprio, não constitui motivo para que seja decretada a nulidade do Auto de Infração, mesmo o Impugnante considerando que se trata do valor de saída da etapa subsequente da cadeia, pois foi um critério razoável para arbitrar a margem de lucro, arbitramento este autorizado pela legislação.

A.17. O arbitramento realizado não se confunde com nenhum tipo de arbitrariedade. Não tendo as informações necessárias para apurar o valor desta etapa da cadeia, razoável a utilização dos valores da etapa seguinte, principalmente quando esta é realizada por estabelecimentos interdependentes do próprio Fiscalizado.

A.18. Não se deve esquecer que este é um procedimento de arbitramento do VTM, levado a efeito justamente pela impossibilidade de se determiná-lo com base nos critérios definidos nos incisos do art. 195 do Decreto 7.212/2010. Com efeito, a legislação estabelece os procedimentos para apuração do VTM, mas também determina que não sendo possível sua obtenção, o Auditor-Fiscal deverá se socorrer de outras metodologias que lhe possibilitem chegar a um valor.

A.19. Tal possibilidade resulta das dificuldades de apuração segundo as normas contidas nos arts. 195 e 196 do Decreto nº 7.212/2010, dentre as quais a necessidade de se conhecer em detalhes qual o produto a ser tributado, a fim de obter, junto a outros contribuintes, preços de produtos similares para efeito de comparação. Tais informações não estão disponíveis ao Fisco, que deve obtê-las junto ao próprio fiscalizado e ainda junto a terceiros.

A.20. Entretanto, tais dificuldades não podem se constituir em um obstáculo intransponível para o Fisco. Se não é possível obter o VTM com base em determinadas regras, então a legislação determina que seja apurado por meio de arbitramento. O que não pode ocorrer, em nenhuma hipótese, é a não tributação dos produtos.

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração arguidas; e no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado