



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.720829/2011-93
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-010.298 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrentes PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2008

SIMULAÇÃO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, mediante fraude, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. É devida a multa de 150%, definida nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, quando caracterizado o evidente intuito de fraude.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. Nos casos em que há pagamento antecipado do imposto, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Não havendo pagamento antecipado ou constatados o dolo, a fraude ou a simulação, a contagem do prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

IPI. LOCAÇÃO DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO MOBILIZADO. FATO GERADOR DO IPI. OCORRÊNCIA.

Nos casos de locação de produtos, constitui fato gerador do IPI a primeira saída do estabelecimento de acordo com o disposto no artigo 37, II, “a”, do RIPI/2002.

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ANTES DO PRAZO DE CINCO ANOS.

É devido o imposto na saída a qualquer título, de produto importado e incorporado ao ativo permanente, antes do prazo de cinco anos contado a partir da incorporação ao ativo permanente da empresa.

PRODUTO INCORPORADO AO ATIVO FIXO. DESAFETAÇÃO ANTES DE CINCO ANOS. INCIDÊNCIA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Com a incidência do IPI na hipótese de estabelecimento que o importou para uso no ativo fixo e que a ele tenha dado saída antes de cinco anos da incorporação do bem, por via de consequência, na ocasião da respectiva saída, haverá direito de crédito quanto ao imposto pago na época da entrada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso de Ofício, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade (relator), Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe negavam provimento, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, e, quanto ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, em (i) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento em razão de suas incongruências e (ii) conhecer de ofício, por envolver matéria de ordem pública, e rejeitar a alegação preliminar de nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo, relativamente aos veículos importados pelas filiais da Recorrente; (II) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência parcial, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Tatiana Josefovicz Belisário, que davam provimento nesse item, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes; e, (III) no mérito, por maioria de votos, (i) em dar parcial provimento ao recurso para reconhecer o direito ao crédito do IPI somente em relação às operações de importação praticadas pela Matriz (autuada), devendo a Unidade de Origem realizar o levantamento dos créditos pertinentes, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ana Paula Pedrosa Giglio e Márcio Robson Costa, que negavam provimento nesse item. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisário dava provimento em maior extensão para admitir, também, o reconhecimento do direito à reapuração dos créditos decorrentes das importações realizadas pela filial.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3201-010.298 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.720829/2011-93

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Em julgamento o auto de infração de fls.4144/4213, que exige da contribuinte o montante de R\$ 127.012.319,16.

A razão de existência pode ser assim resumida:

Inicialmente vale ressaltar que esta análise restringiu-se aos P.A's 01/2006 a 06/2008 tendo em vista que os P.A's 01/2005 a 12/2005 já foram objeto de autuação através do Processo Administrativo nº 17883.000328/2010-11.

Para a realização do presente trabalho, face ao grande volume de veículos envolvidos, a auditoria realizada foi consubstanciada nos arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte, juntamente com os Livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do IPI, assim como através da análise das Notas Fiscais de saídas, entradas e contratos de locação.

Em 20/08/2008 foi desencadeada fiscalização no contribuinte motivada pelas informações recebidas do Escritório de Pesquisa e Investigação - 9a. Região Fiscal, dando indicações de que estaria ocorrendo algum tipo de operação irregular quanto à venda de veículos novos, especialmente o modelo Peugeot 407, inclusive com a participação de terceiros como concessionárias.

DOS FATOS APURADOS PELO ESPEI/09

Vários veículos da marca Peugeot modelos 407 sedan e SW, fabricados na França, foram importados pela subsidiária da fábrica PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA (CNPJ 67.405.936/0004-16 da filial importadora e CNPJ 67.405.936/0001-73 da matriz estabelecida na Av. Renato Monteiro, s/nº, parte, Polo Urbo Agro Industrial, Porto Real - RJ);

Em seguida, na sua maioria, estes veículos importados foram contabilizados como integrantes do ativo imobilizado da própria indústria importadora, em operação atípica do ponto de vista comercial, pelo número expressivo de veículos que foram incorporados em relação ao menor número de veículos que seguiram seu curso de comercialização segundo padrões normais para o mercado brasileiro (em tese para a fábrica não debitar-se do IPI que seria devido na comercialização do bem no mercado nacional, pela equiparação de importador a estabelecimento industrial);

Tais específicos lotes de veículos, contabilmente incorporados ao patrimônio da indústria, foram então emplacados em primeiro emplacamento no município sede da empresa (Porto Real), através da apresentação ao DETRAN-RJ de Notas Fiscais de emissão da indústria, descrevendo-se serem bens a integrar o ativo imobilizado da mesma, assim, sem destaque do IPI. Qualquer venda posterior a terceiros somente não mais seria devido o IPI não lançado na entrada, se tal operação ocorresse após 5 (cinco) anos desta entrada;

Provavelmente muitos ou quase a totalidade dos veículos enquadrados nestas operações contabilizadas como se fossem destinadas à incorporação, imediatamente, foram sendo, pela fábrica, disponibilizados para operações de oferta e de venda a consumidor final em concessionárias optantes ou participantes deste tipo de esquema, em tese fraudulento, uma delas ao que se comprovou ser a OPECAR VEÍCULOS LTDA, CNPJ 05.793.769/0001-28;

Assim, deduz-se que, após as negociações com o consumidor final, ou enquanto estas já ocorriam em relação a determinados veículos, os mesmos foram sendo enviados pela fábrica àquelas concessionárias participantes (ou que se dispuseram a participar deste esquema em tese fraudulento), acobertando-se a operação - segundo os poucos dados obtidos em alguns Detrans - ao que consta,

de Notas Fiscais de saída de emissão da fábrica, referindo-se a "venda de bem do ativo imobilizado", destinado a determinadas concessionárias;

Observou-se de interesse para a investigação e fiscalização, em relação a estas Notas Fiscais de saída de emissão da PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS (obtidas em arquivos de Detrans), o seguinte:

inexistiu destaque do IPI, que seria devido na saída de um bem que foi importado e incorporado ao ativo imobilizado, antes de transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos de sua entrada; e pelos dados lançados nestas Notas Fiscais há uma fácil indução a erro a qualquer autoridade quando se observa que a Nota Fiscal estaria acobertando não a venda de um carro zero quilômetro (que na verdade era o que estava ocorrendo), mas sim um usado, pois já emplacado em nome da fábrica, com destaque desta informação no campo discriminação, denotando em tese em ato simulado por parte da indústria emitente.

Assim, na sequência, negociados os veículos, que de fato eram "zero quilômetro", num suposto conluio da fábrica e da concessionária intermediária com os clientes/compradores, sabedores de que o desconto era atípico e que não poderiam registrar momentaneamente os veículos em seus nomes, acordaram em contratar a comercialização do veículo, na confiança mútua regida por suposto contrato particular ideologicamente falso, o qual não se tem até o momento seu inteiro teor;

Releva, ainda, acrescentar que em uma rápida visualização verificou-se a grande possibilidade de que este esquema possa envolver outros modelos da própria Peugeot, assim como modelos da marca Citroen, já que pertencentes no Brasil à mesma subsidiária e, Com esta simulação, o esquema em tese perpetrado pela fábrica/importadora PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL com a conivência de concessionária e conluio do cliente/comprador estaria, além de falsidade ideológica e possível sonegação de tributos e contribuições estaduais e federais, praticando em tese concorrência desleal, por utilizar-se de ardil para dissimular a operação real de venda, gerando um razoável desconto que na verdade estaria sendo arcado apenas pelas Fazendas Públicas, em benefício de adquirente de um veículo de altíssimo padrão e valor agregado.

Mais uma vez vale ressaltar que os fatos acima descritos foram apurados pelo Escritório de Pesquisa e Investigação - 9a. Região Fiscal.

- DA ATIVIDADE E FORMA DE TRIBUTAÇÃO DA EMPRESA

A atividade do contribuinte é a importação, industrialização e comércio de veículos automotores, assim como suas peças e acessórios novos. Relevante registrar que a escrituração contábil rege-se pela Lei 6.404/76 e normas contábeis. A forma de apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos anos calendários da referida ação fiscal, foi o Lucro Real. Imperioso demonstrar que a contabilidade da empresa tem que seguir as normas contábeis e princípios fundamentais de contabilidade visto que um dos interessados nas informações nela registradas é o fisco. Tal informação é de suma importância visto que um dos propósitos da contabilidade é a demonstração de como são tratados os fatos e atos ocorridos, revelando decisões tomadas quanto aos registros contábeis. No caso em pauta, temos a contabilização de bens como ativo imobilizado, cuja composição do custo foram o preço do produto mais os impostos incidentes quando da aquisição, ICMS e IPI, e em alguns casos o II. Quando da venda, as contabilizações demonstraram claramente que os adquirentes dos veículos alienados suportaram a carga dos impostos visto que os mesmos compuseram o custo dos bens, influenciando também na receita não operacional que ficou à menor. Fazemos este esclarecimento para demonstrar que o IPI foi na realidade transferido ao consumidor final, onde, mais à frente, será determinante quanto ao critério adotado em relação a ter ou não ter direito o contribuinte a créditos do IPI.

DA HABITUALIDADE E DA INTENÇÃO

Conforme explanação feita anteriormente no levantamento realizado pela ESPEI, em relação aos veículos Peugeot 407, constatamos que o contribuinte utilizou-se do mesmo artifício em ativar e posteriormente vender outros modelos de veículos de forma reiterada e habitual (AC/2005 a AC/2008), em período inferior a cinco anos. Em alguns casos houve primeiramente a locação para posteriormente ocorrer a venda.

O porte da empresa, inclusive com assessoria de auditoria externa, o corpo qualificado de pessoas ligadas aos negócios desta, afastam a ideia de desconhecimento ou interpretação equivocada da lei que a nosso ver é muito clara em mencionar quando da ocorrência do fato gerador dos veículos tidos como imobilizados, produzidos ou importados, e saídos do estabelecimento em prazo inferior a cinco anos, sem o devido lançamento do IPI.

Constatamos que era prática do contribuinte em alocar veículos no ativo imobilizado e que, posteriormente, seriam alienados em prazo bem exíguo. Outros, antes da realização da venda, foram locados com a informação de outras saídas com suspensão, pois, quando das emissões das notas fiscais de remessa de veículos a título de locação, o contribuinte não destacou o IPI devido, anotando nos respectivos documentários fiscais como "SUSPENSÃO DO IPI CONF. ART. 40, INC XII, DO RIPI/98". Entretanto, afirmamos que o RIPI/98, instituído pelo Decreto no. 2.637, de 25 de junho de 1998, foi revogado pelo art. 524 do Decreto no. 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados. Ademais, o artigo suscitado refere-se a estabelecimentos, remetente e recebedor, da mesma firma, o que não foi o caso.

Note-se que os bens constantes das notas fiscais tidas como locação (automóveis) não foram utilizados em processo industrial posterior, não foram dirigidos a outro estabelecimento do contribuinte, estando assim os referidos bens sujeitos ao IPI quando da respectiva locação. Conforme análise dos contratos apresentados, constatamos que os veículos tidos como locados saíram com uma quilometragem baixa, 10 KM. Esta locação está sujeita ao pagamento do IPI, consoante o artigo 37 do RIPI/2002, inciso II, alínea "a", pois, não tratou de saída do produto subsequente à primeira saída, o que ensejaria a não ocorrência do fato gerador.

Registre-se a complexidade em se verificar e descobrir uma suspensão que era baseada em artigo totalmente à margem da real situação, descrita na nota fiscal, em um universo de milhares de documentos fiscais, haja vista que a empresa não comercializa só veículos e mantém filiais, podendo levar o trabalho de auditoria a imaginar que tais documentos poderiam sim tratar de transferência sujeitas, talvez, à suspensão, até porque a contabilidade e a DIPJ não revelaram receitas de locação de tais produtos, sendo que as mesmas foram inseridas na conta 70688500 - RECEITA SOBRE VENDA VEÍCULOS FROTA.

A escrituração nos livros fiscais de vendas dos bens como sendo isentos ou não tributáveis, quando na realidade eram tributáveis, a saída como locação de bens com capitulação legal totalmente inconcebível, a contabilização de locações como venda de bens, não revelando a correta classificação contábil, demonstraram a intenção de se ocultar a ocorrência de diversos fatos geradores, com informações falsas prestadas à Receita Federal do Brasil através das declarações do IRPJ e IPI, bem como emissão de documento fiscal ideologicamente falso, haja vista que a base legal da suspensão procurou ocultar a saída de veículos tidos como locados pela primeira vez que, em alguns casos, trataram-se de venda e não locação. Neste contexto verificamos uma sequência de atos demonstrando as irregularidades tais como: emissão de notas fiscais com informação em desacordo com o acontecimento real, como a suspensão do IPI na locação de veículos com base legal em total desacordo com

a realidade; contabilização de locação como venda, impedindo o conhecimento, ainda que parcial, da ocorrência do fato gerador da primeira saída do bem locado; escrituração nos livros fiscais de fatos geradores do IPI como isentos ou não tributáveis, onde o contribuinte, implicitamente, considerou a venda dos veículos ativados como superiores a cinco anos, já que as notas fiscais emitidas, códigos 5551 e 6551 (Venda de Bens do Ativo Imobilizado), foram escrituradas como isentas e não tributáveis; prestação de informação falsa às autoridades fiscais quanto ao não fornecimento integral de veículos pertencentes ao seu ativo imobilizado; contratos de locação ideologicamente falsos, decorrentes de vendas de veículos com participação de terceiros (compradores); e declaração falsa prestada à RFB quanto ao IRPJ e ao IPI decorrentes dos fatos ocorridos.

Não aceitar os argumentos baseados nos acontecimentos descritos como fraude, onde ficaram demonstradas ações que impediram ou retardaram os reais acontecimentos por parte do fisco, seria até razoável, não fosse ao grande volume de veículos envolvidos nas operações e o modus operandi, deixando claro a intenção dolosa em promover uma redução no pagamento do IPI e outros tributos, pois não foram seis, dez ou vinte, e sim, mais de oito mil carros envolvidos no levantamento (AC/2005 a AC/2008) - Ressaltamos que faz parte deste procedimento os AC/2006, AC/2007 e AC/2008 (até JUN/08), sendo que o AC/2005 já foi objeto de lançamento, através do Processo Administrativo nº 17883.000328/2010-11.

IV - DO MODO DE OPERAÇÃO VENDA DO IMOBILIZADO

Tais operações se resumiam ao seguinte procedimento: o contribuinte importava ou fabricava veículos de diversos modelos da marca PEUGEOT-CITROEN, pagando IPI pela importação e pelos insumos empregados na fabricação (produção nacional), creditando-se do IPI; posteriormente ele emitia Notas Fiscais de transposições, através das quais ele transferia alguns destes mesmos veículos para o seu Ativo Permanente, com o destaque do IPI (veículos nacionais). Já os importados, embora a relação apresentada demonstrasse estorno de créditos, verificamos nas notas de transposição, a inexistência dos mesmos. Há que se lembrar que os pagamentos realizados na importação eram feitos pelo estabelecimento situado na Rua General Gurjão, nº 2, parte - RJ, e as notas de transposição, em sua grande maioria, foram emitidas para o estabelecimento industrial de Porto Real, sem a transferência/destaque do IPI (como por exemplo as Nota Fiscal nº 003177 - Importação e Nota Fiscal nº 004355 - Transposição); por último, antes de se completar 5 anos de sua incorporação, o contribuinte vendia os mesmos veículos com a emissão de Notas Fiscais de Vendas de Bens do Ativo Permanente, sem o destaque do IPI, e escriturando no LRAPI como operações isentas/não tributáveis, considerando o IPI, ICMS e II como custo (como exemplo a Nota Fiscal nº 129302).

LOCAÇÕES

O contribuinte apresentou diversos contratos de locação onde estavam mencionadas locações a diversas pessoas físicas e jurídicas. Estas operações foram lastreadas com a emissão de diversas notas fiscais com a indicação de suspensão do IPI (por exemplo a Nota Fiscal nº 178228), como já explanado anteriormente, com classificação contábil que não demonstrou tais operações. Estas operações não foram informadas em DIPJ. Conforme planilhas apresentadas, muitos veículos foram locados e vendidos para o mesmo locatário. Como a efetividade das saídas dos veículos, por si só, já constitui fato gerador do IPI, tais contratos terão tratamento minucioso no sentido de se verificar se realmente houve a locação ou a venda disfarçada, com utilização de operação idêntica à ocorrida com os veículos Peugeot 407 descrita à frente.

E certo que uma indústria ou, na situação presente, uma fábrica/importadora que importa centenas de veículos "top de linha" da sua marca (no caso o peugeot 407), diretamente de sua matriz na França, faça, para a grande maioria

destes veículos, imediatamente após a operação de importação, a imediata colocação para revenda na sua rede de concessionárias, seguindo padrões normais de comércio no Brasil. Exceção a algumas operações de venda direta da fábrica, além de outras operações de incorporação de veículos para a própria frota da empresa.

E, no presente caso, a grande maioria destes veículos importados, todos "top de linha", foi emplacada após o seu desembarço aduaneiro diretamente em nome da matriz da indústria PEUGEOT (CNPJ 67.405.936/0001-73), como se aparentemente fossem incorporados ao patrimônio (Ativo da empresa), e não para revenda imediata, procedimento totalmente fora do comum e que poderia ser correto nos mínimos casos de incorporação para uso da empresa, mas que jamais o faria para a maioria dos veículos trazidos da Europa, justamente para serem comercializados.

Assim, os veículos que foram emplacados em Porto Real tiveram o primeiro emplacamento feito com base em Notas Fiscais da fábrica (CNPJ 67.405.936/0001-73), ou seja, para incorporação ao Ativo Permanente da empresa, posteriormente, o contribuinte vendia estes veículos sem nenhum destaque ou lançamento a débito de IPI, tendo em vista dispositivo do Regulamento do IPI (Art. 37, incisos III do RIPI/2002). Frise-se que tal benefício não alcança as operações das vendas apuradas, pois as alienações foram em prazo inferior a cinco anos devendo ter sido recolhido o IPI, conforme legislação de regência.

Como passo seguinte, e tomando-se como base a concessionária OPECAR de Londrina/PR, os veículos eram remetidos como se fossem para "test drive", acobertados por um Contrato de Locação, ideologicamente falso.

E importante ressaltar ainda que a intenção de ambas as empresas em simular locações de veículos para "test-drive"(PEUGEOT 407) carece, inclusive, de bom senso, pois não há como se imaginar uma concessionária que adquira mais de 80 veículos de uma mesma marca/modelo para servir de "teste-drive em um único ano.

Na sequência os veículos foram sendo comercializados de fato por algumas concessionárias, dentre elas a OPECAR, MAS SEM ESTAREM DOCUMENTALMENTE TRANSFERIDOS PARA AS MESMAS COMO MERCADORIA. Esta comercialização se deu através de Instrumentos Particulares de Compra e Venda, através dos quais os compradores eram cientificados de que nos 3 (três) primeiros meses os veículos continuariam registrados junto ao DETRAN em nome da PEUGEOT, e que, por conseguinte, não poderiam ser transferidos para os seus nomes. Assim, na medida em que as vendas dos veículos eram concretizadas, a "regularização" documental era feita transferindo-se os veículos já emplacados (como se veículos usados fossem), primeiro para as concessionárias, e depois destas para o cliente-consumidor final, que na verdade adquiriu como "primeiro comprador" de fato um carro Peugeot 407 sedan ou SW, ZERO QUILOMETRO.

Em relação aos veículos produzidos, alguns casos revelaram semelhança tais como locação de veículos para concessionárias com posterior aquisição pelas mesmas.

Uma das finalidades desta operação realizada fora dos parâmetros normais de comercialização de veículos automotores no mercado nacional, segundo apurado nesta auditoria, era o não recolhimento do IPI e ICMS, o que, conseqüentemente, deixava o carro com um preço mais baixo (bastante competitivo), com descontos que eram repassados para os clientes/compradores, tudo as custas das Fazendas Públicas.

V - DOS CRIMES PRATICADOS PELO CONTRIBUINTE

V.1 - DECLARAÇÃO FALSA PRESTADA PELO CONTRIBUINTE

Fora as declarações prestadas à RFB, durante os trabalhos de auditoria realizados no contribuinte, foi constatada ainda uma outra omissão de informações, ou informação falsa prestada às autoridades fiscais, quando da apresentação dos arquivos magnéticos que deveriam conter a relação de todos os veículos pertencentes ao Ativo Permanente no AC/2005, arquivos estes apresentados em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (20/08/2008). Acontece que ao se comparar as informações constantes na planilha apresentada pelo contribuinte em meio magnético, denominada "RESUMO TRANSPOSIÇÕES", com a sua escrituração digital, apresentada de acordo com Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15 de 23/10/2001, constatamos que a empresa omitiu informações de venda de veículos no arquivo magnético apresentado (conforme planilha denominada "ANEXO II" em anexo a este termo), onde foram lavrados os termos de constatação datados de 23/02/2010, 10/05/2010 e 11/11/2010, mencionando tal ocorrência e aumentando a relação dos veículos pertencentes ao Ativo Imobilizado e vendidos em prazo inferior a 5 anos. Note-se que, quando do Termo de Início, foi requerida a relação de todos os veículos existentes no imobilizado, a partir de janeiro de 2005.

Diante dos fatos apresentados, em 23/02/2010, a fiscalização lavrou termo para configurar, dentre outras coisas, que na planilha apresentada pelo contribuinte, "RESUMO TRANSPOSIÇÃO", não constaram vendas realizadas em janeiro e fevereiro de 2005, de veículos do Ativo Imobilizado inferior a 5 anos. Nesta mesma oportunidade ficou relatado que o contribuinte considerou operações sem débito do IPI, com habitualidade e de forma contínua, no período de janeiro de 2005 a junho de 2008.

Com argumentos que não se sustentam o contribuinte tentou justificar-se da referida omissão de informações com a alegação de que entendeu que a relação de veículos deveria conter somente os veículos que foram ativados a partir de JAN/2005. Ora, vale ressaltar que é literal que o que foi solicitado foi a relação de todos os veículos "pertencentes" ao Ativo Permanente a partir de JAN/2005, ou seja, seu Ativo Permanente em 01/01/2005. A palavra entre aspas faz parte do Termo de Início datado de 20/08/2008.

E, como forma de ratificar a omissão de informações por parte do contribuinte, através dos termos de constatação de 26/01/2011 e de 01/03/2011, foi dada ciência ao contribuinte de que, também em relação aos anos de 2006/2007/2008, existiram diversos veículos pertencentes ao ativo permanente que foram vendidos e também não foram informados no arquivo magnético denominado "RESUMO TRANSPOSIÇÕES". OU SEJA, TAMBÉM HOUVE OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM RELAÇÃO AOS ANOS DE 2006, 2007 E 2008. E com relação a estas omissões não há que se discutir o entendimento da palavra "pertencentes" que ficou limitado aos meses de JAN a MAR/2005.

Ressalta-se ainda que, ao contrário do que o contribuinte insiste em argumentar, várias foram as oportunidades que este teve para apresentar de forma correta a relação de todos os veículos pertencentes a seu Ativo Permanente relativo ao período 2005 a 2008. Já na primeira constatação relativa ao ano de 2005, não restaria qualquer dúvida quanto a apresentação dos bens ativados nos períodos de 2006, 2007 e 2008. A alegação do contribuinte em sua resposta datada de 10/03/2011, de que "não pode haver omissão do que não foi solicitado", não pode prevalecer. Primeiro, porque foi devidamente intimado quando do início do trabalho fiscal. Depois, porque foi dado mais de um termo de constatação, datados de 10/05/2010 e 11/11/2010, dando ciência ao contribuinte das omissões levantadas com a interpretação de que OÍ bens constantes de seu ativo imobilizado seriam a partir de 01/01/2005. A nosso ver, a palavra pertencente não delixi qualquer dúvida, como descrito em qualquer dicionário, "que pertence a alguém ou alguma coisa", no caso, ao Ativo Imobilizado a partir de 01/01/2005. Note-se que não foram solicitados os veículos ativados a partir de

março de 2005, ao contrário, a intimação foi clara, precisa e objetiva, em saber quais os veículos que constavam no Ativo Imobilizado a partir de 01/01/2005. Fato que encontra-se comprovado tendo em vista que também em 2006/2007/2008 foram encontrados veículos ativados e que não constavam na planilha "RESUMO TRANSPOSIÇÃO".

V.2 - DA FALSIDADE IDEOLÓGICA, DA SIMULAÇÃO E DO CONLUIO

A operação desencadeada pela PEUGEOT-CITROEN, com a conivência de algumas concessionárias que se dispuseram a participar do engendrado esquema de sonegação fiscal, assim como com a concordância de diversos clientes/compradores finais, teve seu ápice no ano de 2007, porém, começou a ser realizada durante o ano de 2006.

Durante o ano de 2006 foram analisados alguns contratos de locação de veículos fornecidos pelo contribuinte em questão. Através desta análise, feita por amostragem, juntamente com a auditoria realizada em sua escrituração digital, a princípio, constatou-se que estes contratos não tiveram seus valores de aluguel mensal contabilizados em sua escrituração (só houve a escrituração da receita de venda quando da venda como bem do ativo imobilizado). E, ainda assim, nos poucos casos de escrituração destes valores, os mesmos não foram reconhecidos como receitas de locação, e sim como receitas de vendas (Ex. o valor de R\$ 1.840,05 relativo ao valor do aluguel mensal do contrato nº 547 reconhecido como "RECEITA SOBRE VENDA VEÍCULOS FROTA" - conta nº 3.01.01.01.01.05, tendo como contrapartida a conta "ADIANTAMENTO & PARCELA RECEBIDA VN/VO" - nº 2.01.01.034), ou, o que é pior, em alguns casos sequer passaram por qualquer conta de resultado (Ex. o valor de R\$ 2.024,20 relativo ao valor do aluguel mensal do contrato nº 589 que transitou em sua escrituração somente entre contas do ativo e passivo- 1.01.01.24 - Transf. Receb - Banco ABN 8.704.577-6 e 2.01.01.034 - Adiantamento & Parcela Recebida VN/VO. Posteriormente, o contribuinte informou que os contratos de locação foram contabilizados na conta 70688500 (RECEITA SOBRE VENDA VEÍCULOS FROTA), dificultando o trabalho visto que a classificação contábil ou está equivocada, ou já reconhecia tais valores recebidos como antecipação de venda. Independentemente dos contratos enviados, a fiscalização tem como termo inicial para lançamento do IPI, os valores consignados nas notas fiscais relativas as primeiras saídas, ficando para uma análise posterior, em relação aos contratos apresentados e notas fiscais de saídas a título de locações, a perfeita identificação como venda do Ativo Circulante ou Permanente, ou seja, como já apurado pela ESPEI09, a existência de contratos ideologicamente falsos.

Os fatos acima expostos, apurados e encaminhados pelo ESPEI 09, por si só, já são suficientes para caracterizar a SIMULAÇÃO de locação. Como exemplo estão sendo anexados ao processo os 2 (dois) contratos acima citados, além de alguns contratos de locação do Peugeot 407 efetuados entre a PEUGEOT-CITROEN e as seguintes concessionárias (2006): PREFERENCE DISTRIBUIDORA AUT.LTDA; ORLEANS COMERCIAL LTDA; RAVEL VEIC. PECAS LTDA; e BORDEAUX VEIC. LTDA. Também está sendo anexada uma planilha denominada "ANALISE DE CONTRATOS APRESENTADOS - INTIMAÇÃO 15/12/2010", com as ocorrências apuradas na análise de todos os contratos de 2006 fornecidos pelo contribuinte.

Os fatos amplamente comentados, não só pelo trabalho fiscal, bem como pelo levantamento realizado pelo ESPEI 09, revelam a fraude ocorrida que só teve a proposição em enganar o fisco, trazendo grandes prejuízos aos cofres públicos. Exemplificando, temos a emissão de notas fiscais sem IPI, com fundamentação legal de suspensão, em total dissonância com a realidade que foi a locação de veículos, em alguns casos, a venda. Classificação contábil incoerente com operações tidas como de locação, impedindo e retardando o conhecimento dos

respectivos fatos geradores (saída dos bens), inclusive omitindo os valores na DIPJ, tudo de acordo com o artigo 72 da Lei 4.502/1964.

VI - DO CRÉDITO NA IMPORTAÇÃO E NA TRANSPosição

Indagado a esclarecer de que forma foram baseados os valores de escrituração dos veículos em seu Ativo Permanente, conforme Termo de Intimação Fiscal de 13/05/2009, o contribuinte se pronunciou alegando que os valores considerados foram o custo de aquisição/importação mais os impostos incidentes (IPI e ICMS), ou seja, o IPI foi escriturado como custo de aquisição, fato este constatado pela fiscalização na contabilidade da empresa, onde, por amostragem, elaboramos uma planilha denominada de "PLANILHA DEMONSTRATIVA DE ATIVAÇÃO DO IPI E ICMS COMO CUSTO DOS VEÍCULOS VENDIDOS - EXEMPLOS", em anexo a este termo, demonstrando que os impostos foram ativados junto com a aquisição dos veículos. Observamos que quando da venda, eram os referidos veículos baixados nos valores exatamente ativados, ou seja, aquisição do bem, mais IPI, mais ICMS e II, quando fosse o caso..

Deste fato destacamos, também, que não há que se falar em créditos oriundos da transposição e da importação, uma vez que os mesmos não estão contemplados no Regulamento do IPI, Dec. 4.544/02, melhor dizendo, não encontramos previsão legal para concessão dos créditos, extemporâneos, pela saída dos referidos bens com incorporação inferior a 5 anos. Entendemos que a legislação criou regra clara quanto à aquisição de bens para o Ativo Permanente, só permitindo o direito ao crédito se estes forem consumidos no processo de industrialização de produtos de sua fabricação, ou a eles se integrem.

E não contemplou a hipótese de crédito decorrente da venda de bens do ativo imobilizado em espaço de tempo inferior ao prazo de 5 anos após a sua aquisição. Até porque, imaginemos que um bem tenha sido imobilizado há quatro anos atrás e fosse alienado, "ressuscitando" o IPI não creditado na época. Possivelmente o bem seria vendido por valor menor. Já haveria ocorrido os lançamentos de despesas como o de depreciação, inclusive sobre o próprio imposto na época, ativado por força da imobilização. E agora fosse ele aproveitado para abater o IPI decorrente da venda. Teríamos no presente caso um crédito, pois o IPI da venda seria menor do que o IPI gerado no momento da transposição e/ou importação. O contribuinte, ao fazer a transposição para seu imobilizado, já tinha como fato concreto a obrigatoriedade de não aliená-lo em período inferior a 5 anos, sem considerar este ato como fato gerador do IPI.

O custo utilizado na transposição dos veículos incluiu, além de outros impostos, o IPI, ou seja, além da falta de previsão legal para concessão do crédito, na prática, seu valor já havia sido utilizado na ativação dos bens. E o legislador infraconstitucional foi sábio ao estabelecer a regra quanto à aquisição de bens para o Ativo Imobilizado: se não for consumido no processo produtivo, não há que se falar em crédito, e passará a ser considerado como fato gerador a sua alienação em prazo inferior a 5 anos, contados da data da aquisição, pois, em tese, a ativação concede ao contribuinte a diminuição da base de cálculo do IRPJ e CSSL, ao longo dos anos, com as despesas incorridas. E o lucro da venda da referida receita não operacional estaria menor, pois o bem estaria com valor da ativação maior. Além disso, a receita não operacional mencionada não constitui fato gerador para PIS E COFINS.

Entendemos que o contribuinte utilizou os créditos de IPI na ativação dos bens, no caso os veículos, não mantendo uma conta específica, como seria de praxe, para, se fosse o caso, reaproveitá-los no caso de uma venda no prazo inferior ao descrito como não constitutivo do fato gerador (inferior a 5 anos), tal como, IPI A RECUPERAR. A fiscalização se renderia em conceder os créditos contabilizados nesta conta, visto se tratar de um direito registrado na sua contabilidade. Porém, a logística utilizada pelo contribuinte revelou que era

praxe a venda dos veículos em prazo inferior a cinco anos, seja os regularmente ativados ou não.

VIII – CONCLUSÃO

De tudo exposto conclui-se, salvo melhor juízo, que, em tese, era prática da PEUGEOT-CITROEN ativar seus veículos, que tinham como destino algumas concessionárias participantes do esquema, dentre elas a OPECAR (PEUGEOT 407), enviando os veículos mediante uma simulação de locação. Mal esses veículos chegavam às concessionárias já tinham compradores dispostos a comprá-los sem efetuar a transferência para seus nomes (prazo de 3 meses em média), mediante um desconto que era concedido pela concessionária. Este desconto era oriundo de um preço a menor que era oferecido pela própria PEUGEOT, no nosso caso, por conta do IPI que ela deixava de recolher. Ainda destacamos que as operações tentaram ocultar as supostas locações, visto que não constaram em conta própria em sua contabilidade, não foram declaradas em suas DIPJ's, e foram informadas nas notas fiscais com suspensão do IPI, em total desacordo com a legislação e os fatos, demonstrando a intenção do não pagamento do IPI.

Como prova disto basta se comparar as duas Notas Fiscais que eram emitidas pela PEUGEOT-CITROEN para dar a saída ao mesmo veículo: a 1a, para encobrir a saída pela 1a locação (com um valor bem mais alto), e que tinha como base legal o art. 40, inciso XII, do RIPI/98, o qual autoriza a saída de bens do Ativo Permanente de um estabelecimento industrial para outro estabelecimento da mesma firma, para ser utilizado no processo industrial do recebedor; e a 2a, quando da venda propriamente dita do veículo imobilizado (na maioria das vezes com um valor bem inferior), como por exemplo as Notas Fiscais nº 148449 - locação (R\$ 105.000,00) e nº 161888 - Venda de Bem do Ativo Imobilizado (R\$ 70.665,00).

Insistimos em relatar que, com relação à base legal citada no parágrafo anterior, há que se ressaltar que o estabelecimento remetente e o recebedor dos veículos não são da mesma firma, o recebedor não é estabelecimento industrial, e o automóvel não é elemento que vá ser utilizado no processo industrial do recebedor (concessionárias).

É importante ressaltar ainda que a intenção de ambas as empresas em simular locações de veículos para "test-drive" (PEUGEOT 407) carece, inclusive, de bom senso, pois não há como se imaginar uma concessionária que adquira mais de 80 veículos de uma mesma marca/modelo para servir de "teste-drive em um único ano.

Em relação aos veículos considerados como imobilizados, verificamos que a logística utilizada para vendê-los se fez com reiteradas ocorrências em ativar os mesmos, incluindo impostos incidentes, para, posteriormente, aliená-los em prazo inferior a 05 anos, considerando tais transações como isentas e não tributáveis, em relação ao IPI. A empresa sequer mantém conta específica para recuperar o IPI pago, utilizando este, inclusive, na depreciação do bem, enquanto imobilizado.

IX - INFRAÇÕES APURADAS

Após as considerações acima, identificamos a seguinte infração à legislação tributária federal:

IX. 1 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL - IPI NÃO LANÇADO - CARACTERIZAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

O contribuinte recolheu a menor o Imposto sobre Produtos Industrializados (não houve o destaque do IPI nas Notas Fiscais), P.A's 01/2006 a 06/2008, utilizando-se do artifício de incorporar ao seu Ativo Permanente veículos que, num momento posterior (antes de se completar 5 anos), foram vendidos a

terceiros e, também, deu saída a veículos tidos como locados sem destacar o IPI devido quando da primeira saída. Ressalvamos que os fatos geradores estão descritos na planilha: "DEMONSTRATIVO BASE PARA LANÇAMENTO IPI - NOTAS FISCAIS EMITIDAS", ficando claro que da referida ação fiscal ainda caberá o lançamento do PIS e COFINS de veículos tidos como imobilizados, onde na realidade eram pertencentes ao ativo circulante. Desde já, os veículos objeto do lançamento tiveram o IPI considerado como custo dos mesmos, sendo certo, SMJ, que estes não interferirão nos procedimentos seguintes. Ressalvamos que o AC/2005 já foi objeto de autuação através do Processo Administrativo nº 17883.000328/2010-11.

No caso, o Regulamento do IPI é claro ao estabelecer que só não é fato gerador a venda de produtos incorporados ao Ativo Permanente com MAIS de 5 anos após sua incorporação, artigo 37, inciso III, do Dec. 4.544/2002 e, as saídas de produtos subsequentes à primeira nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto tiver sido submetido a nova industrialização artigo 37 inciso II, do Dec. 4.544/2002.

Considerando-se a falta de destaque e pagamento do IPI (Notas Fiscais de venda a terceiros) e as primeiras saídas decorrentes dos veículos tidos como locação, já explanados anteriormente, há que se lavrar o Auto de Infração para a constituição do crédito tributário, através do lançamento de ofício dos valores não recolhidos.

No presente caso, por tratar-se de lançamento de ofício dos valores não destacados e não declarados, onde ficou caracterizado o evidente intuito de fraudar o fisco, através de diversas simulações de locações e reiteradas vendas de veículos imobilizados em prazo inferior a 5 anos de suas incorporações (Notas Fiscais sem destaque do IPI), com indicação de isentos/não tributáveis em declarações prestadas ao fisco (RAIPI), e mais as locações que foram emitidas com notas fiscais em total descompasso com a realidade, tidas como saídas com suspensão, além da contabilização confusa em conta de venda de receita tida como locação, inclusive com omissão nas declarações da RFB e de bens pertencentes no ativo imobilizado a partir de janeiro de 2005, deve ser aplicada a multa de 150%, conforme embasamento legal descrito no Demonstrativo de Multas e Juros de Mora do Auto de Infração anexo.

Ressaltamos que o lançamento é complementar ao lançamento já efetuado em relação ao ano calendário de 2005, através do Processo Administrativo nº 17883.000328/2010-11.

O texto de insurgência foi assim construído em apertado resumo:

DA OPERAÇÃO DE TRANSPosição DO ESTOQUE E DE VENDA DOS VEÍCULOS REALIZADA PELA IMPUGNANTE

Inicialmente, faz-se necessário registrar que a Impugnante se dedica à importação, industrialização e comércio de veículos automotores, bem como de peças e acessórios novos, sujeitando-se ao pagamento de diversos tributos que geram grande impacto nos seus resultados financeiros.

Para tanto, e conforme as práticas de mercado, utiliza seus automóveis, por diversas razões, para uso próprio, como propaganda ou deslocamento de seus funcionários, integrando-os ao seu ativo fixo.

Assim, após a importação dos veículos ou de sua própria fabricação, a Impugnante integraliza alguns automóveis para seu ativo fixo, a fim de que estes possam cumprir papel crucial à empresa, qual seja: fomentar a logística industrial da Impugnante, bem como promover a sua marca no mercado pátrio, como, aliás, é prática usual de todos seus concorrentes.

Desta forma, a transposição dos veículos do estoque da Impugnante para seu ativo fixo decorre de diversos fatores e necessidades, pelo que os veículos transpostos podem servir para diversas funções, quais sejam:

(i) Veículos Funcionais - disponibilizados para diretores e gerentes da empresa;
(ii) Veículos Garantia - enviados às Concessionárias, em caráter temporário, para fins de empréstimo a clientes nos casos de reparos de veículos em garantia;
(iii) Veículos Pool - destinados à locomoção dos funcionários da empresa para fins de serviço; e (iv) Veículos de test-drive - locados aos Concessionários para que os potenciais consumidores possam testar veículos similares aos que pretendem adquirir; e (v) Veículos teste - enviados ao setor técnico para efetuar testes mecânicos dos carros, assim como os veículos que são remetidos a eventos patrocinados pela empresa, tais como: Rali, Expedições, Eventos publicitários etc.

(iv) Veículos de test-drive - locados aos Concessionários para que os potenciais consumidores possam testar veículos similares aos que pretendem adquirir; e (v) Veículos teste - enviados ao setor técnico para efetuar testes mecânicos dos carros, assim como os veículos que são remetidos a eventos patrocinados pela empresa, tais como: Rali, Expedições, Eventos publicitários etc.

(...)

...no momento em que a Impugnante decidiu utilizar os veículos para atender suas necessidades internas, era imperiosa a alteração da classificação contábil desses bens, até então pertencentes ao estoque, para seu ativo imobilizado.

Assim sendo, a transposição do estoque seguiu os ditames legais e contábeis, e, diga-se, era o único caminho a ser seguido pela Impugnante.

Contudo, após a ativação dos carros e sua utilização, a Impugnante promoveu a venda desses bens, eis que, em se tratando de veículos, a vida útil desses bens é mais reduzida do que outros bens do ativo de outra natureza.

Em outras palavras, os carros ativados sofreram desgaste relevante, tornando-se inúteis para as finalidades que justificaram a ativação.

Igualmente, é forçoso concluir pela impossibilidade de utilização, por cinco anos, dos veículos ativados para fins de Veículos Funcionais, Veículos-Garantia, Veículos para Locação e Veículos Pool, ante a degradação natural dos automóveis, razão pela qual estes se tornam sobremodo inutilizáveis para os fins aos quais foram integralizados ao ativo fixo da Impugnante.

Em sequência a esse elenco e pelas razões anteriormente externadas, a Impugnante se viu obrigada a realizar a venda destes veículos já que imprestáveis aos fins para os quais foram integralizados ao seu ativo fixo.

Por fim, é decisivo assinalar que todos os procedimentos que efetivaram as operações transcritas acima foram devidamente escriturados na contabilidade da empresa.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DE SUAS INCONGRUÊNCIAS

Inicialmente, vale destacar que a autuação se alicerça em uma premissa absolutamente equivocada, porque não comprovada, qual seja: que a Impugnante teria adotado uma conduta fraudulenta quando da realização de venda de veículos pertencentes ao ativo imobilizado.

Neste ponto, releva destacar que caberia aos agentes fiscais a comprovação de qualquer tipo de conduta fraudulenta, dolosa ou simulada por parte da Impugnante, o que não fora feito.

De fato, o auto de infração ora impugnado parte de simples suposições por parte dos agentes fazendários. Nesse espeque, faz-se necessário destacar que a ausência de motivação exsurge da falta de certeza das informações acerca dos fatos constantes no **Termo de Verificação Fiscal**.

Bem por isso, cumpre à Impugnante registrar, de forma minuciosa, todas as incongruências contidas na autuação vergastada. Vejamos:

4) **Provavelmente** muitos ou quase a totalidade dos veículos enquadrados nestas operações contabilizadas como se fossem destinadas à incorporação, imediatamente, foram sendo, pela fábrica, disponibilizados para operações de oferta e de venda a consumidor final em concessionárias optantes ou participantes deste tipo de esquema, **em tese fraudulento**, uma delas ao que se comprovou ser a OPECAR VEÍCULOS LTDA, CNPJ 05.793.769/0001-28; (item 4 da página 1 do Termo de Verificação Fiscal)"

Vê-se da leitura do excerto do relatório fiscal destacado acima, que a os agentes fiscais em momento algum se preocuparam em aferir a real verdade dos fatos, utilizando-se de premissas infundadas e sem qualquer tipo de comprovação que as suporte.

(...)

A própria fiscalização, quando da elaboração do referido **Termo de Verificação Fiscal**, foi cautelosa ao utilizar os termos "em tese" e "possível" uma vez que não possui qualquer prova de conduta fraudulenta, dolosa e simulada, praticada pela Impugnante, até porque tais condutas jamais existiram.

É sobremodo importante assinalar o que dita o final do 4º parágrafo do **item III** do referido **Termo de Verificação Fiscal** (página 3), em textual:

"Conforme análise dos contratos apresentados, constatamos que os veículos tidos como locados saíram com uma quilometragem baixa, 10 KM. Esta locação está sujeita ao pagamento do IPI, consoante o artigo 37 do RIPI/2002, inciso II, alínea "a", pois, não tratou de saída de produto subsequente à primeira saída, o que ensejaria a não ocorrência do fato gerador."

Como podemos perceber, a premissa fiscal novamente não condiz com a realidade, vez que as autoridades fiscais entenderam que a locação dos veículos da empresa configurou a primeira saída dos mesmos, razão pela qual as locações estariam sujeitas ao pagamento do **IPI**, por não se enquadrarem na hipótese do **art. 37, II, a do RIPI/2002**.

Ocorre, todavia, que tanto as vendas quanto as locações realizadas configuram saídas do produto subsequente à primeira saída, sendo certo que, no que tange às locações, enseja a não ocorrência do fato gerador do **IPI**. Tal assertiva fiscal será amplamente vergastada no **item 11.3** da presente peça impugnatória.

Com relação à afirmativa fiscal de que tais operações de vendas de ativo realizadas pela Impugnante foram realizadas com número expressivo de veículos (8.000), e em caráter atípico do ponto de vista comercial, também não merece prosperar tal assertiva. Vejamos.

Da análise da planilha acostada à presente Impugnação (doe. 4), percebe-se que o total de vendas dos veículos pertencentes ao ativo imobilizado, em relação ao total de saídas promovidas pela Impugnante, representam, respectivamente às ínfimas proporções de **3,13%** (2006), **2,53%** (2007) e **1,77%** (2008), absolutamente compatível com as suas atividades regulares.

Ora, diante dessa comparação e da residual expressão destas saídas, não é possível conceber qualquer intuito mercantil, menos ainda, um volume supostamente significativo em tais operações. Não se pode imaginar a lógica que justificaria estratégia comercial de relevância tão irrisória para o conjunto das operações da Impugnante.

O tom jocoso utilizado pela fiscalização {"não foram seis, dez ou vinte, e sim, mais de oito mil carros"}, para tentar superlativar sua atividade e impressionar os incautos, não sobrevive à realidade da indústria automobilística nacional e

ao fato de que a Impugnante juntamente com as suas concorrentes promovem a circulação diária, pelo país, de milhares de veículos em regime de test-drive.

DA FALSIDADE IDEOLÓGICA, DA SIMULAÇÃO E DO CONLUÍO

“A operação desencadeada pela PEUGEOT-CITROEN, com a conivência de algumas concessionárias que se dispuseram a participar do engendrado esquema de sonegação fiscal, assim como a concordância de diversos clientes/compradores finais, teve seu ápice no ano de 2007, porém, começou a ser realizada durante o ano de 2006.”

Esclarece a Impugnante que no ano de 2007 foi adotada a política de locação de tais veículos às Concessionárias, razão que justifica o grande aumento das operações neste período.

Ademais, com relação à assertiva fiscal destacada acima, cumpre registrar que caberia aos agentes fiscais o ônus da prova para que restasse configurados a Falsidade Ideológica, a Simulação e o Conluio.

Todavia, assim não procederam os agentes fiscais, pois preferiram fazer acusações infundadas, sem quaisquer tipos de comprovação, de modo a não conseguirem imputar à Impugnante as condutas acima descritas.

Entretanto, é importante destacar que tanto as premissas fiscais quanto as suas conclusões advêm de meras suposições por parte dos agentes fazendários, eis que sem qualquer comprovação efetiva dos fatos por eles narrados, razão pela qual a fiscalização faz o uso constante de vocábulos como: **"provavelmente"**, **"e/n tese"**, **"deduz-se"**, **"possível"**, **"suposto"**, **"talvez"**, de modo a evidenciar a completa falta de motivação da autuação combatida.

Em sequência a esse elenco, vale registrar que as operações de locação, amplamente atacadas pela fiscalização na autuação combatida, referem-se apenas a 10% das operações com ativo imobilizado realizadas pela Impugnante e glosadas pelo Fisco, conforme, inclusive, consta na planilha anexa ao Auto de Infração, elaboradas pelos limos. Agentes Fiscais autuantes.

Assim sendo, os outros 90% das operações realizadas referem-se às vendas de ativo fixo realizadas pela Impugnante, que, por sua vez, utilizou o **CFOP** correto quando das emissões das notas fiscais, não havendo que se falar em conduta fraudulenta, dolosa ou simulada.

A bem da verdade, a autuação impugnada se afigura como ato meramente formal, destinado apenas a resguardar os interesses da **RFB** e das autoridades fiscais, despreocupado com inúmeros princípios que regem a atividade da

Administração Pública, em especial os princípios da ampla defesa, do contraditório e da motivação.

Isso porque, da análise do período autuado, se verifica que ocorreu a decadência parcial do direito do Fisco constituir o crédito tributário por força do que dispõe o **art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN**, conforme adiante demonstrado.

Bem por isso, ciente de que o direito de constituir o crédito tributário em favor da **RFB** já havia decaído, os agentes fiscais tentaram imputar à Impugnante uma conduta da qual a mesma jamais fez jus, sem qualquer tipo de comprovação ou motivação, de modo a tornar nulo o ato administrativo ora impugnado em virtude do que apregoam os **arts. 2º e 50 da Lei Federal 9.784/99**, que, por sua vez, norteiam o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

É de clareza meridiana a nulidade do Auto de Infração ora impugnado por **ausência** de motivação. A validade dos atos da Administração está intimamente ligada à idônea existência de motivação, tal como exigido de um Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, convém destacar que não basta a indicação de sumária ou precária motivação para validar um ato administrativo, eis que as manifestações e pronunciamentos dos agentes administrativos devem estar fundamentados de forma adequada e suficiente. Isto significa dizer que a ausência de motivação ou a sua precariedade, contaminam, de modo irremediável o ato administrativo.

Dessa forma, diante da preterição do direito de defesa, diante da ausência de motivação, o **Auto de Infração** em comento é **NULO**, nos termos do **art. 59, II**, do **Decreto nº 70.235/72**, verbis:

"Art. 59. São nulos: (...)II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Por estas razões, e fazendo-se mister reconhecer preliminarmente a nulidade da presente autuação, é que se requer desde já seja julgada procedente a Impugnação que ora se apresenta, determinando-se sua anulação e a consequente desconstituição do crédito tributário exigido.

DO ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR NAS OPERAÇÕES DE LOCAÇÃO - ERRO DA AUTUAÇÃO NA INDICAÇÃO DO PERÍODO DE APURAÇÃO DO IPI

Conforme amplamente demonstrado no decorrer da peça impugnatória, a operação realizada pela Impugnante é comum, usual e corriqueira no mercado de automóveis.

Por certo, a ativação de veículos para uso próprio e, principalmente, a posterior venda desses veículos para seus funcionários e consumidores, constitui prática largamente utilizada no mercado por seus concorrentes há várias décadas.

Da mesma forma, os contratos de locação de automóveis apresentaram-se perfeitamente legítimos e compatíveis com os propósitos comerciais desenvolvidos pela Impugnante, conforme contratos anexos juntados por amostragem (**doc. 13**).

Ademais, em momento algum a autuação impugnada consigna qualquer dispositivo que se refira à desconsideração das operações realizadas pela Impugnante, para considerá-las sob outro enfoque. Do mesmo modo, as autoridades fiscais jamais desqualificaram a escrita fiscal e contábil da Recorrente, tampouco contestaram a idoneidade das Notas Fiscais de Locação consignadas na autuação combatida, menos ainda o **Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP** nelas apostado pela Recorrente.

Diante dessas premissas, conjugada com a completa ausência de elementos que descaracterizem o contrato de locação, é forçoso reconhecer o equívoco da fiscalização ao considerar **a data da locação** como marco temporal para a ocorrência do fato gerador do **IPI**, nos casos em que a venda do ativo foi precedida da operação de locação — 10% do total das operações autuadas.

Em outras palavras, inexistindo provas para a descaracterização da locação, o **IPI** é devido apenas **no momento da venda realizada** ao consumidor final (3ª operação) ...

Assim sendo, parte dos valores autuados estão enquadrados em períodos que não representam os verdadeiros fatos geradores da operação objeto da glosa sendo, portanto, indevidos, vejamos:

Ora, se o lançamento tributário tem como objetivo materializar o fato gerador de modo a identificar os elementos nele constantes, em especial o momento do fato gerador, verifica-se, de pronto, que o presente auto de infração não se prestou a esse papel, configurando, de forma completamente errada o momento da ocorrência dos fatos geradores do **IPI** nos casos de veículo locados.

Ressalte-se que o erro na indicação do período de apuração devido além de macular a própria essência do lançamento tributário, qual seja, de realizar a

especificação do fato gerador, acarreta prejuízos no que se refere à ampla defesa e ao contraditório da Impugnante, e, muito pior, incrementa os juros de forma indevida na operação.

Para se ter uma idéia, somente no ano de 2006, nos termos da planilha anexa ao **Auto de Infração** elaborada pela fiscalização, 8% (oito por cento) dos carros foram objeto de locação, e, portanto, 8% dos fatos gerados contidos no AI estão com a data equivocada, tudo conforme planilha acostada à presente Impugnação (doc. 13).

DA INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE SAÍDA DE AUTOMÓVEIS DO ATIVO IMOBILIZADO - DA DECADÊNCIA - DA INAPLICABILIDADE DA MULTA AGRAVADA

...após a importação dos veículos ou de sua própria fabricação, a Impugnante integraliza alguns automóveis para seu ativo fixo, a fim de que, estes possam cumprir papel crucial à empresa, qual seja: fomentar a logística industrial da Impugnante, bem como promover a sua marca no mercado pátrio, como, aliás, é prática usual dos seus concorrentes.

Desta forma, a transposição dos veículos do estoque da Impugnante para seu ativo fixo decorre de diversos fatores e necessidades, pelo que os veículos ativados podem servir para diversas funções distintas, vejamos: Veículos Funcionais, Veículos Garantia, Veículos Pool, Veículos de test-drive, Veículos teste (fins mecânicos e publicitários).

Frise-se que no auto de infração combatido o fiscal autuante considerou para fins de fundamento da exação as operações de locação às concessionárias, na proporção de **10% (dez por cento)**, e as vendas de automóveis inseridos no ativo imobilizado diretamente ao consumidor final, no percentual de **90% (noventa por cento)**.

Ressalte-se que o primeiro emplacamento dos veículos imobilizados foi realizado em nome da Impugnante com o endereço de sua sede, localizada no Município de Porto Real, tendo sido apresentadas ao **DETRAN/RJ** notas Fiscais de emissão da indústria, **com a correta ausência de destaque do IPI para a referida operação** pois, conforme já informado, tais veículos integravam até o momento o ativo imobilizado da empresa.

Nesta oportunidade, a Impugnante procedeu ainda ao estorno dos créditos do referido imposto recolhido quando da importação dos veículos.

Frise-se ainda que, conforme o **art. 37, II, a do RIPI/2002**, vigente à época da operação o **IPI** não seria devido caso a venda de ativo imobilizado tivesse ocorrido **5 (cinco) anos** após a incorporação. Lapso temporal este que, como já exaustivamente admitido e documentado pela ora Impugnante não se fez presente nas operações que consubstanciam a autuação combatida, portanto o tributo não foi pago, mas tal inocorrência jamais foi realizada por expediente fraudulento.

Passa-se então, à análise das operações de locação realizadas junto às concessionárias parceiras da Importadora Impugnante.

Para a realização e efetivação do oferecimento dos veículos para teste dos potenciais futuros compradores, a Impugnante utiliza-se de parceria com inúmeras concessionárias, responsáveis pelo contato direto com os consumidores.

Neste sentido, a Impugnante elabora, junto à concessionária contratos de locação dos veículos contabilizados em seu ativo imobilizado para que estas façam a seleção e contato com os clientes alvos.

Tais contratos de locação pactuados entre a Impugnante e as concessionárias possuíram a validade de **3 (três) meses**, com possibilidade de prorrogação por igual período nos quais o carro, de propriedade da importadora, foi

disponibilizado para que potenciais clientes realizarem testes individuais por período determinado e viessem a conhecer o novo produto.

Respeitando determinações legais, contábeis e fiscais, a Impugnante, com a boa-fé e o objetivo de adimplir com suas obrigações, emitiu para cada veículo remetido à locação às concessionárias, nota fiscal sem o destaque de **IPI**, consoante a previsão de suspensão do referido tributo constante no **art. 40, II do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98)** que, por sinal, foi em sua totalidade recepcionado pelo **RIPI/2002**, norma vigente à época dos fatos objeto da presente.

Ocorre que, conforme será melhor demonstrado a seguir, por mero equívoco, a importadora fez constar do corpo das citadas notas fiscais para remessa o **inciso XII**, do mesmo **art. 40 do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98)**. Ora, em que pese o pequeno erro formal na elaboração do referido documento, o direito substancial se faz presente, tendo em vista que o pretendido era a utilização do preceito legalmente previsto qual seja, o **art. 40, II do Decreto nº 2.637/98**.

Neste sentido, a Impugnante, afirma que as operações de venda ao consumidor final, ou seja, a saída dos veículos, que outrora figuravam no ativo imobilizado da empresa, para a propriedade de seu cliente, ocorreram em lapso temporal inferior a **5 (cinco) anos**, pelo que não faz tal operação jus à previsão de não ocorrência do fato gerador de **IPI**, constante do **art. 37, do RIPI/2002**.

É mister ressaltar nesse ponto, a carência de motivação do auto de infração ora combatido pois, da simples análise do termo de verificação fiscal que o consubstancia, a Autoridade Autuante demonstra per si, não possuir plena convicção das acusações que realiza ao fazer uso constante de expressões como: "**em tese**", "**provavelmente**", "**possível**", "**talvez**", "**suposto**" e "**deduz-se**". Desta forma, é certo que não restou configurada ocorrência de dolo, fraude ou simulação nas operações de saída de automóveis do ativo imobilizado da Impugnante...

(...)

DA DECADÊNCIA

No caso em tela, tratando-se de tributo lançado por homologação em que o **contribuinte apresentou suas declarações relativas ao IPI e pagou o tributo quando da importação dos veículos** a regra decadencial aplicável é a prevista no **art. 150, §4º do CTN17**, cuja norma determina que seja considerada homologada a declaração do contribuinte no prazo de **cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador**, acarretando, por consequência, a extinção do crédito tributário se a Fazenda Pública se quedar inerte durante o citado interregno legal, como ocorreu no caso sob comento.

(...)

DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI No caso em tela, como já demonstrado, a empresa autuada realiza a importação ou fabricação de veículos, ativa os mesmos e, posteriormente, procede à sua venda ou locação.

As etapas de produção que sofrem a incidência do **IPI** devem ter seu crédito reconhecido e compensado com os débitos nas operações posteriores, sob pena de afronta aos dispositivos constitucionais e infra-constitucionais acima transcritos.

DO LANÇAMENTO DO IPI COMO CUSTO DE AQUISIÇÃO QUANDO DA IMPORTAÇÃO OU FABRICAÇÃO DOS VEÍCULOS

Aduz a douta fiscalização que: "o contribuinte se pronunciou alegando que os valores considerados [como base de valores de escrituração de veículos em seu ativo permanente] foram o custo de aquisição/importação mais os impostos incidentes (IPI e ICMS, ou seja, o IPI foi escriturado como custo de aquisição)"¹.

Ora, ao demonstrar como era composto o custo das mercadorias da empresa, os auditores fiscais constataram que a Impugnante não se creditou do valor do **IPI**. Tal fato foi mencionado inclusive em passagem anterior do **Auto de Infração** no qual menciona a fiscalização que "já os importados, embora a relação apresentada demonstrasse estorno dos créditos, verificamos nas notas de transposição a inexistência dos mesmos".

Assim, é evidente que a Impugnante não manteve os créditos originalmente escriturados, como bem reconheceu a douda fiscalização, sendo, portanto, legítimo que tais créditos sejam considerados para fins de determinação do quantum devido no auto de infração ora impugnado.

A fiscalização afirma, ainda, que a Impugnante teria utilizado os créditos de **IPI** na ativação dos bens, não mantendo uma conta específica, como seria de praxe para, se fosse o caso, reaproveitá-los no caso de uma venda no prazo inferior.

Vale ressaltar, ainda, que não há qualquer indicação na legislação aplicável à escrituração fiscal do **IPI** que obrigue o contribuinte a manter uma conta específica designada ao "IPI A RECUPERAR".

DO CREDITAMENTO DO IPI QUANDO DA TRANSPOSIÇÃO DE ESTOQUE PARA FINS DE IMOBILIZAÇÃO

Ora, as operações de transposição de bens ao ativo foram feitas com produtos industrializados pela autuada, que remeteu alguns de seus veículos ao seu ativo para fins negociais, tendo sido realizado o competente estorno do crédito (**doc. 5**) eis que tais bens ficaram fora da cadeia econômica do **IPI**.

Contudo, ao decidir aliená-los, tais bens voltaram a pertencer a cadeia econômica do **IPI** e, portanto, a Impugnante faz jus ao aproveitamento dos créditos estornados.

Assim, é inquestionável a possibilidade de creditamento do **IPI** neste caso, referentes à entrada dos veículos. Estes créditos devem ser compensados quando da saída dos bens nos termos do **CTN** e do **RIPI**.

No que tange aos veículos importados, a manutenção dos créditos de **IPI** relativos à entrada destes é condicionada à subsequente saída tributada destes veículos, como dispõe o **art. 164, inciso VIII, do RIPI**. O propósito comercial da imobilização destes veículos (utilizados como propaganda, entre outros) não afasta essa possibilidade de creditamento, quando ocorrida a posterior venda do bem, como amplamente exposto neste tópico.

Caso não seja reconhecido o direito de crédito da Impugnante haverá evidente bis in idem, pois o **IPI** será tratado como custo final cumulativamente com a cobrança incidente sobre a venda dos referidos veículos.

DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO, PELA SAÍDA DE BENS, COM INCORPORAÇÃO INFERIOR A 5 (CINCO) ANOS.

Alegou a fiscalização que não encontrou previsão legal para a concessão dos créditos, extemporâneos, pela saída dos bens da empresa, com incorporação inferior a 5 anos.

Contudo, tal entendimento está em descompasso com a legislação em vigor e com o próprio entendimento da RFB, pelo que insta traçar uma breve explicação acerca da possibilidade de creditamento do **IPI** na atividade da autuada.

É evidente que somente incidirá o **IPI** sobre a venda de ativo permanente da empresa se o bem em questão estiver imobilizado há menos de 5 anos.

Entretanto, a autuada faria jus ao respectivo crédito estornado quando da transposição dos veículos para seu ativo permanente, individualizadamente computado, em atendimento ao **art. 49 do CTN**, do **art. 163, do RIPI/2002** e **art. 153, §3º, inciso II, da CF**, amplamente abordados quando demonstrada a não-cumulatividade do **IPI**.

É de comum sabença, assim, que na ocasião da respectiva saída de um produto, haverá direito de crédito quanto ao imposto pago na época da entrada.

Desta forma, não obstante expressa previsão legal, permitindo o creditamento do IPI na forma feita pela Impugnante, procede o fiscal de maneira contrária à dicção legal, afirmando que visava a Impugnante "ressuscitar" o IPI não creditado à época supostamente própria.

Todavia, as operações realizadas pela autuada, objeto da presente impugnação, se enquadram perfeitamente no determinado pela legislação pátria no que se refere à possibilidade de creditamento do IPI.

DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO, PELA SAÍDA DE BENS, COM INCORPORAÇÃO INFERIOR A 5 (CINCO) ANOS.

Entretanto, a autuada faria jus ao respectivo crédito estornado quando da transposição dos veículos para seu ativo permanente, individualizadamente computado, em atendimento ao art. 49 do CTN, do art. 163, do RIPI/2002 e art. 153, §3º, inciso II, da CF, amplamente abordados quando demonstrada a não-cumulatividade do IPI.

É de comum sabença, assim, que na ocasião da respectiva saída de um produto, haverá direito de crédito quanto ao imposto pago na época da entrada.

Desta forma, não obstante expressa previsão legal, permitindo o creditamento do IPI na forma feita pela Impugnante, procede o fiscal de maneira contrária à dicção legal, afirmando que visava a Impugnante "ressuscitar" o IPI não creditado à época supostamente própria.

Ademais, a possibilidade do creditamento na venda do ativo em prazo inferior aos cinco anos foi expressamente reconhecida, inclusive, pela própria RFB, através da Solução de Consulta n.º 53 proferida pela Região Fiscal da Impugnante, qual seja, a 7ª Região Fiscal, vejamos:

Produto incorporado ao ativo fixo. Desafetação antes de cinco anos. Incidência. Creditamento. Possibilidade. Incide o imposto sobre o produto na hipótese de estabelecimento que o importou para uso no ativo fixo e que a ele tenha dado saída antes de cinco anos da incorporação do bem. Por via de consequência, na ocasião da respectiva saída, haverá direito de crédito quanto ao imposto pago na época da entrada.

Pelo exposto, não há que se questionar a forma de operação da empresa, que se adequou a legislação, doutrina e jurisprudência pátria.

DA PERÍCIA

Desta feita, com o escopo de sanar quaisquer dúvidas ainda pendentes, a Impugnante requer a realização de perícia técnica, obrigatória e, principalmente, auxiliar, nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72."

A decisão recorrida julgou procedente em parte a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há de se falar em nulidade na ausência de agente incompetente ou de inequívoco cerceamento do direito de defesa.

IPI. FRAUDE. SUBMISSÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 72 DA LEI 4.502/64.

O tipo infracional atrelado a procedimento fraudulento tem seus contornos definidos no artigo 72 da Lei nº 4.502/64. Não há fraude para o IPI se inexistir impedimento ou

retardamento de ocorrência do fato gerador ou alteração de suas características essenciais.

IPI. VENDA DE IMOBILIZADO. ISENÇÃO. PRAZO.

A alienação de bens do ativo imobilizado em prazo inferior a cinco anos da imobilização caracteriza a ocorrência do fato gerador do IPI nos termos do artigo 37, III, do RIPI/2002.

IPI. LOCAÇÃO DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO MOBILIZADO. FATO GERADOR DO IPI. OCORRÊNCIA.

Nos casos de locação de produtos, constitui fato gerador do IPI a primeira saída do estabelecimento de acordo com o disposto no artigo 37, II, "a", do RIPI/2002.

PERÍCIA. SOLICITAÇÃO INDEFERIDA POR PRESCINDIBILIDADE. APLICAÇÃO DO ARTIGO 18 DO DECRETO 70.235/72.

É de se indeferir a perícia por prescindibilidade se a convicção do julgador pode ser formada a partir dos elementos já constantes dos autos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva contendo, em breve síntese, que:

(i) extinção parcial do crédito tributário pela decadência, referente aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2006 e 30/06/2008, em razão de a ciência da Recorrente ter ocorrido em 26/07/2011, de modo que parte do crédito tributário torna-se inexigível;

(ii) ao caso se aplica o disposto no § 4º do art. 150 c/c art. 156, inc. V do CTN, em razão do IPI ser tributo sujeito ao lançamento por homologação e ter havido pagamento parcial;

(iii) no caso não se aplica o art. 173, inc. I do CTN ante a ausência de dolo e falta de comprovação por parte de Administração da sua ocorrência;

(iv) demonstrada a inexistência de dolo no caso concreto, e considerando a entrega das declarações e correspondentes pagamentos do IPI tido como devido, tem-se que os créditos tributários decorrentes dos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2006 e 25/07/2006 estão fulminados pela decadência;

(v) nulidade do lançamento em razão de incongruências e vícios de motivação;

(vi) as autoridades fiscais autuantes entenderam que a locação dos automóveis da empresa configurou a primeira saída dos mesmos, razão pela qual estaria esta sujeita ao pagamento do IPI, cujo entendimento restou encampado pela Turma julgadora de 1ª instância, em razão do disposto no art. 37, inciso II, "a" do RIPI/2002;

(vii) ocorre, que tanto as vendas quanto as locações realizadas configuram saídas do produto subsequente à primeira saída, sendo certo que, no que tange às locações, enseja a não ocorrência do fato gerador do IPI;

(viii) outro ponto relevante diz respeito à afirmativa fiscal de que as operações de vendas de ativo foram efetuadas com número expressivo de veículos e em caráter atípico do ponto de vista comercial. No entanto, tais saídas foram realizadas nos percentuais irrisórios de 3,13% (2006), 2,53% (2007) e 1,77% (2008), absolutamente compatíveis com suas atividades regulares;

(ix) outra incongruência constante do lançamento consiste no fato de que as autoridades fiscais imputaram à Recorrente a omissão de informações relativas às vendas de veículos de ativo imobilizado nos meses de janeiro e fevereiro de 2005, quando tal período não encontra-se abarcado pelo presente AI, o qual contempla supostos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2006 e junho de 2008, eivando o mesmo de nulidade;

(x) a autuação é carente de motivação e de fundamentação legal, e impede o direito à defesa e ao contraditório;

(xi) a prática usualmente utilizada pela Recorrente de transposição de veículos do estoque para seu ativo imobilizado é essencial para persecução de suas atividades e, dentre diversas funções, tem-se a locação de veículos para possíveis compradores, sejam eles funcionários ou consumidores;

(xii) não há que se questionar a validade das locações realizadas e devidamente acobertadas pelos legítimos contratos de locação acostados nos autos, estando estes em total sintonia com os objetivos comerciais da Recorrente;

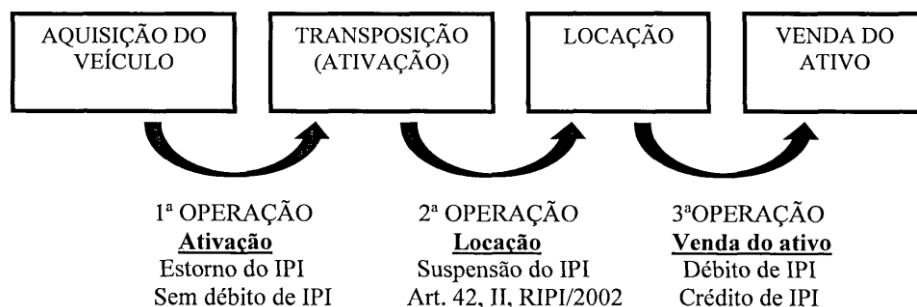
(xiii) os contratos de locação de automóveis apresentaram-se perfeitamente legítimos e compatíveis com os propósitos comerciais por si desenvolvidos;

(xiv) em momento algum o AI combatido consigna qualquer dispositivo que se refira à desconsideração das operações realizadas pela Recorrente, para considerá-las sob outro enfoque. Do mesmo modo, as autoridades fiscais jamais desqualificaram as suas escritas fiscal e contábil, tampouco contestaram a idoneidade das Notas Fiscais de Locação consignadas na autuação, menos ainda o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP nelas apostos;

(xv) diante dessas premissas, conjugada com a completa ausência de elementos que descaracterizem os contratos de locação, é forçoso reconhecer o equívoco da fiscalização ao considerar a data da locação como marco temporal para a ocorrência do fato gerador do IPI, nos casos em que a venda do ativo foi precedida da operação de locação — 10% do total das operações atuadas;

(xvi) inexistindo provas para a descaracterização da locação, o IPI é devido apenas no momento da venda realizada ao consumidor final (3ª operação);

(xvii) apresenta o seguinte quadro das operações realizadas:



(xviii) de acordo com o esquema gráfico acima apresentado, evidencia-se a premissa equivocada da fiscalização. Não se pode cobrar o IPI nas operações de locação, pois não se trata de saída tributável, nos termos do art. 37, inciso II do RIPI/2002. O fato gerador do IPI ocorrerá, fatalmente e inexoravelmente, na terceira etapa da operação, qual seja, na venda do veículo após a locação, diferentemente de como entendeu a instância inferior no julgamento da

Impugnação, ao tratar a locação como primeira saída passível de incidência do IPI, sendo que, como demonstrado nos autos, as saídas realizadas pela Recorrente a título de locação se deram com suspensão do imposto;

(xix) o erro na indicação do período de apuração devido, além de macular a própria essência do lançamento tributário, qual seja, de realizar a especificação do fato gerador, acarreta prejuízos no que se refere à ampla defesa e ao contraditório da Recorrente, e muito pior, incrementa os juros de forma indevida na operação;

(xx) somente no ano de 2006, nos termos da planilha anexa ao Auto de Infração elaborada pela fiscalização, 8% (oito por cento) dos carros foram objeto de locação, e, portanto, 8% dos fatos gerados contidos no AI estão com a data equivocada, tudo conforme planilha acostada à Impugnação (Doc. 13);

(xxi) em 2007, esse percentual representa 15% (quinze por cento) dos veículos autuados, e, em 2008, esse percentual representa 3% (três por cento) da operação glosada, totalizando, ao fim, 10% dos valores autuados;

(xxii) o erro na identificação do momento da ocorrência do fato gerador promovido pela fiscalização acarreta o descompasso entre a própria descrição do contexto fiscalizado (PA 01/2005 a 06/2008) — página 1 da descrição dos fatos no AI — e os fatos geradores contidos no demonstrativo de débitos apurados, pois se considerarmos corretamente o fato gerador das operações (venda do veículo locado), verificar-se-á que parte dos fatos geradores correu após 06/2008. ou seja, após o período fiscalizado e objeto do lançamento fiscal;

(xxiii) tal fato, por si só, já implica a declaração de nulidade dos períodos autuados objeto das operações de locação, pois, conforme é consabido, o art. 142 do CTN dispõe de maneira expressa que a correta verificação do fato gerador da obrigação correspondente é fundamental para a constituição do crédito tributário;

(xxiv) possui direito ao creditamento do IPI em observância ao princípio da não-cumulatividade;

(xxv) realiza a importação ou fabricação de veículos, ativa parte ínfima dos mesmos para consecução de seus objetivos sociais e, posteriormente, procede à sua venda ou locação;

(xxvi) não só as operações de importação como também as etapas de produção sofrem a incidência do IPI, devendo ter seu crédito reconhecido e compensado com os débitos nas operações posteriores, sob pena de flagrante afronta aos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais;

(xxvii) as operações de importação e fabricação própria foram desconsiderados na decisão recorrida, na medida em que, para afastamento do direito creditório a que faz jus para compensação do IPI pago na entrada, foram consideradas apenas as operações de importação realizadas, conforme se verifica das fls. 29/32 do acórdão da Delegacia Regional de Julgamento;

(xxviii) na forma do exposto pela Fiscalização restou constatado que não manteve os créditos de IPI originalmente escriturados, incidente na entrada dos veículos ativados, restando, portanto, legítimo o direito de que tais créditos sejam considerados da determinação do *quantum* devido no Auto de Infração;

(xxix) a Fiscalização afirma que a Recorrente teria de creditado do IPI na ativação dos bens, não mantendo uma conta específica, alegando ser praxe, caso a mesma almejasse reaproveitá-los em vendas com prazo inferior a cinco anos;

(xxx) não há qualquer indicação na legislação aplicável à escrituração fiscal do IPI que oriente, obrigue ou indique que o contribuinte deva manter uma conta específica designada ao “IPI a recuperar”;

(xxxi) a condicionante imposta pela Fiscalização de abertura de conta específica de “IPI a recuperar” para que pudesse utilizar-se dos seus créditos de IPI viola o princípio da não-cumulatividade do referido tributo;

(xxxii) não há que se questionar a escrituração fiscal procedida, fazendo jus ao direito de se creditar do IPI arcado no momento da entrada dos bens, em vista do princípio da não-cumulatividade;

(xxxiii) ressalta que todos os seus ativos eram contabilizados em única conta, sendo incabível a divisão requerida pela Fiscalização: vendas de bens com mais de cinco anos e vendas de bens com menos de cinco anos;

(xxxiv) todas as vendas estão na conta venda de ativos, pois não havia a intenção, no momento do registro contábil, de vender os bens em prazo inferior a cinco anos;

(xxxv) as operações de transposição de bens do estoque ao ativo imobilizado foram feitas com produtos importados ou industrializados pela autuada, que remeteu alguns de seus veículos ao ativo para fins comerciais, tendo sido realizado o competente estorno do crédito, eis que tais bens ficaram fora da cadeia econômica do IPI;

(xxxvi) ao aliená-los, tais bens voltaram a pertencer a cadeia econômica do IPI, conferindo o direito ao aproveitamento dos créditos estornados;

(xxxvii) é inquestionável a possibilidade de creditamento do IPI, referente à entrada dos veículos e tais créditos devem ser compensados quando da saída dos bens;

(xxxviii) no que tange aos veículos importados, a manutenção dos créditos de IPI relativos à entrada destes é condicionada à subsequente saída tributada destes veículos, conforme dispõe o art. 164, inc. VIII do RIPI;

(xxxix) o propósito comercial da imobilização destes veículos (utilizados como propaganda, entre outros) não afasta a possibilidade de creditamento, quando ocorrida a posterior venda do bem;

(xl) caso não seja reconhecido o direito de crédito haverá evidente *bis in idem*, pois o IPI será tratado como custo final cumulativamente com a cobrança incidente sobre a venda dos referidos veículos;

(xli) é possível o creditamento extemporâneo, pela saída de bens, com incorporação inferior a cinco anos,

(xlii) é evidente que somente incidirá o IPI sobre a venda de bens do ativo imobilizado se o bem estiver escriturado há menos de cinco anos;

(xliii) faz jus ao crédito estornado quando da transposição dos veículos para seu ativo imobilizado, individualizadamente computado, em atendimento ao art.49 do CTN, do art. 163 do RIPI/2002 e art. 153, § 3º, inc. II da Constituição;

(xlv) deve ser observado o contido no art. 191 do RIPI, o qual possibilita o usufruto dos créditos de IPI decorrentes da venda de ativo imobilizado;

(xlv) a possibilidade de creditamento na venda de ativo em prazo inferior a cinco anos foi reconhecida pela RFB, através da Solução de Consulta nº 53 proferida pela Região Fiscal da Recorrente (7ª Região Fiscal); e

(xlvi) requer a realização de diligência/perícia.

O julgamento do processo foi convertido em diligência através da Resolução nº 3201-000.753, de 28/09/2016 nos seguintes termos:

“Desse modo, proponho a CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA para que a Autoridade Preparadora, esclareça, dentre os valores lançados, quais se referem a veículos produzidos ou importados pelo estabelecimento autuado (matriz) e quais se referem a veículos recebidos em transferência da filial importadora.

Fica facultado à autoridade preparadora a formulação de demais quesitos que entenda necessário.

Após, que a Autoridade se manifeste expressamente acerca dos dados apresentados pelo contribuinte, concedendo-lhe o prazo de 30 trinta dias, prorrogáveis por mais 30, para se manifestar acerca do resultado da diligência.

Retornem-se os autos para julgamento quando concluída a diligência.”

O Relatório Fiscal de fls. 6502/6503 apresenta as seguintes considerações:

“Sendo assim, procedeu-se conforme abaixo:

1) Através do Termo de Intimação Fiscal nº 01 o contribuinte foi intimado a esclarecer, conforme planilha anexa contendo a relação de todas as Notas Fiscais envolvidas na autuação, quais veículos foram produzidos ou importados pela matriz e quais foram recebidos em transferência da filial importadora.

2) Em resposta datada de 11/02/2019 ele se manifestou através da apresentação de planilhas anexas, através das quais ele identificou quais veículos foram produzidos e quais foram importados, alegando, ainda, que “não existiram veículos recebidos em transferência da filial importadora”.

3) Na planilha anexa a referida resposta, portanto, o contribuinte se limitou a identificar a origem dos veículos procedentes da matriz, se produzidos ou importados por ela.

4) Através do Termo de Intimação Fiscal nº 04 ele foi intimado a identificar as origens referentes a 16 Notas Fiscais, ainda não identificadas. Ainda, nesta intimação, a autoridade preparadora ressaltou que a empresa diligenciada, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, mencionou não ter havido qualquer transferência pela filial importadora. Foi dado o prazo de 30 dias para o contribuinte se manifestar.

5) Em não havendo manifestação por parte do contribuinte foi lavrado um Termo de Reintimação Fiscal, datado de 28/05/2019. Novo prazo de 30 dias foi a ele concedido.

6) Em resposta datada de 11/07/2019 ele se manifestou alegando que todos os respectivos veículos discriminados nas Notas Fiscais elencadas no Termo de Intimação Fiscal nº 04 foram importadas através da filial importadora, CNPJ 67.405.936/0004-16. Em relação aos demais veículos, conforme ressaltado pela autoridade preparadora no Termo de Intimação Fiscal nº 04, ele não se pronunciou, mantendo, desta forma, sua alegação prestada em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, de que não existiram veículos recebidos em transferência da filial importadora.

7) Sendo assim, e de acordo com os termos e respostas apresentados pelo contribuinte, acima discriminados, juntamente com a análise dos fatos que já constam nos Autos do Proc.

10073.720.829/2011-93, está sendo anexada planilha com a relação de todos os valores, discriminados por sua origem (se foram produzidos ou importados pelo estabelecimento matriz, ou se foram produzidos ou importados pela filial importadora, neste caso sendo transferidos para o estabelecimento matriz).”

É o relatório.

Voto Vencido

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

- Do Recurso Voluntário

- Preliminar – Nulidade do Lançamento em Razão de suas Incongruências

Entendo que a questão arguida pela Recorrente confunde-se com o próprio mérito, razão pela qual, é de se rejeitar a preliminar de nulidade arguida.

Ademais, o Auto de Infração contém a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indica os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõe de os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos que ensejaram a lavratura do mesmo.

O Decreto nº 70.235/1972, dispõe, respectivamente, em seus arts. 10 e 59:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Ainda, entendo que estão cumpridos os requisitos do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, a seguir transcrito:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

No caso dos autos não se vislumbra qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas nos citados dispositivos que regem a matéria,

havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, bem como, não se vislumbra qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

Com efeito, o contribuinte tem que apresentar sua defesa dos fatos retratados na autuação, pois ali estão de forma pormenorizadamente descritos, de forma clara e precisa, estando evidenciado no presente caso que não houve nenhum prejuízo à defesa.

Corroborando tal fato que a Recorrente apresentou Impugnação e Recurso extensos com alegações de mérito o que demonstra que teve pleno conhecimento de todos os fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças impugnatórias e recursais.

A título ilustrativo, acrescento o entendimento unânime do CARF sobre a matéria:

"Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 01/06/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz.

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO TIPIFICAÇÃO LEGAL. VÍCIO. INOCORRÊNCIA.

A prestação intempestiva de qualquer informação pelos intervenientes no comércio exterior embaraça ou dificulta a fiscalização aduaneira, pois impede-a de bem planejar e eficientemente executar as operações de fiscalização e repressão inerentes à sua finalidade constitucional. Ademais, o autuado deve se defender dos fatos que lhe foram imputados e não da capitulação da infração. Estando a descrição dos fatos corretamente narrada no Auto de Infração e ficando evidente, nos autos, que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente do que era acusado e exerceu plenamente seu direito à Ampla Defesa e ao Contraditório, não ocorre vício no procedimento administrativo. (...)” (Processo nº 11128.000142/2006-51; Acórdão nº 3002-000.487; Relator Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves; sessão de 22/11/2018)

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2008

NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma metódica, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado de ofício e cumpridas as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastam-se, por improcedentes, as preliminares argüidas. (...)” (Processo nº 13864.720160/2012-01; Acórdão nº 1201-002.301; Relator Conselheiro Rafael Gasparello Lima; sessão de 25/07/2018)

Diante do exposto, uma vez que não se encontram presentes nenhuma das hipóteses ensejadoras de nulidade encartadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não é de se acatar os argumentos postos na peça recursal em tal tópico.

Diante do exposto, não acolho a preliminar suscitada pela Recorrente.

**- Nulidade do Lançamento por erro na identificação do sujeito passivo –
Reconhecimento de Ofício – Matéria de Ordem Pública**

Conforme consignado em relatório, o julgamento do feito foi convertido em diligência para que a Autoridade Preparadora, esclareça, dentre os valores lançados, quais se referem a veículos produzidos ou importados pelo estabelecimento autuado (matriz) e quais se referem a veículos recebidos em transferência da filial importadora.

Foi anexada planilha (fls. 6659 e seguintes) com a relação de todos os valores, discriminados por sua origem (se foram produzidos ou importados pelo estabelecimento matriz, ou se foram produzidos ou importados pela filial importadora, neste caso sendo transferidos para o estabelecimento matriz).

Na planilha consta e seguinte identificação:

BR30 = Matriz

BR11 = Filial 0004

BR60 = Filial 0007

O objetivo da diligência deferida foi claro, qual seja, verificar se houve erro na identificação do sujeito passivo. Reproduz-se o texto do voto da então relatora, Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário:

“Antes do exame do mérito relativo aos Recursos de Ofício e Voluntário, entendo que há questões prejudiciais a serem examinadas quanto ao item de Recurso Voluntário denominado *“Erro de sujeição passiva”*.

Grande parte da autuação diz respeito à veículos que foram importados pelo estabelecimento filial e, posteriormente transferidos à matriz.

O estabelecimento filial, na condição de importador e, portanto, equiparado à industrial, recolheu o IPI devido nos termos do art. 37, III do RIPI/02.

Posteriormente, esses veículos foram transferidos para a matriz. E foi no estabelecimento matriz que se concentrou a cobrança de IPI levada a efeito no Auto de Infração impugnado.

Nesse ponto é que reside o argumento de erro na sujeição do sujeito passivo. É que, se o IPI foi recolhido no estabelecimento filial, na condição de equiparado a industrial, o estabelecimento matriz, que recebeu o produto pronto e acabado, não poderia ser considerado como contribuinte do IPI.

Ainda que o estabelecimento matriz seja, de fato, um estabelecimento industrial, nessas operações em específico recebimento de bens prontos e acabados importados por estabelecimento diverso e posterior ativação não houve qualquer atividade de industrialização que possa ser tributada pelo IPI.

Esse aspecto, sem adentrar ao exame do mérito exposto, foi trazido pela Contribuinte em sede de impugnação e também em sede de Recurso Voluntário e, portanto, deve ser objeto de apreciação por essa Turma Julgadora.

Em razão da questão exposta, reputo necessário que a Autoridade Preparadora esclareça, para todos os lançamentos objeto da autuação, quais as cobranças decorrem de veículos produzidos ou importados pelo próprio estabelecimento matriz, e quais decorrem de veículos que foram importados pelo estabelecimento filial.”

Pela análise da planilha referida constata-se que realmente inúmeros veículos foram importados pelas filiais descritas como sendo, “BR11 = Filial 0004” e “BR60 = Filial 0007”.

Muito embora no presente caso, diversamente do ocorrido no processo nº 17883.00328/2010-11, a Recorrente não tenha alegado a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, o processo foi convertido em diligência, para a verificação da ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo.

É por demais sabido que as matérias de ordem pública devem ser suscitadas pelo Colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenham sido objeto de Recurso Voluntário.

Assim, por entender que tal matéria é de ordem pública, tal questão deve ser apreciada por este Colegiado.

No caso, importante ressaltar que o suporte fático do lançamento é a venda de veículos contabilizados no ativo imobilizado. Tais veículos deram saída do ativo imobilizado pela matriz, tanto os que originalmente já eram de sua titularidade quanto os demais que foram transpostos das filiais para a matriz.

Assim, correta a autuação em relação a matriz da Recorrente em razão desta ter alienado bens do seu ativo imobilizado em prazo inferior a cinco anos da imobilização e tal procedimento caracterizar a ocorrência do fato gerador do IPI nos termos do artigo 37, III, do RIPI/2002.

Diante do exposto, é de se rejeitar a preliminar em apreço.

- Preliminar - Extinção Parcial do Crédito Tributário pela Decadência

No tópico, primeiramente, é importante consignar o entendimento da decisão recorrida em relação ao não cometimento de fraude por parte da Recorrente:

“Em seguida, um novo ponto. Para o Fisco, a operação supra teve motivação fraudulenta:

No presente caso, por tratar-se de lançamento de ofício das diferenças não escrituradas e não declaradas, onde ficou caracterizado o evidente intuito de fraudar o fisco, através de vendas inferiores a 5 anos de bens incorporados ao Ativo Permanente, com indicação de isentos/não tributáveis em declarações prestadas ao fisco, onde realizaram-se as vendas dos mesmos sem o destaque do IPI, deve ser aplicada a multa de 150%, conforme prevê o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, já alterado pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07.

Para fins tributários, como se sabe, a tipificação de fraude está inserta no art. 72 da Lei nº 4.502/64, que assim diz:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

A incidência do tipo depende da constatação de impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador ou da modificação de suas características essenciais.

Esta Terceira Turma há muito pacificou o entendimento de que o parâmetro para análise de ocorrência do tipo infracional em questão encontra-se nos elementos constantes da nota fiscal de saída emitida, ou ainda na detecção da falta de emissão da referida nota.

Se há nota emitida, não há de se falar em impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador. Se há nota emitida pode-se cogitar, isso sim, em modificação de características essenciais, como por exemplo, a descrição de um ato negocial inverídico

(nota que descrever uma simples transferência quando o fato real seria uma saída por venda).

Por outro lado, a falta de emissão da nota caracteriza ação inequívoca de ocultação da ocorrência da hipótese de incidência, fazendo incidir o disposto no indigitado artigo 72.

Mergulhando no caso concreto, pergunta-se: foi emitida nota fiscal para a venda dos veículos imobilizados?

Sim, foi. O próprio Autuante juntou como exemplo a nota fiscal inserta à fl.3.968 do presente processo (número ilegível) da qual extraímos seguintes dados:

- natureza da operação: saída (venda de bem do imobilizado (veículo marca CITROEN); não incidência do ICMS);

- data da nota: 07.04.2006

- nota fiscal de aquisição nº4555 – de 10.02.2005

- destinatário: FRANCECAR COM DE VEIC LTDA - R\$ 69.000,00

A simples emissão da nota já descarta, a juízo desta Turma de Julgamento, a presença de ocultação total ou parcial do fato gerador.

E quanto à modificação fraudulenta dos elementos do negócio jurídico?

Também não houve. O histórico da nota fiscal mostra a ocorrência de venda de veículo proveniente do ativo imobilizado, que foi exatamente o negócio jurídico travado entre a Peugeot Citroen e a revendedora Francecar Com Veic Ltda.

Frisando: se tomarmos a nota fiscal trazida ao processo como raciocínio condutor para as demais notas emitidas para a venda de imobilizado antes do interstício de cinco anos, tem-se que não há de prosperar a qualificação da multa de ofício promovida pelo Fiscal no que tange a esse item do auto de infração : aos olhos da legislação pertinente (artigo 72 da Lei nº 4.502/64) não houve fraude, pois inexistiu conduta típica, não tendo a contribuinte impedido ou retardado o conhecimento da ocorrência do fato gerador, não se observando igualmente qualquer modificação de suas características essenciais.

Aqui é importante, por absolutamente pertinente, a seguinte fala da Contribuinte em sua peça de insurgência:

“... considerando que a Autoridade demonstra per si, não possuir plena convicção das acusações que realiza ao fazer uso constante de expressões com “em tese”, “provavelmente”, “possivelmente”, “suposto” e “deduz-se” resta indubitável que a autuação ora combatida se consubstancia em mera presunção do fiscal signatário do Auto de Infração.”

A tese, a meu sentir é consistente. Reiteradas vezes o Autuante se refere à situação fática como, por exemplo, “em tese fraudulenta” e “suposto conluio”. Ora, fraude, sonegação e conluio são elementos de autuação a serem suportados por convicção expressa originada de um bom conjunto probatório. Ao que parece, o arcabouço documental reunido pela Fiscalização não gerou a devida convicção no Autuante, que se deu por satisfeito ao invocar a presença provável de fraude. Todavia isso só é cabível nos casos de formulação de representação para fins penais, com regulamentação pela Portaria SRF 326/2005:

Art. 1º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor da Receita Federal responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no curso de ação fiscal identificarem situações que, **em tese**, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Aqui, a expressão “em tese” se justifica pelo fato de que o juízo de valor acerca do ocorrido toma lugar por manifestação e por prerrogativa do Ministério Público Federal. Quer dizer, a presença de fato típico, ilícito e culpável, ensejador de denúncia, constitui elemento de juízo estranho à competência do Auditor Fiscal. Por isso a manifestação

opinativa deste dá-se em sede de verossimilhança e mensuração de probabilidade de ocorrência.

Mas assim não pode ser quando estamos tratando de determinar o perfil da penalidade administrativa a ser infligida ao infrator. A penalização qualificada – caso que estamos examinando – não pode ser aplicada por suposta presença ou pela presença em tese de seus elementos constitutivos. Para lançar a qualificadora é necessário um conjunto probatório robusto conjugado com a convicção expressa do autuante. Caso contrário, impõe-se a aplicação do disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, que assim diz:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

...

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Ora, se a fraude é colocada como “*em tese ocorrida*” ou “*supostamente ocorrida*” há, sim, dúvida fundada sobre os fatos observados e seu desdobramento legal no que tange à graduação da penalidade. Destarte, incide a norma presente do artigo 112, inciso IV, do CTN, ou seja, a interpretação é a mais favorável ao infrator, o que significa dizer que, não bastasse a ausência de tipicidade em relação ao disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, deve ser desconstituída, por mais um motivo, a qualificação quanto a essa infração, aplicando-se a pena básica de 75% (setenta e cinco por cento) em lugar dos 150% (cento e cinquenta por cento) consignados no lançamento, conforme disposto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.”

Como visto, a decisão recorrida, acertadamente, entendeu pela inoccorrência de fraude no caso em comento.

Ora, se houve a compreensão na decisão recorrida pelo não cometimento de fraude por parte da Recorrente, decorre daí, que não houve prática dolosa por parte desta.

Aí, com a devida vênia, é de se compreender que a decisão recorrida equivocou-se ao não prover o argumento de decadência do direito de lançar o tributo.

Consta da decisão recorrida:

“Aos olhos da Fiscalização, a contagem do prazo decadencial para o presente caso dar-se-á pelo disposto no art. 173, inciso I, tendo em vista a presença de ação fraudulenta que impede a contagem pelo art. 150, § 4º, ambos do Código Tributário Nacional.

Já para o contribuinte a incidência é do art. 150, § 4º, considerando que, a seu juízo, não houve, em momento algum, qualquer procedimento fraudulento praticado por parte da Peugeot.

(...)

O ponto nevrálgico para definição do marco de contagem do lapso temporal para incidência da decadência está na ressalva contida na parte final do parágrafo quarto do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, exceto quando se está na presença de dolo, fraude ou simulação.

É certo, e tal matéria já foi analisada à exaustão no presente voto, que não há elementos fáticos que permitam a conclusão pela presença de fraude, considerada esta nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64. Mas quanto ao dolo, devemos analisar com mais cuidado.

(...)

Em resumo: o dolo estaria no efeito conjunto da plena consciência do ambiente factual com a decisão de efetivação de conduta para consecução da infração.

E tal ocorreu no presente caso.

Ao vender os veículos imobilizados em prazo inferior a cinco anos da data da imobilização, com emissão de nota fiscal sem destaque do imposto mediante a argumentação de inadequação da lei ao dia-a-dia operacional da empresa, a Contribuinte demonstrou consciência fática e ação direcionada ao cometimento da infração. Noutro giro: a ação infracional do não-destaque está prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e foi levada a efeito a partir da plena consciência dos fatos que compunham o cenário motivador do ato praticado. Assim, a presença de dolo é incontestável nessa hipótese.

Já no que diz respeito aos contratos de locação, dá-se o mesmo. Ao consignar nas notas fiscais a expressão “VEÍCULO QUE SEGUE COMO LOCAÇÃO CONFORME CONTRATO” mostra a Contribuinte plena consciência da situação fática e, mesmo diante disso, decidiu pelo não-destaque do IPI sob o manto de uma suspensão totalmente descabida e, portanto, inaplicável. Não há como fugir dos contornos de uma ação dolosa: os fatos são de domínio pleno da Autuada (consciência plena) e a ação foi deliberada para o cometimento do ilícito. Pleitear suspensão em operação de locação é hipótese inexistente, que não se presta como manto de exclusão de dolo. Não se trata de juízo interpretativo por parte da Contribuinte, mas de ação deliberada para consecução do inadimplemento da obrigação tributária.

Em conclusão: a verificação de ocorrência do instituto da decadência, considerando os argumentos supra, tomará lugar em face do disposto no art.173, inciso I, do CTN, uma vez comprovada a presença de dolo direto nas ações perpetradas pela Peugeot no ato de emissão das notas fiscais de venda do ativo imobilizado e de locação de veículos para “test-drive”. Quer dizer, inaplicável se torna o §4º do artigo 150 se há dolo constatável.

Como o período lançado alcança os anos de 2006, 2007 e parte de 2008 e a ciência ocorreu em 26 de julho de 2011, tem-se que nenhum período de apuração será excluído por perda do direito de constituição do crédito tributário.”

Não há como comungar com a tese posta na decisão recorrida.

Ora, se se entendeu que não ocorreu fraude, por decorrência lógica, é porque não houve a prática dolosa, e isto tem como origem o próprio texto do art. 72 da Lei nº 4.502/64, que estabelece para o cometimento de fraude “*ação ou omissão dolosa*”.

Se a decisão recorrida, repita-se, de modo correto, compreendeu pela não ocorrência de fraude, pois não houve a ação ou omissão dolosa, para fins de não aplicação da multa no percentual de 150% também deve ser aplicado este raciocínio para fins de decadência.

Assim, o que se está a decidir é se ao caso tem aplicação o contido no art. 150, § 4º ou o art. 173, inc. I, do CTN.

Dispõe o art. 150, § 4º do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Se a decisão recorrida decidiu pelo não cometimento de fraude que exige para a sua configuração a ação ou omissão dolosa, não há como se entender diversamente, que o ato tido por infracional fora realizado com *animus* doloso.

Com razão a Recorrente quando consigna em sua peça recursal:

“Não é o que ocorre no presente caso, eis que a Recorrente apresentou as devidas declarações relativas ao **IPi** (vide DIPJs acostadas aos autos - Does. 06, 07, 08 e 09 da Impugnação), bem como pagou o tributo declarado, entendido como devido à época (vide DARFs exemplificativos anexos - Doe. **06**), de modo que a regra decadencial aplicada é indiscutivelmente a prevista no **art. 150, § 4º do CTN**.

(...)

Sendo assim, para que se configure dolo, é estritamente essencial que haja a utilização de expedientes fraudulentos, ou seja, a intenção de promover uma redução do pagamento de tributo a partir de emissão de notas fiscais falsas; a informação errada dos chassis dos carros vendidos; ou até mesmo a indicação do modelo de carros equivocada (ano 2004, por exemplo, quando se tratava da venda de modelo 2010), tudo com intuito de ludibriar a fiscalização.

Todavia, a contabilização e a emissão de notas fiscais representam a verdade dos fatos, e contabilmente não há, como informado alhures, qualquer dúvida de que os carros foram vendidos por um período abaixo de cinco anos, o que afasta, por si só, a figura dolosa da conduta da Recorrente.

Evidencia-se, assim, que não se encontram presentes nenhum dos requisitos elencados para que se comprove a existência do elemento dolo nas operações praticadas pela empresa no que tange às operações de saída de automóveis de seu ativo imobilizado.”

Coerente é a manifestação da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário (Acórdão nº 3201-004.881):

“Ora, a incorreção de lançamentos e as divergências entre valores devidos e recolhidos verificadas em procedimento de ofício já atraem a incidência de multa no percentual de 75%. A sua qualificação é medida excepcional e extrema e, como tal, impescinde de demonstração efetiva de atos consistentes com a conduta dolosa. A má-fé do contribuinte que recolhe tributo a menor não pode ser presumida, deve ser efetivamente comprovada.”

Ainda, é de se consignar o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo no RESP 973.733/SC, que entende como correta a aplicação do art. 150, § 4.º do CTN, em casos como o presente.

A decisão da Corte Superior apresenta a seguinte ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos

sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Nestes termos, pela compreensão de que não restaram caracterizadas e comprovadas a prática de dolo, fraude ou simulação, é de se aplicar o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

A título ilustrativo do entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a decisão a seguir ementada:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA OCORRÊNCIA LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aplica-se o § 4º do Art. 150 do Código Tributário Nacional CTN, aos impostos lançados por homologação, quando constatado pagamento parcial e não evidenciado casos de dolo, fraude ou simulação. Ultrapassado o prazo quinquenal extingue-se o crédito tributário, sendo irregular a formalização de lançamento tributário após o termo ad quem. (...)” (Processo nº 19515.000720/2010-83; Acórdão nº 3302-006.038; Relator Conselheiro Walker Araújo; sessão de 23/10/2018)

Assim, referente aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2006 e 25/07/2006, em razão de a ciência da Recorrente ter ocorrido em 26/07/2011, voto por aplicar o instituto da decadência, com base no previsto no art. 150, § 4º do CTN.

- Mérito – Locação de Veículos com Suspensão do IPI – Ausência de Constituição do Fato Gerador

Improcedem os argumentos recursais, estando correta a decisão recorrida no tema.

A decisão recorrida consigna seu entendimento, conforme a seguir:

“Vale a reprodução de parte do TVF quanto a esse ponto:

Durante o ano de 2006 foram analisados alguns contratos de locação de veículos fornecidos pelo contribuinte em questão. Através desta análise, feita por amostragem, juntamente com a auditoria realizada em sua escrituração digital, a princípio, constatou-se que estes contratos não tiveram seus valores de aluguel mensal contabilizados em sua escrituração (só houve a escrituração da receita de venda quando da venda como bem do ativo imobilizado). E, ainda assim, nos poucos casos de escrituração destes valores, os mesmos não foram reconhecidos como receitas de locação, e sim como receitas de vendas (Ex. o valor de R\$ 1.840,05 relativo ao valor do aluguel mensal do contrato nº 547 reconhecido como "RECEITA SOBRE VENDA VEÍCULOS FROTA" - conta nº 3.01.01.01.01.05, tendo como contrapartida a conta "ADIANTAMENTO & PARCELA RECEBIDA VN/VO" - nº 2.01.01.034), ou, o que é pior, em alguns casos sequer passaram por qualquer conta de resultado (Ex. o valor de R\$ 2.024,20 relativo ao valor do aluguel mensal do contrato nº 589 que transitou em sua escrituração somente entre contas do ativo e passivo- 1.01.01.24 - Transf. Receb - Banco ABN 8.704.577-6 e 2.01.01.034 - Adiantamento & Parcela Recebida VN/VO. Posteriormente, o contribuinte informou que os contratos de locação foram contabilizados na conta 70688500 (RECEITA SOBRE VENDA VEÍCULOS FROTA), dificultando o trabalho visto que a classificação contábil ou está equivocada, ou já reconhecia tais valores recebidos como antecipação de venda. Independentemente dos contratos enviados, a fiscalização tem como termo inicial para lançamento do IPI, os valores consignados nas notas fiscais relativas as primeiras saídas, ficando para uma análise posterior, em relação aos contratos apresentados e notas fiscais de saídas a título de locações, a perfeita identificação como venda do Ativo Circulante ou Permanente, ou seja, como já apurado pela ESPEI09, a existência de contratos ideologicamente falsos.

(...)

Pergunta-se: a validade do ato jurídico de locar tem relevância na busca do inadimplemento da obrigação tributária?

Vejamos o que nos dizem os artigos 34 e 37 do RIPI/2002:

Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I – (...)

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Art. 37. Não constituem fato gerador:

I-(...)

II - as saídas de produtos subseqüentes à primeira:

a)-nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto tiver sido submetido a nova industrialização; (nosso sublinhado)

Tome-se a legislação supra e os fatos relatados. Raciocínio conjugado realizado, temos:

1-se os contratos de locação forem considerados válidos, temos a ocorrência do fato gerador decorrente do disposto no 37, inciso II, do RIPI/2002;

2-se os mesmos contratos forem invalidados para fins fiscais, ocorre o fato gerador por força do artigo 34, inciso II, do RIPI/2002.

(...)

A meu juízo, estaríamos, ao se aceitar as premissas de fraude postas pelo Autuante, justamente em face de uma tentativa com emprego de meio absolutamente ineficaz. O pretendido escamoteamento do fato gerador do IPI nunca foi possível, considerados os meios posto em prática. Locar para em seguida vender sem incidência do imposto

mostra-se como estratégia natimorto. Se não incide o imposto pela venda, incide pela locação. No fundo é querer chegar sem partir.

Mais: nas operações de locação foram emitidas notas fiscais registrando as saídas por esse motivo. Assim, não há de haver ocultação de ocorrência do fato gerador (art.72 da Lei nº 4.502/64) quando se está na presença de objeto de prova documental que informa a saída da mercadoria. Se se disser que há falsidade ideológica na descrição do ato negocial (locação em lugar de simples venda), cairemos uma vez mais na impossibilidade de meio eficaz para realização da fraude: tanto na locação quanto na venda toma lugar o fato gerador do IPI.

Importante dizer que a assertiva de que os contratos de locação seriam ideologicamente falsos seria aceitar uma iniciativa de auditoria com fulcro no disposto no parágrafo único do art.116 do CTN, que autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Ocorre que tal dispositivo nunca foi interpretado como possuidor de eficácia imediata, sendo que a devida regulamentação nunca ocorreu, tendo sido tentada, sem êxito, por meio da MP 66/2002, rejeitada de plano já na Comissão de Constituição e Justiça do Congresso Nacional. Quer dizer, trabalhar com a desconsideração dos atos de locação é caminhar em terreno juridicamente pantanoso, com poucas chances de sucesso.

Quanto ao argumento da contribuinte de que o fato gerador no caso em exame estaria no momento da venda final, e não no momento da locação (data focal corretamente escolhida pelo Fisco para tributar), não há muito a dizer, a não ser o que já foi dito e repisado: o artigo 37, II, “a”, fixa a hipótese de incidência para esses casos como sendo a da primeira saída em locação do produto objeto do contrato.

Sumariando: o imposto foi lançado corretamente, tendo como momento de materialização a primeira saída (locação); porém não há de ser legítima a qualificação da multa seja por impropriedade do meio de consecução da suposta fraude (venda transmutada em locação), seja porque ao conceito de fraude presente no art.72 da Lei nº 4.502/64 não se amoldam as circunstâncias fáticas trazidas no relatório fiscal. Ou seja, não se qualifica por falta de tipificação da fraude, como também por impossibilidade de consecução da infração almejada (crime impossível).”

Em caso semelhante ao presente, esta Turma de Julgamento, em processo de relatoria do Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, decidiu que é devido o imposto na saída a qualquer título, de produto importado e incorporado ao ativo permanente, antes do prazo de cinco anos contado a partir da incorporação ao ativo permanente da empresa.

A decisão apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

(...)

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ANTES DO PRAZO DE CINCO ANOS.

É devido o imposto na saída a qualquer título, como empréstimo ou comodato, de produto importado e incorporado ao ativo permanente, antes do prazo de cinco anos contado a partir da incorporação ao ativo permanente da empresa. (...)” (Processo nº 10860.721195/2014-62; Acórdão nº 3201-005.375; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 22/05/2019)

Na ocasião foi considerado que a saída a qualquer título, como empréstimo ou comodato, o IPI é devido.

O raciocínio fixado no julgamento referenciado se amolda ao caso presente, isto porque a denominação jurídica da operação (empréstimo, comodato ou locação) é irrelevante para efeito de caracterização do fato gerador,

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso na matéria.

- Mérito – Direito ao Creditamento do IPI

Defende a Recorrente que tem direito ao creditamento do IPI em razão de (i) princípio da não-cumulatividade do IPI; (ii) não manteve os créditos de IPI originalmente escriturados, incidente na entrada dos veículos ativados, restando, portanto, legítimo o direito de que tais créditos sejam considerados na determinação do *quantum* devido no Auto de Infração; (iii) remeteu alguns de seus veículos ao ativo para fins negociais, tendo realizado o estorno do crédito, eis que tais bens ficaram fora da cadeia econômica do IPI, contido ao aliená-los, tais bens voltaram a pertencer a cadeia econômica do IPI, conferindo o direito ao aproveitamento dos créditos estornados; e (iv) é possível o creditamento extemporâneo, pela saída de bens, com incorporação inferior a 5 (cinco) anos.

No tópico, compreendo que resta a apreciação somente em relação ao direito de a Recorrente em ter reconhecido o direito ao creditamento do IPI nas operações realizadas exclusivamente pela matriz.

No tema é de se entender que a Recorrente possui parcial razão em seu pleito.

Importante frisar que a decisão recorrida está correta no que se refere a cobrança do IPI em razão de a saída dos veículos contabilizados no ativo imobilizado ter se dado em prazo inferior a 5 (cinco) anos.

Neste contexto, torna-se imperiosa a reprodução da decisão recorrida:

“Segundo a contribuinte tais operações tomavam lugar após a utilização dos veículos para fins diversos (veículos funcionais, veículos garantia, veículos pool, veículos test-drive e veículos teste).

De relevante sob a ótica tributária tem-se que os atos negociais supra se realizaram em período inferior a cinco anos, o que faz incidir a regramento previsto no artigo 37, inciso III, do RPI/2002:

Art. 37. Não constituem fato gerador:

(...)

III - a saída de produtos incorporados ao ativo permanente, após cinco anos de sua incorporação, pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, que os tenha industrializado ou importado;

Aí está. As saídas de produtos incorporados ao ativo permanente só não fazem nascer o fato gerador do IPI caso o negócio jurídico tenha tomado lugar em prazo superior a cinco anos, o que não ocorreu em nenhum dos casos identificados e corretamente tributados.

Ou seja, o inadimplemento da obrigação surgida da alienação em prazo inferior a cinco anos é incontestável. A insurgência da Contribuinte quanto a esse ponto cinge-se à afirmação de que “... estabelecer um prazo de cinco anos para que a Impugnante possa vender estes veículos é completamente irrazoável. Isso porque, no transcurso de cinco anos, o veículo integralizado ao ativo fixo não servirá, em hipótese alguma, para o fim sobre o qual fora ativado. Como de natural obviedade, é sabido e consabido que em um prazo de cinco anos, o carro não servirá mais à Impugnante como carro modelo para test-drive pelo simples fato de já ter saído de linha de produção, e, caso ainda não tenha saído, estará totalmente depreciado, de modo a não ter utilidade à Impugnante, vez que não proporcionará aos seus clientes a experiência de um carro novo.”

Pugna então a Peugeot pela ausência de razoabilidade do prazo estabelecido pela legislação que a hipótese de incidência deixe de operar.

Mas guerrear na esfera administrativa contra dispositivos em plena vigência é guerrear por causa vencida. Para o julgador administrativo importa apenas que o comando legal tenha sido corretamente aplicado em todos os seus termos. Formar juízo de valor acerca da validade jurídica de norma em vigor é tarefa afeta ao Poder Judiciário, e somente a ele.

Quer dizer, o comando contido no art.37, III do RIPI/2002 estava em pleno vigor e foi aplicado sem qualquer elemento operacional que macule os seus termos. Quer dizer, o que foi cobrado a título de IPI pela venda em prazo inferior a cinco anos de veículos lançados no ativo imobilizado está absolutamente correto.”

Como já anteriormente dito, em caso semelhante ao presente, esta Turma de Julgamento, decidiu que é devido o imposto na saída a qualquer título, de produto importado e incorporado ao ativo permanente, antes do prazo de cinco anos contado a partir da incorporação ao ativo permanente da empresa.

Novamente, reproduz-se a ementa da decisão:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

(...)

FALTA DE LANÇAMENTO. SAÍDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ANTES DO PRAZO DE CINCO ANOS.

É devido o imposto na saída a qualquer título, como empréstimo ou comodato, de produto importado e incorporado ao ativo permanente, antes do prazo de cinco anos contado a partir da incorporação ao ativo permanente da empresa. (...)” (Processo nº 10860.721195/2014-62; Acórdão nº 3201-005.375; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão de 22/05/2019)

No entanto, foi reconhecido o direito ao crédito à Recorrente, conforme voto a seguir transcrito:

“Por outro lado, a Recorrente defende que caso se considere os supostos empréstimos em comodato como sendo na verdade saída definitiva, então teria assegurado o direito aos créditos de IPI no valor correspondente ao imposto recolhido quando da importação desses bens do ativo permanente.

Nesse ponto em particular, entendo que assiste razão a Recorrente, devendo-se considerar tais créditos.

Isto posto, entendo que houve a saída definitiva dos bens importados, incorporado ao ativo permanente, sem o indispensável destaque do imposto na nota fiscal de saída, antes do prazo de cinco anos da incorporação no ativo permanente (RIPI/2002, art. 37, III), sendo que tais saídas fazem jus aos créditos quando da importação desses bens.”

Este entendimento firmado por esta Turma de Julgamento está em linha com o que o Relator originário da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, no processo nº 17883.000328/2010-11, o qual ao solicitar diligências nos autos assim se pronunciou (primeira e segunda diligências):

“Sopesados todos os argumentos, devo admitir minha concordância com os fundamentos acima reproduzidos, sendo forçoso concluir que na venda de bens do ativo imobilizado, que foram importados pela própria contribuinte e vendidos antes de completarem cinco anos de imobilização, haverá o direito ao creditamento correspondente, desde que, é claro, tenha ocorrido o efetivo recolhimento do IPI na importação de tais bens.

Considerando-se que o IPI foi “*utilizado na ativação dos bens*”, como afirma a fiscalização e não discorda a impugnante, é de se concluir que parte deste imposto já foi utilizado como despesa de depreciação. Assim, o IPI a ser aproveitado como crédito

deveria ser, salvo melhor juízo, a diferença entre o valor total do IPI que compôs o custo na imobilização e o valor que já foi computado como despesa de depreciação.

Assim, proponho o encaminhamento deste processo à SAFIS da DRF/VOLTA REDONDA/RJ, com proposta de realização de diligência para que seja realizado o levantamento dos créditos relativos aos veículos que foram objeto do auto de infração. De posse de tais informações seja elaborada a reconstituição da escrita relativa ao período autuado.”

“Devo repetir que todo o raciocínio acima exposto tem como ponto de partida a informação da fiscalização de que a importação, “*em sua grande maioria*” teria sido realizada pelo estabelecimento de CNPJ nº 67.405.936/0004-16 que, logo após, enviava os veículos importados para os estabelecimento de CNPJ nº 67.405.936/0001-73 com a finalidade de integrar o ativo imobilizado. Este é o primeiro ponto a ser elucidado pela diligência que ao final será requerida.

Se na verificação mencionada no parágrafo anterior ficar comprovada a importação de algum dos veículos objeto deste auto de infração pelo estabelecimento autuado (CNPJ nº 67.405.936/0001-73) deverá ser então realizado o levantamento do crédito correspondente, pelos motivos já mencionados no despacho da presidência de fls. 1108/1111.

Assim, proponho o encaminhamento deste processo à SAFIS da DRF/VOLTA REDONDA/RJ, com proposta de realização de diligência para que sejam efetivadas verificações junto aos estabelecimentos envolvidos nas operações com a finalidade de **verificar, para cada veículo vendido, qual foi o estabelecimento que de fato realizou a importação.**

Se da verificação anterior restar comprovada a importação de algum veículo envolvido no lançamento pelo estabelecimento autuado (CNPJ nº 67.405.936/000173) deverá ser realizado o levantamento dos créditos relativos a estes veículos. De posse de tais informações seja elaborada a reconstituição da escrita relativa ao período autuado.”

O Decreto 4.544/2002 (RIPI/2002) em seu art. 191, assim dispõe:

“Art. 191. Nos casos de apuração de créditos para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração, serão considerados, também, como escriturados, os créditos a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação.”

Com razão a Recorrente quando afirma:

“No caso em tela, como já demonstrado, a empresa autuada realiza a importação ou fabricação de veículos, ativa parte ínfima dos mesmos para consecução de seus objetivos sociais e, posteriormente, procede à sua venda ou locação.

Neste passo, não só as operações de importação como também as etapas de produção sofrem a incidência do **IPI**, devendo ter seu crédito reconhecido e compensado com os débitos nas operações posteriores, sob pena de flagrante afronta aos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais acima transcritos.

Tal fato (operações de importação e fabricação própria), entretanto, fora desconsiderado na decisão recorrida, na medida em que, para afastamento do direito creditório a que faz jus a Recorrente para compensação do **IPI** pago na entrada, foram consideradas **apenas as operações de importação realizadas**, conforme se verifica das fls. 29/32 do **Acórdão da DRJ (Doe. 03)**.

Vale ressaltar que, quando não há possibilidade de creditamento do **IPI**, a empresa deverá proceder ao estorno dos créditos, nos termos dos **arts. 190 e ss. do RIPI/2002**, sendo certo que foi justamente esse o procedimento adotado pela Recorrente na ativação dos automóveis.”

E prossegue:

“Ora, as operações de transposição de bens do estoque ao ativo imobilizado foram feitas com produtos industrializados pela autuada, que remeteu alguns de seus veículos ao seu ativo para fins comerciais, tendo sido realizado o competente estorno do crédito (cfe. Doe. 05 da Impugnação), eis que tais bens ficaram fora da cadeia econômica do **IPI**.

Contudo, ao aliená-los, tais bens voltaram a pertencer a cadeia econômica do **IPI**, conferindo à Recorrente, assim, o indiscutível direito ao aproveitamento dos créditos estornados.

Portanto, é inquestionável a possibilidade de creditamento do **IPI** neste caso, referente à entrada dos veículos. Estes créditos devem ser compensados quando da saída dos bens nos termos da **CRFB/88**, do **CTN** e do **RIPI**.”

A Solução de Consulta nº 53/2000, da 7ª Região Fiscal (DECISÃO SRRF/7ª RF/DISIT Nº 53, de 03 de março de 2000) vai ao encontro da tese de defesa da Recorrente. Vejamos:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Ementa:

PRODUTO INCORPORADO AO ATIVO FIXO. DESAFETAÇÃO ANTES DE CINCO ANOS. INCIDÊNCIA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Incide o imposto sobre o produto na hipótese de estabelecimento que o importou para uso no ativo fixo e que a ele tenha dado saída antes de cinco anos da incorporação do bem.

Por via de consequência, na ocasião da respectiva saída, haverá direito de crédito quanto ao imposto pago na época da entrada.

Dispositivos Legais: CF, art. 153, §3º, II; RIPI/98, arts. 9º, I; 32, II; 35, III; e 171, IV; IN SRF 02/97, art. 2º, §2º.”

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito do IPI, somente em relação as operações de importação praticadas pela Matriz (autuada) devendo a Unidade de Origem realizar o levantamento dos créditos pertinentes.

- Do Recurso de Ofício

Extrai-se da decisão recorrida que foi exonerada parcela da multa de ofício lançada com a sua redução para o percentual de 75%, conforme a seguir:

Tudo dito, **VOTO** pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração para retirar a qualificação da multa de ofício lançada, que conhecerá o percentual de 75% em lugar dos 150% aplicados.

Multa aplicada	Multa adotada no julgamento	Multa Lançada R\$	Valor Exonerado R\$	Valor Final da Multa de Ofício
150%	75%	65.504.844,02	32.752.422,01	32.752.422,01

Tem-se, portanto, que o valor exonerado corresponde a importância de R\$ 32.752.422,01, razão pela qual é se conhecer do Recurso de Ofício, nos termos da Portaria do Ministério da Fazenda nº 2, de 17 de janeiro de 2023 que majorou o limite de alçada para interposição de recurso de ofício, para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), conforme a seguir transcrito:

"PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023

(Publicado(a) no DOU de 18/01/2023, seção 1, página 14)

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

GABRIEL MURICCA GALÍPOLO"

No mérito, é de se acompanhar o entendimento fixado na decisão recorrida, razão pela qual a reproduzo:

“Em seguida, um novo ponto. Para o Fisco, a operação supra teve motivação fraudulenta:

No presente caso, por tratar-se de lançamento de ofício dos valores não destacados e não declarados, onde ficou caracterizado o evidente intuito de fraudar o fisco, através de diversas simulações de locações e reiteradas vendas de veículos imobilizados em prazo inferior a 5 anos de suas incorporações (Notas Fiscais sem destaque do IPI), com indicação de isentos/não tributáveis em declarações prestadas ao fisco (RAIPI), e mais as locações que foram emitidas com notas fiscais em total descompasso com a realidade, tidas como saídas com suspensão, além da contabilização confusa em conta de venda de receita tida como locação, inclusive com omissão nas declarações da RFB e de bens pertencentes no ativo imobilizado a partir de janeiro de 2005, deve ser aplicada a multa de 150%,

Para fins tributários, como se sabe, a tipificação de fraude está inserta no art. 72 da Lei nº 4.502/64, que assim diz:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

A incidência do tipo depende da constatação de impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador ou da modificação de suas características essenciais.

Esta Terceira Turma há muito pacificou o entendimento de que o parâmetro para análise de ocorrência do tipo infracional em questão encontra-se nos elementos constantes da nota fiscal de saída emitida, ou ainda na detecção da falta de emissão da referida nota.

Se há nota emitida, não há de se falar em impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador. Se há nota emitida pode-se cogitar, isso sim, em modificação de características essenciais, como por exemplo, a descrição de um ato comercial inverídico (nota que descrever uma simples transferência quando o fato real seria uma saída por venda).

Por outro lado, a falta de emissão da nota caracteriza ação inequívoca de ocultação da ocorrência da hipótese de incidência, fazendo incidir o disposto no indigitado artigo 72.

Mergulhando no caso concreto, pergunta-se: foi emitida nota fiscal para a venda dos veículos imobilizados?

Sim, foi. O próprio Autuante juntou como exemplo a nota fiscal inserta à fl.3.968 do presente processo (número ilegível) da qual extraímos seguintes dados:

- natureza da operação: saída (venda de bem do imobilizado (veículo marca CITROEN); não incidência do ICMS);
- data da nota: 07.04.2006
- nota fiscal de aquisição nº4555 – de 10.02.2005
- destinatário: FRANCECAR COM DE VEIC LTDA
- R\$ 69.000,00

A simples emissão da nota já descarta, a juízo desta Turma de Julgamento, a presença de ocultação total ou parcial do fato gerador.

E quanto à modificação fraudulenta dos elementos do negócio jurídico?

Também não houve. O histórico da nota fiscal mostra a ocorrência de venda de veículo proveniente do ativo imobilizado, que foi exatamente o negócio jurídico travado entre a Peugeot Citroen e a revendedora Francecar Com Veic Ltda.

Frisando: se tomarmos a nota fiscal trazida ao processo como raciocínio condutor para as demais notas emitidas para a venda de imobilizado antes do interstício de cinco anos, tem-se que não há de prosperar a qualificação da multa de ofício promovida pelo Fiscal no que tange a esse item do auto de infração : aos olhos da legislação pertinente (artigo 72 da Lei nº 4.502/64) não houve fraude, pois inexistiu conduta típica, não tendo a contribuinte impedido ou retardado o conhecimento da ocorrência do fato gerador, não se observando igualmente qualquer modificação de suas características essenciais.

Aqui é importante, por absolutamente pertinente, a seguinte fala da Contribuinte em sua peça de insurgência:

“... considerando que a Autoridade demonstra per si, não possuir plena convicção das acusações que realiza ao fazer uso constante de expressões com “em tese”, “provavelmente”, “possivelmente”, “suposto” e “deduz-se” resta indubitável que a autuação ora combatida se consubstancia em mera presunção do fiscal signatário do Auto de Infração.”

A tese, a meu sentir é consistente. Reiteradas vezes o Autuante se refere à situação fática como, por exemplo, “em tese fraudulenta” e “suposto conluio”. Ora, fraude, sonegação e conluio são elementos de autuação a serem suportados por convicção expressa originada de um bom conjunto probatório. Ao que parece, o arcabouço documental reunido pela Fiscalização não gerou a devida convicção no Autuante, que se deu por satisfeito ao invocar a presença provável de fraude. Todavia isso só é cabível nos casos de formulação de representação para fins penais, com regulamentação pela Portaria SRF 326/2005:

Art. 1º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor da Receita Federal responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no curso de ação fiscal identificarem situações que, **em tese**, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Aqui, a expressão “em tese” se justifica pelo fato de que o juízo de valor acerca do ocorrido toma lugar por manifestação e por prerrogativa do Ministério Público Federal. Quer dizer, a presença de fato típico, ilícito e culpável, ensejador de denúncia, constitui elemento de juízo estranho à competência do Auditor Fiscal. Por isso a manifestação opinativa deste dá-se em sede de verossimilhança e mensuração de probabilidade de ocorrência.

Mas assim não pode ser quando estamos tratando de determinar o perfil da penalidade administrativa a ser infligida ao infrator. A penalização qualificada – caso que estamos examinando – não pode ser aplicada por suposta presença ou pela presença em tese de seus elementos constitutivos. Para lançar a qualificadora é necessário um conjunto probatório robusto conjugado com a convicção expressa do autuante. Caso contrário, impõe-se a aplicação do disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, que assim diz:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

...

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Ora, se a fraude é colocada como “em tese ocorrida” ou “supostamente ocorrida” há, sim, dúvida fundada sobre os fatos observados e seu desdobramento legal no que tange à graduação da penalidade. Destarte, incide a norma presente do artigo 112, inciso IV, do CTN, ou seja, a interpretação é a mais favorável ao infrator, o que significa dizer que, não bastasse a ausência de tipicidade em relação ao disposto no art.72 da Lei nº 4.502/64, deve ser desconstituída, por mais um motivo, a qualificação quanto a essa infração, aplicando-se a pena básica de 75% (setenta e cinco por cento) em lugar dos 150% (cento e cinquenta por cento) consignados no lançamento, conforme disposto no art.44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.”

Ainda da decisão recorrida:

“Sumariando: o imposto foi lançado corretamente, tendo como momento de materialização a primeira saída (locação); porém não há de ser legítima a qualificação da multa seja por impropriedade do meio de consecução da suposta fraude (venda transmutada em locação), seja porque ao conceito de fraude presente no art.72 da Lei nº 4.502/64 não se amoldam as circunstâncias fáticas trazidas no relatório fiscal. Ou seja, não se qualifica por falta de tipificação da fraude, como também por impossibilidade de consecução da infração almejada (crime impossível).”

É de se consignar, ainda, que no processo nº 17883.000328/2010-11, que também envolve a Recorrente, a decisão de 1ª instância, de igual modo, afastou a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), mantendo a penalidade no patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

- Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de (i) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento em razão de suas incongruências; (ii) conhecer de ofício, por envolver matéria de ordem pública e rejeitar a alegação preliminar de nulidade do Auto de Infração de erro na identificação do sujeito passivo, em relação aos veículos importados pelas filiais da Recorrente; (iii) acolher a preliminar de decadência com a extinção parcial do crédito tributário; (iv) no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito do IPI, somente em relação as operações de importação praticadas pela Matriz (autuada) devendo a Unidade de Origem realizar o levantamento dos créditos pertinentes e (v) negar provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Fl. 44 do Acórdão n.º 3201-010.298 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10073.720829/2011-93

Voto Vencedor

Ricardo Sierra Fernandes, Redator.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente daquele adotado quanto à análise **apenas** das seguintes matérias: i) qualificação da multa de ofício lançada – objeto de Recurso de Ofício e ii) decadência com a extinção parcial do crédito tributário – preliminar em Recurso Voluntário.

- Do Recurso de Ofício. Qualificação da multa de ofício.

A decisão recorrida afastou a qualificação da multa de ofício, em apertada síntese, sob os seguintes argumentos.

“Esta Terceira Turma há muito pacificou o entendimento de que o parâmetro para análise de ocorrência do tipo infracional em questão encontra-se nos elementos constantes da nota fiscal de saída emitida, ou ainda na detecção da falta de emissão da referida nota. Se há nota emitida, não há de se falar em impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador.

Se há nota emitida pode-se cogitar, isso sim, em modificação de características essenciais, como por exemplo, a descrição de um ato negocial inverídico (nota que descrever uma simples transferência quando o fato real seria uma saída por venda).

(...)

A simples emissão da nota já descarta, a juízo desta Turma de Julgamento, a presença de ocultação total ou parcial do fato gerador.

E quanto à modificação fraudulenta dos elementos do negócio jurídico? (grifou-se)

Também não houve. O histórico da nota fiscal mostra a ocorrência de venda de veículo proveniente do ativo imobilizado, que foi exatamente o negócio jurídico travado entre a Peugeot Citroen e a revendedora Francecar Com Veic Ltda.”

O Julgador segue apreciando outro argumento de defesa – o da eventual falta de convicção da Autoridade Fiscal na lavratura da respectiva autuação.

A tese, a meu sentir é consistente. Reiteradas vezes o Autuante se refere à situação fática como, por exemplo, “em tese fraudulenta” e “suposto conluio”. Ora, fraude, sonegação e conluio são elementos de autuação a serem suportados por convicção expressa originada de um bom conjunto probatório. Ao que parece, o arcabouço documental reunido pela Fiscalização não gerou a devida convicção no Autuante, que se deu por satisfeito ao invocar a presença provável de fraude. Todavia isso só é cabível nos casos de formulação de representação para fins penais, com regulamentação pela Portaria SRF 326/2005 (...) (grifou-se)

Tratando das operações relacionadas à simulação de operações de locação de veículos imobilizados para, em curtíssimo prazo, realizar a venda em operações supostamente isentas do IPI, temos no combatido Acórdão:

Ou seja, com ou sem a existência da suposta fraude teríamos o fato gerador ocorrido no mesmo momento, com a mesma base de cálculo e com aplicação da mesma alíquota.

Levando adiante o raciocínio, vamos, em exercício de analogia, à norma contida no art.17 do Código Penal:

Art.17. Não se pune a tentativa quando por ineficácia absoluta do meio ou por absoluta impropriedade do objeto, é impossível consumar-se o crime.

A meu juízo, estaríamos, ao se aceitar as premissas de fraude postas pelo Autuante, justamente em face de uma tentativa com emprego de meio absolutamente ineficaz. O pretendido escamoteamento do fato gerador do IPI nunca foi possível, considerados os meios posto em prática. Locar para em seguida vender sem incidência do imposto mostra-se como estratégia natimorto. Se não incide o imposto pela venda, incide pela locação. No fundo é querer chegar sem partir. (grifou-se)

Traz ainda questões acerca da eficácia do art 116 do CTN.

Importante dizer que a assertiva de que os contratos de locação seriam ideologicamente falsos seria aceitar uma iniciativa de auditoria com fulcro no disposto no parágrafo único do art.116 do CTN, que autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Ocorre que tal dispositivo nunca foi interpretado como possuidor de eficácia imediata, sendo que a devida regulamentação nunca ocorreu, tendo sido tentada, sem êxito, por meio da MP 66/2002, rejeitada de plano já na Comissão de Constituição e Justiça do Congresso Nacional. Quer dizer, trabalhar com a desconsideração dos atos de locação é caminhar em terreno juridicamente pantanoso, com poucas chances de sucesso.

Passamos a analisar ponto-a-ponto as razões de decidir da DRJ, que resultaram no afastamento da multa qualificada, multa esta reestabelecida por esta Turma do CARF.

No caso em apreço, não resta dúvida que houve a modificação fraudulenta dos elementos do negócio jurídico. O Auto de Infração traz o enquadramento legal adotado para a multa de ofício aplicada, quer seja:

Enquadramento Legal
MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO
Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.
150,00% Art. 80, inciso II, da Lei nº4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº9.430/96.
Fatos Geradores entre 22/01/2007 e 14/06/2007.
150,00% Art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Medida Provisória nº 351/07.
Fatos Geradores a partir de 15/06/2007.
150,00% Art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.

No mesmo sentido, o Termo de Verificação Fiscal TVF descreveu de forma detalhada a conduta reiterada e dolosa que diferiu e, por fim, afastou o fato gerador da obrigação tributária principal da incidência do IPI. Vale reproduzir o art 72 da Lei 4502/64:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Ainda no TVF, o relato da apuração do Escritório de Pesquisa e Inteligência da RFB, Espei09, resume a conduta adotada pela empresa.

Veículos da marca Peugeot modelos 407 sedan e SW foram importados. Em seguida, contabilizados como ativo imobilizado, em operação atípica dado o número expressivo de veículos incorporados em relação ao menor número contabilizados para comercialização. Os referidos veículos eram emplacados no Detran RJ, com as Notas Fiscais de incorporação ao ativo imobilizado. Os veículos, integrantes do ativo imobilizado, foram disponibilizados para comercialização em concessionárias que concordassem com o esquema adotado, dentre elas a

OPECAR. Nas Notas Fiscais que documentaram a posterior saída, não havia destaque de IPI. As transferências ao cliente final eram realizadas após um prazo pactuado de três meses. Descontos atípicos eram ofertados pelas concessionárias participantes, face à irregular tributação do IPI.

Esta conduta foi confirmada pela Fiscalização, caracterizando-se a evidente intenção dolosa, fartamente comprovada nos autos. Temos a contabilização no ativo imobilizado de bens importados na execução das atividades da empresa – quer seja, a comercialização de veículos, imediatamente disponibilizados à comercialização (negócio jurídico real), contratos de locação simulados (negócio jurídico aparente) que tampouco foram regularmente contabilizados, tratativas comerciais (entre elas, gravações telefônicas transcritas nos autos) que condicionavam a transferência do bem junto ao Detran, em decorrência de um esquema engendrado para o não recolhimento dos tributos devidos. A Autoridade Fiscal conclui:

“No presente caso, por tratar-se de lançamento de ofício dos valores não destacados e não declarados, onde ficou caracterizado o evidente intuito de fraudar o fisco, através de diversas simulações de locações e reiteradas vendas de veículos imobilizados em prazo inferior a 5 anos de suas incorporações (Notas Fiscais sem destaque do IPI), com indicação de isentos/não tributáveis em declarações prestadas ao fisco (RAIPI), e mais as locações que foram emitidas com notas fiscais em total descompasso com a realidade, tidas como saídas com suspensão, além da contabilização confusa em conta de venda de receita tida como locação, inclusive com omissão nas declarações da RFB e de bens pertencentes no ativo imobilizado a partir de janeiro de 2005, deve ser aplicada a multa de 150%,” (grifou-se)

As provas são contundentes e algumas vezes constrangedoras. Cito trecho do TVF que reproduz estudo do Espei09 da RFB:

“Como forma de comprovar a intenção e a habitualidade com que tais operações foram executadas recorre-se, novamente, a um estudo e pesquisa efetuado pelo Escritório de Pesquisa e Investigação - 9a. Região Fiscal, em especial o diálogo ocorrido com a concessionária OPECAR em Londrina, onde um funcionário descreve a intenção de ativar os veículos para posteriormente revende-los com o desconto que deixou de pagar o IPI e o ICMS, conforme abaixo:

“M-Ô Kátia, na verdade esse carro funciona assim, ele é acima de 100 Mil.

K-Tá

M-Só que a Peugeot, o que que a Peugeot tá fazendo, pra gente poder concorrer com o nosso concorrente no mercado eu to abaixando uns valores.

K-ahã

M-Eu to abaixando uns valores, o que que eu faço eu pego, eu emplaco esse carro no nome da Peugeot do Brasil e dou um desconto por exemplo aquele desconto que ia pagar de IPI, de ICMS, o que que eu faço eu repasso pro cliente.”

Na lição de Alberto Xavier, temos que a figura fraude exige três requisitos:

O primeiro é um requisito subjetivo consistente no fim da conduta comissiva ou omissiva: reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.

O segundo é também um requisito subjetivo: a intencionalidade fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão. A redução, evitação ou diferimento do tributo só configura fraude se for dolosa, isto é, se houver uma intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. “O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva.

O terceiro é um requisito objetivo respeitante aos meios de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais. (...)

Ainda no que diz respeito à fraude fiscal, pontifica Bernardo Ribeiro de Moraes, em *Compêndio de Direito Tributário*, 2ª edição, Ed. Forense, Rio de Janeiro, págs. 613 e 615:

“Para a existência da fraude jurídica, basta haver a realização de um ou diversos atos que originam um resultado contrário a determinada norma jurídica, atos esses amparados por determinada lei ditada com finalidade diversa. Na fraude fiscal encontramos: a) a aparência legal; b) conveniências particulares dos sujeitos; c) utilização de norma jurídica mas com finalidades distintas das que possui; d) violação do ordenamento jurídico”

E continua:

“Fraude fiscal é toda ação ou omissão que tem por fim violar indiretamente a norma tributária. Tal manobra pode ser realizada através de artifícios materiais, jurídicos ou contábeis. Toda fraude é ilegal.”

Diante das prescrições normativas em destaque, observa-se pelo lastro probatório da autuação que é inconteste que os fatos relatados se subsumem aos tipos legais acima transcritos, haja vista existirem dois negócios jurídicos: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes, que se materializou com a comercialização de veículos importados no mercado brasileiro e um outro: ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros, no caso, o fisco, que foi a locação de veículos importados contabilizados no ativo imobilizado.

A utilização por parte da Fiscalização de expressões como: “em tese fraudulenta” e “suposto conluio”, deu-se por opção da Autoridade Fiscal autuante, ao entender que o Termo de Verificação Fiscal, sendo também parte integrante da representação fiscal para fins penais, deveria manter a mesma técnica, nos termos da Portaria SRF 326/2005:

Art. 1º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor da Receita Federal responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no curso de ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Importa identificar nesta análise que as condutas foram indicadas sem qualquer vacilo ou dúvida. Em suma, todos os elementos – descrição dos fatos, capitulação legal e conjunto probatório – estão assinalados de forma precisa.

Outro argumento trazido ao debate na DRJ foi o de emprego de meio absolutamente ineficaz ao se optar por locação para afastar a tributação, vez que esta também seria tributada pelo IPI.

A Auditoria Fiscal relata anotações incorretas nas Notas Fiscais que dificultariam a fiscalização, tais como: "SUSPENSÃO DO IPI CONF. ART. 40, INC XII, DO RIPI/98". Entretanto, afirmamos que o RIPI/98, instituído pelo Decreto no. 2.637, de 25 de junho de 1998, foi revogado pelo art. 524 do Decreto no. 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Ademais, o dispositivo tratava de saída de ativo permanente entre estabelecimentos para utilização no processo industrial. Certamente, não era a hipótese que se configurava.

O argumento de defesa não deve prosperar dada a ausência de recolhimento para as operações identificadas e autuadas pela Fiscalização. O caminho tortuoso criado pela ora Recorrente visava dificultar a sua identificação. E de fato logrou êxito, como relatado pela Auditoria Fiscal:

“Não obstante o levantamento efetuado pelo ESPEI 09, temos o levantamento realizado por esta fiscalização, onde as notas tidas como de locação tiveram como argumento a suspensão do IPI em total descompasso com a realidade, ou seja, a primeira saída da locação. Suas contabilizações foram em contas de vendas, dificultando o levantamento das locações descritas, fora a logística da empresa em ativar os veículos e aliená-los em tempo inferior ao descrito como fora de tributação.”

Especificamente acerca da eficácia do art 116 do CTN, argumenta-se que diante da ausência de regulamentação, deve-se afastar a aplicação do parágrafo único, na redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, pois os respectivos procedimentos não foram veiculados por legislação ordinária. Não obstante plausível tal entendimento, fato é que o auto de infração não faz qualquer menção ao referido dispositivo, se limitando a justificar com as provas colhidas a ocorrência da fraude.

Vale lembrar que outros dispositivos cuidam do tema, como o art 149, VII do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Não menos relevantes os dispositivos legais que fundamentaram a aplicação da multa qualificada - o art 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art 45 da Lei 9430/96, art 13 da MP 351/07 e art 13 da Lei 11.488/2007.

Inconteste o poder-dever do Estado de lançar de ofício o tributo devido e, restando comprovada a hipótese de fraude, a aplicação da multa qualificada e representação fiscal para fins penais.

Diante do exposto, restaura-se a multa qualificada de 150%.

- Do Recurso Voluntário. Preliminar. Decadência.

A Recorrente requer a aplicação do art 150, §4º cc art 156, V do CTN ao Auto de Infração ora combatido, que exige IPI referente a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2006 e 30/06/2008, tendo a Recorrente obtido ciência da autuação em 26/07/2011.

Assim dispõem os dispositivos citados:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

Por sua vez, o art 173, I do CTN prevê:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Como visto, a regra de contagem do início do prazo de decadência, nos casos de lançamento por homologação, a partir do fato gerador, em regra aplica-se o art. 150, caput, do CTN. Contudo, o § 4º do art. 150 faz ressalva para os casos de dolo, fraude e simulação, nesses casos, o início do prazo é o 1º dia do exercício seguinte ao fato gerador (art. 173, I, CTN).

A análise do mérito acerca do dolo, no presente voto – externado no tópico anterior - foi no sentido de reconhecer a conduta fraudulenta da empresa. Dessa forma considerando que a ciência do auto de infração ocorreu em 26 de julho de 2011, com período lançado entre 2006 a 2008, tem-se que o lançamento não está decaído, conforme a regra contida no artigo 173, I, do CTN.

Ante o exposto, divirjo do voto vencido para DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, restaurando a multa qualificada de 150% e, REJEITAR a preliminar de decadência arguida em Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes