



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.001942/2002-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-004.627 – 3ª Turma
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria IPI - VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AVON INDUSTRIAL LTDA.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 20/12/1997 a 31/03/1998

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. SEGURANÇA JURÍDICA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.

A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora de primeira instância não é possível, ainda que se resulte em valores inferiores àquele originalmente lançado. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, para a apuração do valor tributável mínimo do IPI, efetuado após diligência solicitada pela autoridade julgadora, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que não conheceram e, no mérito, acordam, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe deu provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles

Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3201-001.912, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 20/12/1997 a 31/03/1998

IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

É nulo o auto de infração, com fundamento no art. 146 CTN, quando os resultados de diligência alteram o fundamentos iniciais, nos quais se estribaram o auto de infração.

O presente processo refere-se a lançamento de IPI, acrescido de multa proporcional ao valor do imposto e juros moratório, referente às operações realizadas pela recorrente no período de 20/12/1997 a 31/03/1998, por suposta falta de lançamento e recolhimento do IPI, em razão de o contribuinte ter supostamente dado saída de produtos tributados destinados à empresa interdependente (AVON COSMÉTICOS LTDA. - CNPJ 56.991.441/0001-57), calculando o imposto sem observar o valor tributável mínimo, nos termos dos artigos 123-I e 124 do RIPI/98 (artigo 68, inciso I, alínea “a”, do RIPI/82), bem como por ter promovido a saída de seus produtos com alíquotas menores que as estabelecidas pela TIPI, conforme Termo de Constatação de fls. 1.674 a 1.678, que se reporta ao relatório fiscal de fls. 1.550 a 1.593.

A turma julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, acordou em dar provimento ao recurso voluntário, para anular o auto de infração, em virtude de suposta mudança de critério jurídico do lançamento, com fulcro no art. 146 do Código Tributário Nacional.

A Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração, para esclarecimento do tipo de vício que supostamente maculou o lançamento se nulidade material ou formal para efeitos do cabimento da regra veiculada no art. art. 173, II, do Código Tributário Nacional. Os embargos foram rejeitados, por entenderem os julgadores que a natureza do vício que maculou o lançamento de ofício não teria feito parte do objeto processual (Acórdão de Embargos nº 3201-001.935, às fls. 6.095 a 6.097).

Foram interpostos novos embargos pela Fazenda Nacional que foram rejeitados (Despacho de Admissibilidade de Embargos às fls. 6.122 a 6.123).

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 6.125 a 6.135), suscitando divergência em relação à **nulidade do lançamento** e à **natureza do vício** que ensejou a anulação do lançamento. O Recurso Especial do sujeito passivo foi integralmente admitido pela comprovação da divergência suscitada, conforme despacho de admissibilidade às fls. 6.194 a 6.197.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo: os autos foram recebidos na Procuradoria da Fazenda Nacional no dia 11/05/2016 e devolvidos no dia 13/05/2016, conforme despachos de encaminhamento (processo movimentado no e-Processo) às fls. 6.124 e 6.136.

Por oportuno, cumpre lembrar que, nos termos do § 3º do art. 7º da Portaria MF nº 527/2010, os procuradores serão considerados intimados após o término do prazo de 30 dias, contados do recebimento dos autos.

A recorrente alega divergência jurisprudencial em relação à **nulidade do lançamento e à natureza do vício** que ensejou a anulação do lançamento.

Para comprovar o dissenso em relação à nulidade do lançamento foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos 204-01.231 e 1302-001.364. Quanto ao primeiro paradigma, não foram constatadas divergências jurisprudenciais. Com relação ao segundo paradigma (Acórdão 1302-001.364), constata-se a divergência jurisprudencial apontada pela Fazenda Nacional. Enquanto o acórdão recorrido decidiu pela nulidade do lançamento em virtude de suposta mudança de critério jurídico do lançamento, o acórdão paradigma entendeu que alterações processadas de ofício no lançamento pela autoridade fazendária, a favor do contribuinte, não seria causa a ensejar nulidade do auto de infração com fundamento em mudança do critério jurídico adotado inicialmente.

Já para comprovar o dissenso em relação à segunda matéria (natureza do vício) foi colacionado, como paradigma, o Acórdão 3403-002.987, que traz entendimento diverso acerca de matéria semelhante. Enquanto o acórdão recorrido decidiu pela anulação do lançamento por vício material, o acórdão paradigma entendeu que tal vício acarreta a nulidade do lançamento por vício formal.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada também neste ponto.

Portanto, a matéria devolvida ao Colegiado cinge-se à **nulidade do lançamento e à natureza do vício que ensejou a anulação do lançamento**.

Quanto à primeira matéria, **nulidade do lançamento**, o fundamento da decisão *a quo* foi a alteração do critério jurídico pela DRJ daquele adotado no auto de infração,

após a realização de diligências propostas pelo julgador de primeiro grau, com base no art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Transcrevo trecho do voto recorrido acerca da questão, da lavra da Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo:

“Na autuação, aplicou-se o art.68, inciso I, “a” do Regulamento do IPI vigente à época, para se arbitrar o valor tributável [...].

Não obstante, na peça de impugnação afirmou-se que não seria possível a apuração do valor tributável mínimo com fulcro no inciso I, do art. 68 transcrito, considerando-se a ausência de vendas no mercado atacadista de sua praça, com seus produtos, que seriam exclusivamente destinados à sua interdependente, a empresa distribuidora Avon Cosméticos.

Por essa razão, aplicou para a formação da base de cálculo do IPI, a regra do inciso III do mesmo dispositivo, segundo o qual o valor é composto por *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.*

Outrossim, foi contestada a metodologia de apuração do IPI devido, considerando-se que a regra de valor tributável mínimo aplicada pela fiscalização, determinava que a referência para apuração seria o **“preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”**, de maneira que haveria nulidade da autuação, pois sendo a remetente a Avon Industrial Ltda., cuja praça é a cidade de São Paulo, sendo este o mercado atacadista a ser considerado para análise.

Não obstante, os levantamentos da fiscalização teriam se valido dos preços praticados pela Avon Cosméticos, estabelecida nas praças de Osasco, em São Paulo, e de Maracanaú, no Ceará, que seriam os destinatários dos produtos.

Nesse contexto, quando da apreciação da impugnação do processo pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, foi convertido o julgamento em diligência (fls. 1835 e ss.) [...].

Após a juntada de diversos documentos pela autuada, e de levantamentos de preços no mercado atacadista em que está estabelecida, pela fiscalização, tem-se, às fls. 4217 e ss., os resultados da diligência efetuada.

Às fls. 4224 do referido relatório, afirma-se que foram intimadas empresas concorrentes da Recorrente, na praça de São Paulo, para que apresentassem os preços correntes de venda de seus produtos, classificados nas posições 33.03 até a posição 33.07 da TIPI, solicitando deixar à disposição as respectivas notas fiscais, para conferência.

E com base nos preços correntes praticados no mercado atacadista, pela Avon Cosméticos e pelas empresas concorrentes, foi calculada a média ponderada do preço de cada produto, conforme o parágrafo 5º, do artigo 68, do RIPI/82.

Observou-se que foram mantidos na pesquisa, os preços praticados pela Avon Cosméticos, porque compunha, a parcela mais significativa das vendas no mercado atacadista de São Paulo, além desta fornecer exclusivamente alguns dos produtos, sem similares na referida praça. [...].

Do reprocessamento de dados do levantamento, decorreram diversos relatórios de supostos erros de alíquota e base de cálculo, que, foram objeto de ajuste no crédito tributário apurado, que levaram à sua redução, conforme planilha às fls.4232.

Posteriormente, considerando-se que as médias ponderadas dos preços dos produtos que compunham o mercado atacadista da praça do remetente, foram calculados com base nos preços praticados nos mesmos períodos de dezembro de 1997 a março de 1998, ou seja, nos mesmos períodos em que ocorreram as saídas do estabelecimento remetente, a Recorrente, manifestou-se no sentido de que haveria ofensa ao disposto no parágrafo 5º do artigo 68, do RIPI/1982, que dispunha que os cálculos deveriam ser realizados com base nos preços de mercado do mês precedente.

Realizada nova diligência (relatório às fls.4957), foram refeitos os cálculos dos demonstrativos às fls. 3405 a 3611 e 4244 do Relatório de Encerramento de Diligência e, no seu curso, concluiu-se a ocorrência de erros no levantamento anterior, [...].

Em face dos resultados dessas diligências, que foram acatadas pela decisão recorrida, alega a Recorrente que houve o estabelecimento de um novo critério para a determinação do valor mínimo tributável do IPI nas operações entre empresas interdependentes.

Destarte, em face da alegação de que no lançamento original teriam sido adotados indevidamente os preços praticados pelo destinatário no cálculo da média ponderada, o levantamento final do crédito tributário veiculou diversos critérios de levantamento, quais sejam, o preço do destinatário, localizado em praça diversa, e os preços de produtos similares de empresas concorrentes localizadas na praça da Avon Industrial.

E no referido levantamento entre empresas que supostamente atuavam no mesmo mercado, empresas “B” e “C”, que não foram identificadas por questões de “sigilo fiscal”, segundo a fiscalização, foi feito levantamento com base no gênero de cada mercadoria e seu código tarifário na TIPI, sem outras ponderações referentes à especificidade de cada item levantado, ou mesmo peso/volume dos produtos, a quantidade e qualidade. Não houve outras informações complementares sobre a metodologia empregada, ou sobre os documentos que suportariam esse levantamento.

Às fls. 5901 encontra-se a decisão recorrida, donde se extrai que foi rechaçada a argumentação de mudança de critério jurídico do lançamento, sob o entendimento de que a diligência realizada não resultou em agravamento da exigência inicial, nem em inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência. Teria apenas ocorrido um “mero procedimento revisional do cálculo do crédito tributário”, que redundou em redução do valor lançado, no montante de R\$28.939.500,62, de um valor inicial lançado de R\$67.974.971,97.

É patente que o caso dos autos não se trata de mero decote do lançamento anterior, ou seja, não se tratou de mero cálculo aritmético, pois mudou a própria metodologia de efetivação de cálculos, que resultou em redução do crédito

tributário. Aliás, sobre esse último ponto, apontado pela fiscalização como suficiente para legitimar os resultados das diligências, em nada altera esse quadro.

A regra que estribou o lançamento original foi a da média ponderada dos preços da Recorrente e de sua interdependente comercial, nos próprios meses das saídas dos produtos.

A regra que estribou o levantamento realizados nas diligências, foi a da média ponderada dos preços praticados por três contribuintes não identificados, localizados no praça da recorrente, mais os da interdependente comercial, nos meses anteriores aos da saída.

Por essa razão, entende-se plenamente aplicável o art. 146 do Código Tributário Nacional, que veda a mudança de critério jurídico do lançamento[...].” (grifo nosso)

É incontroverso que a decisão de primeiro grau alterou o lançamento efetuado: o montante inicial lançado de R\$ 67.974.971,97 foi reduzido em R\$ 28.939.500,62. A dúvida está em configurar a essa alteração, que se processou pela modificação na forma de se apurar o valor tributável mínimo, como sendo uma **modificação nos critérios jurídicos** adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento em consequência de decisão administrativa, ou como sendo um **mero procedimento revisional** do cálculo do crédito tributário.

Entendo que as duas hipóteses se confundem: o procedimento revisional do cálculo do crédito tributário é perfeitamente possível e exigido sempre que se constate uma irregularidade no lançamento efetuado. É derivada do princípio de autotutela da administração, que deve rever seus próprios atos quando eivados de vícios e irregularidades. Entretanto, como forma de se proteger a segurança jurídica do sujeito passivo e sua confiança legítima, o legislador introduziu em nosso sistema tributário, a regra do artigo 146 do CTN, na qual a modificação no lançamento originada da revisão do ato administrativo, quando feita nos critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada para fatos futuros.

Dessa forma, a solução para a controvérsia reside em identificarmos se ocorreu uma modificação nos critérios jurídicos adotados no lançamento original pela decisão da DRJ após as diligências efetuadas.

Constata-se que a regra que estribou o lançamento original, para o cálculo do valor tributável mínimo, foi a da média ponderada dos preços da contribuinte e de sua interdependente comercial, nos próprios meses das saídas dos produtos. Já a regra que estribou o levantamento realizados nas diligências, foi a da média ponderada dos preços praticados por três contribuintes não identificados, localizados na praça da recorrente, mais os da interdependente comercial, nos meses anteriores aos da saída.

Efetivamente houve um vício no lançamento original, na apuração da base tributável, vício esse reconhecido pelo julgador de primeiro grau após a diligência efetuada. A alteração processada somente ocorreu pela constatação do erro na apuração original, que alterou a forma de se apurar o valor tributável mínimo.

Não se trata de cerceamento do direito de defesa, visto que o contribuinte revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma,

de forma meticulosa, mediante impugnação e recurso, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, exatamente como ocorreu nos autos. Também não procede alegações de ausência de prejuízo, visto que o recálculo do crédito tributário se mostrou favorável ao contribuinte, tal como aconteceu nos autos. Trata-se, pois, de uma vedação contida no Código Tributário Nacional como forma da proteção da confiança legítima do contribuinte.

Para enquadrarmos a situação em análise àquela prevista no artigo 146 do CTN, importa-nos extrair o real alcance da norma, a partir de sua decomposição:

1. A modificação introduzida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento

A modificação no critério de apuração do valor tributável mínimo adotado pela autoridade administrativa é incontroversa: enquanto o lançamento original considerou a média ponderada dos preços da contribuinte e de sua interdependente comercial, nos próprios meses das saídas dos produtos, a retificação do lançamento considerou a média ponderada dos preços praticados por três contribuintes não identificados, localizados na praça da recorrente, mais os da interdependente comercial, nos meses anteriores aos da saída. Não se trata de mero erro de cálculo, mas de forma de apuração da base tributável do IPI a partir do conceito de valor tributável mínimo.

2. De ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial

É incontroverso que a modificação foi introduzida em decorrência de decisão administrativa (Acórdão 14-30.577, da DRJ/RPO, às fls. 5050 a 5061).

3. Somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução

Consequente: apenas para fatos futuros à sua introdução, ou seja, apenas para fatos futuros a 24 de agosto de 2010, data da decisão da DRJ)

Tal entendimento não diverge das seguintes decisões unânimes desta Terceira Turma de Julgamento da CSRF:

Acórdão 9303-01.501

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Acórdão 9303-001.690

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto d infração.

Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

No mesmo sentido os Acórdãos CSRF/01-04.535 e CSRF/01-04.490.

Quanto à segunda matéria, **natureza do vício que ensejou a anulação do lançamento**, a decisão *a quo* entendeu que não se tratava de vício formal, mas material.

Temos entendimento convergente.

Sendo a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e da fundamentação legal elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento, que ensejaram sua revisão, que devem obedecer ao disposto no artigo 146 do CTN, tem natureza material, por alcançar a própria substância do crédito tributário.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinatura digital)
Rodrigo da Costa Pôssas

Declaração de Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Julguei oportuno explicitar minhas razões para ter acompanhado o relator no mérito, em virtude de ter, em recente julgado, manifestado o entendimento de que considero perfeitamente possível que a fiscalização proceda a novo lançamento, com base naquele critério que restar definido em julgamento administrativo, desde que respeitado o prazo decadencial e, obviamente, resguardados a ampla defesa e o contraditório.

Quis dizer, então, que não vejo óbice na disposição do art. 146 para que, definida, pela autoridade julgadora administrativa ou pelo Poder Judiciário, a forma correta como o tributo deva ser exigido, que a fiscalização retorne a sujeito passivo objeto de ação fiscal anterior e efetue novo lançamento, quanto aos mesmos fatos geradores, pelo critério julgado correto.

Nessa linha, o que o artigo do código restringe, a meu sentir, é a mudança de critério por parte da Administração, isto é, até dado período entender-se correto certo critério, que passa a nortear a ação do sujeito passivo, e, posteriormente, rever a Administração esse critério.

É, no meu entender, essa mudança de critério que o legislador pretende alcançar, em respeito ao princípio da segurança jurídica, fazendo com que só incida para fatos posteriores.

No caso concreto, exigiria que o arbitramento na forma inicialmente encetada pela autoridade fiscal incumbida da fiscalização já tivesse sido referendado pelas instâncias julgadoras em lançamento(s) anterior(es), e, neste processo, ele estivesse sendo revisto.

Não me parece tenha sido este o caso, como também não fora no julgamento da reunião de janeiro a que me referi acima.

Em ambos os casos o que se tinha era um auto de infração improcedente porque embasado em incorreto fundamento: neste, porque a autoridade lançadora entendeu que a expressão "praça" posta no ato regulamentar estaria se referindo ao local da efetiva comercialização do produto, ainda que diferente da cidade do remetente; no outro, porque afirmava-se estar considerando a não-cumulatividade da COFINS, mas usavam-se a alíquota da cumulatividade e o seu enquadramento legal.

Em ambos, determinara a autoridade julgadora que o critério estava errado e qual seria o correto. Também em ambos, procedeu-se a novo lançamento, no mesmo processo já em curso. Nos dois, igualmente, respeitaram-se o contraditório e a ampla defesa, na medida em que a empresa foi cientificada do novo lançamento e se lhe deu prazo para manifestar-se.

A diferença é que, lá, o novo lançamento, adotando o critério correto apontado pela DRJ, foi feito dentro do prazo decadencial; aqui, não. Com efeito, a "diligência" requerida pela DRJ, somente foi concluída em 2008, mais de sete anos depois dos fatos geradores respectivos. Aliás, o prazo decadencial já estava escoado mesmo quando ela foi requerida, em 2003.

É essa necessidade de respeito ao prazo decadencial que me leva a por entre aspas a expressão diligência acima. E é ela também que torna, de ordinário, imprestáveis esses lançamentos feitos no curso do próprio processo.

E isso porque o instituto da diligência, posto no Decreto 70.235, destina-se ao julgador e não à autoridade incumbida de lançar. Deveras, ela tem por objetivo dar ao julgador elementos que entendeu ausentes ou insuficientes para a formação de sua convicção. Não corresponde, pois, a uma autorização para ajustar ou corrigir lançamento improcedente que lhe chegue às mãos, ainda que valendo-se, para tanto, de novos procedimentos junto ao sujeito passivo, e mesmo que destes se dê ciência ao sujeito passivo e se lhe abra prazo para apresentar nova defesa.

Dessas diligências, portanto, até pode resultar o agravamento da exigência anterior, consubstanciado nos chamados autos complementares. Entendo que somente quando neles está preservado o critério adotado originalmente é que não se pode falar, coerentemente, de decadência. E a razão é simples: trata-se, então, e sem nenhuma dúvida, do mesmo lançamento anterior, complementado naquilo que faltante originalmente. No caso dos autos, exigiria que a instância julgadora concordasse que "praça" pode mesmo ser entendida como local de comercialização, mas houvesse detectado algum erro na apuração desse valor.

E digo, em ambos os casos, de ordinário, porque até admito, em respeito aos princípios da formalidade mitigada e da instrumentalidade das formas, que o tal lançamento complementar se dê sob novas regras, desde que, como acima dito, respeitados o prazo decadencial, o contraditório e a ampla defesa.

Assim penso porque a questão de ser aberta, propriamente, nova ação fiscal, ou darse continuidade a uma já em curso é de menor importância diante da verdade a ser perseguida.

Mas o que definitivamente não podem ser a diligência e o auto complementar é, em conjunto, um instrumento para corrigir um lançamento improcedente quando já não mais possível novo lançamento.

Tendo sido isto o que ocorreu no presente caso, votei pela nulidade acolhida pelo dr. Rodrigo Pôssas.

(assinado digitalmente)
Júlio César Alves Ramos

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

Com a devida vênia ao excelente voto do nobre Relator, ousei divergir do mesmo tão somente com relação à admissibilidade do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional. Embora tenha prevalecido, no julgamento pelo Colegiado, o entendimento de que haveria de ser dado seguimento ao apelo especial, pertinente declarar as razões pelas quais votei pelo não conhecimento.

Conforme bem relatado, trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3201-001.912, que deu provimento ao recurso voluntário para anular o auto de infração, com fulcro no art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN, por ter havido alteração substancial dos fundamentos utilizados para lavratura do auto de infração.

Da análise do acórdão recorrido, depreende-se ter sido o argumento principal para anular a autuação a ocorrência de vício de ordem material no lançamento, por alteração do critério jurídico após a realização de diligência, não havendo discussão quanto ao cerceamento de defesa da Contribuinte. Destaque-se os seguintes trechos do julgado, *in verbis*:

[...]

Conforme explanado na mencionada Representação Fiscal, durante os trabalhos realizados nas empresas Avon Industrial Ltda. e Avon Cosméticos Ltda., verificou-se que em julho de 1995, a Avon Cosméticos criou a Avon Industrial, para a qual transferiu toda a produção industrial, passando apenas a revender os produtos para as revendedoras finais, não figurando mais como contribuinte do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados.

Nesse processo, a Avon Industrial fazia primeiramente uma remessa em consignação, quando era tributado o IPI, e posteriormente, quando da venda da Avon Cosméticos para as revendedoras, fazia uma venda sem tributação.

[...]

No que tange ao IPI as acusações gravitam em torno de dois pontos: a acusação de subfaturamento e errônea aplicação de alíquotas em virtude de incorreta classificação fiscal dos produtos em referência.

Observe-se que o caso concreto, ainda, guarda questão prejudicial crucial para o deslinde da controvérsia, qual seja, a alegação de alteração do critério jurídico do lançamento, na medida em que o presente processo foi duas vezes convertido em diligências, que resultaram em apurações de informações pela fiscalização, que poderiam implicar a alteração do fundamento inicial da autuação.

Em conformidade com citado Relatório Fiscal e seus anexos, a Recorrente teria subfaturado as suas vendas em 1997 e 1998, visando à redução das bases de cálculo do IPI, na medida em que a Avon Cosméticos Ltda. compraria produtos bem abaixo do seu mercado atacadista.

De acordo com a fiscalização, a sistemática utilizada seria a de segregar atividades, para assim reduzir o faturamento da indústria, cujo base de cálculo do IPI, repassando as mercadorias para a comercial por um preço menor; ao passo que a comercial, por seu lado, por não estar sujeita ao IPI, recebia os produtos já industrializados da sua coligada (indústria), com valor subfaturado, aplicando margem de comercialização adequada, isenta de IPI.

Foi arbitrado o valor do IPI, com base na acusação de subfaturamento, de acordo com a seguinte metodologia descrita no Termo de Verificação Fiscal (fls.1568):

34.Somente após termos verificado a consistência de todos os dados é que passamos a efetuar todas as análises que descrevemos nos tópicos a seguir.

Comparamos, por exemplo: a) os totais das vendas da Avon Industrial, com base nas notas de venda, com as compras da Avon Cosméticos, com fundamento em suas notas de compra:

b) as classificações fiscais das mercadorias com a TIPI, respectivas alíquotas e denominações dos produtos;

c) os totais de venda e compra da Avon Industrial e da Avon Cosméticos, com os respectivos registros contábeis, balancetes e demais informações disponibilizadas à fiscalização;

[...]

37. Apresentamos abaixo os relatórios conclusivos emitidos, decorrentes desse trabalho:

a) “Preços Praticados na Avon Cosméticos Ltda. ”, resultado da pesquisa nos arquivos de Notas de Venda da Avon Cosméticos, dos preços de venda em cada mês. Para janeiro a abril de 1997, o preço de venda considerado foi primeiro encontrado nos meses subseqüentes.

[...]

d) “Relatório de Saídas por decêndio”, resultado da aplicação do preço praticado na Avon Cosméticos, conforme relatório no subitem “a”, calculando o IPI devido conforme relatório no subitem em todas as saídas de produtos da Avon Industrial relativas a vendas a Avon Cosméticos, resultando na apuração de: **a.1) subfaturamento da Avon Industrial, referente às vendas realizadas a Avon Cosméticos; a.2) Valor do IPI calculado sobre os valores subfaturados.**

e) “Relação de Saídas 02 a 04/1997 por decêndio”, decorrente da aplicação do preço que teria sido praticado pela Avon Cosméticos, conforme estimativa (arbitramento) no relatório conforme subitem “a”, daí resultando a apuração de: **a.1) subfaturamento da Avon Industrial, referente às vendas realizadas a Avon Cosméticos; a.2) Valor do IPI calculado sobre os valores subfaturados.**

[...]

Na autuação, aplicou-se o art.68, inciso I, “a” do Regulamento do IPI vigente à época, para se arbitrar o valor tributável, que assim dispõe:

Art. 68. O valor tributável não poderá ser inferior (Lei nº 4.502/64, art. 15; e Decretos-leis nºs 34/66, art. 2, alteração 5ª, e 1.593/77, art. 28):

I – ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente:

a) quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual **mantenha relação de interdependência**, ressalvado o disposto no inciso I do art. 64;

[...]

Outrossim, foi contestada a metodologia de apuração do IPI devido, considerando-se que a regra de valor tributável mínimo aplicada pela fiscalização, determinava que a referência para apuração seria o “**preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente**”, de maneira que haveria nulidade da autuação, pois sendo a remetente a Avon Industrial Ltda., cuja praça é a cidade de São Paulo, sendo este o mercado atacadista a ser considerado para análise.

Não obstante, os levantamentos da fiscalização teriam se valido dos preços praticados pela Avon Cosméticos, estabelecida nas praças de Osasco, em São Paulo, e de Maracanaú, no Ceará, que seriam os destinatários dos produtos.

Nesse contexto, quando da apreciação da impugnação do processo pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, foi convertido o julgamento em diligência (fls. 1835 e ss.), para:

[...]

Do reprocessamento de dados do levantamento, decorreram diversos relatórios de supostos erros de alíquota e base de cálculo, que, foram objeto de ajuste no crédito tributário apurado, que levaram à sua redução, conforme planilha às fls.4232.

Posteriormente, considerando-se que as médias ponderadas dos preços dos produtos que compunham o mercado atacadista da praça do remetente, foram calculados com base nos preços praticados nos mesmos períodos de dezembro de 1997 a março de 1998, ou seja, nos mesmos períodos em que ocorreram as saídas do estabelecimento remetente, a Recorrente, manifestou-se no sentido de que haveria ofensa ao disposto no parágrafo 5º do artigo 68, do RIPI/1982, que dispunha que os cálculos deveriam ser realizados com base nos preços de mercado do mês precedente.

Realizada nova diligência (relatório às fls.4957), foram refeitos os cálculos dos demonstrativos às fls. 3405 a 3611 e 4244 do Relatório de Encerramento de Diligência e, no seu curso, concluiu-se a ocorrência de erros no levantamento anterior [...].

[...]

Em face dos resultados dessas diligências, que foram acatadas pela decisão recorrida, alega a Recorrente que houve o estabelecimento de um novo critério para a determinação do valor mínimo tributável do IPI nas operações entre empresas interdependentes.

Destarte, em face da alegação de que no lançamento original teriam sido adotados indevidamente os preços praticados pelo destinatário no cálculo da média ponderada, o levantamento final do crédito tributário veiculou diversos critérios de levantamento, quais sejam, o preço do destinatário, localizado em praça diversa, e os preços de produtos similares de empresas concorrentes localizadas na praça da Avon Industrial.

E no referido levantamento entre empresas que supostamente atuavam no mesmo mercado, empresas “B” e “C”, que não foram identificadas por questões de “sigilo fiscal”, segundo a fiscalização, foi feito levantamento com base no gênero de cada mercadoria e seu código tarifário na TIPI, sem outras ponderações referentes à especificidade de cada item levantado, ou mesmo peso/volume dos produtos, a quantidade e qualidade.

Não houve outras informações complementares sobre a metodologia empregada, ou sobre os documentos que suportariam esse levantamento.

[...]

É patente que o caso dos autos não se trata de mero decote do lançamento anterior, ou seja, não se tratou de mero cálculo aritmético, pois mudou a própria metodologia de efetivação de cálculos, que resultou em redução do crédito tributário. Aliás, sobre esse último ponto, apontado pela fiscalização como suficiente para legitimar os resultados das diligências, em nada altera esse quadro.

A regra que estribou o lançamento original foi a da média ponderada dos preços da Recorrente e de sua interdependente comercial, nos próprios meses das saídas dos produtos.

A regra que estribou o levantamento realizados nas diligências, foi a da média ponderada dos preços praticados por três contribuintes não identificados, localizados no praça da recorrente, mais os da interdependente comercial, nos meses anteriores aos da saída.

Por essa razão, entende-se plenamente aplicável o art. 146 do Código Tributário Nacional, que veda a mudança de critério jurídico do lançamento, nos seguintes termos:

[...]

Corrobora a afirmação o fato de que o art.149 do mesmo diploma normativo elenca expressamente as hipóteses de revisão de ofício do lançamento.

Nesse contexto, do que foi até o presente momento apreciado, já há fundamento hábil a sustentar a nulidade de pleno direito do lançamento. E não se tratando de nulidade meramente formal, para que houvesse a cobrança do suposto crédito tributário, deveria haver novo lançamento de ofício, desde que observado o novo prazo decadencial.

Observe-se que se caminhássemos adiante na análise dos vícios do lançamento, outras questões viriam à baila, como a metodologia do levantamento, que não trouxe parâmetros claros para se verificar se os preços de referência seriam de mercadorias da mesma espécie dos produtos fabricados pela Recorrente , nos termos do AD CST nº 5/82.

[...]

Contra a decisão de provimento do recurso voluntário, ratificada pelo Acórdão nº 3201-001.935 que rejeitou os embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, esta insurgiu-se por meio de recurso especial suscitando divergência quanto à existência de nulidade na autuação e a natureza do vício.

Para comprovação do dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nºs: (a) 204-01.231, alegando ausência de nulidade pois o vício no lançamento, se existente, não teria ocasionado prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório pela Contribuinte; (b) 1302-001.364, embasando argumento de que o recálculo do crédito tributário a favor do Contribuinte, não enseja a nulidade do auto de infração por mudança do critério jurídico inicialmente adotado; e (c) 3403-002.987, para demonstrar ser o vício por mudança de critério jurídico de natureza formal.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

(a) com relação ao acórdão nº 204-01.231, foi considerada como não comprovada a divergência jurisprudencial por ausência de identidade entre os arestos confrontados. Isso porque "*[...] seguindo o entendimento do acórdão paradigma, não caberia a anulação do lançamento quando não restou configurado o efetivo e concreto prejuízo à defesa. Entretanto, o fundamento da decisão recorrida foi outra matéria: a suposta mudança de critério jurídico do lançamento.*"

(b) com base nos acórdãos paradigmas n.ºs 1302-001.364 e 3403-002.987, que tratam da natureza do vício do auto de infração pela mudança de critério jurídico no lançamento, foi acolhida a alegação de dissenso interpretativo.

Ocorre que, com a devida vênia, o recurso especial da Fazenda Nacional não merece ter seguimento, pois embora os acórdãos paradigmas n.ºs 1302-001.364 e 3403-002.987 não tratam de situações fáticas similares a dos presentes autos, pois:

(a) no acórdão n.º 1302-001.364, tratou-se de hipótese de mero recálculo de valores objeto do lançamento, consistindo em simples operação aritmética após terem sido analisados novos documentos, ao contrário dos presentes autos, em que houve alteração do próprio método da realização dos cálculos, na forma enfatizada pela decisão recorrida;

(b) já o acórdão n.º 3403-002.987 refere-se à ocorrência de nulidade do auto de infração por vício de ordem formal, no entanto, tendo ocorrido naquele caso descrição incorreta no fato motivador do lançamento pois, em momento posterior, foi comprovado pelo Contribuinte a existência de processo judicial informado em DCTF, o que teria sido o motivador do lançamento. Além disso, deu-se o embasamento nos requisitos formais estipulados no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e no art. 142 do CTN, não havendo sequer menção e/ou debate acerca do art. 146 do CTN.

Também com relação a este segundo paradigma, diversa é a hipótese dos autos, em que houve equívoco na metodologia utilizada pela Fiscalização para a lavratura da autuação, sendo posteriormente modificada em diligência solicitada em sede de julgamento de impugnação.

Com as vênicas que são devidas à posição contrária, que inclusive prevaleceu no julgamento pelo Colegiado, não há, portanto, dissenso de interpretação a ensejar a admissibilidade do recurso especial.

Ultrapassada a admissibilidade do apelo especial da Fazenda Nacional, no mérito, decidiu a Egrégia 3ª Turma da CSRF pela existência de nulidade do auto de infração, em razão da alteração de critério jurídico do lançamento, caracterizada como vício de ordem material, entendimento do qual se compartilha.

A relevância de se distinguir se o vício que maculou o lançamento é de ordem formal ou material está no fato de o Código Tributário Nacional - CTN prolongar o prazo de decadência para que seja constituído o crédito tributário quando se reconhece a existência do vício formal, conforme inteligência do seu art. 173, inciso II.

O vício formal pode ser entendido como aquele que atinge o procedimento e, não raro, pode ser sanado sem a necessidade de anulação do ato de lançamento original, podendo ser corrigido pela própria autoridade julgadora. Assim, estar-se-á diante de vício formal quando defeituoso(s) algum(ns) do(s) pressuposto(s) de formação do ato administrativo, a saber: (a) o agente competente; (b) o procedimento estabelecido na norma para a sua constituição e (c) o motivo do ato.

O vício material, por sua vez, por macular a substância do lançamento, norma individual e concreta, prejudica a validade da obrigação tributária, sendo imprescindível nesses casos a realização de um novo ato administrativo de lançamento. Portanto, o vício material é a ilicitude nos elementos da estrutura normativa do ato: (a) o fato jurídico-tributário; e (b) a

relação jurídica tributária da regra-matriz de incidência tributária, ambos componentes internos do ato administrativo. Nessa hipótese, há equívoco, no momento da realização do lançamento, na análise das condições legais para a exigência do tributo ou constituição do crédito tributário.

Constatada a nulidade da autuação pela ocorrência de vício material, em virtude de alteração posterior de critério jurídico do lançamento, por ter sido inicialmente utilizada a metodologia equivocada de cálculo do crédito tributário, caberá à Administração Tributária sanar o equívoco mediante novo lançamento, sem o defeito apontado, desde que não tenha decaído o direito de fazê-lo. A decretação de nulidade do lançamento por **vício material** não suspende ou interrompe o prazo decadencial para outro lançamento, pois não aplicável a disposição contida no art. 173, inciso II do CTN.

Portanto, incontestemente nos presentes autos a existência de vício material que tornou nulo o auto de infração lavrado pela Administração Tributária, por alteração posterior de critério jurídico consistente na metodologia de cálculo do crédito tributário devido.

Com base nessas considerações, divergi do nobre Relator na admissibilidade, não conhecendo do recurso especial e, vencida, o acompanhei no mérito para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, reconhecendo a nulidade do auto de infração por vício material.

É o voto.

(assinado digitalmente)
Vanessa Marini Cecconello