



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.729571/2020-62
ACÓRDÃO	3301-015.007 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA. E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2015

PROVA INDICIÁRIA. VALIDADE.

É válido o emprego no processo administrativo tributário de provas indiciárias, cujo valor probante dependerá da quantidade e da consistência dos indícios.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ADESÃO VOLUNTÁRIA E CONSCIENTE. AJUSTE DOLOSO. FINALIDADE DE FRAUDE.

Caracteriza interesse comum não apenas a realização conjunta do fato gerador, mas também a adesão voluntária e consciente a conluio visando fraudar a arrecadação tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO AO PATAMAR DE 100%.

Há de ser reduzida a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da Lei nº 14.689/2023, por força da aplicação do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, bem como considerando o julgamento efetivado pelo STF em Repercussão Geral no Tema nº 863 (RE nº 736.090).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2015

PIS. COFINS. IDENTIDADE DE BASE FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Aplica-se ao lançamento de PIS a mesma decisão dada ao lançamento de Cofins, quando houver identidade de matéria fática, ressalvadas as regras específicas da legislação de cada tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial aos recursos voluntários de JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA e NISSAN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA para reduzir a multa qualificada de 150%, para o patamar de 100% (Tema 863/STF), vencidos os Conselheiros Rachel Freixo Chaves, Bruno Minoru Takii e Keli Campos de Lima, que davam provimento integral ao recurso voluntário de NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA. A Conselheira Rachel Freixo Chaves apresentará declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bruno Minoru Takii, Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Rodrigo Kendi Hiramuki, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos adoto e transcrevo excertos do relatório constante do Acórdão recorrido:

Este processo tem por objeto os autos de infração de fls. 2 a 25, relativos a PIS e Cofins, e veio à DRJ impelido pelas impugnações de **JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA.** e **NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA.**, ambas qualificadas nos autos.

A infração que motivou o lançamento foi qualificada como insuficiência de recolhimento de PIS e de Cofins, assim descrita pela autoridade fiscal no auto de infração:

O escopo de auditoria abrangeu infrações objetivamente identificadas das empresas: (1)JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA; (2) BRASIL

MANAUS LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA e de seus sócios (3) os Srs. DAVISON APARECIDO RODRIGUES e GILBERLANE ALVES DA SILVA; (4) NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTD; e (5) VENUSNET TELECOMUNICAÇÕES - EIRELI.

No exercício de 2015, a BRASIL MANAUS realizou por meio de sua filial (Manaus-AM) a compra de 23 (vinte e três) caminhonetes da marca NISSAN (tipo utilitário), modelo FRONTIER MBU SV ATK X4 AT 2015 2015 P, NCM 87042190, com valor total de R\$ 1.914.672,44 (hum milhão, novecentos e quatorze mil, seiscentos e setenta e dois reais e quarenta e quatro centavos).

As operações em exame contaram com o recebimento do benefício fiscal da alíquota zero do PIS e da COFINS instituído pelo art. 2º da Lei. 10.966/04, tendo em vista a compra e o internamento realizado por filial situada na Zona Franca de Manaus - ZFM.

Todavia, os bens foram imediatamente transferidos para o Estado de São Paulo-SP sem o recolhimento dos tributos suspensos, em especial para a empresa beneficiária JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA.

A prática contou com a materialização da compra desonerada seguida do descumprimento voluntário da condição de permanência dos veículos por período determinado na Zona Franca de Manaus, inclusive com cadastros vinculados a departamento de trânsito de outro estado da federação, resultando assim no aproveitamento indevido de benefícios fiscais.

Diante do fluxo operacional constituído e das inconsistências detectadas na base de dados da Receita Federal do Brasil, foi realizado um trabalho de auditoria no intuito de se verificar a ocorrência da falta de recolhimento dos tributos devidos, a prática de sonegação e a ocultação de real adquirente ou beneficiário na operação tributária.

Em razão da ocorrência de dano ao erário, com a detecção da prática de evasão e do aproveitamento indevido de benefícios fiscais, além da ocultação de real beneficiário, foi realizado o lançamento tributário para cobrança dos tributos exigíveis, nos termos do art. 2º, da Lei 10.996/04, bem como o art. 22 da Lei nº 11.945/09, tendo sido aplicada a multa de 150% prevista no art. 44, inciso I, e § 1º da Lei. 9.430/96, combinado com os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. (fls. 6 e 7)

A autoridade fiscal incluiu no polo passivo, em face do interesse comum previsto no art. 124 do Código Tributário Nacional - CTN, JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA., DAVISON APARECIDO RODRIGUESN, GILBERLANE ALVES DA SILVA, VENUSNET TELECOMUNICAÇÕES EIRELI e NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA.

Os fatos e as condutas dos autuados estão descritos no Relatório de Fiscalização de fls. 40 a 74.

Consta do relatório que a atuada Jaguariúna Veículos admitiu ter efetuado pagamentos diretamente à Nissan do Brasil, para a compra de caminhonetes

modelo Frontier. Consta ainda que foram apresentados comprovantes de transferência de dinheiro, bem como os extratos bancários da conta corrente, relativos ao período fiscalizado. A atuada afirmou que as operações comerciais estariam vinculadas a vendas feitas por intermédio da empresa Venusnet Telecomunicações Eireli, em nome de quem os veículos estavam licenciados, sendo esse o primeiro licenciamento pós fabricação.

Em face da atratividade do negócio e das condições ofertadas, a atuada demonstrou interesse em agenciar operações de venda dos veículos, atuando na captação de clientela e intermediação das aquisições. Entretanto, negou conhecer ou ter tido contato com a empresa Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda.

Com a análise dos dados postos à disposição do Fisco, referentes às declarações sobre movimentação financeira – DIMOF, foi possível atestar que, a despeito do expressivo valor, não houve no período qualquer movimentação financeira informada nas contas bancárias da Brasil Manaus, de onde se concluiu que os recursos utilizados na aquisição dos veículos não lhe pertenciam.

Idêntica situação se constatou quanto à empresa Venusnet Telecomunicações, que não movimentou valores financeiros em suas contas bancárias no período fiscalizado. Ou seja, nem Brasil Manaus, nem Venusnet tiveram, em 2015, movimentação financeira nas contas bancárias.

Tais circunstâncias levaram a autoridade fiscal a suspeitar de que ambas, Brasil Manaus e Venusnet Telecomunicações, não passavam de empresas “de fachada”, utilizadas para fraudar a arrecadação do PIS e da Cofins, aproveitando os benefícios fiscais concedidos para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus - ZFM.

Diante dessa suspeita, o Fisco buscou com a Nissan do Brasil informações sobre como as vendas dos veículos haviam sido realizadas para a Brasil Manaus e sobre como haviam sido feitos os respectivos pagamentos, em especial sobre como era o fluxo operacional e financeiro. Em resposta, a Nissan do Brasil apresentou informações negociais relativas às vendas. Apresentou também planilha indicando os responsáveis pelos aportes financeiros que deram respaldo às operações.

De acordo com os documentos apresentados por Nissan do Brasil, os pagamentos foram realizados mediante depósitos e transferências bancárias feitos por Jaguariúna Veículos, não obstante o comprador fosse outra empresa, a Brasil Manaus.

Nesse contexto, a autoridade fiscal chamou a atenção para o trânsito e o licenciamento dos veículos. De acordo com consulta ao sistema Renavam, identificou-se que as caminhonetes foram emplacadas no Estado de São Paulo e registradas sem restrição de circulação, não obstante todas elas serem destinadas a pessoa jurídica sediada em Manaus, para uso exclusivo na ZFM.

Os veículos nem sequer transitaram pelo Estado do Amazonas.

Para viabilizar o desvio, foram utilizadas cartas de correção, alterando o endereço de entrega dos bens.

No período fiscalizado, a empresa Brasil Manaus não chegou a emitir qualquer nota fiscal para registrar a revenda de algumas dessas caminhonetes. Além disso, a empresa não dispunha de escrituração digital (ECD), nem pôs à disposição do Fisco demonstrações financeiras e livros contábeis, que pudessem atestar a regularidade das operações auditadas.

Diante desse quadro, concluiu a Fiscalização que houve um esquema fraudulento, do qual a beneficiária foi a empresa Jaguariúna Veículos, a qual não pode ser considerada mera intermediária em operações lícitas de revenda, mas protagonista de um esquema concebido para lesar o Fisco.

Houve negócio jurídico simulado e interposição fraudulenta de pessoas a fim de mascarar o verdadeiro responsável pelos aportes financeiros indispensáveis à realização das operações. Segundo a autoridade fiscal, estaria presente, no caso em tela, o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (art. 124 do CTN), vinculando as pessoas envolvidas na fraude.

A empresa Jaguariúna era quem de fato adquiria os veículos e os revendia a consumidores finais, extraindo daí o benefício econômico, mercê da supressão ilícita dos tributos.

Em resumo, a empresa Jaguariúna Veículos recebia as caminhonetes adquiridas com benefício fiscal, aceitava pedidos de compra, realizava a venda, recebia os pagamentos, emitia recibos.

A Fiscalização, ademais, ressaltou que Jaguariúna tinha a posse dos documentos de transferência dos veículos.

Com base nesses fatos, a autoridade fiscal incluiu no polo passivo Jaguariúna Veículos Comércio e Locação Ltda., por ser a beneficiária do esquema de fraude. Incluiu também Davison Aparecido Rodrigues e Gilberlane Alves da Silva, por figurarem como sócios da empresa “de fachada” Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda., já extinta ao tempo da autuação. Incluiu Venusnet Telecomunicações Eireli, igualmente empresa “de fachada”, em nome de quem os veículos eram registrados após saírem da montadora. E, por fim, autuou também a Nissan do Brasil Automóveis Ltda., que emitia notas fiscais destinando os veículos para Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda., cuja matriz estava no Estado do Amazonas, e depois, mediante carta de correção, redirecionava os veículos para cidade, Estado e pessoa diferentes do constante nas notas fiscais.

No que tange à responsabilização de Venusnet Telecomunicações, disse a Fiscalização que se tratava de empresa utilizada para registrar os veículos no Detran, vinculando-os a outra unidade da Federação.

A sujeição passiva também deve alcançar a Nissan do Brasil que, de forma decisiva, concorreu para a prática da infração, pois, na qualidade de fabricante

dos veículos, emitiu notas fiscais para adquirente estabelecido no Estado do Amazonas e, posteriormente, por meio de cartas de correção, direcionou a entrega dos bens para pessoa jurídica distinta, domiciliada fora da ZFM. Portanto, as cartas de correção viabilizaram o desvio dos veículos para municípios não beneficiados com alíquota zero de PIS e Cofins.

Além disso, aceitou receber pagamentos de terceiro pela compra dos veículos.

Aduziu a autoridade fiscal que Nissan do Brasil, na qualidade de fabricante, estava obrigada, como substituto tributário, a reter e recolher aquelas contribuições.

Por essas razões, Nissan do Brasil deve figurar no polo passivo como responsável solidário, na forma do art. 124, incisos I e II, do CTN.

Fiel ao entendimento de que os fatos descritos encerram fraude contra o Fisco, a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, exigível de todos os devedores solidários.

Embora intimados do auto de infração, Davison Aparecido Rodrigues, Gilberlane Alves da Silva e Venusnet Telecomunicações deixaram transcorrer o prazo legal sem se manifestar.

Diferentemente dos outros três autuados, Jaguariúna Veículos impugnou o lançamento, negando ser protagonista da fraude. Mas, ao contrário, se disse vítima dela. Segundo sua versão, os fatos teriam ocorrido da seguinte forma: - A Impugnante foi procurada por uma concessionária Nissan, com quem já havia feito negócios, da qual recebeu oferta das caminhonetes; - Em momento algum a Impugnante sequer desconfiou que os carros tinham qualquer relação com a zona franca de Manaus. Ela jamais sequer ouviu o nome da empresa Brasil Manaus até ter recebido o TIF; - Os veículos estavam em território paulista, já emplacados e licenciados, quando foram oferecidos à Impugnante; - Todos os pagamentos foram feitos diretamente à Nissan, na conta corrente indicada pela própria concessionária, o que deu à Impugnante a necessária segurança de NÃO ESTAR TRATANDO COM EMPRESAS "DE FACHADA"; - Toda a intermediação foi documentada, indicando preços, clientes, condições de pagamento etc, e o processo de transferência do Detran foi executado mediante declaração formal da Venusnet de não emissão de documentos fiscais, ou mediante atuação direta do próprio grupo de despachantes da concessionária Tokio/Venusnet; - Por uma questão puramente lógica, a Impugnante jamais poderia ser a mentora intelectual ou a líder do alegado esquema de evasão fiscal, por um simples fato: dos 86 carros objeto da fiscalização, ela apenas teve relação com 23. Ou seja, ela foi, de fato, vítima do esquema, que comprovadamente foi muito além desses pontuais negócios nos quais a Impugnante teve a infelicidade de participar; e, - Por fim, merece destaque o fato de a Impugnante ser pequena empresa familiar, absolutamente idônea, que está em atividade há mais de vinte anos, tendo sido constituída em 1993, sendo considerada empresa tradicional do ramo, conhecida e respeitada por toda a região de Jaguariúna – SP. (fls. 1.855 e 1.856)

A impugnante seria vítima do esquema fraudulento perpetrado pela concessionária Tóquio Motors Nissan, pela Nissan do Brasil, pelas duas empresas consideradas como “de fachada”: a Brasil Manaus e a Venusnet Telecomunicações. Assim, a impugnante não poderia figurar no polo passivo da relação tributária.

Esclareceu que toda a negociação envolvendo os veículos teria sido entabulada com Roberto Fernandes de Oliveira, supervisor de vendas da concessionária Tóquio. A impugnante ignorava a existência da empresa Brasil Manaus, bem como desconhecia qualquer vínculo dos veículos com a ZFM.

Além disso, os funcionários da concessionária Tóquio e da Venusnet cuidavam para que a impugnante não tivesse acesso às notas fiscais emitidas em nome da Brasil Manaus.

Aduziu que a responsabilidade primária pela fraude é do próprio fabricante, a Nissan do Brasil, que promoveu vendas para empresa estabelecida em Manaus e, depois, emitiu carta de correção dos documentos fiscais, alterando, para o Estado de São Paulo, o endereço de entrega dos veículos.

A impugnante cuidava apenas da intermediação no contrato de compra e venda, cabendo à concessionária Tóquio e à Venusnet Telecomunicações a transferência dos veículos. Ressaltou que a Nissan do Brasil tinha contrato com a empresa Brasil Manaus para a comercialização de oitenta e seis veículos, dos quais apenas vinte e três teriam relação com a impugnante. Desses vinte e três veículos, dezoito já estavam licenciados em nome de Venusnet Telecomunicações, a qual apresentara declaração de que não emitia notas fiscais. Os cinco restantes estavam em nome da próprio Nissan do Brasil, e a concessionária Tóquio assumiu a responsabilidade pela transferência no Detran.

A impugnante reafirma não ter perpetrado o esquema de fraude. Foram constatados pela Fiscalização oitenta e seis veículos vendidos, dos quais sessenta e três sem qualquer relação com a impugnante, de onde se pode concluir que ela não era beneficiária, financiadora ou gestora do referido esquema.

Ademais é patente a impossibilidade material de a impugnante ser beneficiária e mentora do esquema. Isso porque ela é empresa familiar, de pequena capacidade econômica. É manifesta, pois, a impropriedade da acusação de que a impugnante seria financiadora das operações simuladas. Os valores repassados à Nissan do Brasil provinham de clientes, os quais pagavam pelos veículos de três formas diferentes, a saber: a) entrega de dinheiro, b) financiamento bancário, e c) entrega de carros usados. Portanto, os valores repassados à Nissan do Brasil eram recursos pertencentes a terceiros. A impugnante cuidava apenas da intermediação, facilitando o negócio.

Por outro lado, o fato de haver problema na contabilidade não significa envolvimento da impugnante no esquema de fraude.

Além disso, apontou no lançamento erro na definição do momento de ocorrência do fato gerador, o qual se consumou na saída (remessa) dos veículos para São Paulo, tendo em vista que as contribuições eram monofásicas e devidas pelo fabricante. Por fim, disse que não foi individualizada qualquer conduta que evidenciasse a participação consciente no esquema fraudulento, diante do que seria inaplicável a multa qualificada.

Firmada nesses argumentos, a impugnante pediu o provimento da impugnação. Porém, caso mantida a responsabilidade tributária, requereu a redução da multa.

Nissan do Brasil apresentou impugnação, sem questionar a infração em si, mas alegando a ilegitimidade para figurar no polo passivo, dada a inexistência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Afirmou que a aquisição dos veículos se dá pela concessionária, que é quem realiza a operação, lançando diretamente no sistema, através de um funcionário, os dados referentes ao destino da mercadoria.

No caso concreto, como o adquirente tinha sede em Manaus, as notas fiscais consignaram como destino aquela cidade. Porém, ao verificar erros no documento fiscal, o setor de vendas realizou retificações, mediante carta de correção, a qual é prevista e disciplinada pelo art. 7º, § 1º-A, do Convênio S/N, de 1970. A emissão de cartas de correção é procedimento corriqueiro nas relações comerciais.

Quanto à responsabilização solidária por interesse comum, disse que o interesse comum alcança pessoas que estejam no mesmo polo em que se encontra o contribuinte, na relação jurídica que enseja a exação. Nesse sentido, interesse comum não se confunde com o simples interesse comercial.

No caso em tela, a impugnante não vendeu veículos por preço superior ao de mercado, nem usufruiu qualquer benefício tributário.

Por outro lado, não cabe a responsabilização da impugnante como substituta tributária, porquanto as operações estavam sujeitas à alíquota zero. Igualmente não é cabível a responsabilidade em face da realização de negócios com empresa “de fachada”, já que não compete à impugnante fiscalizar seus clientes.

Por último, na hipótese de ser mantida a solidariedade, requereu a redução do percentual de multa, tendo em vista a ausência de dolo. A exacerbação da penalidade exige a prova de sonegação, fraude ou conluio. No mais, a autoridade lançadora não chegou sequer a imputar conduta dolosa à impugnante. Esta, agindo de boa-fé, apresentou todos os documentos que permitiram o levantamento fiscal e a apuração das irregularidades.

Com essas alegações, pediu para ser excluída do polo passivo da obrigação tributária e, subsidiariamente, a redução da multa.

É o relatório.

A Manifestação de inconformidade foi julgada, por unanimidade de votos , improcedente, conforme acórdão 101-008.886 – 10ª TURMA DA DRJ01.

A ciência do acórdão pelo sujeito passivo e demais sujeitos passivos (responsáveis solidários) ocorreu nas datas abaixo consignadas.

JAGUARIUNA VEICULOS COMERCIO E LOCACAO LTDA, ciência em 14/07/2021, e-fls. 1920.

GILBERLANE ALVES DA SILVA, ciência em 18/08/2021 ,e-fls. 1925.

DAVISON APARECIDO RODRIGUES, ciência em 18/08/2021,e-fls. 1926.

VENUSNET TELECOMUNICACOES EIRELI, ciência em 12/07/2021, e-fls.

NISSAN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA, ciência em 26/05/2021, e-fls. 1915.

A recorrente JAGUARIUNA VEICULOS COMERCIO E LOCACAO LTDA protocolou recurso voluntário em 11/08/2021 e-fls. 1915 e o responsável solidário NISSAN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA protocolou recurso voluntário em 24/06/2021, e-fls. 1928.

A recorrente JAGUARIUNA VEICULOS COMERCIO E LOCACAO LTDA alega que:

I – DOS FATOS

Cuida-se o presente processo de auto de infração de PIS/Cofins do regime monofásico ligado ao setor automobilístico. A acusação fiscal é de que a Nissan do Brasil (corresponsável solidária) teria vendido veículos sem a incidência dos referidos tributos, mediante indicação de venda a empresa situada na Zona Franca de Manaus (ZFM). Segundo a Fiscalização, a Nissan emitia documentos fiscais para empresa situada na ZFM, mas entregava os carros no Estado de São Paulo.

Como a ora Recorrente é a empresa que intermediou a venda desses veículos entre a Concessionária Tokio Nissan (SP) e os adquirentes finais, ela foi autuada como a efetiva contribuinte de PIS/Cofins monofásicos, sob a justificativa de ser ela a real beneficiária do alegado esquema. A Nissan do Brasil e as demais pessoas que teriam participado das operações foram indicadas como corresponsáveis solidários.

(...)

Esclareceu-se que, em meados do segundo semestre de 2015, o responsável pela Recorrente foi procurado por Roberto Fernandes de Oliveira¹ , supervisor de vendas da concessionária Tokio Motors Nissan² , que lhe informou ter à disposição para venda caminhonetes Nissan, modelo Frontier. A concessionária informou que as caminhonetes eram novas e que saíam da Nissan já licenciadas, documentadas e emplacadas.

Dada a atratividade das condições oferecidas pela concessionária, a Recorrente demonstrou interesse em intermediar operações de venda desses veículos. Nessa

linha, ela atuaria na captação da clientela e promoveria a intermediação das aquisições, aproximando os compradores da vendedora Nissan (representada por sua concessionária).

O citado vendedor, Sr. Roberto, explicou que a venda seria feita por intermédio da empresa parceira da concessionária Tokio, Venusnet Telecomunicações – EIRELI³, que era a quem o carro teria sido licenciado pós fabricação (primeiro licenciamento).

Por questões de segurança, a Recorrente informou ao agente da concessionária que não faria depósito algum a terceiros que não fossem a própria Nissan do Brasil, nem mesmo à Venusnet, pois a informação dada era de que, apesar de já licenciados, os carros eram vindos diretamente da fábrica, representada pela citada Concessionária Tokio Nissan.

Dessa forma, a citada concessionária indicava os carros disponíveis, que eram divulgados à clientela da Recorrente. Definidos os adquirentes, eram feitos os pagamentos mediante transferência ou depósito bancário diretamente à Nissan do Brasil, sob intermédio da Recorrente.

A operação funcionava assim:

(...)

4. A Tokio/Venusnet, então, cuidavam da parte documental da operação, mediante preenchimento do Documento Único de transferência (DUT), também chamado de Certificado de Registro e Licenciamento de Veículos (CRLV), com informações prestadas pela Recorrente. Não era emitido documento fiscal de venda pela Recorrente, pois ela somente intermediava o negócio. A Venusnet, por sua vez, **prestava declaração formal de não emissão de documento fiscal** (fl. 1.869). Nos casos em que a própria Nissan era a proprietária anterior, como a própria concessionária Tokio/Venusnet cuidavam dos trâmites de licenciamento, a Recorrente não tinha acesso aos documentos fiscais; e,

5. Por fim, o carro era entregue ao adquirente, já em seu nome.

(...)

Como se nota pela planilha de fl. 432, dos 23 carros, 18 foram previamente licenciados em nome da Venusnet e 5 em nome da própria Nissan do Brasil.

(...)

Também em sua resposta à fiscalização, a Recorrente declarou que **jamais teve qualquer tipo de contato ou negociação com a empresa Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda.**, que, segundo consta do relatório fiscal (fl. 55), era a adquirente fictícia dos veículos situada na zona franca. Essa declaração foi prestada na fl. 431, nos seguintes termos:

Em caráter absoluto, a Fiscalizada declara que **jamais teve conhecimento ou qualquer contato com a empresa citada na intimação fiscal, “Brasil Manaus**

Locadora de Veículos Ltda.”Como narrado acima, os negócios eram praticados com a Nissan do Brasil, representada pela concessionária Tokio, de São Bernardo do Campo, na pessoa de seu representante Roberto, que atuava em conjunto com a Venusnet. Nunca houve contato, negociação, tratativa e nem mesmo conhecimento da existência dessa Brasil Manaus.

(...)

Como a empresa Brasil Manaus era estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM), a Nissan do Brasil, ao faturar veículos para ela, não lançava PIS/Cofins monofásicos, dada a isenção dessas contribuições quando os bens são remetidos àquela região. Entretanto, conforme constatado pelo relatório fiscal, dias depois de faturar as caminhonetes, era feita carta de correção dos documentos fiscais **pela Nissan**, indicando que os carros seriam entregues em São Paulo - Capital.

(...)

A douta autoridade fiscal alegou que a Recorrente teria agido como líder do suposto esquema, em conjunto com as duas empresas que disse serem “de fachada”, Brasil Manaus e Venusnet, mesmo tendo a Recorrente declarado e comprovado que jamais teve sequer conhecimento da intervenção da citada empresa manauara.

Além disso, a concessionária Tokio Nissan, bem como seu responsável, os que efetivamente ofereceram os veículos à Recorrente, sequer foram ouvidos. Nesse ponto, merece relevo o fato de a própria Nissan do Brasil ter atestado que a venda dos veículos havia se dado pela concessionária Tokio Nissan (fl. 216). Nas palavras da própria fabricante:

(...)

Ou seja, a versão dos fatos narrada pela Recorrente desde sua resposta à intimação foi integralmente corroborada pela própria fábrica, inclusive no que diz respeito à pessoa física responsável pelas negociações. Entretanto, infelizmente, a douta autoridade fiscal sequer se dignou a ouvi-las.

O que é ainda mais grave é o fato de a citada concessionária ter, inclusive, contratos firmados com a Brasil Manaus (e outra) com previsão de comercialização de nada menos que 83 veículos. Por oportuno, copia-se trecho da resposta ofertada pela Nissan do Brasil:

(...)

Ainda, no que diz respeito ao fato de a Nissan do Brasil ter remetido os carros para São Paulo – e não para Manaus, como seria de rigor – a própria fabricante afirmou que as cartas de correção dos documentos fiscais para que os carros fossem remetidos para SP foram feitas por ela, **A REQUERIMENTO DA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA TOKIO (!)**, veja-se:

(...)

Ou seja, a fiscalização teve informações conclusivas de quem seriam os verdadeiros idealizadores das operações em questão, de modo que a simples leitura dos documentos colhidos no curso do procedimento fiscal deixa a Recorrente na clara figura de vítima do esquema montado entre a concessionária, a fábrica e as duas alegadas “empresas de fachada”.

Ainda assim, segundo a fiscalização, a Recorrente teria capitaneado o esquema de vendas para comprar carros “abaixo do valor de mercado”, utilizando, para tanto, a duas citadas empresas que seriam “de fachada”.

Sob essas acusações, a Recorrente foi autuada como contribuinte do PIS/Cofins monofásicos que seriam devidos pela fábrica, pelo fato de a venda ter sido feita para fora da zona franca de Manaus. Assim, a Recorrente foi autuada como devedora principal, tendo sido atribuída corresponsabilidade solidária à Nissan do Brasil, à Brasil Manaus e à Venusnet.

(...)

Além de todas as questões fáticas narradas acima, o questionado auto de infração padece de sérias antijuridicidades, sobretudo aquelas relacionadas a:

1. Ilegitimidade passiva, uma vez que a Recorrente jamais poderia ter sido eleita contribuinte de PIS/Cofins monofásicos devidos pela fabricante dos veículos;
2. Erro na definição do momento de ocorrência do fato gerador, uma vez que as contribuições afastadas pela venda à zona franca de Manaus deveriam incidir no momento em que a Nissan, deliberadamente, despachou os carros para São Paulo; e,
3. Improcedência da acusação de dolo ou simulação, porquanto não individualizada a conduta específica da Recorrente que configurasse participação consciente no citado esquema envolvendo a zona franca de Manaus.

Todo o delineamento fático do caso, aliado às antijuridicidades listadas acima, foram apresentados na impugnação.

(...)

Em primeiro lugar, deve ser veementemente rechaçado do alegado caráter incontroverso do que se apresenta, porque a Recorrente vem questionando impetuosamente essas acusações, desde sua impugnação. Além disso, não tem sustentabilidade alguma o argumento de que, sem a Recorrente e seu financiamento, o tal esquema não existiria. A própria fiscalização apontou que o suposto mecanismo de evasão dos tributos devidos pela montadora teria envolvido, no mínimo, 86 veículos (fl. 378), dos quais apenas 23 tiveram a venda final intermediada pela Recorrente. Ora, se o esquema não funcionava sem ela como financiadora, como foram feitas as operações dos outros 63 veículos?

(...)

A resposta à questão acima é uma incógnita, o que prova que o tal esquema funcionava perfeitamente sem a interveniência da Recorrente. Ela, na verdade, foi atraída para o mecanismo para que as operações, que se iniciavam lá em Manaus, e sem qualquer ingerência ou conhecimento dela, pudessem se concluir com a venda ao consumidor final.

II – DO DIREITO

1. DA IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO DE A RECORRENTE SER A FINANCIADORA E REAL BENEFICIÁRIA DO ALEGADO ESQUEMA

A simples reconstituição da verdade dos fatos feita acima é suficiente para levar à conclusão de que a Recorrente não foi a real beneficiária do alegado arranjo. Na verdade, ela é vítima, pelos motivos que se justificarão nos subitens a seguir.

1.1. Do absoluto desconhecimento quanto a qualquer relação com a zona franca de Manaus

(...)

No ponto, pergunta-se: do que ela deveria desconfiar? Uma pequena empresa comercial de automóveis, que recebe notícia da disponibilidade de carros para venda vinda de uma concessionária oficial da marca, deveria, sempre, desconfiar que os carros eram objeto de fraude para evasão dos tributos devidos pela montadora?

(...)

Relembre-se, aqui, que a Recorrente não é concessionária Nissan. Muito pelo contrário, ela opera no sentido de encontrar o comprador, onde houver veículos à venda (concessionárias, lojas de revenda, websites etc.). Se os veículos têm procedência (Concessionária Nissan), têm documentação regular (DUT/CLRV) e são pagos à própria fábrica (Nissan), não há nenhum motivo aparente para que a Recorrente não indicasse os veículos a seus clientes.

Relembre-se que, como os carros já estavam licenciados, a Recorrente jamais teve acesso às notas fiscais emitidas pela Nissan. A concessionária Tokio, para os 18 carros que estavam já licenciados para a Venusnet, apresentava aos clientes da Recorrente a declaração de não emissão de documento fiscal, que, inclusive, era aceito pelo Detran para fins de transferência (fl. 1.869).

(...)

Em relação aos 5 veículos que estavam ainda com licenciamento constando a própria Nissan do Brasil, a concessionária Tokio cuidava pessoalmente dos trâmites de transferência junto ao Detran, de modo que a Recorrente e seus clientes jamais tiveram acesso aos documentos fiscais emitidos pela fabricante. No ponto, importante destacar que **não há nos autos um documento sequer que demonstre que a Recorrente teve a mínima chance de sequer saber que havia envolvimento da Brasil Manaus nos negócios intermediados.**

Todas as acusações nesse sentido estão baseadas, como admitiram nos nobres julgadores a quo, em meros indícios e presunções.

Entretanto, a Recorrente apresentou trocas de e-mail em que o Sr. Douglas (responsável pela Venusnet, e que atuava como JR Veículos), informando que não dividiria com a Recorrente as notas fiscais dos veículos. Para facilitar, merece transcrição os seguintes trechos (fl. 1.873):

(...)

Essa prova é importantíssima, pois mostra que a Recorrente tão somente aproximava os clientes da vendedora, mediante pura e simples intermediação, e que os profissionais vinculados à Tokio e à Venusnet (cujo nome aparecia como JR Veículos) sempre tomaram o máximo cuidado para que não fossem divulgados os documentos fiscais preenchidos indevidamente em nome da Brasil Manaus.

Portanto, somente pelo absoluto desconhecimento da Recorrente quanto à triangulação formal que fora realizada com a empresa Brasil Manaus, é improcedente a acusação de ser ela a idealizadora ou a real beneficiária do esquema.

1.2. Da impropriedade da acusação de a Recorrente ser a financiadora do suposto esquema de evasão fiscal

(...)

A Recorrente provou no curso da fiscalização que ela efetivamente recebeu o dinheiro (ou veículos) de seus clientes para repassar à Nissan do Brasil. Os clientes pagavam as caminhonetes de três formas distintas: (i) em dinheiro; (ii) mediante financiamento bancário; ou, (iii) entregando carros como parte de pagamento. A Recorrente, por sua vez, repassava o pagamento à Nissan, ficando com a diferença como remuneração pela intermediação.

Ou seja, a Recorrente jamais poderia ser acusada de ser a financiadora do esquema, porque ela simplesmente fazia o repasse do valor pago pelo cliente à própria fabricante. Isso ficou exaustivamente provado no curso da fiscalização.

(...)

Ou seja, é flagrantemente improcedente a acusação de que a Recorrente seria a “financiadora” das operações. Muito pelo contrário: os carros somente eram pagos à Nissan do Brasil depois de identificados os compradores e as condições sob as quais eles fariam o pagamento. Os próprios e-mails trocados com os interessados provam isso (fl. 1.870/1.873). A Recorrente, nesse contexto, atuava como mera facilitadora do negócio, atuando para que a venda se concretizasse para, então, captar sua remuneração pela intermediação praticada.

(...)

1.3. Da inviabilidade material de a Recorrente ser a real beneficiária e a idealizadora do esquema

(...)

Fica, então, a seguinte pergunta: se a Recorrente é a real beneficiária e financiadora do esquema criado, como seria possível essas outras 63 operações terem ocorrido sem sua intervenção ou patrocínio?

(...)

Ficou muito claro que o esquema foi montado pela Concessionária Tokio, em conjunto com a Venusnet, Brasil Manaus e a própria Nissan do Brasil. Era a concessionária que pedia os carros junto à fabricante, em nome da Brasil Manaus. A Nissan faturava os carros para a zona franca de Manaus, e, mediante requerimento da concessionária, emitia cartas de correção, para alterar o endereço de entrega para o Estado de São Paulo. A Venusnet, então, entrava como empresa cedente do nome, prestando declaração de não emissão de NF, de modo que a empresa manauara ficasse sempre oculta. Uma vez fechada essa estrutura, eram procurados compradores para os carros, fase em que a Recorrente e seus clientes, sem terem a mínima noção do esquema, acabaram sendo envolvidos.

A própria decisão recorrida reconheceu essa realidade, quando afirmou, in verbis (fl. 1.905):

(...)

Por outro lado, chama a atenção o fato de que, em todas as vinte e três operações, os pagamentos não tenham sido feitos pelo (suposto) comprador, a empresa Brasil Manaus, mas por **um terceiro, estranho à relação jurídica de compra e venda, a Jaguariúna Veículos**.

(...)

Veja-se que a Recorrente não participou – e sequer tinha como participar – do esquema. As operações eram feitas entre concessionária, fabricante e as duas citadas “empresas de fachada”. A Recorrente era, inocentemente, utilizada como apenas um dos meios de escoamento dos veículos até os adquirentes finais, com o respectivo repasse dos valores à fabricante.

Ainda nesse contexto, importante rechaçar as críticas feitas pela douta autoridade fiscal à escrituração contábil da Recorrente, que também não foram julgadas pela decisão recorrida. O fato de sua contabilidade ser – em tese – formalmente repreensível não tem absolutamente nenhuma ligação com o esquema de revenda de carros em questão. Deveras, se houvesse qualquer problema contábil/fiscal na escrituração da Recorrente em si, deveria ela ter sido devidamente auditada, mas não ter recebido – como efetiva contribuinte – um auto de infração de PIS/Cofins monofásicos que, como se verá a seguir, são devidos exclusivamente pela fabricante.

2. DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DA RECORRENTE

(...)

As contribuições lançadas de ofício foram PIS/Cofins com incidência concentrada, que também leva o nome de regime monofásico, que é típico da cadeia automotiva, cuja previsão legal está no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

(...)

No caso em questão, os trechos destacados do dispositivo acima deixam claríssimo que a responsabilidade primária sobre essa exigência monofásica é DA FABRICANTE, na condição de contribuinte e, ao mesmo tempo, de responsável pelas demais incidências no curso da cadeia de circulação do automóvel.

(...)

No caso concreto, portanto, seria da fabricante Nissan a obrigação de recolher PIS/Cofins monofásicos incidentes sobre os carros vendidos. Isso, por si só, já afasta a possibilidade de a Recorrente, que sequer se interpôs na cadeia de circulação como adquirente dos veículos, ser autuada como efetiva contribuinte.

Aparentemente, a justificativa da douta autoridade fiscal para a transferência dessa sujeição passiva primária à Recorrente teria fundamento no art. 22 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, cuja redação é a seguinte:

Art. 22. Salvo disposição expressa em contrário, caso a não incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse.

A tese fiscal foi estabelecida no sentido de que a venda efetivada pela Nissan do Brasil teria sido simulada como sendo para a ZFM, com a intenção de obtenção da isenção de PIS/Cofins prevista no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004. Em sua narrativa, como os veículos não foram efetivamente para a zona franca, teria sido restabelecida a incidência de PIS/Cofins monofásicos, de modo que, aplicando-se o artigo 22 acima, a Recorrente receberia a responsabilidade integral pelo crédito tributário.

É nesse exato ponto que emerge a questão: se os carros foram formalmente vendidos pela Nissan para a ZFM, mas foram, pela própria Nissan, enviados diretamente para o Estado de São Paulo, porque seria a Recorrente a responsável pelos PIS/Cofins monofásicos da fabricante?

Nesse tema, com o devido respeito, o raciocínio fiscal não faz sentido algum.

Foi a própria Nissan do Brasil, a pedido de uma de suas concessionárias, que promoveu uma venda para empresa situada na ZFM, sem absolutamente nenhuma intervenção da Recorrente. Dias depois, a própria Nissan,

deliberadamente, apresentou carta de correção dos documentos fiscais, alterando o endereço de entrega dos carros para o Estado de São Paulo.

(...)

Ou seja, desde a emissão das cartas de correção, tanto a Nissan quanto sua concessionária já sabiam que os veículos **não iriam para a ZFM**. Ressalte-se, nesse ponto, que nessa fase das negociações a Recorrente sequer sabia da existência dos veículos. Mesmo depois de a Recorrente já ter surgido como intermediadora da venda dos carros ao consumidor final, sempre lhe foi ocultada a documentação que mostraria os contornos do aludido esquema. Ressalte-se, por oportuno, que, diferentemente das acusações dirigidas à Recorrente, esses fatos estão exaustivamente provados nos autos.

Logo, imediatamente assim que soube que os carros não iriam para a ZFM, **era obrigação DA NISSAN DO BRASIL promover o imediato recolhimento das contribuições devidas no regime monofásico, nos estritos termos da legislação transcrita acima.**

Portanto, seja pela égide puramente jurídica, que disciplina que o efetivo contribuinte de PIS/Cofins do regime monofásico previsto pelo art. 1º Lei nº 10.485/02 é o fabricante, seja pela realidade fática irrefutável na qual a Nissan do Brasil sempre soube que seus carros não iriam para a ZFM, certo é que a Recorrente jamais poderia ter recebido a sujeição passiva dos tributos objeto do questionado auto de infração, muito menos na condição de efetiva contribuinte, como indevidamente foi feito no caso em questão.

Irrefutável, pois, a necessidade de afastamento integral do questionado auto de infração, ou, no mínimo a exclusão de qualquer espécie de responsabilidade atribuída à Recorrente.

3. DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Ao lavrar os questionados autos de infração, a douta autoridade fiscal indicou a ocorrência dos fatos geradores das contribuições exigidas nas datas de 10/11/2015, 11/11/2015 e 16/11/2015 (fl. 7 e 17).

Entretanto, como comprovado nos autos, a NF nº 113195, de um dos carros objeto das intermediações praticadas pela Recorrente, foi emitida no dia 27/11/2015.

Portanto, há erro no momento da ocorrência de um dos fatos geradores objeto da questionada autuação, de modo que as contribuições sobre ele lançadas devem ser afastadas.

Ao avaliar esse argumento, a decisão recorrida afirmou, in verbis:

Ainda que tivesse havido o erro aventado, a diferença seria de alguns dias, todos dentro do mesmo mês, de modo que nenhum reflexo haveria sobre o valor do crédito tributário exigido.

De acordo com essa orientação, não haveria necessidade da correta identificação do momento de ocorrência do fato gerador, se seu tributo resultante fosse apurado corretamente.

Trata-se de orientação curiosa, para se dizer o mínimo, uma vez que afasta todos os princípios que regem o Direito Tributário, a começar pelo da legalidade. Foi integralmente afastado o comando do art. 123 do CTN, que determina expressamente o dever de a autoridade fiscal fazer a correta identificação do fato gerador.

(...)

4. DA INEXISTÊNCIA DE DOLO POR PARTE DA RECORRENTE – INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

(...)

A dita autoridade fiscal considerou que teria havido prática de crime de sonegação fiscal (muito embora sequer tenha indicado qualquer agente vinculado à Recorrente nessa prática), delito esse cuja capitulação legal está assim prevista na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

Art. 71.

Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

O citado dispositivo é claro ao estabelecer a necessidade de dolo do agente na prática das condutas delituosas que prescreve.

No ponto, de tudo que foi até aqui exposto, ficam duas simples perguntas: se, quando da saída dos veículos faturados para a ZFM, mas despachados para São Paulo, a Recorrente sequer sabia de sua existência, como poderia ter ela agido dolosamente nessa prática? Se foi a própria Nissan a emissora de carta de correção alterando o destino das caminhonetes, bem como a remetente deliberada dos carros para destinatário diverso do previsto no documento fiscal, não seria dela o dolo na ocultação da ocorrência do fato gerador?

É certo que não há conduta deliberada ou dolosa por parte da Recorrente ou de qualquer pessoa a ela vinculada, por absoluta impossibilidade.

Sem necessidade de maiores considerações sobre o tema, todo o conjunto fático e jurídico exposto acima revela que a Recorrente não agiu com dolo específico para a ocultação do fato gerador das contribuições devidas pela fabricante.

Portanto, na remota e improvável hipótese de serem mantidos os indigitados lançamentos de ofício, o que se admite apenas para apresentar o argumento, a Recorrente requer a reforma da decisão recorrida para cancelamento da multa de ofício qualificada, porquanto impossível atribuir as figuras de dolo e sonegação fiscal a quaisquer das condutas praticadas por ela nas operações em questão.

Ao final a recorrente pugna que:

Por todo o exposto, a Recorrente requer o recebimento, processamento e o INTEGRAL PROVIMENTO do presente recurso, para reformar a decisão a quo, e: (i) afastar integralmente os questionados lançamentos de ofício; (ii) afastar parcialmente os lançamentos feitos com erro na identificação do momento de ocorrência do fato gerador; (iii) excluir toda e qualquer espécie de responsabilidade pelos créditos tributários atribuída à Recorrente; ou, (iv) se mantidas as exigências e a responsabilidade, que seja reduzida a multa qualificada, porquanto inexistente dolo, fraude ou simulação atribuível a quaisquer de suas condutas.

A responsável solidária NISSAN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA alega que:

(...)

1. DA TEMPESTIVIDADE.

A ora Recorrente foi intimada no dia 26.05.2021 (quarta-feira), de sorte que o prazo de 30 dias para a interposição do presente recurso, consoante art. 5º, caput e parágrafo único, art. 232 e 333, todos do Decreto nº 70.235/72, começou a fluir no dia 27.05.2021 (quinta-feira) e se encerrará no dia 25.06.2021 (sexta-feira). Inquestionável, portanto, sua tempestividade.

(...)

2. DOS FATOS.

Trata-se de auto de infração lavrado em face da companhia Jaguariúna Veículos Comércio e Locação Ltda., para a exigência de PIS e COFINS em virtude da indevida aplicação do benefício fiscal de alíquota zero em operações de compra e venda de veículos, realizadas pela filial da Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda. (situada na ZFM), com posterior transferência dos bens para a autuada, no Estado de São Paulo, sem o devido recolhimento dos tributos suspensos. Eis a descrição do auto de infração

(...)

3. DO DIREITO.

3.1. Da ilegitimidade passiva da ora Recorrente: ausência de participação da Recorrente em qualquer esquema ou conluio. Boa-fé no curso da fiscalização.

(...)

Data venia, o acórdão se equivoca ao afirmar que a ora Recorrente teria participado de “concerto entre duas ou mais pessoas com o objetivo de fraudar o Fisco”.

Não foi apontado nenhum elemento que sequer indicasse a participação da Recorrente em suposto esquema fraudulento, e muito menos que tivesse atuado ativamente para a realização do resultado fraudulento.

Com efeito, os supostos “indícios” mencionados na autuação e que apontariam para a participação da Recorrente no esquema criminoso seriam os seguintes (fl. 1.904):

(...)

Nenhum desses indícios é apto, sequer em tese, a embasar a tese do auto de infração da suposta participação da Recorrente no alegado conluio ilícito. Explica-se.

Quanto ao **ponto (a)**, a Recorrente **não é obrigada a fiscalizar** os adquirentes de suas mercadorias. Não lhe cabe avaliar se um dado estabelecimento interessado em adquirir mercadorias é “de fachada” ou não. Além disso, não foi trazido aos autos nenhum elemento comprobatório de que a Recorrente teria ciência de que a Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda seria empresa “de fachada”. Portanto, é simplesmente impossível sustentar a tese de que a Recorrente teria participado ativamente, ou mesmo assentido com a ocorrência dos ilícitos.

Ao contrário do afirmado na decisão recorrida [**ponto (b)**], a Recorrente deu “razão plausível” para a emissão das cartas de correção. A aquisição do veículo se dá por meio da **concessionária**, que realiza a operação e a lança diretamente no sistema, aplicando, de forma automática, as características relativas ao destino da mercadoria.

Assim, a Recorrente realiza a venda do veículo e, mediante aplicação dos dados do cliente no sistema, emite a nota fiscal correspondente. No presente caso, tendo em vista que o cliente possuía sede em Manaus/AM, as notas fiscais foram emitidas para o referido local (fl. 1.658/1.706), com entrega feita pela concessionária, nos termos do Convênio ICMS nº 51/2000.

Veja-se, a título de exemplo, uma das notas fiscais autuadas (fl.1.658/1.706):

(...)

Ocorre que, ao verificar eventuais erros nas notas fiscais, o setor de vendas da Recorrente realiza a retificação de alguns dados das notas fiscais por meio de cartas de correção, conforme disciplinado pelo art. 7º, § 1º-A, do Convênio S/N, de 1970, sendo esse o procedimento de praxe. Veja-se, a título de exemplo, a carta de correção referente à nota fiscal acima demonstrada (fl.1.707/1.819):

(...)

Aliás, para demonstrar que a expedição dessas cartas de correção é fato corriqueiro no âmbito das relações negociais travadas pela empresa, é ver o manual da Recorrente, dirigido às concessionárias, com relação a elas **(fl.1.820/1.846)**:

(...)

O aresto recorrido **[ponto (d)]** aduz ainda que a emissão de **23 cartas de correção** demonstraria não se tratar de comportamento “esporádico” da Recorrente (fl. 905).

Tal assertiva cai por terra quando se considera que, apenas em 2015, a Recorrente **emitiu 94.751 notas fiscais e expediu 3.820 cartas de correção**. O número evidencia, mais uma vez, tratar-se de fato absolutamente corriqueiro sob a ótica empresarial.

Ainda que se considere os 86 cuja compra e venda foi acordada com Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda., percebe-se que o número empalidece face ao volume de vendas realizado pela Recorrente. Portanto, ao contrário do que sustentam a autuação e o r. decumsum, tem-se comportamento esporádico da Recorrente **(menos de 2,5% das cartas emitidas, e menos de 0,1% das operações efetuadas em 2015)**.

De resto, a emissão de cartas de correção em desacordo com a legislação **[ponto (c)] não é indício de coisa alguma**, senão de infringência à própria legislação que teria sido descumprida. A legislação brasileira, sobretudo a tributária, é complexa e cheia de meandros. Não se pode presumir a má-fé da Recorrente a partir de simples descumprimento de obrigação acessória.

Se as cartas foram expedidas em desacordo com a legislação, que seja imposta à Recorrente a penalidade relativa a tal descumprimento. Não cabe inferir, por essa (suposta) infringência, que a Recorrente faria parte de esquema fraudulento com a finalidade de auferir vantagens tributárias.

Aliás, o auto de infração **sequer menciona qual vantagem teria sido auferida pela Recorrente com o suposto esquema**. O volume de receitas advindo das operações autuadas (23 operações) é absolutamente irrisório perto do faturamento da Recorrente, que é um conglomerado multinacional. A empresa arriscaria seu nome e sua reputação para reduzir a carga tributária em uma ou outra operação? O que ela teria a ganhar?

De qualquer ângulo, não haveria benefício econômico relevante para a Recorrente, o que, por si só, já afasta a conclusão de que haveria qualquer participação, ou mesmo assentimento da Recorrente com acordos ilícitos firmados com o intuito de fraudar o Fisco. Esse o entendimento do CARF mencionado no Parecer Normativo nº 4/2018 (mencionado no acórdão recorrido), que ora se transcreve:

Ausente qualquer tipo de proveito econômico minimamente considerável por parte da Recorrente, não faz sentido considerar sua participação em qualquer “esquema” que seja.

É perceber, outrossim, que ao se referir à “Jaguariúna Veículos”, há expressa menção (no acórdão recorrido) ao proveito econômico percebido, verbis:

“Diante desse quadro, concluiu a Fiscalização que houve um esquema fraudulento, **do qual a beneficiária foi a empresa Jaguariúna Veículos**, a qual não pode ser considerada mera intermediária em operações lícitas de revenda, mas protagonista de um esquema concebido para lesar o Fisco.” (Grifamos).

Não há nenhum trecho parecido com relação à Recorrente, pois tanto a autuação como a decisão de piso sabem inexistir qualquer tipo de benefício econômico que a favoreça no caso.

Por fim, no que toca ao **ponto (e)**, o fato de os veículos terem sido efetivamente pagos por terceiro: (i) não é indício de qualquer ilícito que seja; e (ii) na maior parte das vezes, a Recorrente **não tem como saber quem efetua o pagamento**. Explica-se.

O fato de o veículo ser pago por terceiro é fato absolutamente normal. Tome-se o exemplo dos pais que vão a uma concessionária com a filha que chega à maioridade para presentear-lhe com um automóvel. A nota pode ser faturada contra a filha, sendo efetivamente paga pelos pais.

Situação parecida ocorre quando o adquirente **financia o veículo** com a instituição financeira de sua preferência. Nessa hipótese, **o pagamento à montadora será feito pelo banco**, apesar de este não ser o adquirente do bem. Sendo o financiamento a regra, não é razoável supor que, no caso vertente, a Recorrente devesse saber de qualquer esquema criminoso tão-somente em virtude do fato de os veículos terem sido efetivamente pagos por terceiro alheio à relação de compra e venda.

Ademais, é possível também que a montadora não tenha como saber, a princípio, quem efetivamente pagou pelo veículo. Isso se dá, por exemplo, quando a **concessionária paga à montadora, e o adquirente paga diretamente à concessionária**.

Por fim, os elementos de prova colacionados aos autos demonstram que a conduta da Recorrente se pautou sempre pela **boa-fé** e pelo rápido **esclarecimento dos fatos**. Com efeito, durante a fase fiscalizatória, a Recorrente **atendeu a todas as requisições do fiscal autuante, apresentando prontamente todos os documentos (fls. 122/372)** – sem os quais, aliás, seria impossível à Fiscalização concluir pela existência do esquema fraudulento.

Ora, se a Recorrente tivesse qualquer tipo de envolvimento com o arranjo ilícito, é razoável supor que entregaria tão prontamente os documentos que supostamente a incriminariam?

Flagrante, portanto, a inexistência de qualquer indício de participação da Recorrente em qualquer tipo de conluio com fins escusos, pelo que descabe responsabilizá-la pelos ilícitos de terceiros, sob pena de imputação de responsabilidade objetiva, em desacordo com o art. 137 do CTN⁶.

(...)

3.2. Inexistência de interesse comum na constituição do fato gerador (art. 124, inciso I, do CTN). Impossibilidade de imputação de responsabilidade com fulcro no art. 124, inciso II, do CTN c/c art. 65, § 2º, da Lei nº 11.196/2005.

O acórdão e o auto de infração sustentam, além disso, que o art. 124, incisos I e II, do CTN sustentariam a imputação de responsabilidade tributária à Recorrente. É ver o teor desse dispositivo:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.” (Grifamos).

O **inciso I** prevê que, para que o contribuinte seja responsabilizado, é preciso haver interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

(...)

Por essa razão, a título argumentativo, ainda que houvesse concorrência da Recorrente na prática de ilícitos com o intuito de fraudar a Receita Federal, seria descabida sua responsabilização com fundamento nesse dispositivo.

Nessa linha, o eg. STJ entende que a expressão contida no art. 124, I do CTN se refere **às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação**. Nem mesmo quando a pessoa se encontra no polo oposto da relação jurídica ensejadora da cobrança é possível imputar-lhe responsabilidade tributária com fundamento no mencionado artigo do Códex Tributário. Veja-se julgados daquela Corte sobre a matéria:

(...)

Portanto, é necessário que haja interesse JURÍDICO comum às partes, tais como no caso de cobrança de IPTU relativa a bem imóvel pertencente a duas ou mais pessoas em condomínio.

Do contrário, o Fisco poderia, a pretexto de existir o citado “interesse comum”, exigir o imposto de qualquer parte envolvida em qualquer operação. Teriam “interesse comum” alienantes e compradores, prestadores e tomadores de serviços, mutuantes e mutuários etc.

Ou seja, **o simples interesse comercial não é suficiente para responsabilizar um contribuinte, pois o art. 124, I, do CTN não é uma norma de atribuição de responsabilidade a terceiro.**

No caso em tela, com mais razão ainda descabe imputar responsabilidade tributária à Recorrente, que **sequer possui relação jurídica com a pessoa jurídica atuada (Jaguariúna Veículos Comércio e Locação Ltda.)**. Os veículos foram vendidos pela Recorrente à sociedade Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda.

Não há de se falar, tampouco, em responsabilização da Recorrente nos termos do art. 124, **inciso II**, do CTN c/c art. 65, § 2º, da Lei nº 11.196/2005.

Isto pois, em sentido contrário ao que alegam a autoridade fiscal e a 10ª Turma do DRJ-01, a substituição tributária, prevista no § 2º do art. 65 da Lei 11.196/05, ocorreria tão somente na venda realizada para a Zona Franca de Manaus, sendo que a operação possuía benefício de alíquota zero. É ver o mencionado dispositivo:

(...)

Ora, se a Fiscalização entende que a operação, em verdade, foi destinada a pessoa jurídica situada fora da ZFM, então não há que se falar em responsabilização da ora Recorrente com fundamento no art. 65, § 2º, da Lei nº 11.196/05 c/c art. 124, inciso II, do CTN.

Percebe-se, portanto, que descabe responsabilizar a ora Recorrente pelo tributo ora exigido, seja sob o fundamento do inciso I ou do inciso II, ambos do art. 124 do CTN.

Por fim, é indevida a responsabilização tributária da Recorrente, com fundamento no art. 124 do CTN, por qualquer ilícito que seja, pela singela razão de que **esse dispositivo não se presta a fundamentar responsabilidade tributária por ato ilícito**.

A própria localização topográfica do mencionado dispositivo evidencia sua imprestabilidade à responsabilização por ilícito. O art. 124 está situado na Seção II (Solidariedade) do Capítulo IV (Sujeito Passivo) do Título II (Obrigação Tributária) do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário) do Código Tributário.

Acontece que a responsabilidade tributária por ato ilícito se encontra mais adiante, no **art. 135 do CTN**, que fica na Seção III (Responsabilidade de Terceiros) do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário) do CTN.

3.3. Impossibilidade de responsabilização da Recorrente. Limitação temporal da responsabilidade pelo recolhimento de tributo devido por terceiro. Fim do prazo para entrega das obrigações acessórias pelo adquirente.

Por fim, ainda que tivesse sido adotado outro fundamento legal, a responsabilização da Recorrente seria igualmente indevida. Para demonstrá-lo, vale lembrar, primeiramente, que está se cobrando PIS e COFINS sobre as **receitas que seriam auferidas pelo adquirente dos veículos ao revendê-los**. Aparentemente, o adquirente seria a Brasil Manaus, mas, segundo a Fiscalização,

o adquirente verdadeiro seria a Jaguariúna Veículos. É por isso, aliás, que a própria Jaguariúna Veículos consta como devedora principal (contribuinte).

Ora, as contribuições ao PIS e à COFINS são incidentes sobre a receita do contribuinte, independentemente de qualquer técnica de arrecadação. Ainda que, à espécie, houvesse dispositivos que, por técnica de arrecadação, deslocassem para a Recorrente a responsabilidade pelo pagamento do PIS e da COFINS, isso não a transformaria em contribuinte dessas contribuições.

(...)

A lógica desse entendimento é simples: os tributos possuem fatos geradores determinados constitucionalmente. Por óbvio, a legislação pode deslocar a responsabilidade tributária para terceiro, mas isso não altera o verdadeiro contribuinte do tributo. É justamente por isso que, no caso do IRRF não recolhido aos cofres públicos pela fonte pagadora, sua responsabilidade se esgota quando o contribuinte tem de entregar sua declaração anual de ajuste.

Esse mesmo raciocínio deve ser usado no caso concreto. Além de não estar enquadrada nas hipóteses de responsabilidade previstas no CTN, seu dever de antecipar o pagamento de PIS e de COFINS de terceiro tem limite na data-limite para entrega das declarações devidas pela compradora-contribuinte. Afinal, já estando plenamente regular com o pagamento do PIS e da COFINS incidentes sobre sua própria receita, qualquer exigência além disso representa confisco.

Dessa forma, é evidente que a presente demanda não se enquadra em quaisquer das hipóteses legais para responsabilização solidária da Recorrente, de modo que deve ser reconhecida a sua ilegitimidade passiva, com a consequente exclusão da Recorrente do polo passivo da autuação.

3.4. Subsidiariamente: da necessidade de redução da multa agravada de 150%. Ausência de dolo.

O acórdão recorrido entendeu que estaria caracterizada a ocorrência de dolo pelas autuadas, de forma a justificar a aplicação da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento), uma vez que essas teriam “consciência do ilícito perpetrado, e voluntariamente aderiram ao esquema fraudulento, cada qual com sua conduta específica, mas todas elas absolutamente essenciais para a realização da fraude” (grifamos).

Contudo, a bem verdade, não restou caracterizada nenhuma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Logo, a aplicação da multa de ofício duplicada contra a ora Recorrente deve ser afastada, nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Dito de outro modo, **para que a multa seja qualificada, faz-se necessário que a empresa tenha incorrido em sonegação, fraude ou conluio.** Veja-se a previsão dos dispositivos citados:

(...)

Como pode-se notar, para a caracterização de sonegação, fraude ou conluio, é indispensável a presença do **elemento subjetivo** (dolo). É mister que haja a intenção de sonegar, fraudar ou de praticar o conluio.

No próprio auto de infração, o Ilmo. Auditor Fiscal sequer imputa conduta dolosa à Recorrente, se limitando a dar a entender que a empresa simplesmente **não teria agido com a cautela necessária** ao firmar negócios jurídicos com a Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda. Atente-se, mais uma vez, ao relatório fiscal (fl. 70):

(...)

A ausência de imputação de conduta dolosa à Recorrente já seria motivo suficiente, por si só, para afastar a aplicação da multa qualificada, consoante entendimento tranquilo deste Conselho:

Qualificar a multa imposta à Recorrente no presente caso, contudo, é ainda mais grave, porque – conforme demonstrado à exaustão no tópico 3.1 – sequer há indício que a Recorrente tivesse consciência do “ilícito perpetrado” por terceiro.

Portanto, faz-se necessário o reconhecimento de que não foi cometida qualquer prática prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 pela ora Recorrente, sendo impossível, portanto, imputar-lhe a multa constante do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Ao final a responsável solidária NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA pugna que:

Ante o exposto, a Recorrente requer a reforma do r. acórdão para que, dando provimento a sua impugnação, seja reconhecida a ausência de sua responsabilidade pelas obrigações tributárias ora exigidas, excluindo-a do polo passivo da autuação epigrafada, ante a inoccorrência das hipóteses previstas nº art. 124, inciso I, do CTN, e/ou art. 124, inciso II, do CTN c/c art. 65, § 2º, da Lei nº 11.196/2005.

Subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção da responsabilidade solidária da Recorrente, requer o afastamento da multa qualificada de 150%, ante a ausência de prática dolosa com intuito de fraude, sonegação ou conluio, que sequer foi imputada à Recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários de JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA e da responsável solidária NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA são tempestivos e preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles tomo conhecimento.

2 RECURSOS VOLUNTÁRIOS DE JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA E NISSAN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA

Antes de adentrar aos argumentos específicos dos recursos voluntários importante transcrever excerto do voto recorrido sobre como se deu o esquema de fraude, a participação no conluio e a solidariedade tributária que aplica-se aos recorrentes a seguir abordados:

Descrição do esquema de fraude

Em trabalho de auditoria fiscal, foi constatado um esquema de fraude à legislação do PIS e da Cofins, que em poucas palavras pode ser assim descrito:

A empresa Jaguariúna Veículos fez, em 2015, vários pagamentos à Nissan do Brasil com a finalidade de adquirir caminhonetes. A Nissan, para acobertar a remessa de tais veículos, emitia notas fiscais, indicando como destinatária dos bens uma empresa "de fachada", estabelecida em Manaus, o que dava ensejo à incidência de alíquota zero de PIS e de Cofins, que é benefício destinado à ZFM. Após a emissão dos documentos fiscais, entretanto, a Nissan expedia cartas de correção, alterando a cidade e o Estado onde veículos haviam de ser entregues (fora da ZFM), bem como alterando a pessoa que os havia de receber, no caso, a empresa Tóquio Motors Comércio de Veículos e Serviço de Oficina Ltda. As caminhonetes eram licenciadas em nome de outra empresa "de fachada", a Venusnet Telecomunicações, e desta transferidas para as pessoas a quem a empresa Jaguariúna as havia vendido.

Assim, os veículos utilitários, adquiridos com benefício fiscal, eram licenciados e utilizados fora do território abrangido pela zona franca, consumando-se dessa forma a fraude.

A Fiscalização, tendo apurado o ilícito, lavrou auto de infração para exigir o crédito tributário que havia sido ilicitamente subtraído aos cofres públicos, direcionando a autuação contra as pessoas físicas e jurídicas protagonistas do esquema fraudulento. Assim, foram autuados como devedores solidários Jaguariúna Veículos; Venusnet Telecomunicações; Nissan do Brasil; e as pessoas físicas Davison Aparecido Rodrigues e Gilbertane Alves da Silva, estes na qualidade de sócios da empresa "de fachada" Brasil Manaus, já extinta ao tempo da autuação.

Todos os autuados foram intimados, mas apenas Jaguariúna Veículos e Nissan do Brasil impugnaram o lançamento. E o fizeram não para negar os fatos, nem para

contestar a fraude. As impugnações cingiram-se a alegar ilegitimidade das impugnantes para figurar no polo passivo da obrigação tributária. Vale dizer, tanto Jaguariúna, quanto Nissan reconheceram que houve burla à legislação do PIS e da Cofins, mas refutaram qualquer responsabilidade pelo fato ilícito.

Participação no conluio

A existência do conluio é fato incontroverso, pois nem mesmo as impugnantes o questionaram. Entretanto, embora não contestando o conluio em si, as impugnantes negaram participação nele.

A prova de participação nesse tipo de ajuste fraudulento nem sempre é passível de ser feita de forma direta. Muitas vezes, a prova se faz por indícios. Sobre a questão probatória nos ilícitos praticados em conluio, vale transcrever parte do voto condutor do Acórdão CARF nº 1301-002.930:

No que tange aos indícios, também prevalece o entendimento de que é possível seu emprego como meio de prova, sobretudo, para demonstrar a existência de fatos ilícitos.

Admite-se a prova de fatos ilícitos por indícios porque, diferentemente dos atos e negócios jurídicos, os ilícitos, principalmente os de natureza tributária, são concebidos às escondidas, e executados sob a roupagem de aparente licitude. Os ajustes ilícitos destinados a fraudar a arrecadação tributária, no mais das vezes, são urdidos sem a presença de testemunhas.

Não se lavra escritura ou outro instrumento formal para provar a existência ou o conteúdo de conluios ou pactos com intuito fraudatório. Nem sempre é possível, por essa razão, obter do ato fraudulento uma prova direta. A comprovação, muitas vezes, se faz pela reunião consistente de indícios, que apontem no mesmo sentido.

No caso dos autos, o ilícito imputado aos recorrentes é a omissão de receitas, perpetrada mediante constituição de entidades empresariais em diversas unidades da Federação, tendo por sócios pessoas interpostas, desprovidas de capacidade econômica para a integralização do capital social subscrito. O ajuste fraudulento envolveria, entre outras práticas, falsidade documental, falso reconhecimento de firma, suborno de agentes públicos etc.

O Ministro do STF Luiz Fux, no voto proferido na Ação Penal 470, sustenta a viabilidade da utilização de indícios como prova de ilícito penal. Eis os fundamentos então adotados:

Assim é que, através de um fato devidamente provado que não constitui elemento do tipo penal, o julgador pode, mediante raciocínio engendrado com supedâneo nas suas experiências empíricas, concluir pela ocorrência de circunstância relevante para a qualificação penal da conduta.

Aliás, a força instrutória dos indícios é bastante para a elucidação de fatos, podendo, inclusive, por si próprios, o que não é apenas o caso dos autos, conduzir

à prolação de decreto de índole condenatória, (cf. PEDROSO, Fernando de Almeida. Prova penal: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 90-91).

Neste sentido, este Egrégio Plenário, em época recente, decidiu que "indícios e presunções, analisados à luz do princípio do livre convencimento, quando fortes, seguros, indutivos e não contrariados por contraindícios ou por prova direta, podem autorizar o juízo de culpa do agente" (AP 481, Relator: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 08/09/2011).

Idêntica a orientação da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, cabendo a referência aos seguintes Julgado:

"O princípio processual penal do favor rei não ilide a possibilidade de utilização de presunções hominis ou facti, pelo juiz, para decidir sobre a procedência do ius puniendi, máxime porque o Código de Processo Penal prevê expressamente a prova indiciária, definindo-a no art. 239 como "a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias". Doutrina (LEONE, Giovanni. Trattato di Diritto Processuale Penale. v. II Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1961. p. 161162)." (HC nº 111.666, Relator: Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 08/05/2012)

CONDENAÇÃO - BASE. Constando do decreto condenatório dados relativos a participação em prática criminosa, descabe pretender fulminá-lo, a partir de alegação do envolvimento, na espécie, de simples indícios. (HC 96062, Relator: Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 06/10/2009)

Em idêntico sentido: HC nº 83.542, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 09/03/2004; HC nº 83.348, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Primeira Turma, julgado em 21/10/2003.

As digressões ora engendradas se justificam porque, nesses delitos econômicos e sofisticados, unem-se as forças das provas diretas e dos indícios.

(...)

Em suma: a presunção de não culpabilidade pode ser ilidida até mesmo por indícios que apontem a real probabilidade da configuração da conduta criminosa. A condenação, na esteira do quanto já exposto, não necessita basear-se em verdades absolutas, por isso que os indícios podem ter, no conjunto probatório, robustez suficiente para que se pronuncie um juízo condenatório. (grifo do original)

(...)

Ora, se a prova deve ser compreendida em sua função persuasiva, é na argumentação do processo que se deve buscar o convencimento necessário aos magistrados para o teste probatório às alegações das partes. E um conjunto probatório seguro, cuja elaboração, decorrente do debate processual, seja apta a

reconstruir os fatos da vida e apontar para a ocorrência dos fatos alegados pelo Ministério Público, é o suficiente para extirpar qualquer "dúvida razoável" que as alegações de defesa tentavam impingir na convicção do julgador.

Isso é especialmente importante em contextos associativos, no qual os crimes ou infrações administrativas são praticados por muitos indivíduos consorciados, nos quais é incomum que se assinem documentos que contenham os propósitos da associação, e nem sempre se logra filmar ou gravar os acusados no ato de cometimento do crime. Fato notório, e notoria non egent probatione, todo contexto de associação pressupõe ajustes e acordos que são realizados a portas fechadas. (g.n.)

Neste sentido, por exemplo, a doutrina norte-americana estabeleceu a tese do "paralelismo consciente" para a prática de cartel. Isso porque normalmente não se assina um "contrato de cartel", basta que se provem circunstâncias indiciárias, como a presença simultânea dos acusados em um local e a subida simultânea de preços, v.g., para que se chegue à conclusão de que a conduta era ilícita, até porque, num ambiente econômico hígido, a subida de preços, do ponto de vista de apenas um agente econômico, seria uma conduta irracional economicamente. Portanto, a conclusão pela ilicitude e pela condenação decorre de um conjunto de indícios que apontem que a subida de preços foi fruto de uma conduta concertada.

No mesmo diapasão é a prova dos crimes e infrações no mercado de capitais.

São as circunstâncias concretas, mesmo indiciárias, que permitirão a conclusão pela condenação. Na investigação de insider trading (uso de informação privilegiada e secreta antes da divulgação ao mercado de fato relevante): a baixa liquidez das ações; a frequência com que são negociadas; ser o acusado um neófito em operações de bolsa; as ligações de parentesco e amizade existentes entre os acusados e aqueles que tinham contato com a informação privilegiada; todas estas e outras são indícios que, em conjunto, permitem conclusão segura a respeito da ilicitude da operação.

Em resumo, se as provas indiciárias são admitidas no processo penal, com muito mais razão devem ser aceitas na apuração de ilícito administrativo tributário.

Neste processo, a situação em exame é precisamente um ajuste envolvendo várias agentes com o propósito de fraudar a arrecadação do PIS e da Cofins. Portanto, na linha do entendimento expresso no Acórdão CARF nº 1301.002.930, é plausível que a responsabilidade dos autuados seja comprovada mediante indícios, desde que relevantes e consistentes.

Solidariedade tributária por interesse comum

Antes de examinar a situação específica de cada impugnante, necessário se faz esclarecer que o vínculo a unir os cinco autuados no polo passivo da obrigação é a solidariedade tributária, prevista no art. 124, inciso I, do CTN, que nasce quando se achar presente o interesse comum na situação que constitui fato gerador da

obrigação principal. O interesse aqui é jurídico, e não apenas econômico, como já decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça – STJ; e surge em duas hipóteses.

Em primeiro lugar, tem-se a solidariedade por interesse comum quando o fato gerador é praticado por duas ou mais pessoas, como ocorre, por exemplo, no IPTU e no ITR, quando da copropriedade do bem imóvel. São fatos da vida privada marcados pela licitude.

A propósito, ensina Paulo de Barros Carvalho:

Tratando-se, porém, de ocorrência em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador. (Curso de Direito Tributário. 5ª ed.

Atualizada. São Paulo: Saraiva. 1991, p. 216)

Nas hipóteses aventadas acima, como se percebe, o pressuposto é de licitude do fato ou do negócio jurídico de que decorre a solidariedade tributária.

A outra hipótese de solidariedade por interesse comum se verifica nos casos de concerto entre duas ou mais pessoas com o objetivo de fraudar o Fisco. Nesta hipótese, para que exista

2.1 RECURSO VOLUNTÁRIO JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA

2.1.1 DA IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO DE A RECORRENTE SER A FINANCIADORA E REAL BENEFICIÁRIA DO ALEGADO ESQUEMA

A recorrente JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA alega a improcedência da acusação de a recorrente ser a financiadora e real beneficiária do alegado esquema e que na verdade considera-se a vítima.

A recorrente argumenta que foi a vítima de uma operação articulada de forma imediata pelo supervisor de vendas da concessionária Tokio (SP) que lhe ofereceu a oportunidade de intermediar essa operação que ao final veio se mostrar ilegal posto que objetivava a fraude de benefício fiscal concedido na venda para a zona franca de Manaus e atribui ao final a responsabilidade a efetiva vendedora NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA

A recorrente afirma:

Esclareceu-se que, em meados do segundo semestre de 2015, o responsável pela Recorrente foi procurado por Roberto Fernandes de Oliveira¹, supervisor de vendas da concessionária Tokio Motors Nissan², que lhe informou ter à disposição para venda caminhonetes Nissan, modelo Frontier. A concessionária

informou que as caminhonetes eram novas e que saíam da Nissan já licenciadas, documentadas e emplacadas.

(...)

O citado vendedor, Sr. Roberto, explicou que a venda seria feita por intermédio da empresa parceira da concessionária Tokio, Venusnet Telecomunicações – EIRELI3, que era a quem o carro teria sido licenciado pós fabricação (primeiro licenciamento).

Por questões de segurança, a Recorrente informou ao agente da concessionária que não faria depósito algum a terceiros que não fossem a própria Nissan do Brasil, nem mesmo à Venusnet, pois a informação dada era de que, apesar de já licenciados, os carros eram vindos diretamente da fábrica, representada pela citada Concessionária Tokio Nissan.

Consta do voto do acórdão recorrido:

O eixo em torno do qual gira a impugnação de Jaguariúna Veículos é a afirmação de ilegitimidade passiva. Vale dizer, conquanto i) existisse o esquema de fraude fiscal, ii) a impugnante tivesse atuado como peça essencial nessa engrenagem, e iii) tivesse obtido ganhos com isso, não seria possível lhe imputar qualquer responsabilidade de cunho tributário.

É incontroverso o fato de que, no período fiscalizado, a impugnante entregou à Nissan do Brasil expressivas quantias em dinheiro, mediante depósitos ou transferências bancárias, com a finalidade de adquirir veículos utilitários.

(...)

Têm-se dois fatos incontroversos: primeiro, a impugnante fornecia os recursos financeiros para o funcionamento do esquema, ou seja, sem tais aportes a fraude não existiria; segundo, a impugnante auferiu ganhos do negócio fraudulento, cuja “atratividade” ela mesma ressaltou de forma expressa na impugnação.

É fato incontroverso que a recorrente foi a pagadora a NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA na aquisição independentemente da forma como a recorrente obteve o dinheiro que suportou referidos pagamentos se por financiamento, caixa da empresa, pagamento de adquirentes etc.

Apesar das alegações a recorrente não apresenta contratos feitos com a concessionária Nissam (tókyo) nem com os adquirentes não sendo plausível que a mesma tenha atuado como mera intermediária.

Inegável que foi beneficiária da aquisição de veículos aos quais foram indevidamente aplicado o benefício de alíquota zero pela NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA

Dessa forma entendo acertado o acórdão recorrido pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente

Nos tópicos seguintes a recorrente Jaguariúna discorre em tópicos seus argumentos de defesa:

2.1.1.1 DO ABSOLUTO DESCONHECIMENTO QUANTO A QUALQUER RELAÇÃO COM A ZONA FRANCA DE MANAUS

Relembre-se que, como os carros já estavam licenciados, a Recorrente jamais teve acesso às notas fiscais emitidas pela Nissan. A concessionária Tokio, para os 18 carros que estavam já licenciados para a Venusnet, apresentava aos clientes da Recorrente a declaração de não emissão de documento fiscal, que, inclusive, era aceito pelo Detran para fins de transferência (fl. 1.869).

(...)

Em relação aos 5 veículos que estavam ainda com licenciamento constando a própria Nissan do Brasil, a concessionária Tokio cuidava pessoalmente dos trâmites de transferência junto ao Detran, de modo que a Recorrente e seus clientes jamais tiveram acesso aos documentos fiscais emitidos pela fabricante. No ponto, importante destacar que não há nos autos um documento sequer que demonstre que a Recorrente teve a mínima chance de sequer saber que havia envolvimento da Brasil Manaus nos negócios intermediados.

Todas as acusações nesse sentido estão baseadas, como admitiram nos nobres julgadores a quo, em meros indícios e presunções.

Entretanto, a Recorrente apresentou trocas de e-mail em que o Sr. Douglas (responsável pela Venusnet, e que atuava como JR Veículos), informando que não dividiria com a Recorrente as notas fiscais dos veículos. Para facilitar, merece transcrição os seguintes trechos (fl. 1.873):

Consta do acórdão recorrido:

Entretanto, ao lado desses dois fatos incontroversos, existem alegações que, além de não comprovadas, geram dúvidas e perplexidades.

A impugnante afirmou ter sido procurada pelo supervisor de vendas de uma concessionária Nissan (Tóquio Motors), que lhe ofereceu para venda caminhonetes modelo Frontier, novas e que já saíam da fábrica **“licenciadas, documentadas e emplacadas”**.

Não é usual que veículos novos saíam da montadora já licenciados e emplacados.

Diante de situação que foge ao padrão de normalidade, uma empresa que estava no mercado havia mais de vinte anos nunca poderia aceitar tal proposta, sem antes fazer verificação cuidadosa para certificar-se da licitude do negócio. Recomenda cautela o negócio obscuro que acene com vantagens extraordinárias.

Ainda mais estranho é o fato de que as vendas não seriam realizadas em nome da fábrica (Nissan do Brasil), nem da concessionária (Tóquio Motors), mas de uma terceira empresa, cujo objeto era reparação e manutenção de equipamentos de comunicação. Note-se que, a despeito da atipicidade do negócio, não foi realizada uma operação esporádica, mas vinte e três ao longo do segundo semestre de 2015.

(...)

Isso é incomum e foge à racionalidade do comércio. Tais quantias nunca seriam entregues à fábrica se a impugnante não tivesse o exato conhecimento do esquema e a certeza quanto às vantagens a serem alcançadas.

De se ver que a Jaguariúna demonstra saber da atipicidade da negociação quanto condiciona a fazer os pagamentos diretamente a vendedora NISSAM e não à VENUSNET:

O citado vendedor, Sr. Roberto, explicou que a venda seria feita por intermédio da empresa parceira da concessionária Tokio, Venusnet Telecomunicações – EIRELI³, que era a quem o carro teria sido licenciado pós fabricação (primeiro licenciamento).

Por questões de segurança, a Recorrente informou ao agente da concessionária que não faria depósito algum a terceiros que não fossem a própria Nissan do Brasil, nem mesmo à Venusnet, pois a informação dada era de que, apesar de já licenciados, os carros eram vindos diretamente da fábrica, representada pela citada Concessionária Tokio Nissan.

Entendo acertado o acórdão recorrido pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.1.1.2 DA IMPROPRIEDADE DA ACUSAÇÃO DE A RECORRENTE SER A FINANCIADORA DO SUPOSTO ESQUEMA DE EVASÃO FISCAL

(...)

Ou seja, é flagrantemente im procedente a acusação de que a Recorrente seria a “financiadora” das operações. Muito pelo contrário: os carros somente eram pagos à Nissan do Brasil depois de identificados os compradores e as condições sob as quais eles fariam o pagamento. Os próprios e-mails trocados com os interessados provam isso (fl. 1.870/1.873). A Recorrente, nesse contexto, atuava como mera facilitadora do negócio, atuando para que a venda se concretizasse para, então, captar sua remuneração pela intermediação praticada.

Juntou a recorrente o documento de fls 1870/1873 de jaguar veículos para Rafael.fiorotti@gmail.com datado de 23/11/2015 ; na sequência para douglas@jrmotors10.com

.br de 21/01/2016 onde fornece dados de adquirentes; novamente em 25/11/2015 para RAFAEL FIOROTTI onde informa pagamento de chassis e finalmente em 25/11/2015 resposta de Rafael.fiorotti@gmail.com to: semprejaguar@hotmail.com com o seguinte teor:

Não, estou falando dos documentos, eles vão ser enviado para a JR, ai já te enviamos.

Mas referente as NFS, ok, assim que enviar para o despachante, eu te informo.

Poderia me informar os chassis que foram pagos ontem para que possamos enviar?

No dia 25 de novembro de 2015 às 11:58, Jaguar Veículos . <sempLekguar@hotrnail.com> escreveu:

Voce fala da nota fiscal ? Por mim sem problemas.

Eu so peço que assim que voce enviar pro despachante me avisar, para eu poder acompanhar certinho.

(...)

Subject: Re: Frontier SV Atack From. rafael.fiorotti@gmail.com To: 522_-npls. jguar@hotmail.com CC: dougl_u_@jrmotors10.com.br Eduardo, conversei com o douglas e o mesmo acha melhor deixar os docs conosco para ter um melhor controle interno.

No dia 24 de novembro de 2015 às 16:22, Jaguar Veículos . <semp_r_ejaguar@hotmail.com> escreveu:

Rafael preciso que você encaminhe as notas para o despachante, para que eu posso documenta - las.

Além de não haver como verificar a autenticidade dessas transcrições há que se observar que referido teor somente corrobora o que foi deduzido pela autoridade fiscal e mantido no acórdão recorrido.

As preocupações quanto a segurança e documentação da operação que a recorrente busca demonstrar com a juntada das conversas por email somente corrobora as conclusões da autoridade fiscal no sentido de que a participação na operação fraudulenta foi efetivada de forma orquestrada com outros parceiros.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.1.1.3 DA INVIABILIDADE MATERIAL DE A RECORRENTE SER A REAL BENEFICIÁRIA E A IDEALIZADORA DO ESQUEMA

Fica, então, a seguinte pergunta: se a Recorrente é a real beneficiária e financiadora do esquema criado, como seria possível essas outras 63 operações terem ocorrido sem sua intervenção ou patrocínio?

(...)

Veja-se que a Recorrente não participou – e sequer tinha como participar – do esquema. As operações eram feitas entre concessionária, fabricante e as duas citadas “empresas de fachada”. A Recorrente era, inocentemente, utilizada como apenas um dos meios de escoamento dos veículos até os adquirentes finais, com o respectivo repasse dos valores à fabricante

Consta do acórdão recorrido:

É irrelevante a alegação de que a Nissan do Brasil teria vendido oitenta e seis veículos para a Brasil Manaus, dos quais apenas vinte e três foram destinados à Jaguariúna. A irrelevância vem do fato de que o crédito tributário lançado se limita às vinte e três caminhonetes, ou seja, o lançamento se ateve ao ganho obtido pela impugnante, independentemente de o esquema ser maior e ter beneficiado outras pessoas.

É igualmente irrelevante a afirmação de que Jaguariúna Veículos é empresa familiar. Para o lançamento importaram os valores movimentados e os ganhos auferidos.

Realmente a recorrente somente foi responsabilizada pelas operações em que participou motivo pelo que adoto os fundamentos do acórdão recorrido como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.1.2 DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DA RECORRENTE

As contribuições lançadas de ofício foram PIS/Cofins com incidência concentrada, que também leva o nome de regime monofásico, que é típico da cadeia automotiva, cuja previsão legal está no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

(...)

No caso concreto, portanto, seria da fabricante Nissan a obrigação de recolher PIS/Cofins monofásicos incidentes sobre os carros vendidos. Isso, por si só, já afasta a possibilidade de a Recorrente, que sequer se interpôs na cadeia de circulação como adquirente dos veículos, ser autuada como efetiva contribuinte.

(...)

No caso concreto, portanto, seria da fabricante Nissan a obrigação de recolher PIS/Cofins monofásicos incidentes sobre os carros vendidos. Isso, por si só, já afasta a possibilidade de a Recorrente, que sequer se interpôs na cadeia de circulação como adquirente dos veículos, ser autuada como efetiva contribuinte.

Aparentemente, a justificativa da douta autoridade fiscal para a transferência dessa sujeição passiva primária à Recorrente teria fundamento no art. 22 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, cuja redação é a seguinte:

Art. 22. Salvo disposição expressa em contrário, caso a não incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse.

(...)

A tese fiscal foi estabelecida no sentido de que a venda efetivada pela Nissan do Brasil teria sido simulada como sendo para a ZFM, com a intenção de obtenção da isenção de PIS/Cofins prevista no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004. Em sua narrativa, como os veículos não foram efetivamente para a zona franca, teria sido restabelecida a incidência de PIS/Cofins monofásicos, de modo que, aplicando-se o artigo 22 acima, a Recorrente receberia a responsabilidade integral pelo crédito tributário.

É nesse exato ponto que emerge a questão: se os carros foram formalmente vendidos pela Nissan para a ZFM, mas foram, pela própria Nissan, enviados diretamente para o Estado de São Paulo, porque seria a Recorrente a responsável pelos PIS/Cofins monofásicos da fabricante?

(...)

Foi a própria Nissan do Brasil, a pedido de uma de suas concessionárias, que promoveu uma venda para empresa situada na ZFM, sem absolutamente nenhuma intervenção da Recorrente. Dias depois, a própria Nissan, deliberadamente, apresentou carta de correção dos documentos fiscais, alterando o endereço de entrega dos carros para o Estado de São Paulo.

(...)

Ou seja, desde a emissão das cartas de correção, tanto a Nissan quanto sua concessionária já sabiam que os veículos **não iriam para a ZFM**. Ressalte-se, nesse ponto, que nessa fase das negociações a Recorrente sequer sabia da existência dos veículos. Mesmo depois de a Recorrente já ter surgido como intermediadora da venda dos carros ao consumidor final, sempre lhe foi ocultada a documentação que mostraria os contornos do aludido esquema. Ressalte-se, por oportuno, que,

diferentemente das acusações dirigidas à Recorrente, esses fatos estão exaustivamente provados nos autos.

Logo, imediatamente assim que soube que os carros não iriam para a ZFM, **era obrigação DA NISSAN DO BRASIL promover o imediato recolhimento das contribuições devidas no regime monofásico, nos estritos termos da legislação transcrita acima.**

Conforme tratado no tópicos anteriores a recorrente foi a financiadora e beneficiária da operação que fraudou a aplicação do benefício fiscal e ademais o acórdão recorrido tratou de forma preambular demonstrando a Descrição do esquema de fraude e Participação no conluio assim como a Solidariedade tributária por interesse comum com o qual concordo e adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente

2.1.3 DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Ao lavrar os questionados autos de infração, a douta autoridade fiscal indicou a ocorrência dos fatos geradores das contribuições exigidas nas datas de 10/11/2015, 11/11/2015 e 16/11/2015 (fl. 7 e 17).

Entretanto, como comprovado nos autos, a NF nº 113195, de um dos carros objeto das intermediações praticadas pela Recorrente, foi emitida no dia 27/11/2015.

Portanto, há erro no momento da ocorrência de um dos fatos geradores objeto da questionada autuação, de modo que as contribuições sobre ele lançadas devem ser afastadas.

(...)

Trata-se de orientação curiosa, para se dizer o mínimo, uma vez que afasta todos os princípios que regem o Direito Tributário, a começar pelo da legalidade. Foi integralmente afastado o comando do art. 123 do CTN, que determina expressamente o dever de a autoridade fiscal fazer a correta identificação do fato gerador.

Consta do acórdão recorrido :

Não procede a alegação.

Ainda que tivesse havido o erro aventado, a diferença seria de alguns dias, todos dentro do mesmo mês, de modo que nenhum reflexo haveria sobre o valor do crédito tributário exigido.

Entende-se que a recorrente pôde entender o lançamento e a qual nota fiscal referia-se o lançamento tendo conhecimento da data e que não há reflexo em aumento ou diminuição do crédito lançado.

Dessa forma acertado o acórdão recorrido pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio .

Não assiste razão à recorrente.

2.1.4 DA INEXISTÊNCIA DE DOLO POR PARTE DA RECORRENTE – INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

(...)

No ponto, de tudo que foi até aqui exposto, ficam duas simples perguntas: se, quando da saída dos veículos faturados para a ZFM, mas despachados para São Paulo, a Recorrente sequer sabia de sua existência, como poderia ter ela agido dolosamente nessa prática? Se foi a própria Nissan a emissora de carta de correção alterando o destino das caminhonetes, bem como a remetente deliberada dos carros para destinatário diverso do previsto no documento fiscal, não seria dela o dolo na ocultação da ocorrência do fato gerador?

É certo que não há conduta deliberada ou dolosa por parte da Recorrente ou de qualquer pessoa a ela vinculada, por absoluta impossibilidade.

(...)

Portanto, na remota e improvável hipótese de serem mantidos os indigitados lançamentos de ofício, o que se admite apenas para apresentar o argumento, a Recorrente requer a reforma da decisão recorrida para cancelamento da multa de ofício qualificada, porquanto impossível atribuir as figuras de dolo e sonegação fiscal a quaisquer das condutas praticadas por ela nas operações em questão.

Conforme tratado nos tópicos anteriores a recorrente foi a financiadora e beneficiária da operação que fraudou a aplicação do benefício fiscal e ademais o acórdão recorrido tratou de forma preambular demonstrando a Descrição do esquema de fraude e Participação no conluio assim como a Solidariedade tributária por interesse comum com o qual concordo e adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Entretanto nos casos de sonegação, fraude ou conluio de se aplicar o Tema 863 STF cuja tese transcreve-se:

Tese:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, §

1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Aprecio.

Entendo pelo provimento ao recurso voluntário para redução da multa qualificada de 150%, para o patamar de 100%, em virtude da aplicação da retroatividade benigna instituída com a publicação da Lei nº 14.689, de 2023, que inseriu o inciso IV no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Os argumentos da responsável solidária NISSAN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA são os deduzidos nos tópicos a seguir:

2.2 RECURSO VOLUNTÁRIO NISSAN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA

2.2.1 DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DA ORA RECORRENTE: AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO DA RECORRENTE EM QUALQUER ESQUEMA OU CONLUÍO. BOA-FÉ NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO.

Alega a recorrente inicialmente quanto aos fatos que:

Trata-se de auto de infração lavrado em face da companhia Jaguariúna Veículos Comércio e Locação Ltda., para a exigência de PIS e COFINS em virtude da indevida aplicação do benefício fiscal de alíquota zero em operações de compra e venda de veículos, realizadas pela filial da Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda. (situada na ZFM), com posterior transferência dos bens para a autuada, no Estado de São Paulo, sem o devido recolhimento dos tributos suspensos. Eis a descrição do auto de infração

Ocorre que, uma vez emitida a nota fiscal, com o benefício da ZFM, a impugnante expedia cartas de correção, modificando a cidade e o Estado em que os veículos haviam de ser entregues. Além disso, alterava o destinatário dos bens. A impugnante não chegou a declinar os motivos pelos quais fizera a correção, cingiu-se a dizer que ela atendeu a pedido da concessionária, sem dar uma razão plausível para tanto.

A figura da carta de correção está contemplada na legislação tributária, especificamente no § 1º-A do art. 7º do Convênio s/nº de 1970. Confira-se:

Art. 7º Os documentos fiscais referidos nos incisos I a V do artigo anterior deverão ser extraídos por decalque a carbono ou em papel carbonado, devendo ser preenchidos a máquina ou manuscritos a tinta ou a lápis-tinta, devendo ainda os seus dizeres e indicações estar bem legíveis, em todas as vias.

(...)

§ 1º-A Fica **permitida** a utilização de **carta de correção**, para **regularização de erro ocorrido na emissão de documento fiscal, desde que o erro não esteja relacionado com:**

I - as **variáveis que determinam o valor do imposto**, tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação;

II - a correção de **dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário;**

III - a data de emissão ou de saída.

IV - campos da nota fiscal de exportação informados na Declaração Única de Exportação – DU-E;

V - a inclusão ou alteração de parcelas de vendas a prazo.

A mesma norma que prevê a figura da carta de correção estabelece limites para seu uso. Assim, é defeso corrigir erros que impliquem alterar o valor do tributo ou modificar a pessoa do remetente ou do destinatário. e o erro for dessa natureza, a nota fiscal não pode ser corrigida, tem de ser cancelada, para emissão de novo documento fiscal.

No caso em exame, a Nissan do Brasil, afrontando a norma em vigor, expediu cartas de correção, transferindo o local de entrega dos veículos do Estado do Amazonas para outro Estado. Tal procedimento gerou efeitos sobre o valor do tributo, porquanto, em decorrência da alteração, já não seria cabível o benefício fiscal da alíquota zero. Além do mais, as cartas de correção também alteraram o destinatário, que deixou de ser Brasil Manaus, para ser uma concessionário Nissan em São Paulo. Esta correção, assim como a primeira, também afronta a norma que concebeu a figura da carta de correção.

Note-se que tal procedimento, errôneo e irregular, não foi esporádico. Ele ocorreu em todas as vinte e três notas fiscais emitidas. E foi o referido procedimento, praticado ao arrepio da legislação, que gerou as condições para que os veículos, beneficiados com alíquota zero de PIS e Cofins, fossem entregues em Estado situado fora do território abrangido pela ZFM.

Por outro lado, chama a atenção o fato de que, em todas as vinte e três operações, os pagamentos não tenham sido feitos pelo (suposto) comprador, a empresa Brasil Manaus, mas por um terceiro, estranho à relação jurídica de compra e venda, a Jaguariúna Veículos.

Essas incongruências, que se repetiram em todas as operações, não foram explicadas a contento pela impugnante.

evasão fiscal.

Os indícios, portanto, revelam a participação de Nissan do Brasil no esquema ilícito de evasão fiscal.

A responsável solidária parece sugerir que a aplicação na origem do benefício fiscal na venda para a ZFM (Brasil Manaus Locadora de Veículo Ltda) não teria sido por si praticada.

Outrossim a responsável solidária discorda dos indícios que foram trazidos pela fiscalização:

Não foi apontado nenhum elemento que sequer indicasse a participação da Recorrente em suposto esquema fraudulento, e muito menos que tivesse atuado ativamente para a realização do resultado fraudulento.

Com efeito, os supostos “indícios” mencionados na autuação e que apontariam para a participação da Recorrente no esquema criminoso seriam os seguintes (fl. 1.904):

(...)

Nenhum desses indícios é apto, sequer em tese, a embasar a tese do auto de infração da suposta participação da Recorrente no alegado conluio ilícito. Explica-se.

Quanto ao ponto (a) afirma que **não é obrigada a fiscalizar**:

Quanto ao ponto (a), a Recorrente não é obrigada a fiscalizar os adquirentes de suas mercadorias. Não lhe cabe avaliar se um dado estabelecimento interessado em adquirir mercadorias é “de fachada” ou não. Além disso, não foi trazido aos autos nenhum elemento comprobatório de que a Recorrente teria ciência de que a Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda seria empresa “de fachada”. Portanto, é simplesmente impossível sustentar a tese de que a Recorrente teria participado ativamente, ou mesmo assentido com a ocorrência dos ilícitos.

Consta do acórdão recorrido:

A participação da Nissan do Brasil no conluio e a responsabilidade tributária decorrente dessa participação saltam aos olhos.

A impugnante emitiu, em 2015, oitenta e seis notas fiscais para uma empresa “de fachada”, estabelecida no Estado do Amazonas, denominada Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda.

Das oitenta e seis notas fiscais emitidas, apenas vinte e três são objeto deste processo. Esse dado, por si só, já demonstra que a extensão do ilícito praticado pela impugnante é maior do que aquele que aqui se discute.

A impugnante, como foi mencionado, emitiu notas fiscais destinando veículos utilitários para a capital do Estado do Amazonas, situado na ZFM. As vendas se deram ao amparo do benefício de alíquota zero de PIS e de Cofins, condicionado ao ingresso e permanência dos veículos na área abrangida pela zona franca.

Incontroverso que a NISSAN era conhecedora que a venda para a Brasil Manaus Locadora de Veículos foi feita para empresa sediada em Manaus tendo aplicado o benefício fiscal

independente de saber se seria empresa de fachada ou não e ademais é ela mesma a emissora da Nota Fiscal de venda.

Quanto ao **ponto (b)** afirma a responsável NISSAM que a Jaguariúna deu motivos justos para que ela se visse obrigada a emitir carta de correção e mudança de destino de entrega de ZFM com benefício fiscal para outro ponto fora da ZFM sem benefício fiscal e processe a remessa não para a ZFM mas para outro estado.

Ao contrário do afirmado na decisão recorrida [ponto (b)], a Recorrente deu “razão plausível” para a emissão das cartas de correção. A aquisição do veículo se dá por meio da concessionária, que realiza a operação e a lança diretamente no sistema, aplicando, de forma automática, as características relativas ao destino da mercadoria.

Assim, a Recorrente realiza a venda do veículo e, mediante aplicação dos dados do cliente no sistema, emite a nota fiscal correspondente. No presente caso, tendo em vista que o cliente possuía sede em Manaus/AM, as notas fiscais foram emitidas para o referido local (fl. 1.658/1.706), com entrega feita pela concessionária, nos termos do Convênio ICMS nº 51/2000.

Consta do acórdão recorrido:

Ocorre que, uma vez emitida a nota fiscal, com o benefício da ZFM, a impugnante expedia cartas de correção, modificando a cidade e o Estado em que os veículos haviam de ser entregues. Além disso, alterava o destinatário dos bens. A impugnante não chegou a declinar os motivos pelos quais fizera a correção, cingiu-se a dizer que ela atendeu a pedido da concessionária, sem dar uma razão plausível para tanto.

A figura da carta de correção está contemplada na legislação tributária, especificamente no § 1º-A do art. 7º do Convênio s/nº de 1970. Confira-se:

(...)

A mesma norma que prevê a figura da carta de correção estabelece limites para seu uso.

Assim, é defeso corrigir erros que impliquem alterar o valor do tributo ou modificar a pessoa do remetente ou do destinatário. Se o erro for dessa natureza, a nota fiscal não pode ser corrigida, tem de ser cancelada, para emissão de novo documento fiscal.

(...)

Não está demonstrado a responsável NISSAM qual seria razão plausível alegada. Não basta afirmar que a Jaguariúna deu razão plausível há que se indicar e juntar documento que comprove seja obtido com sua intermediária concessionária credenciada etc.

Primeiro o simples fato de a intermediação do negócio ter sido feita pela concessionária sua não permite se cogitar que a recorrente Jaguariúna tenha dado motivo que obrigasse a efetiva vendedora e emissora da nota fiscal a proceder com a redestinação mediante carta de correção.

Onde estão os documentos recebidos pela concessionária nissam denominada Tókyo que motivaram essa redestinação? Afinal a responsável Nissam sabia que a venda havia sido realizada com benefício fiscal. Qual a prova da “razão plausível” que lhe teria sido repassada por sua concessionária Nissam denominada Tókyo? Não consta no recurso.

Mesmo indicando o manual da concessionária e que é procedimento corriqueiro a emissão de cartas de correção nada foi apresentado do manual da concessionária sobre procedimentos para redestinação no caso de vendas com benefício para a ZFM em vista dos requisitos legais para emissão de carta de correção.

A responsável solidária não juntou a documentação que teria respaldado a sua concessionária a lhe induzir a erro. Não haveria rastreabilidade das operações feitas por intermediação da concessionária credenciada?

Entendo que não se trata da Nissan fiscalizar concessionárias ou adquirentes nem mesmo que se trata de mera descumprimento ou erro no cumprimento de obrigação acessória mormente que a responsabilidade na emissão da nota fiscal e aplicação do benefício fiscal não pode ser repassada para a concessionária que intermediou sem prova do suposto motivo plausível alegado.

Passa-se ao **ponto (d)** onde afirma que 23 cartas de correção sobre vendas para a ZFM não demonstra ser recorrente mas sim que é atividade corriqueira a emissão de cartas de correção.

Tal assertiva cai por terra quando se considera que, apenas em 2015, a Recorrente emitiu 94.751 notas fiscais e expediu 3.820 cartas de correção. O número evidencia, mais uma vez, tratar-se de fato absolutamente corriqueiro sob a ótica empresarial.

Consta do acórdão recorrido:

A mesma norma que prevê a figura da carta de correção estabelece limites para seu uso. Assim, é defeso corrigir erros que impliquem alterar o valor do tributo ou modificar a pessoa do remetente ou do destinatário. Se o erro for dessa natureza, a nota fiscal não pode ser corrigida, tem de ser cancelada, para emissão de novo documento fiscal.

No caso em exame, a Nissan do Brasil, afrontando a norma em vigor, expediu cartas de correção, transferindo o local de entrega dos veículos do Estado do Amazonas para outro Estado. Tal procedimento gerou efeitos sobre o valor do tributo, porquanto, em decorrência da alteração, já não seria cabível o benefício

fiscal da alíquota zero. Além do mais, as cartas de correção também alteraram o destinatário, que deixou de ser Brasil Manaus, para ser uma concessionário Nissan em São Paulo. Esta correção, assim como a primeira, também afronta a norma que concebeu a figura da carta de correção.

Note-se que tal procedimento, errôneo e irregular, não foi esporádico. Ele ocorreu em todas as vinte e três notas fiscais emitidas. E foi o referido procedimento, praticado ao arrepio da legislação, que gerou as condições para que os veículos, beneficiados com alíquota zero de PIS e Cofins, fossem entregues em Estado situado fora do território abrangido pela ZFM.

Por outro lado, chama a atenção o fato de que, em todas as vinte e três operações, os pagamentos não tenham sido feitos pelo (suposto) comprador, a empresa Brasil Manaus, mas por um terceiro, estranho à relação jurídica de compra e venda, a Jaguariúna Veículos.

Essas incongruências, que se repetiram em todas as operações, não foram explicadas a contento pela impugnante.

Os indícios, portanto, revelam a participação de Nissan do Brasil no esquema ilícito de evasão fiscal.

No caso a alteração do local de entrega não pode ser considerado mero erro visto que em primeiro momento traz implicação no benefício fiscal aplicado na venda.

Alega ainda neste ponto que :

Aliás, o auto de infração sequer menciona qual vantagem teria sido auferida pela Recorrente com o suposto esquema. O volume de receitas advindo das operações autuadas (23 operações) é absolutamente irrisório perto do faturamento da Recorrente, que é um conglomerado multinacional. A empresa arriscaria seu nome e sua reputação para reduzir a carga tributária em uma ou outra operação? O que ela teria a ganhar?

O elevado faturamento da responsável solidário não respalda o descumprimento da legislação mormente quando se trata de benefício fiscal que deve ser cercado do zelo necessário por aqueles que devem aplicá-lo.

Fosse assim que a intenção pelo cometimento dos atos e a responsabilidade decorresse dessa razão entre valor deixado de recolher e faturamento seria de se responsabilizar a concessionária (intermediária) que possui um faturamento talvez mais restrito e foi mera intermediária?

Finalmente quanto ao **ponto (e)** a responsável solidária alega que não há como identificar a origem dos pagamentos vis a vis os efetivos adquirentes:

Por fim, no que toca ao ponto (e), o fato de os veículos terem sido efetivamente pagos por terceiro: (i) não é indício de qualquer ilícito que seja; e (ii) na maior parte das vezes, a Recorrente não tem como saber quem efetua o pagamento. Explica-se.

O fato de o veículo ser pago por terceiro é fato absolutamente normal. Tome-se o exemplo dos pais que vão a uma concessionária com a filha que chega à maioridade para presentear-lá com um automóvel. A nota pode ser faturada contra a filha, sendo efetivamente paga pelos pais.

Consta do acórdão recorrido que o fato de o pagamento ter sido feito por outrem que não a empresa de fachada utilizada no esquema é apenas um dos indícios.

De se observar que o acórdão recorrido bem descreveu o esquema de fraude e participação no conluio assim como a Solidariedade tributária por interesse comum com o qual concordo e adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente

2.2.2 INEXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM NA CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR (ART. 124, INCISO I, DO CTN). IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE COM FULCRO NO ART. 124, INCISO II, DO CTN C/C ART. 65, § 2º, DA LEI Nº 11.196/2005.

O acórdão e o auto de infração sustentam, além disso, que o art. 124, incisos I e II, do CTN sustentariam a imputação de responsabilidade tributária à Recorrente. É ver o teor desse dispositivo:

(...)

O inciso I prevê que, para que o contribuinte seja responsabilizado, é preciso haver interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

(...)

Ou seja, o simples interesse comercial não é suficiente para responsabilizar um contribuinte, pois o art. 124, I, do CTN não é uma norma de atribuição de responsabilidade a terceiro.

No caso em tela, com mais razão ainda descabe imputar responsabilidade tributária à Recorrente, que **sequer possui relação jurídica com a pessoa jurídica atuada (Jaguariúna Veículos Comércio e Locação Ltda.)**. Os veículos foram vendidos pela Recorrente à sociedade Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda.

Não há de se falar, tampouco, em responsabilização da Recorrente nos termos do art. 124, inciso II, do CTN c/c art. 65, § 2º, da Lei nº 11.196/2005.

Isto pois, em sentido contrário ao que alegam a autoridade fiscal e a 10ª Turma do DRJ-01, a substituição tributária, prevista no § 2º do art. 65 da Lei 11.196/05, ocorreria tão somente na venda realizada para a Zona Franca de Manaus, sendo que a operação possuía benefício de alíquota zero. É ver o mencionado dispositivo:

(...)

Ora, se a Fiscalização entende que a operação, em verdade, foi destinada a pessoa jurídica situada fora da ZFM, então não há que se falar em responsabilização da ora Recorrente com fundamento no art. 65, § 2º, da Lei nº 11.196/05 c/c art. 124, inciso II, do CTN.

Percebe-se, portanto, que descabe responsabilizar a ora Recorrente pelo tributo ora exigido, seja sob o fundamento do inciso I ou do inciso II, ambos do art. 124 do CTN.

Por fim, é indevida a responsabilização tributária da Recorrente, com fundamento no art. 124 do CTN, por qualquer ilícito que seja, pela singela razão de que esse dispositivo não se presta a fundamentar responsabilidade tributária por ato ilícito.

Consta do acórdão recorrido:

Antes de examinar a situação específica de cada impugnante, necessário se faz esclarecer que o vínculo a unir os cinco autuados no polo passivo da obrigação é a solidariedade tributária, prevista no art. 124, inciso I, do CTN, que nasce quando se achar presente o interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal. O interesse aqui é jurídico, e não apenas econômico, como já decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça – STJ; e surge em duas hipóteses.

Em primeiro lugar, tem-se a solidariedade por interesse comum quando o fato gerador é praticado por duas ou mais pessoas, como ocorre, por exemplo, no IPTU e no ITR, quando da copropriedade do bem imóvel. São fatos da vida privada marcados pela licitude.

A propósito, ensina Paulo de Barros Carvalho:

Tratando-se, porém, de ocorrência em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador. (Curso de Direito Tributário. 5ª ed.

Atualizada. São Paulo: Saraiva. 1991, p. 216)

Nas hipóteses aventadas acima, como se percebe, o pressuposto é de licitude do fato ou do negócio jurídico de que decorre a solidariedade tributária.

A outra hipótese de solidariedade por interesse comum se verifica nos casos de concerto entre duas ou mais pessoas com o objetivo de fraudar o Fisco. Nesta hipótese, para que exista solidariedade entre os participantes do ajuste fraudulento é preciso que haja adesão voluntária e consciente à conduta ilícita, como acontece, por exemplo, nos casos de interposição de pessoas, e de negócios jurídicos simulados.

De se observar que o acórdão recorrido bem descreveu o esquema de fraude e participação no conluio assim como a Solidariedade tributária por interesse comum com o qual concordo e adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Como mesmo insiste em afirmar a responsável solidária a venda teria sido feita para a empresa sediada em Manaus porém não tivesse sido descortinada pela participação no conluio da qual decorreu a redestinação mesmo assim a responsável não teria cumprido com o que determinava a legislação para os fatos como postos por ela mesma:

Ora, se a Fiscalização entende que a operação, em verdade, foi destinada a pessoa jurídica situada fora da ZFM, então não há que se falar em responsabilização da ora Recorrente com fundamento no art. 65, § 2º, da Lei nº 11.196/05 c/c art. 124, inciso II, do CTN.

Não se pode aceitar que a responsável solidária queira se beneficiar dos próprios artifícios engendrado do qual foi partícipe para se eximir do cumprimento da legislação.

Entendo acertados os fundamentos do Auto de Infração e mantido pelo acórdão recorrido nesse ponto pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.2.3 IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO DA RECORRENTE. LIMITAÇÃO TEMPORAL DA RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO DEVIDO POR TERCEIRO. FIM DO PRAZO PARA ENTREGA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PELO ADQUIRENTE.

Por fim, ainda que tivesse sido adotado outro fundamento legal, a responsabilização da Recorrente seria igualmente indevida. Para demonstrá-lo, vale lembrar, primeiramente, que está se cobrando PIS e COFINS sobre as **receitas que seriam auferidas pelo adquirente dos veículos ao revendê-los**. Aparentemente, o adquirente seria a Brasil Manaus, mas, segundo a Fiscalização, o adquirente verdadeiro seria a Jaguariúna Veículos. É por isso, aliás, que a própria Jaguariúna Veículos consta como devedora principal (contribuinte).

(...)

Esse mesmo raciocínio deve ser usado no caso concreto. Além de não estar enquadrada nas hipóteses de responsabilidade previstas no CTN, seu dever de antecipar o pagamento de PIS e de COFINS de terceiro tem limite na data-limite para entrega das declarações devidas pela compradora-contribuinte. Afinal, já estando plenamente regular com o pagamento do PIS e da COFINS incidentes sobre sua própria receita, qualquer exigência além disso representa confisco.

Consta do relatório de fiscalização:

Em razão da ocorrência de dano ao erário, com a detecção da prática de evasão e do aproveitamento indevido de benefícios fiscais, além da ocultação de real

adquirente, foi realizado o lançamento tributário para cobrança dos tributos exigíveis, nos termos do art. 2º. da Lei. 10.996/04, bem como o art. 22 da Lei nº. 11.945/09, tendo sido aplicada a multa de 150% prevista no art. 44, inciso I, e § 1º da Lei. 9.430/96, combinado com os arts. 71 a 73 da Lei no 4.502/64.

Nesse sentido, foi aplicada a solidariedade passiva aos agentes envolvidos, bem como a responsabilidade tributária dos sócios da empresa BRASIL MANAUS, tendo em vista o fato gerador praticado por pessoa jurídica já extinta, em consonância com as disposições dos art. 124, incisos I e II, c/c arts. 134, inciso VII e art. 135, todos do Código Tributário Nacional – CTN.

(...)

A sujeição passiva solidária também deve alcançar a NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA (CNPJ: 04.104.117/0001-76), de modo que a empresa deve responder pela infração tributária tendo em vista que concorreu para sua prática, ainda que isoladamente.

Na qualidade de fabricante/montadora, foi o ente responsável pela venda inicial dos veículos automotores, detendo a obrigação de emitir notas fiscais idôneas e de se certificar da legalidade das operações comerciais que haviam sido realizadas.

Nesse contexto, permitiu-se celebrar negócios escusos com empresas de fachada além da aquiescência no recebimentos de recursos de terceiros. Outrossim, participou do processo de emissão de cartas de correção, que foram expedidas visando a alteração da transportadora (contrato de frete) e do endereço de entrega dos veículos. Essas cartas, ao alterar as notas fiscais emitidas, permitiram que os veículos pudessem chegar a outra unidade da federação com a manutenção dos benefícios fiscais.

Ciente de que a operação de saída contava com alíquota zero do PIS e da COFINS, não poderia permitir a emissão das cartas de correção. Pelo contrário, deveria se certificar do envio desses veículos para a Zona Franca de Manaus, pois se tratava de mercadorias para localidade sujeita a regime tributário e aduaneiro especial.

Na qualidade de substituto tributário, o fabricante assume a obrigação de cobrar e recolher a contribuição para o PIS e a COFINS sobre a cadeia, nos termos do § 2º do art. 65 da Lei 11.196/05, c/c com arts. 14, 482 e 483 da IN/RFB 1.911/2019. Tecnicamente, concorreu para a prática da infração ao permitir a sonegação. Deve assumir, assim, a solidariedade passiva para responder pela infração tributária de acordo do art. 124, incisos I e II do CTN.

Observa-se que o argumento da responsável perde sustentação porque se aplicaria a uma situação de operação normal dentro da legalidade o que por todo o exposto não foi o que ocorreu e ademais não cabe aplicar a legislação do IRRF ao caso presente que possui legislação própria.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.2.4 SUBSIDIARIAMENTE: DA NECESSIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA AGRAVADA DE 150%. AUSÊNCIA DE DOLO.

(...)

Contudo, a bem verdade, não restou caracterizada nenhuma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Logo, a aplicação da multa de ofício duplicada contra a ora Recorrente deve ser afastada, nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96.

Dito de outro modo, **para que a multa seja qualificada, faz-se necessário que a empresa tenha incorrido em sonegação, fraude ou conluio**. Veja-se a previsão dos dispositivos citados:

Por todo o exposto o caso enquadra-se nos casos de sonegação, fraude ou conluio sendo de se aplicar o Tema 863 STF cuja tese transcreve-se:

Tese:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Aprecio.

Entendo pelo provimento ao recurso voluntário para redução da multa qualificada de 150%, para o patamar de 100%, em virtude da aplicação da retroatividade benigna instituída com a publicação da Lei nº 14.689, de 2023, que inseriu o inciso IV no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Aprecio.

Assiste razão à recorrente.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer e, no mérito, por DAR PARCIAL PROVIMENTO aos recursos voluntários de JAGUARIÚNA VEÍCULOS COMÉRCIO E LOCAÇÃO LTDA e NISSAN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA para reduzir a multa qualificada de 150%, para o patamar de 100% (Tema 863/STF).

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Rachel Freixo Chaves.

1. Peço vênia para divergir parcialmente do voto do eminente Relator, exclusivamente quanto a preliminar de nulidade quanto a omissão da DRJ quanto à manutenção de NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA no polo passivo, na condição de responsável solidária, com base nos fundamentos que apresento a seguir.

2. A responsabilidade solidária da recorrente foi construída com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN, a partir da ideia de que a fabricante teria “interesse comum” na situação que constitui o fato gerador das contribuições exigidas, em razão de: emissão de notas fiscais com alíquota zero de PIS/Cofins para empresa sediada na Zona Franca de Manaus, emissão de cartas de correção alterando o local de entrega e o destinatário final e recebimento de pagamentos efetuados por terceiro.

3. Em sua peça recursal a Recorrente não reconhece a existência de esquema fraudulento do qual tenha participado. Ao contrário, afirma que não integrou qualquer conluio, que não tinha ciência de eventual fraude praticada por terceiros e que sua atuação se limitou à realização de operações comerciais típicas de fabricante de veículos, por meio de sua rede de distribuidores. Por essa razão, sustenta que não dispõe sequer de elementos internos que descrevam ou detalhem o alegado “esquema”, justamente porque não o idealizou, não o administrou e não dele participou. Em consequência, afirma que todo o ônus de demonstrar a existência do alegado conluio e, sobretudo, de vincular a recorrente a ele, recai sobre a autoridade fiscal.

4. Nesse ponto, a meu sentir, a autoridade fiscal não se desincumbiu satisfatoriamente desse ônus.

5. É certo que o conjunto probatório é robusto para revelar condutas fraudulentas envolvendo a contribuinte principal, todavia, quando se passa à análise específica da posição da fabricante, o lançamento passa a tratar, de forma praticamente uniforme e genérica, todos os sujeitos como se ocupassem a mesma posição na cadeia e no suposto conluio, sem individualizar, com a necessária precisão, qual teria sido o comportamento concreto da Nissan que revelaria adesão consciente à fraude.

6. Situação como essa já foi tratada por este d. Conselho em outros casos, em que se enfatizou que, em hipóteses de responsabilidade solidária, não basta a narrativa global do ilícito,

sendo indispensável a comprovação individualizada da efetiva conduta dolosa imputada ao responsável solidário e como ela se conecta com o fato gerador do tributo e com a infração imputada.

7. Pois bem. Do ponto de vista jurídico, a solidariedade fundada no artigo 124, inciso I, do CTN exige a presença de interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Diversos são os julgados do CARF que aponta na direção de que não basta o suposto e simples interesse econômico no negócio, sendo necessária de demonstração probatória do interesse jurídico. Ou seja, a afirmativa do argumento principal de que para configuração do interesse comum, necessário à aplicação do artigo 124, I, do CTN, se verifica entre partes que ocupam polos opostos de uma relação jurídica não basta, de modo que para confirmar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo, seria imprescindível que as partes tivessem objetivos equivalentes e se aproveitassem conjuntamente do benefício do negócio realizado. E, esses requisitos apenas podem ser cumpridos quando os responsáveis se encontram no mesmo polo do negócio jurídico que configura o fato gerador do tributo em cobrança, o que definitivamente não é o que ocorre no presente autos.

Alias, esse entendimento, inclusive encontra-se estapando Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10/12/2018, que embora não vinculado ao CARF, via de regra, serve de balizado para o entendimento aqui tratado:

“A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito

de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

(...)

10. Cabe observar que a responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN (doravante simplesmente denominada "responsabilidade solidária") não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance. Ela não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. Seu signo distintivo é o interesse comum, e é por ele que a presente análise se inicia."

8. Além disso, a própria jurisprudência do Conselho tem reafirmado que a responsabilidade de terceiros não pode ser presumida a partir da gravidade do esquema, sendo imprescindível comprovar o vínculo concreto de cada coobrigado com o ilícito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Data do fato gerador: 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 124, INCISO I, DO CTN.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 135, INCISO III, DO CTN. A responsabilidade do art. 135 do CTN deve ser atribuída aos sóciosadministradores, sócios de fato e mandatários da sociedade, se restar comprovado que tais pessoas exorbitaram as suas atribuições estatutárias ou limites legais, e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações

tributárias. Inexistindo referida comprovação, não há que se atribuir a responsabilidade solidária.

Fonte: Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). (2022). Acórdão nº 9303-013.314 – CSRF / 3ª Turma, Processo nº 13819.723481/2014-66 (Sessão de 18 de agosto de 2022).

9.À luz desses parâmetros, entendo que, no caso concreto, não se demonstrou interesse jurídico comum da Nissan na situação tributária controvertida, nem se provou, com a segurança requerida, a sua participação consciente no alegado conluio.

10.Alias, o argumento central da recorrente, que me parece decisivo, reside na dimensão estatística e na ausência de demonstração objetiva, pelo Fisco, do peso das operações atuadas no universo das operações da fabricante.

11.A autuação se vale de um conjunto de notas fiscais envolvendo, ao todo, cerca de 86 veículos, sendo 23 diretamente conectados à contribuinte principal, números esses expressamente destacados pela própria Nissan nas razões recursais. A recorrente afirma, e isso não foi tecnicamente infirmado pela fiscalização, que esse conjunto representa algo próximo de 0,0001% do total de veículos comercializados pela Nissan no ano-calendário em questão, qual seja 2015.

“Tal assertiva cai por terra quando se considera que, apenas em 2015, a Recorrente emitiu 94.751 notas fiscais e expediu 3.820 cartas de correção. O número evidencia, mais uma vez, tratar-se de fato absolutamente corriqueiro sob a ótica empresarial. Ainda que se considere os 86 cuja compra e venda foi acordada com Brasil Manaus Locadora de Veículos Ltda., percebe-se que o número empalidece face ao volume de vendas realizado pela Recorrente. Portanto, ao contrário do que sustentam a autuação e o r. decisum, tem-se comportamento esporádico da Recorrente (menos de 2,5% das cartas emitidas, e menos de 0,1% das operações efetuadas em 2015)”(Fonte: trecho da defesa da recorrente)

12.Apesar da relevância dessa alegação, a autoridade fiscal não cuidou de trazer aos autos quadro comparativo do volume global de operações da montadora no período, tampouco relatório ou planilha demonstrando o total de notas fiscais emitidas e a proporção representada pelas operações questionadas. Ou seja, o lançamento não se preocupou em dimensionar, em termos objetivos, o lugar estatístico dessas vendas no contexto da atividade regular da fabricante.

13.Pois, se afinal estamos diante de um planejamento tributário ilícito, como alega a fiscalização, qual a lógica jurídica do referido planejamento representar menos de 0,0001% do faturamento da empresa?

14.Portanto, essa omissão é relevante. Isto porque, em uma grande montadora que realiza milhares de operações anuais, a existência de 2 dezenas de notas fiscais com determinado perfil, sem demonstração de que esse padrão se repete de forma sistemática e em escala

relevante, não permite, por si só, concluir que a empresa tenha aderido a um esquema cuidadosamente arquitetado para fraudar contribuições monofásicas.

15.O que se tem, em termos fáticos, é um conjunto restrito de operações, desvinculadas de qualquer histórico de repetição estrutural e sem prova de que tenham sido concebidas pela montadora como estratégia de supressão tributária.

16.Em outras palavras, a acusação parte da premissa de que, porque havia fraude na ponta, envolvendo a contribuinte principal, todos os demais sujeitos que, de algum modo, participaram de etapas do negócio teriam “interesse comum” no fato gerador, inclusive a fabricante.

17.Falta, porém, o passo indispensável: demonstrar, com elementos concretos, que a Nissan, como pessoa jurídica, deliberadamente ajustou sua atuação para viabilizar o ilícito, e não apenas que realizou operações comerciais pontuais, que depois foram instrumentalizadas por terceiros para finalidades ilegítimas.

18.Ademais,o uso de cartas de correção e o recebimento de pagamento por terceiro, por sua vez, não são, por natureza, condutas ilícitas ou atípicas em operações de venda de veículos, especialmente em cadeias que envolvem concessionárias, revendedores, operadores logísticos e instituições financeiras. Tais circunstâncias podem, em conjunto com outros elementos, servir como indício de irregularidade, mas não se convertem automaticamente em prova de adesão da fabricante a esquema fraudulento.

19.Aqui, novamente, o lançamento não vai além da enumeração do fato formal: não esclarece que pessoa, na estrutura da Nissan, teria concebido ou autorizado uma prática voltada à supressão de PIS/Cofins, nem demonstra que a montadora tinha conhecimento de que Brasil Manaus e Venusnet eram empresas de fachada, informação que, de regra, decorre de cruzamentos de dados bancários e cadastrais sob domínio da própria administração tributária e não dos fornecedores.

20.Nesse sentido, a responsabilização solidária da fabricante, amparada em número reduzido de notas fiscais, sem demonstração de repetição sistemática, sem dimensionamento do volume global de operações da montadora no período e sem individualização da conduta decisória, executiva ou gerencial que revelaria adesão ao conluio, extrapola, a meu ver, os limites do artigo 124, inciso I, do CTN e da jurisprudência consolidada do próprio CARF.

21.Assim, em divergência apenas neste ponto, dou provimento ao recurso voluntário interposto por NISSAN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA, para excluí-la do polo passivo da exigência, afastando a responsabilidade solidária que lhe foi atribuída, mantendo-se, no mais, o voto do relator.

22.É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves.