



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10073.721535/2011-89
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3201-010.297 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrente PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ADOÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO PELA ADMINISTRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se admite a adoção de comportamento contraditório pela Administração Pública, que não pode "*venire contra factum proprium*", vinculada que está juridicamente às suas próprias práticas e ações.

Se em outros processos envolvendo os mesmos fatos foi reconhecida a prática de venda de ativo imobilizado com menos de 5 anos, não há como se aceitar a fundamentação de descaracterização da imobilização do ativo, ante a impossibilidade de a administração pública adotar duas fundamentações distintas e conflitantes para os mesmos fatos.

SAÍDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. BASE DE CÁLCULO. NÃO INTEGRAÇÃO.

Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos a que se refere art. 1º, § 3º, inc. II da Lei 10.833/2003 e art. 1º, § 3º, inc. VI da Lei 10.637/2002 as receitas não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente.

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: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ADOÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO PELA ADMINISTRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se admite a adoção de comportamento contraditório pela Administração Pública, que não pode "*venire contra factum proprium*", vinculada que está juridicamente às suas próprias práticas e ações.

Se em outros processos envolvendo os mesmos fatos foi reconhecida a prática de venda de ativo imobilizado com menos de 5 anos, não há como se aceitar a fundamentação de descaracterização da imobilização do ativo, ante a impossibilidade de a administração pública adotar duas fundamentações distintas e conflitantes para os mesmos fatos.

SAÍDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. BASE DE CÁLCULO. NÃO INTEGRAÇÃO.

Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos a que se refere art. 1º, § 3º, inc. II da Lei 10.833/2003 e art. 1º, § 3º, inc. VI da Lei 10.637/2002 as receitas não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de inexistência de dolo, fraude ou simulação nas operações de saída de automóveis do ativo imobilizado; (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 a acolhiam; e, (III) no mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros (i) Ricardo Sierra Fernandes, que lhe negava provimento, e (ii) Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa e Tatiana Josefovicz Belisário, que davam provimento em menor extensão, para excluir da base de cálculo apenas os bens utilizados pela diretoria e considerados como ativo permanente pela fiscalização. Em razão do provimento integral do mérito do Recurso Voluntário, dispensa-se a redação do voto vencedor em relação à decadência.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

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).

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:

“Contra a empresa acima qualificada foram lavrados autos de infração de PIS, às folhas 2333/2353, e COFINS, às folhas 2354/2375, em virtude da falta de recolhimento dessas contribuições sociais incidentes na venda de veículos da marca/modelo PEUGEOT 407, tendo sido constatada a utilização de artifício de incorporação destes veículos como se do ativo imobilizado fossem, para dissimular sua real operação de venda.

Nos termos dos demonstrativos consolidados dos créditos tributários do processo, às folhas 2 e 3, os lançamentos montam R\$ 467.968,94 e R\$ 2.246.251,48, aí no meio, incluídos principal, multa de ofício de 150% e juros de mora.

Os enquadramentos legais encontram-se a folhas 2342 e 2363.

No Termo de Verificação Fiscal, às folhas 2317/2332, a autoridade contextualiza o trabalho realizado, resumido a seguir.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Volta Redonda efetuou ação fiscal com vistas a apurar PIS e a COFINS não declarado e não recolhido, decorrente de saída de veículos marca/modelo PEUGEOT 407 do Ativo Imobilizado da contribuinte, acobertadas por suposta locação para "test drive", para as concessionárias Opecar Veículos Ltda, La Fontaine Comercio de Veículos Ltda, Bordeaux Veículos Ltda, Le Lac Veículos Ltda, Santa Paulina Strasbourg Veículos Ltda, e Orleans Comercial Ltda, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 07.1.05.00.2008003975.

FATOS APURADOS PELO ESPEI/09 1. vários veículos marca/modelo PEUGEOT 407 sedan e SW, fabricados na França, foram importados pela PEUGEOT-CITROEN AUTOMOVEIS DO BRASIL LTDA, e em sua maioria, foram contabilizados como integrantes do ativo imobilizado da própria 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; 3. após a importação, estes veículos foram emplacados em primeiro emplacamento no município sede da empresa (Porto Real/RJ), através da apresentação ao DETRANRJ das notas fiscais de entrada da indústria, descrevendo-se serem bens a incorporar o seu ativo imobilizado, sem destaque de IPI; 4. provavelmente muitos ou quase a totalidade dos veículos enquadrados nestas operações 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; 5. Deduz-se que, após as negociações com o consumidor final, ou enquanto estas já ocorriam, os veículos foram sendo enviados pela fábrica àquelas concessionárias participantes, acobertando-se a operação, segundo os poucos dados obtidos em alguns DETRANS, de Notas Fiscais de saída de emissão da fábrica, referindo-se a “venda de bem do ativo imobilizado”; 6. Observou-se, em relação a estas Notas Fiscais de saída de emissão da PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS (obtidas em arquivos de Detrans), o seguinte:

6.1. 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 6.2. 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 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.

7. 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 seu inteiro teor; 8. Verificou-se a 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; 9. 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 ardid 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.

LOCAÇÕES ENTRE IMPORTADORA E CONCESSIONÁRIAS

Consignou a autoridade que é inimaginável que uma concessionária, como a Opecar em Londrina/PR tenha adquirido mais de 70 Veículos, em pouco mais de um ano, para servirem de "test drive", conforme as notas fiscais relativas às primeiras saídas.

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/PR, onde um funcionário descreve a intenção da PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL de ativar os veículos no imobilizado para posteriormente revende-los, com desconto, relativamente aos tributos incidentes sobre a comercialização de veículos no mercado nacional.

Transcrevo abaixo o diálogo:

“Legenda: M Marcelo, vendedor de carros 0 km da OPECAR. K Kátia, servidor de ESPEI/09.

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 ta 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.

K - Ah...

M - Então invés de vc pagar caro num carro eu te vendo esse carro com tecnologia de carro de ponta

K - Ahã

M - Que é um carro nosso assim como eu vou falar pra vc, não tem como os concorrentes me acompanhar nesse valor de 88 mil

K - 88 mil então

M - 88 mil o Sedan tá?

K - Ta

M - E o SW eu vendo ele a 98 mil, 10 mil a mais por ser a perua.

K - Ta

.....

K - Ta. E deixa eu te perguntar uma coisa, já que vc vai emplacar eu posso escolher a placa essas coisas ou, primeira pergunta.

M - Na verdade assim, funciona assim, esse carro já vem emplacado, eu compro da fábrica pra mim, como se eu fosse TEST DRIVE pra mim

K - Ah ta, Mas aí ele fica em nome da Peugeot ou fica no meu nome?

M - Não durante três meses

K - Três meses

M - Três meses, ce faz contrato, por exemplo vc quer, vc fala assim eu quero comprar um carro, eu tenho interesse em comprar o carro

KÁ - ãã

M - vc vai fazer um contrato comigo de compra e, de compra de veículo

K - Ahã

M - Durante três meses vc usa esse carro no nome da Peugeot do Brasil, porque, porque é uma norma que ele ta te dando um desconto de IPI e ICMS eu não consigo burlar isso aí senão dá problema pra mim

K - Ah ta

M - Então eu te faço

K - Mas aí, mas aí o desconto que vc ta me dando é justamente do IPI e do ICMS

M - Isso

K - Que dá mais ou menos quanto?

M - Isso aqui do carro mesmo dá quase 30 mil de desconto

K - Nossa! Tudo isso é? Ah então vale a pena né?

M - Vale a pena, vc pega o carro emplacado

K - ahã

M - Num padrão desse carro

K - ta

.....

K -Entendi, entendi. Ta bom, Marcelo outra coisa, vc tem pronta entrega né?

M - tenho

K - Ta

M - todas as cores pronta entrega

K - é isso que eu ia te perguntar, tem cor pra eu escolher tudo

M - a cor que vc pode escolher, vc ta querendo Sedan ou Perua?

K - Olha eu vou tentar convencer o meu marido de comprar a perua né, mas aí eu vou depender dele decidir o que é melhor eu já..."

Assevera a autoridade que está clara à intenção da contribuinte e da concessionária em ocultar a ocorrência do fato gerador do PIS/COFINS/IPI, como também, da habitualidade com que tais operações ocorriam, existindo, inclusive, pronta entrega do veículo e a possibilidade da escolha de cor.

Verificou, ainda, que pesquisas efetuadas pelo Espei/09 no Siscomex Importação e junto aos Detrans estaduais, num período de aproximadamente dois meses de 2006, demonstram que a contribuinte importou cerca de 210 veículos do modelo Peugeot 407, sedan, 2.0 A, diretamente de sua matriz, todos com as mesmas configurações de séries e com valores unitários semelhantes em US\$.

Do total de 210 veículos importados no período analisado, o Espei/09 tomou por amostra 75% das unidades importadas (158 veículos), e obteve os seguintes resultados:

Da amostra de 158 veículos importados, todos com a mesma configuração, 125, ou seja, 79,11% apresentaram suspeição nos procedimentos de comercialização pela fábrica/importadora, pois, foram emplacados em "primeiro emplacamento", de maneira totalmente atípica, em nome da importadora de Porto Real/RJ, sendo a emitente da Nota Fiscal de faturamento a própria matriz PEUGEOTCITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA; Os restantes 33 veículos (apenas 20,89% desta amostra) apresentaram padrão absolutamente normal de procedimentos para "primeiro emplacamento" (no Estado do comprador, com Nota Fiscal de emissão de concessionária da PEUGEOT e placa de padrão do Estado do comprador).

Ainda em relação aos 125 veículos (79,11% da amostra), a consulta efetuada pelo Espei/09, em AGO/2007 revelou:

65 veículos foram sendo transferidos desde ABR/2007, com maior concentração em AGO/2007 (um ano após a importação), para diversas pessoas físicas ou jurídicas de diversas localidades, confirmando a real propriedade e a comercialização anterior que, em tese, já havia ocorrido, supostamente quando da real aquisição por estes mesmos compradores, mas com a ocorrência de algum esquema fraudulento de procedimentos engendrados pela fábrica/importadora, com a conivência de algumas concessionárias, tendo certamente a concordância dos compradores, beneficiados com desconto da ordem de R\$ 10 mil (o que veio a se comprovar nos trabalhos desta auditoria com a análise dos contratos de locação de veículos automotores, realizado entre a fábrica/importadora e algumas concessionárias, e os instrumentos particulares de compra e venda de veículos, efetuados entre as concessionárias e os reais compradores, os quais serão explicitados no item III abaixo).

Diz, ainda, que restaram 60 VEÍCULOS registrados no Renavan em nome da fábrica/importadora (AGO/2007), mas que supostamente estavam em circulação no Brasil, já vendidos no mercado, conduzidos pelos reais compradores, uma vez que alguns destes veículos apresentam registros de multas de trânsito em diversos locais do País, conduzidos por terceiros não ligados a fábrica/importadora.

Concluiu a autoridade autuante que os fatos apurados e encaminhados pelo Espei/09, por si só, já seriam suficientes para caracterizar a simulação de locação de veículos para servirem de "test drive", e venda dissimulada.

Por último, a fiscalização comprova os fatos acima descritos são através das diversas cópias de contratos de locação (da PEUGEOT para a Opecar), de instrumentos de compra e venda de veículos (da Opecar para os clientes finais) e dos CRVs de transferências de alguns veículos transacionados no período fiscalizado, que é detalhado a seguir.

ANÁLISE DO MATERIAL APREENDIDO NA OPECAR

A autoridade autuante analisou todo o material que foi apreendido através do Auto de Apreensão IPL n.º 578/2008, pela Delegacia da Polícia Federal de Londrina, em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão n.º 30/2008, expedido pelo MM. Juiz Federal FABIO NUNES DE MARTINOS, da Vara Federal Criminal de Londrina/PR, nos autos do IPL n.º 2008.70.01.0032369, no endereço situado na Avenida Tiradentes, 1.430, Jardim Shangrilá, em Londrina/PR, sede da empresa Opecar Veículos Ltda.

Consignou que particularmente os Contratos de Locação, os Instrumentos Particulares de Compra e Venda de Veículos (entre a Opecar e seus clientes), e os CRVs de Transferência da PEUGEOT para a Opecar e da Opecar para seus clientes não deixam dúvidas de que as referidas locações para fins de "test drive" não passaram de uma simulação, cuja finalidade principal era o não recolhimento de tributos como o PISCOFINSIPI, através da tentativa de omitir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência dos fatos geradores relativos a tais tributos.

Reproduziu a autoridade sua análise das operações envolvendo 02 (dois)

veículos, escolhidos aleatoriamente por amostragem dentre outros que constam nos autos, PEUGEOT 407 PLACA KXN0395 e PEUGEOT 407 PLACA LPB1894, que

demonstram que os veículos adquiridos por locação eram efetivamente para venda e não para "testdrive".

OUTRAS CONCESSIONÁRIAS

Afirma a fiscalização que, do mesmo modo efetuado pela concessionária Opecar, mas em número menor de operações realizadas, outras concessionárias também se dispuseram a participar do engendrado esquema de sonegação de impostos.

CONCESSIONÁRIA LA FONTAINE

Relatou a autoridade a Diligência Fiscal realizada pela DRF/Joinville, através da qual foi analisada a venda de 04 (quatro) veículos da marca/modelo PEUGEOT 407, da montadora para a referida concessionária.

Nesta Diligência, conforme relatório que foi anexado ao presente processo/dossiê, concluiu-se, dentre outras coisas, que:

- 1) Os indícios apontados pelo Escritório de Pesquisa e Investigação 9ª Região Fiscal se fizeram presentes nas negociações entre a montadora PEUGEOT CITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA e a concessionária LA FONTAINE COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTD A, em relação aos 04 (quatro) veículos analisados; e
- 2) Que os pagamentos efetuados pelos consumidores finais pela compra dos referidos veículos à concessionária LA FONTAINE se iniciaram antes da emissão das notas fiscais de venda da fábrica para a concessionária, o que demonstrou claramente que os veículos eram para comercialização e não para "test drive".

Afirma a fiscalização, que diante dos fatos acima expostos, fica evidente que os 04 (quatro) veículos diligenciados não deveriam estar classificados no Ativo Permanente da PEUGEOT, e sim em seu Ativo Circulante, numa conta representativa de estoque de veículos novos.

CONCESSIONÁRIA BORDEAUX

Em relação à referida concessionária, selecionada dentre as que transacionaram com a montadora por adquirir 07 veículos da marca/modelo PEUGEOT 407, no período de 01/09/2006 a 12/04/2007 (curto intervalo de tempo), para supostamente servirem de "test drive", obteve-se a relação dos clientes compradores destes 07 veículos.

Dos compradores acima citados somente a CONSTRUTORA EFERCO LTDA admitiu ter adquirido o veículo de placa KZS 5785 em data anterior (27/10/2006) (fl. 1709) à data da emissão da respectiva nota fiscal (30/01/2007), anexando, inclusive, cópia de TED efetuado (fl. 1714), Contrato Particular de Compra e Venda (fls. 1710/1713), documento de transferência de veículo GM Vectra, placa GWT 9745, negociado como entrada na compra do PEUGEOT 407, no valor de R\$ 26.500,00, todos os documentos acima datados de 27/10/2006.

Sendo assim, os valores das vendas dos 07 veículos, cujos proprietários foram acima discriminados, devem ser considerados como base de cálculo do PIS/COFINS no lançamento a ser efetuado de ofício (Auto de Infração), conforme planilha SAÍDA DE PEUGEOT 407 DO ATIVO PERMANENTE PARA A BORDEAUX VEÍCULOS LTDA, anexa ao presente processo/dossiê.

CONCESSIONÁRIA LE LAC

Em relação à referida concessionária, selecionada dentre as que transacionaram com a montadora por adquirir 11 veículos da marca/modelo PEUGEOT 407, no período de 01/09/2006 a 12/04/2007 (fl.1727), em curto intervalo de tempo, para supostamente servirem de "test drive", obteve-se a relação dos clientes compradores destes 11 veículos.

O comprador DIOGO FADEL BRAZ, conforme resposta ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos (fl. 1746), afirma que comprou o veículo PEUGEOT 407, placa KWZ 0335 na data da emissão da respectiva nota fiscal, em 23/01/2007, mas que *“antes desta data houve apenas o pagamento de parcela como sinal de negócio e antecipação do valor total da nota fiscal”*.

Dos compradores acima citados somente MOYSES BORGES FURTADO NETO admitiu ter adquirido o veículo de placa LPB 1895 em data anterior (24/04/2007) à data da emissão da respectiva nota fiscal (01/10/2007) (fl.1776), anexando, inclusive, cópias de cheques (fl. 1780) e de Instrumento Particular de Compra e Venda (fls. 1777/1779), ambos datados em datas anteriores à data de emissão da nota fiscal.

Sendo assim, os valores das vendas dos 11 veículos, cujos proprietários foram acima discriminados, devem ser considerados como base de cálculo do PIS/COFINS no lançamento a ser efetuado de ofício (Auto de Infração), conforme planilha SAÍDA DE PEUGEOT 407 DO ATIVO PERMANENTE PARA A LE LAC VEÍCULOS LTDA, anexa ao presente processo/dossiê.

CONCESSIONÁRIA SANTA PAULINA

Em relação à referida concessionária, selecionada dentre as que transacionaram com a montadora por adquirir 14 veículos da marca/modelo PEUGEOT 407, no período de 01/09/2006 a 17/07/2007 (curto intervalo de tempo), para supostamente servirem de "test drive", obteve-se a relação dos clientes compradores destes 14 veículos.

Dos compradores acima citados somente 04 admitiram ter adquirido seus veículos em datas anteriores às datas da emissão das respectivas notas fiscais:

SANDRO CESAR GLATZ WIENHAGE relatou, à folha 1976, ter adquirido o veículo de placa KYG 0709 em data anterior (20/09/2007) à data de emissão da respectiva nota fiscal (16/01/2008), anexando, inclusive, cópia de nota de Remessa em Demonstração da concessionária para ele em 20/09/2007 (fl. 1980) e cópias de pagamentos realizados (fl.1983), cuja primeira parcela se deu em 29/10/2007, ambos com datas anteriores a data de emissão da nota fiscal de venda da concessionária; SEFORA OLIVEIRA SANTOS relatou, à folha 2003, ter adquirido o veículo de placa LRV 1672 em data anterior (02/05/2007) à data de emissão da respectiva nota fiscal (05/09/2007), anexando, inclusive, cópia de contrato de financiamento com o Banco PSA Finance Brasil S/A (Banco da montadora) com parcelas que tinham como data inicial de vencimento a data de 07/06/2007 (fl. 2004), ou seja, anterior a data de emissão da nota fiscal de venda da concessionária, e anterior à data de venda da PEUGEOT para a SANTA PAULINA (27/07/2007);

ORLANDO ODIVAL VASSELAI relatou, à folha 1961, ter adquirido o veículo de placa KMT 3015 em data anterior (17/07/2007) à data de emissão da respectiva nota fiscal (16/10/2007), anexando, inclusive, cópias de 02 (duas) TED's realizadas em favor da SANTA PAULINA com datas de 17/07/2007 (fls. 1962/1963) e cópia de CRV em nome da SANTA PAULINA, com data de emissão de 15/10/2007 (fl.1965); e HENRIQUE DALIO PAGNONCELLI relatou, à folha 1934, ter adquirido o veículo de placa KPX 1511 em data anterior (OUT/2006) à data de emissão da respectiva nota fiscal (08/02/2007), através de contrato de compra e venda que não mais possui, anexando, inclusive, cópia de CRV de transferência de um veículo seu de marca/modelo GM/MERIVA, fl. 1935, o qual foi dado em adiantamento de pagamento na data de 10/11/2006, e cópia autenticada de pagamento da primeira parcela do financiamento ao Banco PSA Finance Brasil S/A, efetuado em 20/11/2006, ambos com datas anteriores a data de emissão da nota fiscal de venda da concessionária.

Sendo assim, os valores das vendas dos 14 veículos, cujos proprietários foram acima discriminados, devem ser considerados como base de cálculo do PIS/COFINS no lançamento a ser efetuado de ofício (Auto de Infração), conforme planilha SAÍDA DE PEUGEOT 407 DO ATIVO PERMANENTE PARA A SANTA PAULINA STRASBOURG VEÍCULOS LTDA, anexa ao presente processo/dossiê.

CONCESSIONÁRIA ORLEANS

Em relação à referida concessionária, selecionada dentre as que transacionaram com a montadora por adquirir 06 veículos da marca/modelo PEUGEOT 407, no período de 01/09/2006 a 17/08/2007 (curto intervalo de tempo), para supostamente servirem de "test drive" (resposta da concessionária folha 2017), sendo que 05 foram adquiridos na

mesma data (01/09/2006), obteve-se a relação dos clientes compradores destes 06 veículos.

Dos compradores acima citados nenhum admitiu ter adquirido seu veículo em data anterior à data da emissão das respectivas notas fiscais.

Sendo assim, os valores das vendas dos 06 veículos, cujos proprietários foram acima discriminados, devem ser considerados como base de cálculo do PIS/COFINS no lançamento a ser efetuado de ofício (Auto de Infração), conforme planilha SAÍDA DE PEUGEOT 407 DO ATIVO PERMANENTE PARA A ORLEANS COMERCIAL LTDA, anexa ao presente processo/dossiê.

INFRAÇÕES APURADAS

DESCARACTERIZAÇÃO DE IMOBILIZAÇÃO DE VEÍCULOS NO ATIVO PERMANENTE

Durante o ano 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 poucos foram os valores provenientes das receitas de locação escriturados, e, mesmo assim, nestes poucos casos de escrituração destes valores, os mesmos foram reconhecidos como adiantamento do recebimento de receitas de venda, e não como receitas de locação (Ex. o valor de R\$ 1.840,05 relativo ao valor do aluguel mensal do contrato n.º 547 reconhecido como "RECEITA SOBRE VENDA VEÍCULOS FROTA" conta n.º 3.01.01.01.05, tendo como contrapartida a conta "ADIANTAMENTO & PARCELA RECEBIDA VN/VO" n.º 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 n.º 589 que transitou em sua escrituração somente entre contas do ativo e passivo 1.01.01.24 Transf. Receb Banco ABN 8.704.5776 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 estava equivocada, ou já reconhecia tais valores recebidos como antecipação de venda. (Foram anexadas ao processo/dossiê planilhas de análise de contratos de locação com respectivos lançamentos contábeis).

Sendo assim, diante do reconhecimento de receitas de locação como antecipação de vendas, e para os veículos da marca/modelo PEUGEOT 407 transacionados com as concessionárias citadas, houve a descaracterização de imobilização dos mesmos, considerando-se que tais veículos foram envolvidos em operações de vendas propriamente ditas (classificação correta => Estoque para Venda Ativo Circulante) e que deveriam sujeitar-se também à incidência do PIS/COFINS.

Após as considerações acima, identificamos as seguintes infrações à legislação tributária federal:

FALTA / INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO PIS/COFINS

A presente auditoria apurou que não houve o recolhimento do PIS e da COFINS referente à venda de veículos da marca/modelo PEUGEOT 407 para as concessionárias OPECAR VEÍCULOS LTDA, LA FONTAINE COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, BORDEAUX VEÍCULOS LTDA, LE LAC VEÍCULOS LTDA, SANTA PAULINA STRASBOURG VEÍCULOS LTDA e ORLEANS COMERCIAL LTDA. As respectivas receitas das referidas vendas foram erroneamente escrituradas em conta de Receita Não Operacional (70720000), ou seja, receitas não sujeitas à incidência do PIS e da COFINS.

O contribuinte classificou, indevidamente, em conta de Ativo Imobilizado (35540000) veículos que deveriam estar classificados em contas de seu estoque para vendas, pertencentes ao Ativo Circulante. A referida constatação pode ser comprovada através da análise dos lançamentos das baixas dos referidos veículos, quando de suas vendas, os

quais foram extraídos de sua escrituração contábil e anexados ao presente processo/dossiê, através de planilhas que representam as saídas de veículos PEUGEOT 407 da montadora para as concessionárias.

Vale ressaltar que a relação de veículos erroneamente classificados no Ativo Imobilizado (PEUGEOT 407) e analisados no presente processo/dossiê foi obtida através da análise da planilha enviada pelo contribuinte, denominada "RESUMO TRANSPOSIÇÃO", já citada no início deste termo, assim como através da análise de planilhas por ele enviadas, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 27/01/2011.

Entendeu a fiscalização, que mesmo que alguns destes veículos tivessem como destino servirem de "test drive" para as concessionárias, os mesmos deveriam ter saído da montadora amparados por notas fiscais emitidas com o CFOP 6102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), no presente caso por terem sido importados de sua matriz francesa, e não com o CFOP 6151 (venda de bem do ativo imobilizado).

Nos termos do inciso IV do art. 179 da Lei nº 6.404/76, no Ativo Imobilizado são incluídos todos os bens e direitos de natureza permanente, de caráter duradouro, destinados ao uso da empresa na exploração do seu objeto social.

Ora, o objeto social do contribuinte em questão é a venda de veículos por ele fabricados (montados) ou importados, sendo que os veículos que foram importados e classificados no Ativo Imobilizado (PEUGEOT 407) são os produtos finais da atividade fabril da empresa, e não insumos, produtos intermediários, maquinário ou qualquer outro bem que será utilizado na exploração de suas atividades. Portanto, devem compor o estoque e não o Ativo Permanente.

Sendo assim, tanto para os veículos em que houve a caracterização de falsa locação envolvendo o contribuinte em questão e as concessionárias já mencionadas, como para os veículos que, em tese, teriam saído para "test drive", ambos referindo-se somente à marca/modelo PEUGEOT 407, foram tomados por base os valores e as datas de suas vendas em conta de receita não operacional (conta 70720000 VENDAS DE VEÍCULOS IMOBILIZADO) para o lançamento de ofício do PIS e da COFINS que deixaram de ser recolhidos. A identificação dos referidos veículos, através de placas, números de chassi, notas fiscais de venda, datas de venda, valores, assim como os lançamentos contábeis representaram suas baixas, estão relacionados em planilhas que discriminam todas estas saídas do PEUGEOT 407 para estas concessionárias, e que estão anexadas a este processo/dossiê.

Considerando-se a falta de recolhimento do PIS e da COFINS sobre a receita de venda dos veículos da marca/modelo PEUGEOT 407, acima descrita, foi lavrado o Auto de Infração anexo para a constituição do crédito tributário, através do lançamento de ofício dos respectivos valores que deixaram de ser recolhidos.

No presente caso, por tratar-se de lançamento de ofício dos valores que não foram recolhidos pelo contribuinte, onde ficou caracterizado o evidente intuito de fraudar o fisco, através de diversas simulações de locações, será aplicada a multa de 150%, conforme preceitua o art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, redação esta dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/2007.

DECADÊNCIA

A fiscalização consignou que não ocorreu a decadência dos lançamentos dos autos de infração uma vez que foi constada a ocorrência de fatos que configuraram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelo art. 1º, inciso I c/c art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, também capitulados nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64.02.

Cientificada em 22/12/2011, a interessada apresentou em 23/01/2012 a impugnações de folhas 2380/2431, na qual alega em síntese o que se segue.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO DUAS INTERPRETAÇÕES DISTINTAS PARA O MESMO FATO VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO POR MENOS DE 5 (CINCO) ANOS X DESCARACTERIZAÇÃO DE IMOBILIZAÇÃO

- conforme a doutrina e a jurisprudência pátria, não pode o Fisco alterar o fundamento fático da operação para fazer incidir novos tributos sobre o mesmo fato jurídico;
- a operação realizada pela Impugnante só pode ser venda de ativo em prazo inferior a 5 (cinco) anos ou a venda de carros novos, pelo que a fundamentação fática utilizada pela fiscalização está eivada de nulidade absoluta;
- que não pode a RFB, através de seus agentes fiscais, alterar o fundamento fático praticado pela Impugnante tão somente para fazer incidir um novo tributo;

DA NULIDADE EM RAZÃO DE SUAS INCONGRUÊNCIAS

- a deficiência na motivação e as incongruências lógicas extraídas da autuação se mostram em descompasso com a legislação aplicável, posto que carecem de motivação;
- 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:

- presunção de eventual conluio da Impugnante em conjunto com a concessionária, com base em um contrato particular supostamente ideologicamente falso contrato este que nem a própria fiscalização teve acesso;
- acusação de conduta simulada, falsidade ideológica e possível sonegação de tributos sem quaisquer provas efetivas de suas assertivas;
- registros de multas de trânsito em diversos locais do País, ao que constam conduzidos por terceiros não ligados a fábrica/importadora a razão se deve ao fato dos veículos estarem em realização de test-drive direcionado, para os potenciais compradores, que, por sua vez, utilizam os referidos veículos no dia-a-dia.

percorrendo, inclusive, longas distâncias pelo país;

- uma concessionária que adquire mais de 70 veículos de uma mesma marca/modelo para servir de "test drive" em um único ano em média, foram locados, para test-drive, 5 veículos por mês à concessionária, foram utilizados os dois tipos de test-drive, sendo um o convencional e o outro direcionado, no qual o potencial cliente fica com o carro durante um período de tempo (dias, semanas ou meses), pelo que não nos parece carecer de bom senso tal operação, conforme aduz a fiscalização.
- a Impugnante não teria escriturado corretamente as receitas decorrentes das locações conforme comprovado (docs. 3, 4 e 5), a Impugnante escriturou de forma correta tais operações em sua contabilidade

- a ausência de motivação exsurge da falta de certeza das informações acerca dos fatos constantes no Termo de Verificação Fiscal;

- é NULO o presente Auto de Infração, pois se mostra impossível à Impugnante se defender de algo que desconhece;

- 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:

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

- num primeiro passo, cumpre à Impugnante esclarecer a correta procedência das operações realizadas;

- a Impugnante representa no Brasil as marcas PEUGEOT e CITROEN, internacionalmente conhecidas como duas das mais expoentes montadoras de carro do mundo e opera no mercado brasileiro de 2 (duas) formas distintas: (I) a fabricação de carros em território nacional ou (II) a importação de veículos do exterior.

- 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;

- 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);

- nos termos do art. 1º, §3º, II da Lei 10.833/2003, assim como o que determina o art. 1º, § 3º, da Lei 10.637/2002, não há a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de ativo imobilizado;

- não restou configurada ocorrência de dolo, fraude ou simulação nas operações de saída de automóveis do ativo imobilizado da Impugnante, tendo em vista que toda a operação ocorreu sem qualquer manipulação legal ou fática, conforme será melhor comprovado adiante, não havendo no presente Auto de Infração qualquer comprovação do contrário — ônus que cabia exclusivamente à fiscalização.

DA INEXISTÊNCIA DE DOLO NAS OPERAÇÕES DE SAÍDA DE AUTOMÓVEIS DO ATIVO IMOBILIZADO

- sob a ótica do Direito Civil Brasileiro, o dolo é o artifício ou expediente astucioso, empregado para induzir alguém à prática de um ato, que o prejudica e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro;

- 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 de tratava da venda de modelo 2010), tudo com intuito de ludibriar à fiscalização;

- todavia, a contabilização e a emissão de notas fiscais representam a verdade dos fatos, contabilmente não há, como informado alhures, qualquer dúvida de que os carros vendidos pertenciam ao ativo imobilizado da Impugnante, o que afasta, por si só, a figura dolosa da conduta ora praticada pela Impugnante;

- que não se encontram presentes nenhum dos requisitos elencados para que se comprove a existência do elemento dolo na escrituração contábil realizada pela empresa no que tange às operações de saída de automóveis de seu ativo imobilizado;

- em nada desabona o fato de constarem como contabilizados no ativo imobilizado da Impugnante os veículos, que foram de forma rápida comprados pelos clientes das concessionárias em reduzido período de tempo;

- o fato de que os mesmos consumidores que realizaram os testes prontamente realizaram a compra dos carros somente corrobora a estratégia adotada pela Impugnante no mercado concorrencial brasileiro;

- a acusação fiscal afirma que a Impugnante possuía como objetivo, quando da elaboração de sua escrituração, induzir o fisco a acreditar que os automóveis foram imobilizados para maquiagem uma operação de venda sem o recolhimento dos impostos, tendo sido levados em consideração apenas dois lançamentos contábeis, que, segundo a fiscalização, seria suficiente para descaracterizar todas as operações de transposição de veículos para o ativo imobilizado da Impugnante durante o período autuado, qual seja: 12/2006 a 01/2008.

DA INEXISTÊNCIA DE FRAUDE NAS OPERAÇÕES DE SAÍDA DE AUTOMÓVEIS DO ATIVO IMOBILIZADO

- a fraude é, de acordo com os princípios presentes no Direito Brasileiro, a manobra executada com a intenção de prejudicar terceiros. Tal vício consiste em um procedimento enganador tendente a burlar a lei, convenção ou número indeterminado de terceiros que travam, com boa-fé, contato com o fraudador;

- a fraude fiscal tem características próprias e peculiares sendo qualificada em razão de uma tendência ou propósito firme, pré-determinado e claro do agente no sentido de impedir ou retardar a ocorrência do fato imponible, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento, devendo, contudo, estar presente o elemento doloso;
- a Impugnante, quando das operações de saída de automóveis bem como à época da elaboração da escrituração desses veículos, jamais utilizou de fraude para se esquivar das determinações legais acerca do campo de incidência do PIS/COFINS, até porque não incidem tais tributos sobre as receitas auferidas decorrentes de venda de ativo imobilizado;
- a Impugnante sempre escriturou corretamente seus livros contábeis, constando a data exata da ativação dos bens e das respectivas vendas, não causando qualquer prejuízo para a fiscalização que, poderia, a qualquer momento, questionar os procedimentos adotados pela empresa;
- para viabilizar suas operações, a Impugnante procedeu à contabilização em seu ativo imobilizado dos referidos veículos tendo em vista que, até ulterior venda, tais bens continuariam sob sua propriedade;
- 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 (para fins mecânicos e publicitários);
- pela imensa qualidade do produto ofertado, de forma célere os potenciais clientes, que realizavam os chamados "Test-Drive" passaram a ser efetivos consumidores procedendo à compra dos carros testados;
- a Impugnante não recolheu o PIS/COFINS da referida operação de saída dos veículos de seu ativo imobilizado, pois a legislação retira do campo de incidência dos referidos tributos as receitas decorrentes da venda de ativo imobilizado;
- o contrato de locação firmado entre as concessionárias e a Impugnante não serviu para acobertar qualquer outra operação, pois, em verdade, muitos consumidores satisfeitos com a qualidade do produto em questão procederam à compra dos mesmos da mesma forma em que tantos outros decidiram por bem não desembolsar quantia alguma para adquirir o veículo ofertado;
- de forma alguma, houve a vontade inequívoca de se apresentar como fora da área de incidência do tributo, de impedir ou retardar a ocorrência do fato imponible, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento em função de eventual fraude na operação de locação e posterior venda por parte das concessionárias parceiras da Impugnante.

DA INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE SAÍDA DE AUTOMÓVEIS DO ATIVO IMOBILIZADO

- a simulação ocorre quando há a prática de ato ou negócio jurídico que visa esconder o real intuito dos agentes que encobrem, mediante adulteração de documentos, sua intenção. Tal artifício possui como principal característica a divergência intencional entre a vontade e a declaração;
- verifica-se que a fiscalização não encontrou nas documentações contábeis e fiscais da Impugnante, quicá na documentação de outrem, qualquer adulteração documental, o que invalida a simulação;
- da análise da DIPJ's relacionadas aos anos-calendários de 2006 (doc. 6), 2007 (doc. 7) e 2008 (doc. 8) verifica-se que constam em completude as informações concernente às Receitas oriundas das Locações dos veículos imobilizados às concessionárias, conforme se pode depreender da ficha 6A, na alínea referente à Receita de Prestação de Serviços e os razões (doc. 9) comprovando a procedência dos referidos registros;

- não há nenhum esquema de conluio ou simulação entre a Impugnante e as concessionárias, pois o contrato de locação pactuado foi realizado para que esta realizasse o contato direto com o potencial comprador oferecendo a este os veículos importados para ulterior compra por meio destes;
- o fato de terem sido contabilizados no ativo imobilizado qualquer quantidade de veículos não importa em simulação ou conluio;
- a empresa tem a discricionariedade para imobilizar todos os carros importados, esta manifestação de vontade não se inserindo às margens legais;
- a Impugnante não utilizou de simulação, as operações glosadas referem-se à venda de veículos que de fato ocorreram, sendo as operações escrituradas corretamente;
- todos os livros de registros e notas fiscais sempre estiveram franqueados à fiscalização federal, pelo que não há que se falar em negócio simulado;

DA DECADÊNCIA

- tratando-se de tributo lançado por homologação em que o contribuinte apresentou suas declarações relativas ao PIS e a COFINS, tendo recolhido tais tributos nos respectivos períodos autuados, a regra decadencial aplicável é a prevista no artigo 150, §4º do CTN;
- a autuação se baseia em pagamentos de PIS/COFINS realizados a menor, relacionados aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008;
- não há no presente caso qualquer comprovação por parte do fisco da ocorrência de dolo, fraude ou simulação;
- considerando que os fatos geradores ocorreram de 13/12/2006 a 29/01/2008, e, a ciência ocorreu em 22/12/2011, encontra-se decaído o lançamento para os períodos de apuração ocorridos em 13/12/2006.

DA IMPOSSIBILIDADE DO AGRAVAMENTO DAS MULTAS PROPORCIONAIS INOCORRÊNCIA DE COMPORTAMENTO ILÍCITO

- a primeira razão para o afastamento da multa agravada prevista no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96 reside na inexistência de um único elemento de prova que ensejasse a condição prevista na legislação para autorizar a exacerbação da penalidade, consoante expressamente previsto no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, quais sejam: a existência de fraude, conluio ou sonegação;
- isto porque os conceitos de dolo e fraude são legais, estando expressamente determinados pela Lei nº 4.502/64 que em seus arts. 71, 72 e 73, que diante do conjunto fático dos autos, é fácil concluir que jamais ocorreu qualquer resquício de ato doloso, muito menos os preconizados pela legislação em questão;
- a Impugnante escriturou corretamente seus livros contábeis, constando a data exata da ativação dos bens e das respectivas vendas, não causando qualquer prejuízo para a fiscalização que poderia a qualquer momento questionar os procedimentos adotados pela empresa;
- a sonegação ou a fraude teriam ocorrido se a Impugnante tivesse vendidos com notas fiscais falsas, ou se ainda que notas fiscais fossem verdadeiras, a Impugnante tivesse feito referência nas notas fiscais a chassis e placas de carros errados para confundir e impedir a fiscalização;
- apesar de ter tentado a Autoridade Lançadora evidenciar prova do intuito fraudulento, limitou a aplicar a multa majorada em suposições e deduções oriundas do Escritório de Pesquisa e Investigação da 9ª Região Fiscal, sem, contudo, comprovar de forma cabal quaisquer atividades que ensejariam na malfadada aplicação de penalidade majorada;
- todas as intimações foram devidamente respondidas;
- a irregularidade praticada pela recorrente tem seu ponto na informação a menor de suas receitas para à Receita Federal, mas não houve distorção das formas jurídicas nem se caracterizou falsidade material ou ideológica;

- a infração cometida já estava delimitada antes do início da ação fiscal, ficando confirmada com as intimações procedidas. A divergência entre as informações apresentadas ao Fisco Estadual e as declaradas à Receita Federal, não autorizam a Qualificação de evidente intuito de fraude, desde que não restou identificado o uso de artifícios, ardis ou outros meios similares para burlar o Fisco, restando caracterizado apenas a feitura da declaração inexata;
- não sendo objeto da autuação qualquer dos ilícitos tipificados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 (embora não tenham sido capitulados na autuação), é totalmente descabida e infundada a aplicação da multa exacerbada por completa ausência de suporte legal, posto que, inexistentes os pressupostos para a sua aplicação;
- a jurisprudência do CARF sempre consagrou o entendimento de que o ônus da prova relativa ao cometimento da infração é do Fisco e não do Contribuinte;
- por fim, na improvável hipótese de manutenção da cobrança da multa proporcional, o que só se admite por necessidade de argumentação, requer a Impugnante à para o percentual de aplicação de 75% (setenta e cinco por cento) tendo em vista a completa ausência, por parte do Fisco, da comprovação do evidente intuito de fraude, ou a redução, com base no inciso I, do §6º, do art. 80 da Lei 4.502/64.

VI - DA NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NA VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO ART. 1º, §3º, II DA LEI 10.833/2003 E ART. 1º, §3º, VI DA LEI 10.637/2002

- não há dúvidas que estamos diante de efetivas vendas de ativo immobilizado, nas quais estão sendo exigidos o PIS e a COFINS decorrentes destas receitas;
- não pode prosperar a pretensão fazendária, uma vez que há expressa disposição legal que retira do campo de incidência do PIS e da COFINS as receitas decorrentes de venda de ativo;
- nos termos do art. 1º, §3º, II da Lei 10.833/2003 e o art. 1º, §3º, VI da Lei 10.637/2002, conclui-se, de forma cristalina, que não há a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de ativo immobilizado;
- o ativo immobilizado diferencia-se de mercadoria pelo simples fato de cumprir papel crucial à empresa, qual seja: fomentar a logística industrial da Impugnante, bem como promover a sua marca no mercado pátrio;
- assim, a receita auferida decorrente da venda destes ativos immobilizados não configuram-se como faturamento, de modo a não poder compor a base de cálculo das referidas contribuições, uma que não são receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços.

DO PEDIDO

No pedido, a Impugnante requer:

- i) o cancelamento integral do auto de infração, tendo em vista a nulidade do lançamento tributário, pela alteração fática promovida pelos agentes fiscais, bem como pela ausência de motivação em decorrência de sua incongruência lógica, nos termos do art. 10, do Decreto n.º 70.235/72;
- ii) ultrapassadas as razões preliminares de nulidade, seja reconhecida a improcedência do lançamento em razão da ocorrência parcial da decadência nos termos do art. 150, §4º do CTN;
- iii) consecutivamente, seja determinada a exclusão da multa agravada tendo em vista a carência de suporte legal e de pressupostos fáticos necessários à sua aplicação; e
- iv) alternativamente, a exclusão do agravamento da multa imposta, na medida em que não restou comprovada o intuito de fraude, dolo e/ou simulação, que justifique a sua imposição;
- v) ultrapassados os argumentos anteriores, seja julgado improcedente o Auto de Infração, tendo em vista a impossibilidade de exigir o PIS/COFINS sobre as receitas

auferidas decorrentes de venda de ativo imobilizado, nos termos do art. 1o, §3º, II da Lei 10.833/2003 e do o art. 1o, §3º, vide Lei 10.637/2002.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE

Afasta-se a preliminar de nulidade do auto de infração, quando este for lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.

Provada a simulação tanto na locação de veículos como na sua venda como se ativo imobilizado fosse, configurado está o evidente intuito de fraude, na medida em que, mediante tal procedimento, a contribuinte visa justamente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores ocorridos, de modo a evitar o pagamento dos tributos devidos.

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PIS.COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Ocorre a omissão de receitas operacionais quando o contribuinte efetua venda do ativo circulante como se ativo imobilizado fosse.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

(i) contradição na motivação: existência de duas fundamentações distintas para o mesmo fato – venda de ativo imobilizado por menos de 5 (cinco) anos X descaracterização de imobilização;

(ii) conforme se verifica do processo, a partir de um mesmo Mandado de Procedimento Fiscal, a fiscalização chegou à duas conclusões distintas para um mesmo fato apurado: (i) no auto de infração de IPI (PAF n.º. 10073.720829/2011-93) concluiu pela venda de ativo imobilizado com menos de 5 anos; e (ii) no auto de infração de PIS/COFINS (objeto do presente processo), concluiu pela descaracterização da imobilização do ativo. Em suma, de um mesmo fato, a fiscalização chegou a duas conclusões inteiramente conflitantes, na medida em que a fundamentação de uma autuação leva inexoravelmente a nulidade da outra;

(iii) para um mesmo pressuposto fático (motivo), a fiscalização utilizou duas tipificações inteiramente contraditórias (motivação), que se anulam por consequência lógica, pois no Auto de Infração que exige o IPI, a fundamentação fática da autuação para a exigência

do imposto foi que a Recorrente teria vendido carros pertencentes ao Ativo Fixo da empresa em prazo inferior a 5 (cinco) anos, enquanto que, no presente Auto de Infração que exige PIS/COFINS, o argumento fático do Fisco reside na descaracterização da imobilização dos veículos para exigir o PIS/COFINS sobre a receita de vendas de veículos novos;

(iv) a operação realizada pela Recorrente só pode ser venda de ativo em prazo inferior a 5 (cinco) anos ou a venda de carros novos, pelo que a fundamentação fática utilizada pela fiscalização está eivada de nulidade;

(v) o único fundamento da decisão recorrida para afastar a nulidade é que a natureza das autuações (PIS/COFINS e IPI) é a mesma. Entretanto, ainda que o motivo fosse o mesmo, a discrepância das motivações é inconciliável, provocando a nulidade de ambas;

(vi) na medida em que as atividades de fiscalização, no curso do Mandado de Procedimento Fiscal, identificaram o comportamento da venda de ativo imobilizado, tendo lavrado auto de infração anterior para a cobrança de IPI, não se pode admitir que para a cobrança do PIS/COFINS o comportamento do contribuinte seja diverso;

(vii) ou bem a Recorrente praticou o comportamento de venda de ativo imobilizado, ou praticou a comercialização de veículos novos, sendo impossível a concomitância de duas condutas sobre o mesmo fato. Prevalecendo esse último entendimento, a fundamentação jurídica do auto de infração antecedente de IPI é nula;

(viii) prevalecendo o entendimento de que estamos diante de uma venda de ativo imobilizado, o art. 1º, § 3º, I da Lei n.º 10.833/20032 c/c art. 1º, § 3º, IV da Lei n.º 10.637/2002 estabelecem a não incidência do PIS/COFINS, independentemente da venda ocorrer antes ou após os 5 anos da imobilização do bem;

(ix) é nulo o auto de infração por falta de motivo, pois se a autuação encontra motivo nas conclusões de uma investigação vacilante, fica manifesta a sua nulidade;

(x) caberia aos agentes fiscais a comprovação firme de qualquer tipo de conduta fraudulenta, dolosa ou simulada por parte da Recorrente, o que não fora feito. Nenhuma das provas levantadas pela fiscalização, no sentido de comprovar a venda dos automóveis (e, portanto, a existência de simulação), apontam para a prática desse ato pela Recorrente;

(xi) 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;

(xii) os agentes fiscais acusam a Recorrente de praticar "em tese" atos simulados para maquiagem a realidade dos fatos. Nesse ponto, cumpre à Recorrente esclarecer que, por óbvio, qualquer venda de ativo fixo, por si só, configura-se como venda de veículo usado, vez que já utilizado pela própria Recorrente para desenvolver as atividades para o qual o automóvel fora imobilizado;

(xiii) em sendo veículo usado, é sabido e consabido que o valor de mercado diminui consideravelmente, razão pela qual a Recorrente promovia a venda destes por um preço menor do que o preço do veículo novo;

(xiv) os agentes fiscais autuantes supõem eventual conluio da Recorrente em conjunto com a concessionária, alicerçando-se em um suposto contrato particular ideologicamente falso, cujo conteúdo ainda é desconhecido;

(xv) grande parte dos veículos era locada às Concessionárias para que estas realizassem os dois tipos de test-drive, o convencional e o direcionado;

(xvi) em média, foram locados, para test-drive, 5 veículos por mês à concessionária. Assim, utilizados os dois tipos de test-drive, sendo um o convencional e o outro direcionado, no qual o potencial cliente fica com o carro durante um período de tempo (dias, semanas ou meses), não nos parece carecer de bom senso tal operação, conforme aduz a fiscalização;

(xvii) fica evidente que a falta de um motivo sólido prejudicou não apenas a autuação, que deve ser julgada nula, como também o perfeito entendimento da questão pelo órgão julgador que, induzido a erro, proferiu decisão equivocada e carente de reforma integral;

(xviii) a autuação combatida 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 (aqui entendida em termos gerais, abrangendo a necessidade de motivo);

(xix) ante as inúmeras contradições apontadas, a patente incongruência lógica e argumentativa da autuação e a falta de fundamentação legal coerente com as conclusões fiscais externadas ensejam uma enorme dificuldade de se depreender exatamente as razões que levaram à autuação combatida: de fato, não há como se determinar de forma clara o fundamento e a motivação das autoridades fiscais, o que enseja a nulidade do Auto de Infração;

(xx) as autoridades fiscais alegam que o crédito tributário exigido decorre de uma conduta fraudulenta, dolosa e simulada da Recorrente sem, contudo comprovar tais assertivas. Não obstante se mostra incapaz de determinar, de forma clara e específica, o fundamento legal e a motivação para contestar os procedimentos adotados pela Recorrente, o que fere, de imediato, o direito da ampla defesa e do contraditório;

(xxi) é indubitável o prejuízo que se pretende impor ao patrimônio da Recorrente, decorrente da inconsistência e incongruência da autuação, razão pela qual o Auto de Infração ora guerreado é nulo de origem;

(xxii) é certo que não restou configurada ocorrência de dolo, fraude ou simulação nas operações de saída de automóveis do ativo imobilizado da Recorrente, tendo em vista que toda a operação ocorreu sem qualquer manipulação legal ou fática, não havendo na decisão recorrida ou no Auto de Infração qualquer comprovação do contrário;

(xxiii) 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 equivocado (ano 2004, por exemplo, quando de tratava da venda de modelo 2010), tudo com intuito de ludibriar à fiscalização;

(xxiv) a contabilização e a emissão de notas fiscais representam a verdade dos fatos, contabilmente não há, como informado alhures, qualquer dúvida de que os carros vendidos pertenciam ao ativo imobilizado da Recorrente, o que afasta, por si só, a figura dolosa da conduta ora praticada;

(xxv) não se encontram presentes nenhum dos requisitos elencados para que se comprove a existência do elemento dolo na escrituração contábil realizada pela empresa no que tange às operações de saída de automóveis de seu ativo imobilizado;

(xxvi) a fraude fiscal tem características próprias e peculiares sendo qualificada em razão de uma tendência ou propósito firme, pré-determinado e claro do agente no sentido de impedir ou retardar a ocorrência do fato imponible, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento, devendo, contudo, estar presente o elemento doloso;

(xxvii) quando das operações de saída de automóveis bem como à época da elaboração da escrituração desses veículos, jamais utilizou de fraude para se esquivar das determinações legais acerca do campo de incidência do PIS/COFINS, até porque não incidem tais tributos sobre as receitas auferidas decorrentes de venda de ativo imobilizado;

(xxviii) sempre escriturou corretamente seus livros contábeis, constando a data exata da ativação dos bens e das respectivas vendas, não causando qualquer prejuízo para a fiscalização que, poderia, a qualquer momento, questionar os procedimentos adotados pela empresa;

(xxix) para viabilizar suas operações, a Recorrente procedeu à contabilização em seu ativo imobilizado dos referidos veículos tendo em vista que, até ulterior venda, tais bens continuariam sob sua propriedade;

(xxx) a transposição dos veículos do estoque da Recorrente 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 (para fins mecânicos e publicitários);

(xxxi) não recolheu o PIS/COFINS da referida operação de saída dos veículos de seu ativo imobilizado, pois a legislação retira do campo de incidência dos referidos tributos as receitas decorrentes da venda de ativo imobilizado;

(xxxii) o contrato de locação firmado entre as concessionárias e a Recorrente não serviu para acobertar qualquer outra operação, pois, em verdade, muitos consumidores satisfeitos com a qualidade do produto em questão procederam à compra dos mesmos da mesma forma em que tantos outros decidiram por bem não desembolsar quantia alguma para adquirir o veículo ofertado;

(xxxiii) de forma alguma, houve a vontade inequívoca de se apresentar como fora da área de incidência do tributo, de impedir ou retardar a ocorrência do fato imponible, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento em função de eventual fraude na operação de locação e posterior venda por parte das concessionárias parceiras da Recorrente;

(xxxiv) inexistiu simulação nas operações de saída de automóveis do ativo imobilizado, pois para que a simulação ocorra é necessário que duas pessoas atuem juntamente com a intenção de enganar a vítima, no presente caso, a Fazenda Pública;

(xxxv) a fiscalização não encontrou sequer nas documentações contábeis e fiscais da Recorrente, quicá na documentação de outrem, qualquer adulteração documental, o que invalida, por completo, a existência de simulação;

(xxxvi) da análise da DIPJ's relacionadas aos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008 verifica-se que constam em completude as informações concernente às Receitas oriundas das Locações dos veículos imobilizados às concessionárias, conforme se pode depreender da ficha 6A, na alínea referente à Receita de Prestação de Serviços e os razões comprovando a procedência dos referidos registros;

(xxxvii) as promessas de compra e venda dos veículos de test-drive, entre as concessionárias e alguns consumidores finais, trazidas pela fiscalização, não descaracterizam as locações desses veículos, entre a PSA e as concessionárias;

(xxxviii) não há nas operações objeto da autuação nenhum esquema de conluio ou simulação de locação entre a Recorrente e as concessionárias, pois o contrato de locação pactuado entre essas duas partes, foi realizado para que esta realizasse o contato direto com o potencial comprador oferecendo a este os veículos importados para ulterior compra por meio destes;

(xxxix) no caso em tela, em momento algum a Recorrente utilizou de simulação visando produzir declaração enganosa de sua vontade, as operações glosadas referem-se à venda de veículos (pertencentes ao ativo imobilizado da Recorrente) que, de fato, ocorreram, sendo certo que as operações foram, em sua totalidade, escrituradas corretamente;

(xl) todos os livros de registros e notas fiscais sempre estiveram franqueados à fiscalização federal para que esta pudesse ter conhecimento pleno das atividades da Recorrente, pelo que não há que se falar em negócio simulado;

(xli) considerando que a apuração do PIS e da COFINS é realizada de forma integral pelo sujeito passivo da obrigação tributária, cabendo ao contribuinte a responsabilidade pela verificação da sua ocorrência, cálculo e recolhimento, independentemente de qualquer ato do Fisco, a Fazenda Pública somente irá atuar em duas hipóteses: (i) quando verificar a insuficiência do valor declarado, de modo a caracterizar a não homologação dos valores declarados; ou (ii) se não houver sido prestada qualquer declaração por parte do contribuinte. Esse esclarecimento inicial é relevante na medida em que a forma de atuação da Fazenda Pública é determinante para a fixação do prazo decadencial;

(xlii) tratando-se de tributo lançado por homologação em que o contribuinte apresentou suas declarações relativas ao PIS e a COFINS, tendo recolhido tais tributos nos respectivos períodos autuados, a regra decadencial aplicável é a prevista no art. 150, § 4º do CTN;

(xliii) no caso sob enfoque não há qualquer discussão acerca do inadimplemento do PIS/COFINS declarado, eis que, conforme se pode verificar no corpo das DIPJ relacionadas aos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008, a autuação se baseia em pagamentos de PIS/COFINS realizados a menor;

(xliv) ao contrário das afirmações dos auditores fiscais autuantes, não há no presente caso qualquer comprovação por parte do fisco da ocorrência de dolo, fraude ou simulação — ônus que cabia exclusivamente à fiscalização;

(xlv) considerando que os fatos geradores da autuação fiscal ocorreram no lapso temporal de 13/12/2006 a 29/01/2008, e, além disso, que a ciência do contribuinte ocorreu em 22/12/2011. Encontra-se claramente decaído o direito do fisco de realizar lançamento para os períodos de apuração ocorridos em 13/12/2006;

(xlvi) não houve comportamento ilícito para justificar a aplicação da multa qualificada de 150% sobre a diferença do tributo devido;

(xlvii) diante do conjunto fático dos autos, conclui-se que jamais ocorreu qualquer resquício de ato doloso, muito menos os preconizados pela legislação em questão;

(xlviii) escriturou corretamente seus livros contábeis, constando a data exata da ativação dos bens e das respectivas vendas, não causando qualquer prejuízo para a fiscalização que poderia a qualquer momento questionar os procedimentos adotados pela empresa;

(xlix) a sonegação ou a fraude teriam ocorrido se a Recorrente tivesse se valido de expediente doloso com intuito de não pagar o tributo, no presente caso, teria ocorrido a sonegação se os carros ativados tivessem sido vendidos com notas fiscais falsas;

(l) por outro lado, teria ocorrido fraude, se ainda que notas fiscais fossem verdadeiras, a Recorrente tivesse feito referência nas notas fiscais a chassis e placas de carros errados para confundir e impedir a fiscalização;

(li) se houve, realmente, falta de recolhimento do PIS/COFINS de forma dolosa ou fraudulenta, é dever do Fisco comprovar que dita irregularidade realmente ocorreu e que a Recorrente teve participação no ilícito, para, então, exigir-lhe o cumprimento da obrigação tributária;

(lii) não há dúvidas que estamos diante de efetivas vendas de ativo imobilizado, nas quais estão sendo exigidos o PIS e a COFINS decorrentes destas receitas;

(liii) não pode prosperar a autuação, uma vez que há expressa disposição legal que retira do campo de incidência do PIS e da COFINS as receitas decorrentes de venda de ativo;

(liv) o ativo imobilizado diferencia-se de mercadoria pelo simples fato de cumprir papel crucial à empresa, qual seja: fomentar a logística industrial da Recorrente, bem como promover a sua marca no mercado pátrio;

(lv) a transposição dos veículos do estoque da Recorrente para seu ativo fixo decorre de diversos fatores e necessidades, pelo que os veículos transpostos podem servir para as diversas funções para as quais foram ativados;

(lvi) a receita auferida decorrente da venda destes ativos imobilizados não configuram-se como faturamento, de modo a não poder compor a base de cálculo das referidas contribuições.

O julgamento do processo foi convertido em diligência através da Resolução nº 3402-000.902, de 21/02/2017 para declinar a competência de julgamento para esta 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção, a fim de que seja julgado em conjunto com o processo 10073.720829/2011-93.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

- Preliminar – Nulidade do Auto de Infração – Contradição na Motivação: Duas Fundamentações distintas para o mesmo fato – Venda de Ativo Imobilizado por menos de 5 (cinco) anos X Descaracterização de Imobilização

A argumentação apresentada pela Recorrente apresenta relevância.

No entanto, entendo que a questão não deve ser abordada em sede preliminar, mas efetivamente no mérito da demanda.

Assim, rejeito a matéria como questão preliminar de nulidade, ressalvando que a questão será abordada no mérito do presente voto.

- Preliminar – Nulidade do Auto de Infração por falta de motivo

Novamente, compreendo 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 conterà 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, 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 uníssono 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.

- Preliminar - Inexistência de dolo, fraude ou simulação nas operações de saída de automóveis do ativo imobilizado

Mais uma vez, é de se compreender que a questão está atrelada ao mérito do litígio e será apreciada oportunamente.

Assim, voto por rejeitar a preliminar, com a ressalva referida.

- Preliminar – Da decadência

No caso, tem razão a Recorrente.

Por não vislumbrar o cometimento de dolo, fraude ou simulação por parte da Recorrente, cujas razões serão abordadas mais adiante, ao caso se aplica o contido no art. 150, § 4º 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.”

Coerente é a manifestação da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário (Acórdão n.º 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 incoorre, 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, ineludivelmente, 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.

Como a ciência dos lançamentos foi efetivada em 22/12/2011 se ultrapassou o decurso de prazo para os lançamentos de PIS e COFINS relativos aos fatos geradores ocorridos em 13/12/2006, arguidos pela Recorrente como decaídos.

Assim, é de se acolher a preliminar de decadência com a extinção parcial do crédito tributário.

- Mérito

Como dito, por entender que algumas das questões de defesa alegadas pela Recorrente como preliminares se confundem com o próprio mérito da questão, resta a apreciação de tais matérias, quais sejam:

(i) Contradição na Motivação: Duas Fundamentações distintas para o mesmo fato – Venda de Ativo Imobilizado por menos de 5 (cinco) anos X Descaracterização de Imobilização;

(ii) Inexistência de dolo, fraude ou simulação nas operações de saída de automóveis do ativo imobilizado;

(iii) Da não incidência do PIS e da COFINS na venda de Ativo Imobilizado – art. 1º, § 3º, inc. II da Lei 10.833/2003 e art. 1º, § 3º, inc. VI da Lei 10.637/2002

Inicialmente é de se apreciar o argumento recursal referente ao fato de existirem duas fundamentações distintas para o mesmo fato, ou seja, a venda de ativo imobilizado por menos de 5 (cinco) anos *versus* a descaracterização de imobilização.

A Autoridade Administrativa, levantando que haveria por parte da Recorrente esquema fraudulento culminando na falta de recolhimento de tributos federais incidentes na venda de veículos, lavrou três autos de infração contra a empresa, dando origem aos processos administrativos nºs 17883.000328/2010-11, 10073.720829/2011-93 e 10073.721535/2011-89, sendo os dois primeiros para a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), e o terceiro para a cobrança das contribuições sociais ora sob análise.

Veja-se o seguinte trecho do termo de verificação fiscal (TVF), de fls. 2332:

E, para finalizar, vale lembrar que o crédito tributário relativo ao IPI já foi anteriormente apurado, através de 02 (dois) Autos de Infração (17883.000328/2010-11 - 10073-720.829/2011-93), cujas cópias dos respectivos Termos de Verificação de Infração Fiscal foram anexados ao presente processo/dossiê.

Do Termo de Verificação Fiscal do processo nº 10073.720829/2011-93 tem-se:

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 receptor; 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 receptor dos veículos não são da mesma firma, o receptor não é estabelecimento industrial, e o automóvel não é elemento que vá ser utilizado no processo industrial do receptor (concessionárias). ✓

Por sua vez, no Termo de Verificação Fiscal constante do presente processo:

DESCARACTERIZAÇÃO DE IMOBILIZAÇÃO DE VEÍCULOS NO ATIVO PERMANENTE


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 poucos foram os valores provenientes das receitas de locação escriturados, e, mesmo assim, nestes poucos casos de escrituração destes valores, os mesmos foram reconhecidos como adiantamento do recebimento de receitas de vendas, e não como receitas de locação (Ex. o valor de R\$ 1.840,05 relativo ao valor do aluguel mensal do contrato nº 547 reconhecido como "RECEITA SOBRE VENDA VEICULOS 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 estava equivocada, ou já reconhecia tais valores recebidos como antecipação de venda. (Foram anexadas ao processo/dossiê planilhas de análise de contratos de locação com respectivos lançamentos contábeis).

Sendo assim, diante do reconhecimento de receitas de locação como antecipação de vendas, e para os veículos da marca/modelo PEUGEOT 407 transacionados com as concessionárias citadas no item I acima, houve a descaracterização de imobilização dos mesmos, considerando-se que tais veículos foram envolvidos em operações de vendas propriamente ditas (classificação correta => Estoque para Venda – Ativo Circulante) e que deveriam sujeitar-se também à incidência do PIS/COFINS.

Após as considerações acima, identificamos as seguintes infrações à legislação tributária federal:

II.1 – FALTA / INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS

A presente auditoria apurou que não houve o recolhimento do PIS referente à venda de veículos da marca/modelo PEUGEOT 407 para as concessionárias OPECAR VEÍCULOS LTDA, LA FONTAINE COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, BORDEAUX VEÍCULOS LTDA, LE LAC VEÍCULOS LTDA, SANTA PAULINA STRASBOURG VEÍCULOS LTDA e ORLEANS COMERCIAL LTDA. As respectivas receitas das referidas vendas foram erroneamente escrituradas em conta de Receita Não Operacional (70720000), ou seja, receitas não sujeitas à incidência do PIS.

O contribuinte classificou, indevidamente, em conta de Ativo Imobilizado (35540000) veículos que deveriam estar classificados em contas de seu estoque para vendas, pertencentes ao Ativo Circulante. A referida constatação pode ser comprovada através da análise dos lançamentos das baixas dos referidos veículos, quando de suas vendas, os quais foram extraídos de sua escrituração contábil e anexados ao presente processo/dossiê, através de planilhas que representam as saídas de veículos PEUGEOT 407 da montadora para as concessionárias. 

Tem razão a Recorrente.

Como se constata, a partir de um mesmo Mandado de Procedimento Fiscal, a Fiscalização chegou à duas conclusões distintas para um mesmo fato apurado: (i) no Auto de Infração nº 10073.720829/2011-93 (IPI) concluiu-se pela venda de ativo imobilizado com menos de 5 anos. Já no presente processo (Auto de Infração de PIS e COFINS) chegou-se ao entendimento pela descaracterização da imobilização do ativo.

Em breve síntese, de um mesmo fato, a Fiscalização chegou a duas conclusões distintas e conflitantes, pois a fundamentação de uma invalida a outra.

A Recorrente bem explicita a questão:

“A despeito da nulidade óbvia dos dois autos de infração, por contradição flagrante em suas motivações, a decisão recorrida asseverou à fl. 3479:

"Tanto num quanto noutro, a natureza da acusação é de conduta fraudulenta, da prática de simulação na venda de veículos novos como se do ativo imobilizado fossem, em engendrado esquema de sonegação fiscal, impedindo ou retardando o fisco do conhecimento de fatos geradores".

Ora, ainda que a natureza da acusação fosse a mesma para os dois autos, o que só se admite por argumentação, a tipificação foi completamente antagônica. Em outras palavras, para um mesmo pressuposto fático (motivo), a fiscalização utilizou duas tipificações inteiramente contraditórias (motivação), que se anulam por consequência lógica.

Isso porque, no Auto de Infração que exige o IPI, a fundamentação fática da autuação para a exigência do imposto foi que a Recorrente teria vendido carros pertencentes ao Ativo Fixo da empresa em prazo inferior a 5 (cinco) anos, enquanto que, no presente Auto de Infração que exige PIS/COFINS, o argumento fático do Fisco reside na descaracterização da imobilização dos veículos para exigir o PIS/COFINS sobre a receita de vendas de veículos novos.

(...)

Em outras palavras, a operação realizada pela Recorrente só pode ser venda de ativo em prazo inferior a 5 (cinco) anos *ou* a venda de carros novos, pelo que a fundamentação fática utilizada pela fiscalização está eivada de nulidade.

É importante frisar que o único fundamento da decisão recorrida para afastar a nulidade é que a natureza das autuações (PIS/COFINS e IPI) é a mesma. Entretanto, ainda que o motivo fosse o mesmo, a discrepância das motivações é inconciliável, provocando a nulidade de ambas.

(...)

Ora, ou bem a Recorrente praticou o comportamento de venda de ativo imobilizado, ou praticou a comercialização de veículos novos, sendo impossível a concomitância de duas condutas sobre o mesmo fato. Prevalecendo esse último entendimento, a fundamentação jurídica do auto de infração antecedente de *IPI* é nula.”

A decisão de 1ª instância proferida no processo nº 10073.720829/2011-93 apenso ao presente e que envolve a Recorrente e que tem como tributo em litígio o IPI, está ementada nos seguintes termos:

“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" (nosso destaque)

Por sua vez, no processo nº 17883.000328/2010-11 em que também figura a Recorrente como sujeito passivo a Recorrente, a decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento, possui a ementa adiante reproduzida:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

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 inexistente 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 immobilizado em prazo inferior a cinco anos da immobilização caracteriza a ocorrência do fato gerador do IPI nos termos do artigo 37, III, 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”

Percebe-se, portanto, que ambas as decisões foram no sentido de manter as autuações pelo fato de a Recorrente ter promovido a alienação de bens do ativo immobilizado em prazo inferior a cinco anos da immobilização, o que caracteriza a ocorrência do fato gerador do IPI nos termos do artigo 37, III, do RIPI/2002.

Importante para a completa compreensão do tema é a transcrição dos excertos de ambos os votos proferidos nos processos mencionados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, a começar pelo contido no processo nº 10073.720829/2011-93 (apenso ao presente) e 17883.000328/2010-11:

“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 RIPI/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. (nosso destaque)

Não há dúvida de que, tanto as autuações mencionadas, quanto os julgamentos proferidos, fundamentaram-se na venda de ativo imobilizado antes do prazo quinquenal.

Assim, consolidado este entendimento não há como não se prover o Recurso Voluntário ante a impossibilidade de a administração pública adotar duas fundamentações distintas e conflitantes para o mesmo fato, como alegado pela Recorrente a “Venda de Ativo Imobilizado por menos de 5 (cinco) anos X Descaracterização de Imobilização”.

A adoção de duas fundamentações distintas para o mesmo fato caracteriza um comportamento contraditório por parte da administração pública.

O procedimento estatal no caso é verdadeiro *venire contra factum proprium* o que nada mais é do que a proibição de comportamento contraditório por parte da administração pública.

A adoção de posturas contraditórias por parte da administração, representa violação aos princípios da razoabilidade, segurança jurídica e da boa fé objetiva no corolário que proíbe comportamentos contraditórios (*venire contra factum proprium*).

Os precedentes a seguir colacionados explicitam a jurisprudência sobre a questão:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PAES. PARCELAMENTO ESPECIAL. DESISTÊNCIA INTEMPESTIVA DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA X

PAGAMENTO TEMPESTIVO DAS PRESTAÇÕES MENSIS ESTABELECIDAS POR MAIS DE QUATRO ANOS SEM OPOSIÇÃO DO FISCO. DEFERIMENTO TÁCITO DO PEDIDO DE ADESÃO. EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. PROIBIÇÃO DO COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO (NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM).

1. A exclusão do contribuinte do programa de parcelamento (PAES), em virtude da extemporaneidade do cumprimento do requisito formal da desistência de impugnação administrativa, afigura-se ilegítima na hipótese em que tácito o deferimento da adesão (à luz do artigo 11, § 4º, da Lei 10.522/2002, c/c o artigo 4º, III, da Lei 10.684/2003) e adimplidas as prestações mensais estabelecidas por mais de quatro anos e sem qualquer oposição do Fisco.

2. A Lei 10.684, de 30 de maio de 2003 (em que convertida a Medida Provisória 107, de 10 de fevereiro de 2003), autorizou o parcelamento (conhecido por PAES), em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais e sucessivas, dos débitos (constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa, ainda que em fase de execução fiscal) que os contribuintes tivessem junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com vencimento até 28.02.2003 (artigo 1º).

3. O aludido diploma legal, no inciso II do artigo 4º, estabeleceu que: "Art. 4º O parcelamento a que se refere o art. 1º: (...) II ? somente alcançará débitos que se encontrarem com exigibilidade suspensa por força dos incisos III a V do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, no caso de o sujeito passivo desistir expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta, e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais, relativamente à matéria cujo respectivo débito queira parcelar; (...)" 4. Destarte, o parcelamento tributário previsto na Lei 10.684/03 somente poderia alcançar débitos cuja exigibilidade estivesse suspensa por força de pendência de recurso administrativo (artigo 151, III, do CTN) ou de deferimento de liminar ou tutela antecipatória (artigo 151, incisos IV e V, do CTN), desde que o sujeito passivo desistisse expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou recurso administrativos ou da ação judicial proposta, renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundassem as demandas intentadas.

5. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Secretaria da Receita Federal expediram portarias conjuntas a fim de definir o dies ad quem para que os contribuintes (interessados em aderir ao parcelamento e enquadrados no artigo 4º, II, da Lei 10.684/03) desistissem das demandas (judiciais ou administrativas) porventura intentadas, bem como renunciassem ao direito material respectivo.

6. A Portaria Conjunta PGFN/SRF 1/2003, inicialmente, fixou o dia 29.08.2003 como termo final para desistência e renúncia, prazo que foi prorrogado para 30.09.2003 (Portaria Conjunta PGFN/SRF 2/2003) e, por fim, passou a ser 28.11.2003 (Portaria Conjunta PGFN/SRF 5/2003).

7. Nada obstante, o § 4º, do artigo 11, da Lei 10.522/2002 (parágrafo revogado pela Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008, em que foi convertida a Lei 11.941, de 27 de maio de 2009), aplicável à espécie por força do princípio tempus regit actum e do artigo 4º, III, da Lei 10.684/03, determinava que: "Art. 11. Ao formular o pedido de parcelamento, o devedor deverá comprovar o recolhimento de valor correspondente à primeira parcela, conforme o montante do débito e o prazo solicitado.

(...) § 4º Considerar-se-á automaticamente deferido o parcelamento, em caso de não manifestação da autoridade fazendária no prazo de 90 (noventa) dias, contado da data da protocolização do pedido.

(...)" 8. Consequentemente, o § 4º, da aludida norma, erigiu hipótese de deferimento tácito do pedido de adesão ao parcelamento formulado pelo contribuinte, uma vez decorrido o prazo de 90 (noventa) dias (contados da protocolização do pedido) sem manifestação da autoridade fazendária, desde que efetuado o recolhimento das parcelas estabelecidas.

9. In casu, consoante relatado na origem: "... o impetrante apresentou, em janeiro de 2001, impugnação em relação ao lançamento fiscal referente ao processo administrativo nº 11020.002544/00-31 (fls. 179 e ss.), tendo posteriormente efetuado pedido de inclusão de tal débito no PAES, em agosto de 2003 (fl. 08), com o recolhimento da primeira parcela em 28-08-2003 (fl.. 25), mantendo-se em dia com os pagamentos subsequentes até a impetração do presente mandamus, em outubro de 2007 (fls. 25/41 e 236).

Ocorre que, em julho de 2007, a Secretaria da Receita Federal notificou o requerente de que haveria a compensação de ofício dos valores a serem restituídos a título de Imposto de Renda com o aludido débito (fl.. 42), informando que o contribuinte não teria desistido da impugnação administrativa antes referida (fl. 03).

Buscando solucionar o impasse, formulou pedido de desistência e requereu a manutenção do parcelamento, ao que obteve resposta negativa, sob a justificativa da ausência de manifestação abdicativa no prazo previsto no art. 1º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 05, de 23-10-2003 (fl.. 43).

(...) Não obstante tenha o impetrante, por lapso, desrespeitado tal prazo, postulou a inclusão do débito impugnado no PAES e efetuou o pagamento de todas as prestações mensais no momento oportuno, por mais de quatro anos, de 28-08-2003 (fl.. 25) a 31-10-2007 (fl. 236), formulando, posteriormente, pleito de desistência (fl.. 43), todas atitudes que demonstram a sua boa-fé e a intenção de solver a dívida, depreendendo-se ter se resignado, de forma implícita e desde o início do parcelamento, em relação à discussão travada no processo administrativo nº 11020.002544/00-31.

Além disso, saliente-se que a Administração Fazendária recebeu o pedido de homologação da opção pelo parcelamento em agosto de 2003 (fl.. 08) e sobre ele não se manifestou no prazo legal, de 90 dias, a teor do art. 4º, inciso III, da Lei nº 10.684/03, c/c art. 11, § 4º, da Lei nº 10.522/02, o que implica considerar automaticamente deferido o parcelamento. Frise-se, ainda, que recebeu prestações mensais por mais de quatro anos, sem qualquer insurgência, além de ter deixado de dar o devido seguimento ao processo administrativo nº 11020.002544/00-31(...)"

10. A ratio essendi do parcelamento fiscal consiste em: (i) proporcionar aos contribuintes inadimplentes forma menos onerosa de quitação dos débitos tributários, para que passem a gozar de regularidade fiscal e dos benefícios daí advindos; e (ii) viabilizar ao Fisco a arrecadação de créditos tributários de difícil ou incerto resgate, mediante renúncia parcial ao total do débito e a fixação de prestações mensais contínuas.

11. Destarte, a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário) acrescida da boa-fé do contribuinte que, malgrado a intempestividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais estabelecidas, por mais de quatro anos (de 28.08.2003 a 31.10.2007), sem qualquer oposição do Fisco, caracteriza comportamento contraditório perpetrado pela Fazenda Pública, o que conspira contra o princípio da razoabilidade, máxime em virtude da ausência de prejuízo aos cofres públicos.

12. Deveras, o princípio da confiança decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva, dever geral de lealdade e confiança recíproca entre as partes, sendo certo que o ordenamento jurídico prevê, implicitamente, deveres de conduta a serem obrigatoriamente observados por ambas as partes da relação obrigacional, os quais se traduzem na ordem genérica de cooperação, proteção e informação mútuos, tutelando-se a dignidade do devedor e o crédito do titular ativo, sem prejuízo da solidariedade que deve existir entre ambos.

13. Assim é que o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, incorre em abuso de direito encartado na máxima nemo potest venire contra factum proprium.

14. Outrossim, a falta de desistência do recurso administrativo, conquanto possa impedir o deferimento do programa de parcelamento, acaso ultrapassada a aludida fase, não serve para motivar a exclusão do parcelamento, por não se enquadrar nas hipóteses previstas nos artigos 7º e 8º da Lei 10.684/2003 (inadimplência por três meses consecutivos ou seis alternados; e não informação, pela pessoa jurídica beneficiada pela redução do valor da prestação mínima mensal por manter parcelamentos de débitos tributários e previdenciários, da liquidação, rescisão ou extinção de um dos parcelamentos) (Precedentes do STJ: REsp 958.585/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 17.09.2007; e REsp 1.038.724/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 17.02.2009, DJe 25.03.2009).

15. Consequentemente, revela-se escorreito o acórdão regional que determinou que a autoridade coatora mantivesse o impetrante no PAES e considerou suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto do parcelamento.

16. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.” (REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 09/04/2010)

“PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. CARTÓRIO EXTRAJUDICIAL. SERVIÇO NOTARIAL E DE REGISTRO. PERDA SUPERVENIENTE DE OBJETO DO MANDAMUS. INEXISTÊNCIA. IMPERATIVOS DE BOA-FÉ OBJETIVA. APLICABILIDADE À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. TEORIA DA ENCAMPAÇÃO. INAPLICABILIDADE AO CASO. PROPOSIÇÃO DE LEI QUE TRATA DE EXTINÇÃO DE DELEGAÇÃO. COMPETENTE O PODER LEGISLATIVO. TEORIA DA CAUSA MADURA. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO. FINALIDADE PÚBLICA DA DELEGAÇÃO. APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA ENSEJA A EXTINÇÃO DA DELEGAÇÃO.

1. Não há perda de objeto em mandado de segurança quando a Administração Pública, por meio de autoridade incompetente, edita ato administrativo e, depois, a autoridade competente o ratifica. A alegação de perda de objeto, neste caso, é "venire contra factum proprium", conduta vedada ao agente público em face do princípio da boa-fé objetiva na seara pública, na forma do inciso IV do parágrafo único do artigo 2º da Lei n. 9.784/99.

2. Não é pertinente também ao caso a "teoria da encampação", pois esta é aplicada quando: (1) existe vínculo hierárquico entre a autoridade que prestou informações e a que ordenou a prática do ato impugnado; (2) ausência de modificação de competência estabelecida na Constituição Federal; e, (3) manifestação a respeito do mérito nas informações prestadas, requisitos inexistentes no presente mandamus.

3. É competente o Poder Legislativo para iniciar projeto de lei que trata da extinção de delegação. Não há confundir extinção de delegação com extinção de cargo ou ofício do Poder Judiciário. Não se trata aqui de extinção de cargo ou ofício, tanto que o Presidente do Tribunal de Justiça declarou sua vacância. (Existe, mas não está ocupado).

4. Esta Corte Superior, como instância de superposição, detém jurisdição nacional sobre a Justiças Estadual e Federal e, ainda, considerando estar a causa pronta para ser julgada, por prescindir de dilação probatória, cabível, in casu, o disposto no artigo 515, § 3º, do CPC (Teoria da causa madura). Precedentes.

5. Delegação não é título de nobreza nem título acadêmico, existindo não em função da pessoa que a exerce mas em função do interesse público primário, devendo, portanto, haver previsões legais de perda e extinção (Lei n. 8.935/94). A aposentação voluntária enseja, na forma do inciso II do artigo 39 da Lei n. 8.935/94, a extinção da delegação.

Recurso ordinário em mandado de segurança improvido.” (RMS 29.493/MS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 01/07/2009)

Especificamente em relação a vedação da prática de comportamento contraditório por parte da administração pública no âmbito tributário, cita-se decisão de relatoria do Ministro Humberto Martins:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - PRODUTORA DE SEMENTES - ALÍQUOTA REDUZIDA - ART. 278 DO RIR - ART. 30 DO DECRETO N. 81.877/78, QUE REGULAMENTA A LEI N. 6.507/77.

1. É fato incontroverso nos autos que a recorrida encontra-se registrada no Ministério da Agricultura como "produtora de sementes." É o próprio art. 30 do Decreto n. 81.877/78 que conceitua produtor de semente como toda pessoa física ou jurídica devidamente credenciada pela entidade fiscalizadora, de acordo com as normas em vigor. Tendo a recorrida obtido o registro competente, não cabia à União indagar ou desclassificar essa situação jurídica sem o procedimento adequado, a fim de excetuá-la da alíquota reduzida descrita no art. 278 do RIR (Decreto n. 85.450/80).

2. Ademais, ao assim pretender fazer, está a União inserida em patente comportamento contraditório, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, pois a ninguém é dado venire contra factum proprio, tudo em razão da caracterização do abuso de direito. Assim, diante da especificidade do caso, sem razão a recorrente em seu especial, pois é o registro no órgão de fiscalização competente, diante do reconhecimento da própria União do cumprimento dos requisitos legais, que faz com que a pessoa jurídica ora recorrida seja qualificada como produtora de sementes.

Recurso especial improvido." (REsp 396.483/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/08/2007, DJ 17/12/2007, p. 158)

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF também tem o entendimento da impossibilidade de adoção de comportamento contraditório por parte da administração pública. Ilustra-se esta compreensão, com os precedentes adiante colacionados:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1999

(...)

ADOÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO PELA ADMINISTRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se admite a adoção de comportamento contraditório pela Administração Pública, que não pode "venire contra factum proprium", vinculada que está juridicamente às suas próprias práticas e ações.

Se o direito à isenção do IRPF já foi reconhecido ao contribuinte pela RFB por se tratar de portador de moléstia grave em processo administrativo anterior, não se admite que num segundo momento exija dele que apresente laudo pericial oficial que ateste essa mesma condição, já reconhecida.” (Processo nº 13771.000048/2003-90; Acórdão nº 2402-007.053; Relatora Conselheira Renata Toratti Cassini; sessão de 12/03/2019)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 14/01/1998, 17/12/1999

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONTRIBUINTE. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO EM OUTRO AUTO DE INFRAÇÃO. INCIDÊNCIA DO ARTIGO 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. PROIBIÇÃO DO VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM.

Não procede a autuação, com base em errônea classificação fiscal de produto importado pelo contribuinte, quando esta classificação se baseia em entendimento fixado pela própria fiscalização em outra autuação, relativa ao mesmo produto. Incidência do princípio da proibição do "venire contra factum proprium", que veda que as partes, numa da relação jurídica, adote comportamentos contraditórios.

Recurso Especial do Procurador Negado.” (Processo n.º 12466.004582/2002-85; Acórdão n.º 9303-001.355; Relatora Conselheira Susy Gomes Hoffmann; sessão de 02/02/2011)

Ora, se a própria Fiscalização e a Delegacia Regional de Julgamento em outros processos, envolvendo os mesmos fatos, só que em relação ao IPI, entenderam que o fato infracional foi a venda de ativo imobilizado antes do prazo quinquenal, não poderia a Fiscalização e a decisão recorrida, diversamente, para autuar e manter a autuação descaracterizar a imobilização para exigir PIS e COFINS, o que evidencia um comportamento contraditório.

É de se compreender que este comportamento é contraditório e considerado proibido sob o prisma da ordem jurídica vigente (*nemo potest venire contra factum proprium*).

O dever de comportar-se conforme a boa-fé, evitando-se a prática de comportamentos contraditórios, contrários ao direito positivo, também é exigido da Administração Tributária e é imprescindível para a concepção de estabilidade e de segurança jurídica.

Assim, voto por prover o Recurso no tema.

No que se refere a alegação de inexistência de dolo, fraude ou simulação nas operações de saída de automóveis do ativo imobilizado, comungo com a tese de defesa recursal.

A matéria referente a existência de dolo ou fraude foi enfrentada por este relator nos processos n.ºs 17883.000328/2010-11 e 10073.720829/2011-93 (apenso).

Em ambos os processos formei convicção no sentido de que a Recorrente não praticou atos fraudulentos, nem atos dolosos.

Em relação a fraude, as decisões proferidas em 1ª instância já a afastaram.

Assim, é de se reproduzir as decisões proferidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora nos mencionados processos.

Dos autos n.º 17883.000328/2010-11 tem-se:

“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 n.º 9.430/96, já alterado pelo art. 14, da Lei n.º 11.488/07.

Para fins tributários, como se sabe, a tipificação de fraude está inserta no art.72 da Lei n.º 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 afirma peremptoriamente tal fato:

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; 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 LRAIPI como operações isentas/não tributáveis.(nosso sublinhado).

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 (venda de bens do ativo permanente) mostra a ocorrência de venda de veículo proveniente do ativo imobilizado, que foi exatamente o negócio jurídico travado entre a Peugeot Citroen e os compradores dos veículos.

Frisando: se tomarmos a assertiva do autuante no sentido de que as notas emitidas refletiam a exata natureza do negócio jurídico praticado, tem-se que não há de prosperar a qualificação da multa de ofício promovida pelo Fiscal: 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.

Resultado: correta é a aplicação do percentual de 75% para a multa de ofício, afastando-se, por carente de base legal, o percentual de 150%.”

Por sua vez, a decisão de 1ª instância prolatada no processo nº 10073.720829/2011-93, assim consignou:

“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 citado.

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

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 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:

“Todavia, a contabilização e a emissão de notas fiscais representam a verdade dos fatos, contabilmente não há, como informado alhures, qualquer dúvida de que os carros vendidos pertenciam ao ativo imobilizado da Recorrente, o que afasta, por si só, a figura dolosa da conduta ora praticada pela Recorrente.

Evidencia-se, dessa forma, que não se encontram presentes nenhum dos requisitos elencados para que se comprove a existência do elemento dolo na escrituração contábil realizada pela empresa no que tange às operações de saída de automóveis de seu ativo imobilizado.

Ora, a acusação fiscal afirma que a Recorrente possuía como objetivo, quando da elaboração de sua escrituração, induzir o fisco a acreditar que os automóveis foram imobilizados para maquiar uma operação de venda sem o recolhimento dos impostos.

Cabe destacar, uma vez mais, que para se chegar a tal conclusão, as autoridades fiscais levaram em consideração apenas dois lançamentos contábeis, que, segundo a fiscalização, seria suficiente para descaracterizar todas as operações de transposição de veículos para o ativo imobilizado da Recorrente durante o período autuado, qual seja: 12/2006 a 01/2008.

Desta forma, comprovada está a completa inexistência de dolo nas operações de saída dos automóveis do ativo imobilizado.”

No que tange a alegada simulação praticada pela Recorrente, de igual modo, não a vislumbro.

A decisão recorrida pontua a questão nos seguintes termos:

“Assim, a imobilização deste veículo pela contribuinte, e o contrato de locação para prestação de serviço de test drive não foram outra coisa, senão simulação, pois, o intuito da contribuinte sempre foi o de vender automóveis novos, mesmo que, para atingir este objetivo, os tenha oferecido aos consumidores finais com desconto relativo aos tributos não recolhidos, tendo como causa o artifício perpetrado, capaz de esconder tais vendas da tributação incidente em condições reais de mercado.”

E prossegue mais adiante:

"Os dados e documentos levantados na investigação do Espei/09, os documentos levantados na busca e apreensão realizada na concessionária Opecar em Londrina, os documentos levantados pelos compradores finais dos veículos PEUGEOT 407 aqui analisados, os dados de notas fiscais da contribuinte e das concessionárias, as informações contábeis da contribuinte, na forma como expostos, comprovam a tese da acusação, ilustrada pelo diálogo travado entre uma servidora do Espei/09 e um vendedor da concessionária Opecar em Londrina: que a montadora vendeu os veículos PEUGEOT 407, com desconto ao consumidor final relativo aos tributos não recolhidos na sua venda, por conta de um esquema, uma maquiagem, uma simulação fraudulenta que transformou os veículos novos em veículos de demonstração, emplacados na fábrica, o que os tornaria veículos usados, veículos vendidos como se do ativo imobilizado da contribuinte fossem.

A presença nos autos deste processo da chamada 'contra-prova' da simulação perpetrada, que são vários contratos de compra e venda firmados e assinados pelos compradores dos veículos, contrapondo-se aos contratos de locação deste veículos que a montadora teria com a concessionária, fazem prova da simulação, fazem prova de que os veículos PEUGEOT 407 tinham sido efetivamente vendidos aos consumidores finais e não locados à cada uma das concessionárias participantes do esquema para servirem de "test drive".

Tais documentos fazem prova de que a contribuinte nunca teve a perspectiva de imobilizar os veículos PEUGEOT 407 objeto deste processo, e sim vende-los com o desconto dos tributos que incidiriam sobre as vendas, se a contribuinte tivesse efetuado as vendas em condições reais"

Da peça recursal merece ser destacado:

“Ora, da análise da *DIPJ's* relacionadas aos anos-calendários de 2006, 2007 e 2008 verifica-se que constam em completude as informações concernente às Receitas oriundas das Locações dos veículos imobilizados às concessionárias, conforme se pode

depreender da *ficha 6A*, na alínea referente à *Receita de Prestação de Serviços* e os *razões* comprovando a procedência dos referidos registros.

As promessas de compra e venda dos veículos de test-drive, entre as concessionárias e alguns consumidores finais, trazidas pela fiscalização, não descaracterizam as locações desses veículos, entre a *PSA* e as concessionárias.

Com efeito, ao contrário do que pretendem aduzir os auditores fiscais, não há nas operações objeto da presente autuação nenhum esquema de conluio ou simulação de locação entre a Recorrente e as concessionárias, pois conforme já exaustivamente exposto, o contrato de locação pactuado entre essas duas partes, foi realizado para que esta realizasse o contato direto com o potencial comprador oferecendo a este os veículos importados para ulterior compra por meio destes.”

Na situação em apreço, entendo não estar claro o suficiente que a Recorrente tenha adotado o instituto da simulação, com o propósito de produzir declaração enganosa de sua vontade, eis que, as operações glosadas pela Fiscalização, referem-se à venda de veículos integrantes do seu ativo imobilizado, fato este, reconhecido em outros dois processos que a envolvem.

A Recorrente em sua escrituração contábil apontou os dados das operações, o que permitiu que a autuação fosse lavrada, bem como não criou nenhum obstáculo ao Fisco.

Ademais, parece ter ocorrido falta de convicção por parte das Autoridades Fiscais nas imputações realizadas, pois usou em diversos trechos de termos como: "em tese", "provavelmente", "possivelmente", "suposto" e "deduz-se”.

Milita, ainda, em favor da Recorrente o fato de que nos outros dois processos em que foi autuada já referidos neste voto e que versam sobre o IPI não foi aventada a ocorrência da prática de simulação.

Por fim, em relação ao argumento da não incidência do PIS e da COFINS na venda de Ativo Imobilizado – art. 1º, § 3º, inc. II da Lei 10.833/2003 e art. 1º, § 3º, inc. VI da Lei 10.637/2002, mais uma vez, é de se prover o recurso.

Constatado que a houve a venda de ativo imobilizado pela Recorrente em dois processos que versam sobre o IPI, inclusive com a manutenção da autuação em tal tema, tal raciocínio, repita-se, até para repelir comportamento contraditório da administração pública é de ser mantido no presente caso, conforme razões já expendidas.

E, em se entendendo, que ocorreu a venda de ativo imobilizado, tem aplicação o disposto no art. 1º, § 3º, inc. II da Lei 10.833/2003 e art. 1º, § 3º, inc. VI da Lei 10.637/2002, vigentes à época dos fatos e assim ementados:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;”

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

VI—não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.”

Diante do exposto, voto em dar provimento ao tema.

**- Da impossibilidade do agravamento das multas proporcionais –
Inocorrência de comportamento ilícito**

Para evitar o enfado me reporto as razões já expendidas neste voto, ressaltando que nos processos n.ºs 17883.000328/2010-11 e 10073.720829/2011-93 (apenso), ainda em 1ª instância a multa agravada foi afastada, restando tão somente a aplicação da penalidade no percentual de 75%.

Assim, voto por dar provimento ao Recurso em tal tópico.

- Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de (i) rejeitar as preliminares de nulidade arguidas; (ii) acolher a preliminar de decadência com a extinção parcial do crédito tributário e (iii) no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade