



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

Processo nº 19515.721909/2012-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.599 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria IPI
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2008

IPI. CÁLCULO PELA ALÍQUOTA MÉDIA IMPROCEDÊNCIA.

Não cabe aplicar o arbitramento de alíquota do IPI pelo valor médio, por falta de previsão legal.

Outrossim, fere-se o princípio da seletividade insculpido no art.153, inciso IV, da Constituição Federal.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por vício material. Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Daniel Souza Santiago da Silva, OAB/SP nº 194.504. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido.

Assinado digitalmente

IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA- Presidente.

Assinado digitalmente

TATIANA MIDORI MIGIYAMA - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Presidente), Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama (Relatora).

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por TATIANA MIDORI MIGIYAMA, Assinado digitalmente em 06/04/2

015 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 31/03/2015 por TATIANA MID

ORI MIGIYAMA

Impresso em 06/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de recurso voluntário interposto por COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO contra Acórdão nº 14-44.137, proferido pela 12ª Turma da DRJ/RPO, que, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida, a qual transcrevo a seguir:

“Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, foi lavrado o auto de infração às fls. 407/408, em 13/09/2012, para exigir R\$ 61.121,15 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 28.342,21 de juros de mora calculados até 31/08/2012 e R\$ 145.248,36 de multa regulamentar, o que representa o crédito tributário consolidado de R\$ 234.711,72.

Segundo a descrição dos fatos, às fls. 409/413, que remete ao termo de verificação de infração às fls. 380/389, o estabelecimento, equiparado a industrial, deu saída a produtos sem o lançamento do imposto.

Sendo a fiscalizada um centro de distribuição, trata-se da saída no mercado interno de mercadorias de procedência estrangeira para outros estabelecimentos da mesma firma ou estabelecimentos para os quais há caracterização de interdependência, sendo o valor tributável mínimo previsto no RIPI/2010, art. 195, I e II, e sendo o arbitramento do valor tributável previsto no art. 197.

Foi feito o arbitramento a partir de informações prestadas na DIPJ (fls. 58/369), pelo lucro bruto e giro de estoque médio (2/3 das mercadorias saídas no próprio mês e 1/3 delas saídas no mês subsequente), conforme o procedimento minuciosamente narrado nos tópicos 31 a 50 do termo de verificação de infração (fls. 385/388), à compulsão na reprodução integral a seguir:

“F - LEVANTAMENTOS E AUDITORIAS PARA DETERMINAÇÃO DO CREDITO TRIBUTARIO

31. Inicialmente, analisamos os documentos fiscais e contábeis da empresa e as informações que constam nos sistemas da RFB, referentes ao ano de 2007 e 2008, com o fito de determinar os valores de IPI eventualmente devidos e não recolhidos ou declarados.

32. Assim, levantamos todas as importações realizadas pelo estabelecimento fiscalizado da empresa nos anos em comento, segregamos aquelas que sofrem incidência do IPI na saída e possuem alíquota diferente de zero. Essas importações passaram a ser nosso objeto de trabalho e a que nos referiremos a partir daqui.

33. Da análise dessas importações e verificação da descrição que corresponde ao NCM dessas mercadorias e ainda das descrições constantes nos arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte, constatamos que não há elementos que permitam identificá-los perfeitamente como um produto específico. O Ato Declaratório Normativo da SRF, ADN CST 5, de 04/05/82, define:

"... o termo produto...indica uma mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, se houver..."

34. Além disso, como se pode observar nas descrições dos códigos NCM, constantes do anexo referido no item 12 acima, trata-se de mercadorias que, pela sua natureza, possuem uma diversidade enorme na quantidade e qualidade dos insumos presentes na sua composição, além de outras variáveis importantes na definição de preços, tais como: procedência, origem, data de vencimento, relação de interdependência com o fornecedor entre outros.

35. Por outro lado, nos registros de que trata o Sintegra, apresentados pelo contribuinte, não é possível identificar e segregar, com exatidão e exaustão, nas operações de saída de mercadorias, todas aquelas que deveriam sofrer incidência do IPI, embora pode-se concluir inequivocamente que houve saídas de bens de origem estrangeira. Tampouco é possível verificar correspondência com os itens das importações descritas no item 32.

36. Pelo exposto nos itens 33 a 35, verifica-se a impossibilidade de caracterizar, com os elementos disponíveis, a fungibilidade das mercadorias sob análise, fato que exclui a aplicação do inciso I do art. 195 do RIPI na determinação do Valor Tributável Mínimo (item 28 acima).

37. Pela impossibilidade de aplicação do inciso I do art. 195 do RIPI na determinação do Valor Tributável Mínimo, foi expedida a intimação descrita no item 12 com o objetivo de apurar os preços médios mensais de venda ao consumidor, com o fito de buscar a aplicação do Inciso II do art. 195 do RIPI.

Ressaltamos mais uma vez que a ação fiscal é em face de estabelecimento da empresa Identificada em epígrafe, que tem como propósito operacional a aquisição de mercadorias no mercado interno e externo, armazená-las e distribuí-las a outros estabelecimentos da mesma empresa ou de outras com relação de interdependência, que atuam exclusivamente no comércio varejista.

38. Como já relatado no item 13 acima, a empresa não logrou êxito em atender ao solicitado e apresentou alegações que corroboram a conclusão deste procedimento fiscal, exarada no item 36, emanada das razões expostas nos itens 33 a 35.

39. Dessa forma, considerando as constatações descritas nos itens anteriores e seguindo a seqüência determinada pelo RIPI para a obtenção do Valor Tributável, restou à Fiscalização o arbitramento desse valor, como forma de preservação do princípio constitucional da igualdade tributária. Não é admissível a determinado contribuinte abster-se do pagamento do imposto devido, tendo sido notória e comprovada a ocorrência dos fatos geradores, pelo simples motivo de haver dificuldades na obtenção dos elementos necessários ao lançamento, e é por essa razão, dentre outras, que a lei autoriza o arbitramento.

40. Assim, não há que falar-se em arbitramento do fato gerador. As circunstâncias de sua ocorrência, quando desconhecidas, poderão tão somente ser presumidas. A ocorrência do fato gerador é indiscutível, entretanto, o momento de sua ocorrência será presumido, conforme descrito mais adiante. Por outro lado, o arbitramento refere-se apenas ao conseqüente da norma individual e concreta, enquanto procedimento que busca a apuração da base de cálculo e outros elementos necessários à apuração do tributo devido com a ocorrência do fato gerador. Tal faculdade de arbitrar, lembra Souto Maior Borges, "não se confunde com a pura e simples arbitrariedade, incompatível com os critérios que presidem a atuação dos órgãos da Administração Fazendária.", sendo certo que o sujeito passivo poderá contestar o arbitramento e realizar avaliação contraditória tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial.

41. Para melhor ilustrar, destacamos algumas ementas de julgados administrativos e judiciais a seguir:

ARBITRAMENTO - (Ac. nº 202-06912, de 16/06/94, da 2ª Cam. Do 2º CC – DO de 06/04/95, pg. 4874) - Não tendo o contribuinte logrado provar fato concreto para alterar o lançamento, prevalece o critério utilizado no arbitramento, quando afeiçãoado à legislação e utilização de critérios razoáveis à vista das condições em que se encontrava a escrituração.

BASE DE CÁLCULO - VENDAS PARA INTERDEPENDENTE - (Ac. 201-64983/88 - da 1ª Câmara do 2º CC - unânime). O valor tributável mínimo é o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente ou, na sua falta, o custo de fabricação acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, lucro e demais parcelas adicionadas ao preço da operação.

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) – VALOR TRIBUTÁVEL - ARBITRAMENTO - CRITÉRIOS A SEREM ADOTADOS - DIFERENÇA EM ESTOQUE DE MATÉRIA-PRIMA - RAZOABILIDADE. - (AC

21877 MG 95.01.21877-5 - Relator: JUIZ OSMAR TOGNOLO Julgamento: 15/12/1998-Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA-Publicação: 09/04/1999 DJ p 162

Ementa

1. Conquanto previsto no Código Tributário Nacional e no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), o arbitramento, como forma de apuração do valor tributável, em caso de omissão do contribuinte, não significa arbitrariedade, devendo situar-se nos limites do razoável.

2. Constatada diferença de matéria-prima em estoque, deverá ela ser considerada no cálculo do tributo que, em princípio, teria sido sonegado.

3. Apelação a que se dá provimento.

42. Isto posto, e buscando sempre alcançar no modelo construído a forma mais justa, razoável e próxima dos fatos, recorremos às informações prestadas pelo próprio contribuinte acerca da mensuração de suas operações comerciais. Dessa forma, com o intuito de preservar os preceitos emanados no caput do art. 197, seu parágrafo segundo e inciso I do parágrafo único do art. 196, todos do RIPI, apuramos, a partir das informações prestadas em DIPJ, o lucro bruto (margem bruta) nos períodos de apuração, conforme Planilha (A) anexa. A utilização do lucro bruto deve ser considerada como razoável para a determinação do valor tributável das saídas, visto que o IPI incide sobre o valor total das notas fiscais de saída.

43. Para a determinação do momento de ocorrência dos fatos geradores, apuramos suas importações mês a mês nos períodos sob exame, pressupomos que tais mercadorias, em média, deram saída do estabelecimento segundo o giro de estoque médio, calculado a partir de informações extraídas das DIPJs apresentadas, conforme detalhado na Planilha (B). Assim, encontramos o giro médio de cerca de 45 dias, o que equivale dizer que 2/3 das mercadorias deram saída no próprio mês e 1/3 no mês subsequente.

44. Ainda em relação à determinação do valor tributável verificamos, dentre as mercadorias de que se trata, a ocorrência de duas formas distintas na quantificação do imposto, conforme a classificação fiscal NCM atribuída, diferenciadas pela forma de aplicação das alíquotas:

- alíquotas "ad valorem", onde o tributo é calculado [sic] na proporcionalidade do valor da mercadoria tributada, ou seja, exprimem-se em percentuais aplicados à base de cálculo;

• *alíquotas específicas, onde o tributo é calculado na proporcionalidade da quantidade da mercadoria tributada, que exprime-se como um valor em moeda corrente por unidade de medida padronizada para tal mercadoria.*

45. Nesse sentido, parte das mercadorias enquadram-se nas classificações NCM cujas notas complementares dispõe:

Nota Complementar (NC) da TIPI NC (17-1) Nos termos do disposto na alínea "b" do §2º do art. 1º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, com suas posteriores alterações, as saídas dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial dos produtos classificados no Código 1704.90.10, ficam sujeitas ao imposto de nove centavos por quilograma do produto.

Nota Complementar (NC) da TIPI NC (18-1) Nos termos do disposto na alínea "b" do §22 do art. 1º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, com suas posteriores alterações, as saídas dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial dos produtos classificados nas subposições 1806.31, 1806.32 e 1806.90 (exceto "Ex - 01"), acondicionados em embalagens para consumo inferior a dois quilogramas, ficam sujeitas ao imposto de nove centavos por quilograma do produto.

46. Dessa forma, sub-dividimos as apurações em dois blocos distintos:

• *apuração dos tributos a partir das importações de mercadorias tributadas com alíquotas "ad valorem", onde a aplicação das premissas descritas no item 42, implicam a aplicação de alíquotas "ad valorem" médias mensais nas saídas, resultando em tributo a recolher igual a diferença entre calculado na saída (débitos) e na entrada (créditos);*

• *apuração dos tributos a partir das importações de mercadorias tributadas com alíquotas específicas, fato que não implica tributo a recolher visto que as quantidades de produtos entrados e saídos ao longo do período se equivalem, resultando em valores iguais na entrada e na saída (nove centavos por quilo, conforme Notas Complementares acima).*

47. Deve-se atentar que mesmo não havendo apuração de tributo a pagar na saída, nas situações de aplicação de alíquota específica, haverá a incidência da multa de ofício por falta de destaque de IPI, explicitada no item 30, que será apurada na mesma forma da apuração das multas de ofício aplicadas nas mercadorias sujeitas à alíquotas "ad valorem".

48. Desse modo, para determinar o valor dos tributos devidos na saída de mercadorias sujeitas a alíquotas "ad valorem", apuramos as importações pertinentes, base de cálculo e valor do IPI vinculado e calculamos as alíquotas

médias mensais do IPI (Planilha I). Em seguida, aplicamos essas alíquotas médias mensais "ad valorem" sobre o valor total de saída presumida no mês, conforme item 43, cujo resultado é equivalente ao mesmo valor de débito de IPI, se calculado utilizando-se diferentes alíquotas para cada mercadoria e NCM, conforme demonstrado matematicamente no anexo "Demonstração da Equivalência do Cálculo do IPI". Para isso elaboramos a Planilha (III).

49. Como já vimos no item 46, as mercadorias sujeitas às alíquotas específicas não resultam em tributo a pagar, porém apuramos o valor que deveria ter sido destacado pelo contribuinte na saída, pois serve de base de cálculo da multa de ofício de que trata o item 30. Para tal, foi elaborada a Planilha (IV).

50. Abaixo detalhamos as Planilhas (III) e (IV), onde consolidamos todos os elementos necessários ao lançamento, conforme apuração exaustivamente descrita anteriormente, onde resumidamente apontamos mensalmente:

- (1) Base de Cálculo do IPI vinculado, extraído do Siscomex Importação;*
- (2) Fator da Margem Bruta, calculado conforme Planilha (A), com informações extraídas das DIPJs;*
- (3) Valor Tributável das Mercadorias Entradas no Mês, decorrente da multiplicação (1) x (2);*
- (4) Giro Médio do Estoque, calculado conforme Planilha (B), com informações extraídas das DIPJs;*
- (5) Saída do Estabelecimento das Mercadorias Entradas no Mês, obtido pelo rateio decorrente do giro médio do estoque conforme frações definidas no item 43;*
- (6) Alíquota Média Mensal do IPI, calculada conforme Planilha (I) (para as alíquotas "ad valorem");*
- (7) Débito do IPI: para as alíquotas "ad valorem" obtido pela aplicação da alíquota média mensal sobre o valor de saída das mercadorias entradas no estabelecimento no mesmo mês. Para as alíquotas específicas, obtida pela aplicação do giro de estoque sobre o IPI vinculado pago no mês (4) X (9);*
- (8) Saída do Estabelecimento do Saldo das Mercadorias entradas no mês anterior, obtido pelo rateio decorrente do giro médio do estoque conforme frações definidas no item 43;*
- (9) Alíquota Média Mensal do IPI das Mercadorias Entradas no Mês anterior, calculada conforme Planilha (I) (para as alíquotas "ad valorem");*
- (10) Débito do IPI, obtido pela aplicação da alíquota média mensal do mês anterior aplicada sobre o valor das mercadorias saídas do estabelecimento que*

entraram no mês anterior (8) x (9). Para as alíquotas específicas, obtida pela aplicação do giro de estoque sobre o IPI vinculado pago no mês anterior (4) x (9);

(11) Débito Total do IPI no Mês, obtido pela soma (7) + (10);

(12) Valor do IPI Vinculado Pago (Créditos no Mês), extraídos do Siscomex Importação;

(13) Valor do IPI Lançamento no Mês, obtido pela subtração (11) - (12) para alíquotas "ad valorem" e zero para alíquotas específicas;

(14) Multa de Ofício (falta de destaque do IPI), calculada pelo produto (11) x 75%, conforme estipulado no item 30".

A multa de ofício por falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na nota fiscal de saída tem supedâneo no RIPI/2010, art. 569, caput.

Na peça impositiva a multa de ofício, referida como regulamentar às fls. 407 e 411, foi aplicada de forma isolada, conforme o demonstrativo às fls. 405 e 406.

Regularmente cientificado da peça acusativa em 14/09/2012 por meio de procurador, apresentou o sujeito passivo a impugnação às fls. 421/445 (sem data de protocolo indicada), subscrita pelos patronos da pessoa jurídica qualificados nos instrumentos de mandato às fls. 448 e 449, e recepcionada pelo órgão preparador.

Argumentação aduzida:

1) Preliminarmente, com a ciência do auto de infração em setembro de 2012, ocorreu a decadência para os valores devidos no período de fevereiro a agosto de 2007, sendo o IPI sujeito ao lançamento por homologação e o prazo de cinco anos fixado pelo CTN, art. 150, § 4º;

2) No mérito, com base em farta doutrina e jurisprudência, não há incidência do imposto nas saídas de mercadorias importadas do estabelecimento industrial, pois inexistente operação de industrialização entre o desembaraço aduaneiro e as saídas no mercado interno, sendo improcedente a exigência fiscal, que deve ser cancelada;

3) Ainda que fosse mantida a exigência fiscal, há erro no cálculo da multa de 75% sobre o total do débito, sem a consideração dos créditos (IPI vinculado à importação), sendo a multa correta calculada na planilha inserta à fl. 442 (item 69) no montante de R\$ 45.840,86;

4) A metodologia para a apuração do IPI, com a adoção de do valor médio dos produtos, é equivocada, tendo sido contrariadas as disposições do RIPI/2010, art. 195, I, e o Parecer Normativo CST nº 44/81 e o Ato Declaratório CST nº 52/82; houve utilização de alíquota média mensal, em desacordo com o RIPI/2010, art. 189; a autoridade fiscal presumiu os momentos das importações dos produtos;

5) É indevida a exigência de taxa Selic calculada sobre multa de ofício.

Por fim, requer que a impugnação seja recebida e acolhida integralmente, com o cancelamento total da exigência fiscal e arquivamento do processo administrativo.”

A DRJ, por unanimidade, negou provimento à impugnação para manter integralmente o lançamento objeto da presente lide.

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2008

SAÍDAS NO MERCADO INTERNO DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL.

FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

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

SAÍDAS NO MERCADO INTERNO DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. ARBITRAMENTO DO VALOR TRIBUTÁVEL. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.

Na impossibilidade de aferição do valor tributável mínimo, sendo omissa e insuficiente a documentação fiscal expedida pelo sujeito passivo, há previsão legal para o arbitramento do valor tributável nas operações de saída no mercado interno de produtos de procedência estrangeira.

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSTO NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITOS.

Ainda que haja créditos do imposto a ser considerados, incide a multa de ofício sobre o montante integral do imposto não lançado nas notas fiscais de saída: é a multa de ofício proporcional ao imposto não lançado com cobertura de créditos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2007

DECADÊNCIA.

A contagem do prazo quinquenal de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na hipótese de falta de antecipação de pagamento.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido”

Cientificado do referido acórdão em 30 de setembro de 2013, a Companhia Brasileira de Distribuição apresentou recurso voluntário em 30 de outubro de 2013, pleiteando a reforma do *decisum* e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 30 de setembro de 2013, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário – apresentando a recorrente recurso voluntário em 30 de outubro de 2013.

Depreendendo-se da análise do recurso voluntário, vê-se que o cerne da lide envolve a lavratura de Auto de Infração com a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescidos de juros de mora e multa regulamentar, relativo a vendas efetuadas de mercadorias importadas no período de 2007 a 2008.

Em respeito às alegações trazidas pela recorrente, passo a discorrê-las a seguir.

Quanto à alegação de decadência do Direito à Constituição do Crédito Tributário, relativamente ao período de fevereiro a agosto de 2007, aduz a recorrente que:

- O Auto de Infração, que efetivou o lançamento, foi lavrado em 14.9.2012 – após o decurso do prazo decadencial de 5 anos a contar da ocorrência dos fatos geradores atinentes aos meses de competência ~~fevereiro a agosto de 2007~~, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

- O IPI é imposto cujo lançamento se dá por homologação, portanto, sujeito à regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN;
- Contudo a SDRJ entende que, para aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, seria indispensável ao contribuinte adotar medidas preparatórias, inclusive com o pagamento;
- Ocorre que não se pode olvidar que a recorrente, conforme restará demonstrado não é contribuinte do IPI nas operações de saída de suas mercadorias e, por esse motivo, não procedeu ao lançamento e tampouco realizou o recolhimento do imposto nos termos supostamente devido;
- Para fins de contagem do prazo decadencial, o termo inicial disposto no art. 173 do CTN para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente é aplicado para os casos em que haja dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte.

Continuando, especificamente à alegação de nulidade do lançamento, traz a recorrente que:

- O auditor fiscal deixou de adotar a regra ditada pelo inciso I, do art. 195, do RIPI, para aferição do valor mínimo tributável arbitrando de formas abstrata e díspar o valor médio dos produtos autuados, agindo, inclusive, contrariamente ao disposto no Parecer normativo CST 44/81, bem como no Ato Declaratório CST nº 05/82;
- Uma vez que a legislação define que valor tributável mínimo para efeito do cálculo do IPI se dará mediante a obtenção do preço médio corrente no mercado atacadista da praça do remetente de cada produto, não há dúvidas quanto ao equívoco do levantamento efetuado pela fiscalização para determinação do crédito tributário consubstanciado e indevidamente exigido do estabelecimento da recorrente por meio da lavratura da autuação e tela;
- No presente caso, foi utilizada para esse cômputo, a margem bruta que é a margem de venda no varejo, nos períodos de apuração fiscalizados, margem esta estranha às operações realizadas pelo estabelecimento de

- Não é o estabelecimento autuado quem realiza operações de venda no varejo; o estabelecimento da recorrente realiza a distribuição das mercadorias, a qual se dá por meio de operações de venda no atacado entre empresas do mesmo grupo econômico e de transferências;
- A recorrente por atuar no comércio varejista de mercadorias em geral, trabalha com uma gama de produtos e cada produto possui classificação específica de acordo com a TIPI;
- Possui alíquota específica a qual deve ser aplicada para determinação do imposto supostamente devido, qualquer que seja a modalidade de lançamento adotada;
- A aplicação de alíquota média sobre um grupo genérico de produtos distorce o quantum supostamente devido pela recorrente;
- Para demonstrar essa distorção, elabora a recorrente quadro:

Aplicação de Alíquotas Individualizadas				
Qtde Produtos	Valor	Valor Final	Alíquota IPI (Alíquotas individualizadas)	Devido
10.000	R\$ 100,00	R\$ 1.000.000,00	8%	R\$ 80.000,00
500	R\$ 100,00	R\$ 50.000,00	10%	R\$ 5.000,00
100	R\$ 100,00	R\$ 10.000,00	12%	R\$ 1.200,00
			Total	R\$ 86.200,00

Aplicação de Alíquota Média				
Qtde Produtos	Valor	Valor Final	Alíquota IPI (Alíquota Média)	Devido
10.000	R\$ 100,00	R\$ 1.000.000,00	10,0%	R\$ 100.000,00
500	R\$ 100,00	R\$ 50.000,00	10,0%	R\$ 5.000,00
100	R\$ 100,00	R\$ 10.000,00	10,0%	R\$ 1.000,00
			Total	R\$ 106.000,00

assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
assinado digitalmente em 30/10/2013 por MARIA DO CARMO PINHEIRO

- Conforme ditado pelos arts. 142 e 148 do CTN, a fiscalização pode apenas e em casos específicos em que fique constatada a impossibilidade de apurar o valor do bem ou produto, arbitrar o valor ou preço, isto é, base de cálculo do imposto, não lhe sendo jamais autorizado a arbitrar as alíquotas aplicáveis;
- Tal arbitramento somente poderia ter sido realizada diante de efetiva recusa de atendimento á fiscalização e no caso em que,

concomitantemente, não houvesse outros meios para apuração das bases de cálculo;

- A documentação apresentada em resposta aos Termos de Fiscalização relacionava as saídas no seu estabelecimento, de mercadorias de origem estrangeira de importação direta, de importação por empresa controladora, controlada ou coligada ou adquirida no mercado nacional, indicando os diversos dados para cada item das respectivas notas fiscais – datas de saídas – o que não justifica a adoção desse critério temporal para suposta incidência do aludido imposto.

Quanto ao mérito, em síntese, traz a recorrente que:

- O IPI, instituído pela Lei 4.502/64 e regulamentado pelo Decreto 7.212/2010 incide sobre os produtos industrializados nacionais e estrangeiros;
- De acordo com o art. 153 da CF/88, a hipótese de incidência do IPI reside no fato de alguém dar saída a produtos industrializados, mediante a celebração de um negócio jurídico de transferência de posse ou propriedade – contrato de compra e venda;
- Conforme incisos do art. 46 do CTN, o IPI tem como fato gerador, alternativamente: (i) o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados de procedência estrangeira; (ii) a saída de produtos industrializados de estabelecimento de importador, de industrial, de comerciante ou de arrematante e (iii) a sua arrematação de produtos industrializados, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão;
- Não faz sentido equiparar o contribuinte industrial referido no inciso II do art. 51 do CTN, ao comerciante que, tendo importado determinada mercadoria sujeita ao IPI a transfira ou revenda para pessoa que não seja estabelecimento industrial – como ocorre exatamente o caso da recorrente;

- Os estabelecimentos comerciante não exercem qualquer atividade industrial, nem mesmo praticam qualquer ato relacionado ao processo de industrialização;
- Apenas transferiu ou revendeu os produtos importados, não sendo legítima sua equiparação a estabelecimento industrial de pessoas que não tem qualquer papel no processo produtivo.

Ademais, relativamente à sustentação de insubsistência dos valores exigidos à título de multa de ofício, bem como à aplicação da Selic sobre a multa de ofício, insurge a recorrente que:

- A multa de ofício de 75% foi calculada de forma totalmente equivocada – qual seja, sobre o montante total do débito, e não sobre o valor do imposto que efetivamente deixou de ser recolhido;
- Caso devida a multa, esta seria de R\$ 45.840,86, e não R\$ 145.245,35;
- Ainda que se entenda que a multa aplicada tenha por objetivo penalizar a infração cometida pelo contribuinte pela simples interrupção da cadeia produtiva, a recorrente é um Centro de Distribuição integrante de uma rede varejista que, por sua vez, não é contribuinte do IPI nas operações subsequentes;
- Não ser aplicável a Selic sobre Multa de Ofício, por, entre outros, afrontar o disposto no art. 161 do CTN, colacionando no final de seu recurso alguns julgados.

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 3201-001.753 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, expresse 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 RIPI 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.

Vejamos. 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.

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.

Assinado digitalmente

Tatiana Midori Migiyama