



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10860.721441/2016-48  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.383 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS  
AUTOMOTORES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2015

ISENÇÃO DE IPI. NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Tendo a Autoridade Fiscal, em diligência, comprovado que as NFe contêm a indicação do respectivo processo administrativo que autoriza a isenção, e que o Auditor-Fiscal responsável pela diligência confirmou, através do sistema COMPROT, que tais processos realmente existem, são referentes a isenções de IPI, e que estão arquivados na Receita Federal, não é possível afirmar que os requisitos para a isenção não foram cumpridos simplesmente porque a Autoridade Tributária não se dispôs a desarquivar os processos “em papel” e analisar as autorizações neles contidas.

Caso comprovada a inexistência da autorização, o IPI deve ser cobrado do fabricante do veículo, que deu saída ao produto com isenção do imposto sem cumprir os requisitos para a sua concessão.

No caso de não apresentação da NFe, deve ser aplicada a multa por falta de cumprimento de obrigação acessória prevista na forma dos arts. 508 e 509 do Decreto nº 4.544, de 2002.

RETROATIVIDADE BENIGNA. PRAZO DE VALIDADE DA AUTORIZAÇÃO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Se a utilização da autorização deveria ocorrer, no máximo, até 180 dias da sua emissão, deve-se entender a “exigência de ação” como a exigência de utilização da autorização dentro deste prazo. A sua utilização após os 180 dias seria um ato contrário a essa exigência. A alteração deste prazo para 270 dias fez com que qualquer ato de utilização da autorização após os 180 dias, mas antes de 270 dias, deixasse de ser contrário à exigência de cumprimento de prazo.

**LIVRO REGISTRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE. REQUISITOS PARA A DISPENSA DE APRESENTAÇÃO.**

O art. 466 do Regulamento do IPI - 2010 determina que o estabelecimento industrial que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado alguns requisitos específicos.

O contribuinte, ao apresentar relatórios de controle de estoque originados do sistema SAP, conhecido internacionalmente, o qualquer outro que atenda aos requisitos do art. 466 do RIPI/2010, está dispensado da apresentação do livro em questão.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 75%. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.**

Para a aplicação da multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/64 em sua modalidade qualificada, deve o Auditor-Fiscal comprovar a conduta dolosa do agente com base nas circunstâncias que caracterizaram o respectivo ilícito tributário.

**MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. AUMENTO EM 50% DO PERCENTUAL BASE DE 75%. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EMBARAÇO.**

Para agravar a multa de ofício, deve o Fisco comprovar que solicitou documentos essenciais para as suas conclusões, indicar quais foram estes documentos, comprovar que concedeu prazo suficiente para o atendimento, mas não obteve resposta. Além disso, deve demonstrar que a não apresentação desses documentos trouxe uma dificuldade anormal para a conclusão dos trabalhos, ou a necessidade de se recorrer a arbitramentos ou coleta de documentos junto a terceiros (circularização).

A existência de milhares de notas fiscais que dão suporte ao direito creditório não é uma dificuldade anormal, considerando que, em empresas de grande porte, que realizam milhares de aquisições de produtos, tal situação sempre estará presente.

A não apresentação de todas as notas fiscais comprobatórias do crédito não traz qualquer dificuldade para o trabalho fiscal, pois sem a apresentação de tais documentos, a Autoridade Fiscal está legitimada a glosar, de imediato, os créditos respectivos por carência probatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para (i) acolher a preliminar de decadência em relação ao período de apuração de Janeiro a Novembro de 2011; e, no mérito, (ii) retirar da base de cálculo da autuação todos os valores do IPI referentes às NFe listadas nos Anexos D2 – 01, D2 – 02, D2 – 03, D2 – 06, D2 – 07, D2 – 08 e D2 – 11; (iii) determinar a exclusão dos valores de ICMS que tenham sido incluídos na base de cálculo, porém apenas em relação às NFe cuja

infração respectiva tenha sido afastada, permanecendo nas demais hipóteses; (iv) para reconhecer o direito creditório no valor de R\$21.845.830,92 decorrente da decisão proferida no MS 0004101-85.2000.4.03.6103; (v) determinar o cancelamento das glosas efetuadas sobre os créditos das devoluções de veículos; (vi) cancelar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a para 75%; e (vii) cancelar a majoração da multa de ofício em 50% por embaraço à fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 02/25, lavrado em 21/12/2016 pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Taubaté/SP, com ciência da contribuinte em 23/12/2016, totalizando o crédito tributário de R\$ 138.316.474,43.

Segundo a descrição dos fatos de fl. 03/10 e o relatório fiscal de fls. 26/108, foram constatadas as seguintes irregularidades, no período de janeiro/2011 a dezembro/2015:

- falta de lançamento de IPI nas saídas de produtos tributados, pela utilização indevida do instituto da isenção do imposto. A empresa teria dado saída, com isenção do imposto, a veículos destinados a taxistas e portadores de deficiência, em desacordo com as normas e requisitos aos quais estava condicionado o benefício fiscal: a) da ausência de manutenção da via original da autorização expedida pela Receita Federal; b) vencimento do prazo de validade da autorização para aquisição do veículo isento; c) apresentação de autorizações não relacionadas à isenção de IPI (mas sim IOF e ICMS); d) ausência de aposição de data na autorização pela autoridade que a subscreveu; e e) ausência de assinatura ou autenticação nas autorizações. Em virtude do intuito de fraude constatado e de embaraços à fiscalização do estabelecimento industrial, foi aplicada a multa majorada de 225,5%.

- recolhimento a menor de IPI pela escrituração de créditos indevidos relativos a devolução e retorno de produtos em razão da não comprovação dos créditos através do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente. Nesse caso, foi aplicada a multa de ofício de 75%.

- recolhimento a menor de IPI pela escrituração de crédito indevido relativo ao Mandado de Segurança 0004101-85.2000.4.03.6103 (recuperação do IPI sobre descontos incondicionais entre janeiro/96 a dezembro/1999), em razão da falta de comprovação da legitimidade do valor mediante apresentação de todas as notas fiscais originais que comporiam o valor creditado. Aplicada multa majorada de 112,5%, em virtude de embaraços à fiscalização do estabelecimento industrial.

Inconformada com a autuação, a contribuinte protocolizou impugnação de fls. 1457/1505, apresentando as razões de discordância conforme os tópicos abaixo resumidos:

1. Nulidade do auto de infração. Retenção ilegal da documentação comprobatória das alegações da Impugnante. Cerceamento de defesa:

- A Fiscalização, após a lavratura do auto de infração, manteve retida com ela a documentação que serviu de motivação à constituição do crédito tributário e assim impossibilitou à Impugnante avaliá-la e apontar porque serviria a comprovar o seu direito.

2. Isenção de IPI na venda de veículos a taxistas e portadores de deficiência:

- Tratando-se a isenção em questão de típica isenção subjetiva condicionada, sempre que houver a comprovação de que a regra isentiva foi aplicada em benefício do sujeito a que destinada – *in casu*, taxista ou portador de deficiência –, deverá ser reconhecido o direito à desoneração, independentemente do atendimento a outras formalidades, em especial aquelas não previstas na Lei nº 8.989/95.

- Como se lê da peça fiscal, a acusação é toda ela pautada na alegação de que a Impugnante não possuía as autorizações para aplicação da isenção ou, se as tinha, não eram válidas, seja porque eram cópias, seja porque não continham assinatura ou estavam com prazo expirado. Não há uma linha sequer no Relatório Fiscal que corrobore conclusão de que a Impugnante teria vendido os automóveis a sujeitos outros que não os contemplados pela desoneração.

- No caso concreto, a par dos casos em que a Fiscalização autou vendas canceladas, a Impugnante comprova que as vendas realizadas sob a isenção o foram para pessoas efetivamente contempladas na Lei nº 8.989/95.

- Eventual inobservância das disposições regulamentares configura descumprimento de obrigação acessória, e já há entendimento do CARF, em caso semelhante, no sentido de exonerar o contribuinte do dever de adimplir a obrigação tributária principal.

- Não tem fundamento a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo, nos casos em que a saída dos veículos ocorreu com isenção do ICMS, pois a base de cálculo do IPI é o valor da operação.

3. Improcedência da glosa do crédito extemporâneo de IPI sobre descontos incondicionais reconhecidos em ação judicial. Demonstração da origem por meio idôneo não infirmado pela Fiscalização. Recusa imotivada no seu reconhecimento:

- A Impugnante colocou todo o material a demonstrar a origem do seu crédito à disposição da Fiscalização. Todavia, o agente fiscal se negou a avaliar o material a partir das cópias fornecidas, pois na sua visão somente as vias originais das notas em que destacado o indébito demonstrariam a regular origem do valor passível de creditamento.

- Tivesse a Fiscalização tida a preocupação de examinar os arquivos com vista a conferir a prova do destaque do imposto nas operações que deram origem ao indébito assegurado na demanda judicial, ao invés de verificar detalhes quanto à sua forma, teria concluído pela comprovação dos fatos que condicionam o registro do crédito.

- A documentação apresentada é hábil e idônea a comprovar o seu direito, a exemplo do verificado em caso análogo da mesma Delegacia da Receita Federal de Taubaté, ao tratar do mesmo tema - comprovação de crédito em razão de ação de IPI descontos incondicionais -, só que relativa a outro período, chancelou os números da Impugnante a

partir da avaliação de cópias que lhe foram apresentadas. Em tal caso houve uma relação de mútuo respeito e atendimento entre contribuinte e Fisco.

4. Créditos apropriados em decorrência da devolução de mercadorias. Documentação probatória idônea e suficiente a comprovar a saída e retorno dos produtos com registro em sistema equivalente e alternativo ao Livro de Controle e Produção do Estoque:

- A legislação assegura aos estabelecimentos industriais o crédito de imposto sobre o produto recebido em devolução (RIPI/10, art. 229); para tanto, o sujeito passivo deve atender às obrigações acessórias impostas pela legislação (RIPI/10, arts. 231 a 235, 461 e 466).

- Tais disposições visam, em última instância, possibilitar que seja identificado que o crédito registrado decorre de uma operação de entrada de bem que, no passado, a pessoa jurídica receptora havia dado saída, tenha ela se dado pelo próprio estabelecimento recebedor ou por terceiro.

- O conjunto de documentos apresentados pela impugnante no curso do procedimento fiscal, ora reproduzido, apresenta-se como controle apto a demonstrar o retorno do bem anteriormente vendido, fato que possibilita o aproveitamento dos créditos.

- Quanto às devoluções e saídas fictas de automóveis feitas em maio/12, não só foi observado o procedimento que possibilitava atingir a finalidade perseguida com o então editado Decreto nº 7.725/12 (aplicação imediata da redução temporária das alíquotas de IPI aos veículos não comercializados pelos revendedores), como o entendimento fiscal implicaria assumir que todas as devoluções e subsequentes saídas fictas da Impugnante não teriam provas de sua realização. A Fiscalização ignorou a documentação que demonstra a realização das operações, além de tornar sem efeito as reduções determinadas no Decreto nº 7.725/12, impondo ônus adicional à Impugnante, em nítida inversão do objetivo público visado.

5. Ausência da presença dos pressupostos para o agravamento e qualificação da multa nas operações isentas:

5.1. Improcedência da multa majorada por ausência da presença de circunstâncias agravantes e suposta ausência de atendimento de intimações.

- A imputação da duplicação da pena por reincidência específica é improcedente, quer em razão de não ter havido a prolação de decisão irrecurável acerca do tema antes dos fatos auditados (isso se deu apenas em 26/06/2015), quer por não ter se dado a repetição da mesma conduta (a motivação dos lançamentos anteriores foi uma, enquanto a motivação da autuação ora impugnada é outra, diversa).

- A exemplo do exposto acima, descabe a pena majorada por suposta inobservância do quanto registrado em livro fiscal. O registro realizado no livro não guarda correspondência com as infrações que a própria Fiscalização alega ter identificado nos anos de 2011 a 2015, enquanto o registro do documento fiscal se refere a saídas sem a correspondente autorização, a autuação ora impugnada refere-se a descumprimento no arquivamento e manutenção daquilo que, na visão da Fiscalização, era imprescindível possuir, representado pelas vias originais dos deferimentos de isenção destinadas aos fabricantes com assinaturas e datas completas.

- Descabe também a pretensão de majoração da pena sob o argumento de falta de atendimento a intimações para a apresentação de livros e documentos. Em relação às saídas isentas, basta verificar que nenhuma indagação ou solicitação feita à Impugnante para a apresentação de documentos ou livros deixou de ser atendida. O que se teve foi que a Impugnante não executou, por não estar obrigada a fazê-lo, aquilo que a Fiscalização solicitava, correspondente a planilha nos moldes que considerava ideal, incluindo a exibição da documentação como desejava, sendo certo que todo o material

foi posto à disposição do agente fiscal, o qual, ao invés de executar o trabalho que lhe compete, inclusive por ser indelegável, preferiu tergiversar para deixar de cumprir com o seu ofício e auditar as operações da Impugnante, como era seu dever.

5.2. Ausência da presença dos pressupostos para agravamento da multa em 150%:

- É descabida a multa de 150%, uma vez que os fatos narrados no Relatório Fiscal não demonstram que a Impugnante tenha agido de forma dolosa ou intencional a “impedir ou retardar” a ocorrência do fato gerador ou o seu conhecimento pela Administração Tributária.

- Houve, simplesmente, uma divergência da Fiscalização a respeito da formalidade necessária para comprovação do direito a isenção que trata a Lei nº 8.989/95.

6. Decadência do direito à constituição do crédito tributário de 2011 (até 23/12/2011):

- Reconhecida a inexistência de fraude ou sonegação no caso concreto, é imperioso concluir pela decadência do crédito tributário no ano de 2011 (até 23/12/2011), tendo em vista que a Impugnante foi intimada em 23/12/2016, na medida em que é aplicável ao caso o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo para o Fisco auditar as operações de que se cuida.

7. Improcedência da majoração da multa em 50% relativamente à glosa dos créditos extemporâneos. Ausência de embaraço à fiscalização. O contribuinte não está obrigado a executar a auditoria no lugar do agente fiscal da forma e pelos meios que ele considera ser a correta:

- É indevida a imputação de multa majorada, na medida em que a Impugnante não deixou de prestar as informações que lhe foram solicitadas (única hipótese em que teria aplicação).

- Ela apenas deixou de fazer a planilha e seleção de documentos demandada na fase de auditoria por se tratar de tarefa privativa da autoridade lançadora, nos termos do art. 142 do CTN. Essa conduta, evidentemente, não equivale ao desatendimento de intimações para a prestação de esclarecimentos.

Por fim, requereu que seja julgada inteiramente improcedente a autuação e, na eventualidade de haver dúvida quanto ao direito postulado, que seja deferida a realização de diligência e/ou perícia técnica.

**A 2ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 31/05/2017, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação, com redução do imposto de R\$52.367.836,13 para R\$52.364.609,57, e da multa de ofício de R\$73.294.077,53 para R\$73.286.817,77, mais os juros regulamentares. Foi exarado o Acórdão nº 14-66.260, às fls. 1993/2016, com a seguinte Ementa:**

ISENÇÃO. TÁXI E DEFICIENTE.

O estabelecimento fabricante fica obrigado ao recolhimento do imposto correspondente, quando der saída de veículo com isenção do IPI, para taxista e portador de deficiência, em desacordo com as normas e requisitos aos quais estava condicionado o benefício fiscal.

IPI. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do IPI é o valor da operação.

DECISÃO JUDICIAL. NOTAS FISCAIS NÃO APRESENTADAS NA AÇÃO FISCAL. PROVA.

Na ausência das notas fiscais que comprovam a regularidade e a quantificação de créditos reconhecidos em ação judicial, é de se glosar os valores creditados a esse título.

**CRÉDITOS RELATIVOS A DEVOLUÇÕES E RETORNOS DE PRODUTOS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE OU DE SISTEMA EQUIVALENTE.**

O aproveitamento de créditos de IPI relativos a devoluções e retornos de produtos tributados está condicionado à comprovação de escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema de controle equivalente.

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, em especial no que tange a garantia do contraditório e da ampla defesa, quando não comprovado o cerceamento do direito de defesa.

**PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

**IPI. DECADÊNCIA.**

Quando não efetuado o lançamento de iniciativa do contribuinte, aplica-se ao caso o prazo decadencial do lançamento de ofício previsto no artigo 188, inciso II, do RIPI/2010, e a regra de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do CTN.

Caracterizada a conduta dolosa da contribuinte, aplica-se a regra decadencial do artigo 173, inciso I, do CTN.

**MULTA QUALIFICADA.**

Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, visando subtrair-se ao pagamento de tributos, agrava-se a multa aplicada.

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.**

É lícita a imposição de multa de ofício, com agravamento sobre a multa simples (112,5%) ou qualificada (225,0%), tendo em vista a falta de atendimento de intimações nos prazos estipulados.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ, apresentou Recurso Voluntário em 11/07/2017, às fls. 2028/2093.

Esta Turma 3402 (embora com composição distinta), em sessão realizada em 24/05/2018, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos da Resolução nº 3402-001.370 (fls. 23394/23401):

O processo não está pronto para imediato julgamento, necessitando de informações adicionais por parte da Unidade de origem quanto aos tópicos do recurso voluntário abaixo mencionados.

2.1. Nulidade do auto de infração. Retenção ilegal da documentação comprobatória das alegações da Recorrente. Cerceamento de defesa.

Alega a recorrente que a fiscalização não teria restituído alguns documentos que comprovariam o direito à isenção de IPI nas vendas a taxistas e portadores de deficiência física, o que se comprovaria a partir da leitura do Termo de Intimação Fiscal

nº 27 (item 4). Nesse ponto é necessário que a fiscalização esclareça se, efetivamente, devolveu tais documentos à recorrente e em que ocasião, manifestando-se acerca do conteúdo dessa documentação e de eventuais prejuízos à defesa que o atraso ou a não devolução dos documentos, caso tenham ocorrido, poderiam ter acarretado à recorrente no presente processo.

2.2. Isenção de IPI na venda de veículos a taxistas e portadores de deficiência física. Isenção subjetiva cuja condição prevista em lei foi cumprida no caso concreto.

Resguardando eventual julgamento do Colegiado neste sentido, é conveniente que a fiscalização, independentemente da questão do descumprimento de obrigações acessórias pela ora recorrente, analise a documentação acostada aos autos e informe para quais das operações autuadas houve efetiva decisão no âmbito da Receita Federal que reconheceu o direito à isenção do IPI aos adquirentes dos veículos, ainda que posterior à saída desses do estabelecimento da recorrente, sendo que, na hipótese de eventuais dúvidas quanto à autenticidade dos documentos apresentados, deverão ser solicitados esclarecimentos junto às Unidades RFB que os emitiram. Na oportunidade, deverá também a fiscalização analisar a comprovação de eventuais vendas canceladas, conforme demonstrativo e notas fiscais apresentados pela autuada na impugnação (doc. 3) e possíveis repercussões no lançamento.

2.2.1. Indevida inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI supostamente devido.

No que concerne à inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI, a DRJ assim decidiu:

(...)

De outra parte, alega a interessada no recurso voluntário que também as demais operações estariam isentas de ICMS, sendo que acostou (doc. 02 do recurso) as notas fiscais autuadas que comprovariam tal alegação.

Assim, há a necessidade de análise de tais documentos fiscais pela fiscalização a fim de verificar a sua potencialidade para exonerar parcialmente a autuação pela correspondente exclusão do valor do ICMS da base de cálculo do IPI e, em caso afirmativo, em que medida.

2.3. Im procedência da glosa do crédito extemporâneo de IPI sobre descontos incondicionais reconhecidos em ação judicial. Demonstração da origem por meio idôneo não infirmado pela Fiscalização. Recusa imotivada no seu reconhecimento.

Neste tópico, é necessário que a fiscalização analise a documentação apresentada pela recorrente, ainda que não sejam documentos originais (doc. 4), a fim de verificar sua habilidade para comprovar origem ao direito creditório de IPI sobre descontos incondicionais decorrente da decisão proferida no MS 000410185.2000.4.03.6103, sendo que, em caso de dúvida fundada quanto à autenticidade das cópias, poderá a fiscalização solicitar documentos adicionais à recorrente para esclarecer a questão, inclusive seus livros fiscais ou comerciais, declarações ou demonstrativos.

2.4. Créditos apropriados em decorrência da devolução de mercadorias.

Documentação probatória idônea e suficiente a comprovar a saída e retorno dos produtos com registro em sistema equivalente e alternativo ao Livro de Controle e Produção do Estoque.

Alega a recorrente que:

(...)

Em face dessas alegações, é importante que a fiscalização esclareça se o sistema mencionado no recurso voluntário foi o mesmo disponibilizado por ocasião da

fiscalização no estabelecimento da recorrente, bem como manifeste-se conclusivamente acerca da possibilidade de o sistema retratado no recurso voluntário enquadrar-se no controle alternativo referido no art. 466 do RIPI/2010.

2.4.1. Saídas e retornos fictos em razão da redução da alíquota do IPI. Tratamento distinto dado por norma especial. Cumprimento no caso concreto.

Com relação à alegação de devoluções e saídas fictas em maio/2012, assim se pronunciou o julgador da DRJ:

(...)

Assim, solicita-se que a fiscalização analise se tais operações atenderiam ao disposto no Decreto nº 7.725/2012 e se a documentação acostada seria hábil a comprovar o direito ao crédito na devolução ficta, relativo ao IPI que incidiu na saída efetiva do veículo para a concessionária.

2.6. Decadência do direito à constituição do crédito tributário de 2011. Comprovação da realização de pagamentos parciais.

Rechaça a recorrente o argumento da DRJ de que não teria havido pagamentos parciais do imposto, como atestariam os documentos acostados: "(i) livro de registro e apuração do IPI relativo ao ano de 2011; e (ii) DARFs relativos ao IPI devido ao longo do ano de 2011 devidamente quitados (doc. 7 da impugnação)". Tal alegação também demanda análise pela fiscalização.

Assim, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, voto no sentido de determinar à DRF/Taubaté a realização de diligência para apurar o que se segue relativamente aos seguintes itens do recurso voluntário:

(2.1) Esclarecer se, efetivamente, devolveu à recorrente os documentos mencionados item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 27 e em que ocasião, manifestando-se acerca do conteúdo dessa documentação e de eventuais prejuízos à defesa que o atraso ou a não devolução dos documentos, caso tenham ocorrido, poderiam ter acarretado à recorrente no presente processo.

(2.2) Independentemente da questão do descumprimento de obrigações acessórias pela ora recorrente, analisar a documentação acostada aos autos e informar para quais das operações autuadas houve efetiva decisão no âmbito da Receita Federal que reconheceu o direito à isenção do IPI aos adquirentes dos veículos, ainda que posterior a saída desses do estabelecimento da recorrente, sendo que, na hipótese de dúvidas quanto a autenticidade dos documentos apresentados, deverão ser solicitados esclarecimentos junto às Unidades RFB que os emitiram. Na oportunidade, deverá também a fiscalização analisar a comprovação de eventuais vendas canceladas, conforme demonstrativo e notas fiscais apresentados pela autuada na impugnação (doc. 3) e sua repercussão no auto de infração.

(2.2.1) Analisar os documentos fiscais (doc. 02 do recurso) a fim de verificar a sua potencialidade para exonerar parcialmente a atuação pela correspondente exclusão do valor do ICMS da base de cálculo do IPI em face da isenção e, em caso afirmativo, em que medida.

(2.3) Analisar a documentação apresentada pela recorrente, ainda que não seja constituída por documentos originais (doc. 4), a fim de verificar sua habilidade para comprovar a origem ao direito creditório de IPI sobre descontos incondicionais decorrente da decisão proferida no MS 000410185.2000.4.03.6103, sendo que, em caso de dúvida fundada quanto à autenticidade das cópias, poderá a fiscalização solicitar

documentos adicionais à recorrente para esclarecer a questão, inclusive seus livros fiscais ou comerciais, declarações ou demonstrativos.

(2.4) Esclarecer se o sistema mencionado no recurso voluntário foi o mesmo disponibilizado por ocasião da fiscalização efetuada no estabelecimento da recorrente, bem como manifestar conclusivamente acerca da possibilidade de o sistema retratado no recurso voluntário enquadrar-se no controle alternativo referido no art. 466 do RIPI/20102.

(2.4.1) Analisar se as devoluções e saídas fictas ocorridas em maio/2012 atenderiam ao disposto no Decreto nº 7.725/2012 e se a documentação acostada seria hábil a comprovar o direito ao crédito na devolução ficta, relativo ao IPI que incidiu na saída efetiva do veículo para a concessionária.

(2.6) Analisar a existência de pagamentos parciais do imposto no livro de registro e apuração do IPI relativo ao ano de 2011 e nos DARFs relativos ao IPI devido ao longo do ano de 2011 (doc. 7 da impugnação).

A Unidade Preparadora (DRF Taubaté) cumpriu apenas parcialmente a diligência, razão pela qual o Colegiado, na sessão de 24/09/2019, decidiu novamente por converter o julgamento em diligência, para a complementação das informações prestadas, conforme a Resolução nº 3402-002.285 (fls. 30787/30797).

A determinação acima foi cumprida pela Autoridade Fiscal responsável, conforme consta do documento “INFORMAÇÃO FISCAL – DILIGÊNCIA 2”, anexado às fls. 30811/30820 e lavrado em 24/04/2020. Tendo sido cientificado desse documento, o contribuinte se manifestou em documento juntado às fls. 30998/31006, datado de 25/06/2020.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento apenas em parte.

### **I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – DA ALEGAÇÃO DE RETENÇÃO ILEGAL DA DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DAS ALEGAÇÕES DA RECORRENTE**

Alega o contribuinte, em seu Recurso Voluntário, que não teve condições de exercer adequadamente seu direito de defesa, tendo em vista que a Autoridade Fiscal reteve os documentos necessários ao seu exercício, caracterizando cerceamento do direito de defesa, *litteris*:

De um modo ou de outro, fato é que o particular auditado não pode ser tolhido do acesso a seus documentos fiscais, em versões originais ou cópias reprográficas. O cumprimento do dever de restituição é inafastável, pois sem isso o particular não pode conferir seus próprios arquivos e adotar as medidas cabíveis, compreendendo, quer o

pagamento da exigência, quer a sua contestação. Justamente por provocar prejuízo ao particular, é que o art. 35 da Lei 9.430/96 impõe que o agente fiscal devolva a documentação encerrada a auditoria fiscal.

Sucede que tal foi exatamente o que ocorreu no caso: a Fiscalização não restituiu os documentos da Recorrente que lhe haviam sido disponibilizados, no que estão compreendidas diversas autorizações da Receita Federal que comprovam o direito à isenção de IPI nas vendas a taxistas e portadores de deficiência física. Esse fato é comprovado a partir da leitura do Termo de Intimação Fiscal 27, no qual o Fiscal, após informar que devolveria a caixa com a documentação, determinou fosse desconsiderada essa informação:

(...)

Embora o Auditor-Fiscal tenha informado no termo subsequente que devolvia, naquele ato, uma caixa “contendo cópias de folhas de autenticação de autorizações de isenção de IPI/Táxi-Deficiente”, **permaneceu com ele justamente a documentação comprobatória das vendas cuja isenção fora contestada**. Tal situação foi confirmada inclusive pelo próprio Auditor, que informou que procederia à devolução do restante da documentação em 2017, o que não ocorreu até o momento.

A comprovar o exposto, vide mensagem enviada ao pelo auditor fiscal aos representantes da Recorrente, pela qual informou, em 12/01/2017, que procederia à devolução “no máximo, até terça que vem”, o que não foi feito (doc. 1).

Dos fatos narrados resulta patente o cerceamento de defesa da Recorrente, o que torna nulo o ato de lançamento, em vista do disposto no artigo 59, II, do Decreto n. 70.235/19727.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, face o manifesto cerceamento de defesa da Recorrente, deve ser determinado ao Auditor-Fiscal que devolva a documentação mencionada, ou cópia delas, para que, estando a Recorrente de posse da documentação, seja reaberto o prazo para apresentação de impugnação.

Em razão destas alegações, a diligência solicitada pelo CARF continha tópico específico para sua verificação pela Unidade Preparadora (DRF – Taubaté):

Alega a recorrente que a fiscalização não teria restituído alguns documentos que comprovariam o direito à isenção de IPI nas vendas a taxistas e portadores de deficiência física, o que se comprovaria a partir da leitura do Termo de Intimação Fiscal nº 27 (item 4). Nesse ponto é necessário que a fiscalização esclareça se, efetivamente, devolveu tais documentos à recorrente e em que ocasião, manifestando-se acerca do conteúdo dessa documentação e de eventuais prejuízos à defesa que o atraso ou a não devolução dos documentos, caso tenham ocorrido, poderiam ter acarretado à recorrente no presente processo.

**A Informação Fiscal trouxe a seguinte resposta a este item, *verbis*:**

Esta questão já foi esclarecida pela DRJ/Ribeirão Preto no Acórdão 14-66.260 – 2ª Turma da DRJ/POR, constante de fls. 1.993 a 2016 do presente processo:

*“No entanto, não há nos autos comprovação que referida “caixa” não tenha sido devolvida à contribuinte. O termo de fl. 1210, lavrado em 01/12/2016, relata o ato de devolução de “uma caixa de papelão contendo cópias de folhas de autenticação de autorizações de isenção de IPI/Táxi-Deficiente – atendimento de Intimação nº 27.””*

Inconformada com tal fato, a recorrente afirma em seu Recurso Voluntário, fls. 2.028 a 2.093, que não houve a devolução da documentação baseada em uma troca de mensagens eletrônicas entre o Sr. Paulo Bettini (fl.2.103) e o AFRFB que conduziu os trabalhos de auditoria, com a consequente lavratura do Auto de Infração objeto deste processo, Gustavo Medeiros Ferreira Gomes (fl. 2.102 e 2.103).

A

(...)

Uma simples e rápida leitura dessas mensagens leva a uma clara conclusão: **os documentos estão no estabelecimento fiscalizado (Taubaté)**, ou seja, em posse da recorrente.

Para dirimir qualquer vestígio de dúvida, quando da entrega do Termo de Início de Procedimento Fiscal – Diligência, estive na sala de arquivo do setor de Faturamento do estabelecimento fiscalizado em companhia da procuradora da empresa e pude ver que existem algumas caixas separadas de documentos que foram analisados durante a auditoria. Tais caixas contêm notas fiscais antigas e autorizações para a venda de veículos com isenção do IPI para taxistas e portadores de necessidades especiais. Elas estão em uma estante onde há um cartaz colado com o logotipo da empresa, onde está escrito “FATURAMENTO – TAUBATÉ - DOCUMENTOS FISCALIZAÇÃO FEDERAL”. Na tampa da caixa que contém as autorizações está colado um recado, com a letra do AFRFB responsável pela auditoria, com os dizeres: “DOCUMENTOS SOB FISCALIZAÇÃO FEDERAL – NÃO REMOVER DA CAIXA”.

Indaguei à procuradora, ainda, se o AFRFB que conduziu a auditoria **analisou** as notas fiscais antigas e **autorizações para a venda de veículos com isenção do IPI para taxistas e portadores de necessidades especiais nas dependências do estabelecimento**. A resposta foi **afirmativa** e ainda fui informado que, quando necessário, ele **solicitava cópia dos documentos e que não retirava os originais**.

A

Tais fatos estão descritos no Termo de Constatação 01 – Diligência (ANEXO D-02), assinado por mim e pela procuradora da empresa.

Ou seja, desde o trabalho de auditoria os documentos **não saíram do estabelecimento fiscalizado**. Simplesmente por serem as provas materiais da Representação Fiscal para Fins Penais feita pelo AFRFB que conduziu os trabalhos, tais documentos não deviam ser removidos do estabelecimento e deveriam manter-se apartados, não se juntando aos demais.

**Não vejo como o ocorrido pudesse trazer qualquer prejuízo à defesa da recorrente.**

### **Sobre este resultado da diligência, assim se manifestou o Recorrente:**

O primeiro ponto avaliado pela Informação Fiscal refere-se à alegação da Requerente de que documentos essenciais à sua defesa não lhe foram devolvidos após a fiscalização que culminou no lançamento de ofício em debate. Na tentativa de infirmar as razões expostas pela Requerente, a Informação Fiscal aponta que as caixas com documentos relacionados a esse item estavam no estabelecimento da Requerente sem nunca terem sido retiradas, a partir do que não se vislumbraria “como o ocorrido pudesse trazer qualquer prejuízo à recorrente”.

Entretanto, **olvidou-se a mesma Fiscalização de avaliar que ela mesma também constatou que as mesmas caixas de documentos haviam sido objeto de análise durante a auditoria fiscal e após a lavratura do auto de infração foi vedado o uso pela Requerente.** Isso porque, como reconhece o próprio termo de Informação Fiscal, consta delas “um recado, com a letra do AFRFB responsável pela auditoria, com os dizeres: ‘DOCUMENTOS SOB FISCALIZAÇÃO FEDERAL – NÃO REMOVER DA CAIXA’”.

Ora, **a proibição para o exame do material, estando ou não no estabelecimento, impede, na prática, que seja utilizado para avaliação e eventual instrução de defesa.** Do que decorre a inegável possibilidade de defesa, configurando o cerceamento do direito da Requerente alegado em Impugnação e Recurso.

A restrição à consulta e ao uso do material contradiz assim a conclusão da Informação Fiscal, no sentido de que inexistiria prejuízo à defesa da Requerente com a conduta adotada pela Equipe de Fiscalização da Receita Federal em Taubaté, na medida em que, ao contrário do apontado, por certo que ao tornar indisponível o acesso à documentação ela foi prejudicada na orientação e instrução de sua defesa.

**Não assiste razão ao Recorrente.** Com efeito, restou demonstrado que, ao contrário do que afirmava, a referida “caixa” contendo a documentação lhe foi restituída, tendo sido encontrada pelo Auditor-Fiscal responsável pela diligência dentro das dependências da empresa fiscalizada. O contribuinte, em sua manifestação, passa então a utilizar outro argumento: afirma que, apesar de estar com a “caixa”, nesta constava o “aviso” NÃO REMOVER DA CAIXA, o que impossibilitava sua utilização na preparação da defesa.

Tal argumento carece de razoabilidade. O aviso para não remover da caixa deve ser interpretado como uma proibição de que o material seja armazenado em local diverso, em arquivo morto ou algo semelhante, ou mesmo encaminhado para algum escritório de contabilidade ou de advocacia. Não é crível imaginar que o material estando dentro da empresa, sendo necessário à preparação da defesa (como realmente é), não pudesse ser retirado para ao menos ser consultado ou fotocopiado, sendo em seguida devolvido. A preocupação da Autoridade Fiscal é nitidamente alertar o contribuinte sobre a necessidade de conservação do material para uma eventual necessidade de consulta aos documentos originais.

Observe-se que não há amparo legal para que o Auditor-Fiscal impeça a consulta aos documentos pelo próprio contribuinte. Quisesse ter retido os originais, teria lavrado Termo de Retenção **e deixado cópias com o contribuinte.** É o que determina o Decreto 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI):

#### **Retenção de Livros e Documentos**

Art. 513. Os livros e documentos poderão ser examinados fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em que se especifiquem a quantidade, espécie, natureza e condições dos livros e documentos retidos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 35, Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º).

§ 1º Constituindo os livros ou documentos prova da prática de ilícito penal ou tributário, **os originais retidos não serão devolvidos, extraindo-se cópia para entrega ao interessado** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 35, § 1º).

§ 2º **Excetuado o disposto no § 1º, devem ser devolvidos os originais dos documentos retidos para exame,** mediante recibo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 35, § 2º).

### **Lacração de Arquivos e Documentos**

Art. 514. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que presidir e executar os procedimentos fiscais **poderá promover a lacração de móveis, caixas, cofres ou depósitos onde se encontram arquivos e documentos**, toda vez que ficar caracterizada a resistência ou o embaraço à fiscalização, ou, ainda, quando as circunstâncias ou a quantidade de documentos não permitirem sua identificação e conferência no local ou no momento em que foram encontrados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 36, Lei nº 10.593 de 2002, art. 6º, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º).

Parágrafo único. O sujeito passivo e demais responsáveis serão previamente notificados para acompanharem o procedimento de rompimento do lacre e identificação dos elementos de interesse da fiscalização (Lei nº 9.430, de 1996, art. 36, parágrafo único).

Como se depreende da diligência, a caixa não estava lacrada, fato que impossibilitaria o exame do seu conteúdo sem o prévio rompimento do lacre, conforme procedimento descrito no art. 514. Além disso, quando o Auditor-Fiscal entende que aqueles documentos devem ser retidos por se constituírem em prova de ilícito, os originais não devem ser devolvidos, extraindo-se cópia para o contribuinte, nos termos do art. 513. Como não foi este o procedimento da Fiscalização, os originais devem ser devolvidos sem ressalvas quanto à sua utilização para a defesa.

Mesmo que se pudesse crer como razoável o receio do contribuinte em utilizar os documentos da caixa para preparar sua defesa, observo que não houve por parte deste o mínimo esforço em tentar resolver a situação. Poderia ter encaminhado ofício à DRF – Taubaté solicitando permissão para sua utilização, mas não o fez. Preferiu simplesmente alegar a nulidade de todo o procedimento porque não poderia acessar os documentos, ao invés de envidar esforços para sanar eventuais dúvidas quanto ao aviso apostado nas caixas.

Por fim, observo que o próprio contribuinte transfere para a Fiscalização o ônus de se valer destes documentos para o esclarecimento dos fatos, ao solicitar uma diligência/perícia para reanálise dos documentos, fato inclusive bastante questionado pela Unidade Preparadora. De qualquer sorte, a diligência foi realizada e sobre ela o contribuinte se manifestou, alegando que o resultado desta comprova quase a totalidade de suas alegações, e justificando as irregularidades apontadas. Sendo um pedido do próprio contribuinte, me parece contraditório que permaneça a alegação de nulidade da autuação, uma vez que o procedimento solicitado pela defesa foi realizado a contento.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade do Auto de Infração.

## **II – DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA**

Alega o Recorrente que, uma vez visto inexistir fraude no caso concreto, deve-se reconhecer a decadência do crédito tributário, na medida em que aplicável ao caso o art. 150, parágrafo 4º, do CTN. Afirma que, como as autuações em exame têm por objeto os anos-calendário de 2011 a 2015, e tendo sido intimado da lavratura dos Autos de Infração em 23/12/2016, estariam decaídos os supostos fatos geradores de IPI ocorridos até 23/12/2011.

Contudo, para que se possa proferir uma decisão, faz-se necessário, inicialmente, verificar a ocorrência ou não de fraude, o que será feito nos tópicos seguintes. Sendo assim, a decisão sobre este pedido do contribuinte se dará ao final deste voto.

### **III – DA ALEGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES EXIGIDAS PARA A ISENÇÃO DE IPI NA VENDA DE VEÍCULOS A TAXISTAS E PORTADORES DE DEFICIÊNCIA FÍSICA**

Alega o Recorrente que as exigências efetuadas pela Receita Federal não possuem embasamento legal, *verbis*:

A Secretaria da Receita Federal, a pretexto de regulamentar a Lei 8.989/95, nos termos do art. 3º do diploma legal, editou as Instruções Normativas 987/2009 e 988/2009.

Dentre diversas disposições regulamentares, prescreveu que: “*O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial só poderá dar saída aos veículos com isenção depois de verificada a integridade e autenticidade da autorização emitida em conformidade com o disposto no art. 5º, em nome do beneficiário*” (art. 7º da IN 987/09 e 6º da IN 988/09).

Dessa forma, a Receita Federal, para aplicação da isenção em questão, passou a exigir que, além de o adquirente do automóvel preencher as condições veiculadas na Lei 8.989/95, deveria o estabelecimento industrial que efetuou a venda do automóvel verificar a integridade e autenticidade da autorização emitida pela Receita Federal.

Sem isso, no entender da Administração Tributária, não estariam cumpridas as condições para a isenção.

A autoridade lançadora, fundamentada nesse entendimento (e levando-o às últimas consequências), autuou a Recorrente para exigir o imposto sobre todas as operações de venda de automóveis a beneficiados pela isenção que, por alguma razão, não estivessem acompanhadas da autorização emitida pela Receita Federal, ou que as mesmas contivessem, no entender da Fiscalização, alguma espécie de vício, ainda que as vendas comprovadamente tivessem sido realizadas a pessoas contempladas pela isenção da Lei 8.989/95. Assim, para exigir o IPI da Recorrente, a Fiscalização considerou que os automóveis comercializados, na realidade, teriam tido como adquirente pessoa outra que não um taxista ou deficiente.

**A conclusão encerrada pela autoridade, entretanto, é por toda ilegítima, posto que fundada em restrição que não consta da lei.** Com efeito, é inquestionável que somente a lei pode conferir e disciplinar os pressupostos à fruição de desoneração fiscal (CF, arts. 5º, caput, 150, I e 150, § 6º / CTN, arts. 97, VI e 176). Assim, **ao exigir o imposto da Recorrente unicamente por não terem sido apresentadas as autorizações “nos conformes”, a Fiscalização desvia do comando normativo, impondo cobrança ilegal.**

(...)

Portanto, para fins da desoneração do IPI em questão, é relevante que a venda tenha como destinatário, efetivamente, um taxista que utilizará o automóvel como meio de trabalho ou mesmo um portador de deficiência. Sendo tal fato incontroverso, é vedada a exigência do imposto (obrigação principal), sob pena de se privilegiar a forma em prejuízo do direito. Mesmo porque, como demonstrado, não prospera a alegação da DRJ de que o “*o reconhecimento formal do direito ao benefício pelo fisco representa um dos*

*requisitos da Lei n.º 8.989/95” (fl. 10). O alegado vício formal, no limite, pode resultar em exigência da obrigação acessória, mas nunca do tributo.*

### **Passo a decidir.**

O art. 3º da Lei n.º 8.989/95 dispõe o seguinte:

Art. 3º A isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, **mediante prévia verificação** de que o adquirente preenche os requisitos previstos nesta lei.

Para proceder à verificação acima determinada pela lei, a Receita Federal estabeleceu a necessidade de apresentar formulário de requerimento, nos termos das Instruções Normativas n.º 987/2009 (para veículo destinado ao transporte autônomo de passageiros (táxi)) e 988/2009 (pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas), vigentes à época:

#### **Instrução Normativa n.º 987/2009**

#### **DOS REQUISITOS PARA HABILITAÇÃO AO BENEFÍCIO**

Art. 4º Para habilitar-se à fruição da isenção, o interessado deverá apresentar à unidade da RFB, da jurisdição do local onde o taxista exerce essa atividade, formulário de requerimento, em 2 (duas) vias, conforme modelo constante do Anexo III, dirigido ao Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou ao Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat).

§ 1º O motorista profissional autônomo deverá apresentar, na data do requerimento:

I - Declaração de Disponibilidade Financeira ou Patrimonial, na forma do Anexo II, compatível com o valor do veículo a ser adquirido; e

II - cópia da Carteira Nacional de Habilitação (CNH) em que conste a informação de que exerce atividade remunerada ao veículo (art. 147 da Lei n.º 9.503, de 23 de setembro de 1997, que instituiu o Código de Trânsito Brasileiro);

III - declaração fornecida pelo órgão do poder público concedente (art. 135 da Lei n.º 9.503, de 1997), comprobatória de que:

a) exerce, em veículo de sua propriedade, a atividade de condutor autônomo de passageiros, na categoria de aluguel (táxi); ou

b) é titular de autorização, permissão ou concessão para exploração do serviço de transporte individual de passageiros (táxi), não estando no exercício da atividade em virtude de destruição completa, furto ou roubo do veículo.

(...)

#### **DA CONCESSÃO**

Art. 5º O Delegado da DRF ou da Derat, se deferido o pleito, emitirá, em três vias, autorização para que o interessado adquira o veículo com isenção do IPI, na forma do Anexo VII, VIII, ou IX, conforme o caso, sendo que as duas primeiras vias ser-lhe-ão entregues, mediante recibo apostado na terceira via, a qual ficará no processo.

§ 1º Os originais das duas vias referidas no caput serão entregues pelo interessado ao distribuidor autorizado, com a seguinte destinação:

I - a 1ª (primeira) via será remetida pelo distribuidor autorizado ao estabelecimento industrial ou equiparado a industrial; e

II - a 2ª (segunda) via permanecerá em poder do distribuidor.

§ 2º O prazo de validade da autorização referida no caput será de 180 (cento e oitenta) dias contados da sua emissão.

§ 3º Na hipótese de não-utilização da autorização no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, poderá ser formalizado novo pedido pelo interessado.

§ 4º Havendo novo pedido, a autoridade de que trata o parágrafo único do art. 1º poderá, a seu juízo, aproveitar os documentos já entregues à RFB.

§ 5º O beneficiário da isenção deverá enviar à DRF ou à Derat:

I - cópia da Nota Fiscal relativa à aquisição do veículo até o último dia do mês seguinte ao da sua emissão, ou

II - as duas vias originais da autorização, no caso de não utilização das mesmas, no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir do fim do prazo de validade da autorização.

§ 6º A cópia da Nota Fiscal ou as duas vias da autorização referidas no § 5º serão anexadas ao processo, que será arquivado somente após este procedimento.

§ 7º A falta de apresentação dos documentos de que trata o § 5º ensejará a aplicação da multa por falta de cumprimento de obrigação acessória prevista na forma dos arts. 508 e 509 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi/2002).

Examinando o texto da IN nº 987/2009, **não verifico que esta tenha extrapolado a função determinada pela lei** ao estabelecer a obrigatoriedade de apresentação de formulário e de documentos adicionais para verificar se o adquirente preenche os requisitos legais, bem como a estipulação de prazos. O próprio Código Tributário Nacional prevê a necessidade de que os contribuintes sigam as determinações contidas em atos infralegais:

#### **Disposição Preliminar**

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

(...)

#### **Normas Complementares**

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Ainda neste tópico, o Recorrente prossegue com outros argumentos, *litteris*:

Na esteira do exposto, é certo que todos os veículos vendidos pela Recorrente foram efetivamente destinados a taxistas ou portadores de deficiência, fato que não foi refutado no Relatório Fiscal. A par das elucubrações constantes da peça fiscal, que em nada contribuem ao deslinde do feito, senão para confundir o julgador, **não foi apresentado qualquer elemento do qual se pudesse inferir ter havido a venda dos automóveis a pessoas não intituladas à isenção fiscal de IPI.**

Como se lê da peça fiscal, **a acusação é toda ela pautada na alegação de que a Recorrente não possuía as autorizações para aplicação da isenção ou, se as tinha, não eram válidas, seja porque eram cópias, seja porque não continham assinatura ou estavam com prazo expirado.** Não há uma linha sequer no Relatório Fiscal que corrobore conclusão de que a Recorrente teria vendido os automóveis a sujeitos outros que não os contemplados pela desoneração.

(...)

A recusa da Fiscalização em aceitar parte delas, aliás, é injustificada. Isso porque, se mesmo quando a autorização original emitida pela Receita Federal não estava de posse da Recorrente, ou, no entender fiscal, havia algum vício no documento, ainda sim era possível verificar de modo cabal que as condições previstas na Lei 8.989/95 eram atendidas no caso concreto. Dessa forma, devem os comprovantes já acostados aos autos serem aceitos.

Nesse contexto, em primeiro, deve ser refutada a negativa injustificada de desconsiderar as autorizações apresentadas em cópia, as quais devidamente comprovavam o direito à isenção. Para que agisse assim, deveria a autoridade ter declinado a razão pela qual as cópias eram imprestáveis à comprovação da condição dos adquirentes dos automóveis. Isso, no entanto, não foi feito, o que resultou em exigência indevida de IPI, uma vez que os adquirentes dos imóveis eram efetivamente titulares do direito à isenção.

(...)

A comprovação do atendimento às condições legais da isenção também se dá nos casos em que as autorizações foram emitidas pela SRFB e devidamente assinadas pelo agente competente, mas não houve a aposição da data da assinatura (fls. 763 a 774). Como a Recorrente contou a vigência das autorizações a partir da data mais “antiga” possível que aparecia no documento, era fora de dúvida que as autorizações eram válidas e vigentes naquela época, e, mais ainda, que a previsão da Lei 8.989/95 era atendida.

Nesse sentido, devem ser rechaçadas as alegações fiscais de que deveria a Recorrente ter se recusado a receber os documentos nesses termos. Como mencionado, era possível verificar com segurança que os documentos eram válidos, mas, mesmo que isso não fosse possível, não é a Recorrente que deve ser apenada por desídia das próprias autoridades administrativas. É evidente que não cabe ao particular fazer o controle dos atos administrativos emitidos pela Administração, em especial aqueles da Administração Tributária.

Há outras situações mencionadas no Relatório Fiscal que também são facilmente identificadas como sendo vendas a taxistas ou portadores de deficiência física. Esse é o caso das autorizações que foram subscritas por auditores-fiscais, mas não pelo delegado da Receita Federal competente (fls. 718-729), e também as autorizações que não foram autenticadas de acordo com o sistema de assinatura digital da Receita Federal. Em ambas as situações, a despeito de inobservância formal por parte da própria Receita

Federal, há a certeza de que as condições legais para a isenção eram cumpridas. Mesmo porque já havia o reconhecimento do direito à isenção por autoridade administrativa, visto as autenticações terem sido subscritas pelos auditores-fiscais, responsáveis pela análise do pleito.

Novamente, ainda que a Recorrente estivesse de posse de via da autorização destinada a outro (por exemplo, ao distribuidor), como é o caso das autorizações destacadas em fls. 835 e 867 a 910, essa situação não resulta em desatendimento às condições previstas em lei para fruição da isenção. Ao contrário. A manutenção da autorização emitida pela Receita Federal, ainda que destinada a terceiro, comprova de modo cabal que os adquirentes dos imóveis eram pessoas subjetivamente contempladas pela desoneração.

Já no que se refere às autorizações destacadas no Relatório Fiscal como tendo sido aceitas após o vencimento de validade das mesmas, registre-se que tal fato, por si só, não leva à conclusão automática de que os adquirentes dos imóveis não cumpriam as condições legais da isenção. Até porque, a grande maioria das vendas tidas como feitas com autorização “expirada” foi realizada após 1 ou 2 dias do vencimento, justamente quando o vencimento se dava em um final de semana. Prova disso são as vendas realizadas aos Srs. Carlos Alberto dos Santos (autorização com vencimento em 05/02/2011, sábado, e venda efetuada em 07/02/2011, segunda-feira) e Marli Efigenia Pedrosa (autorização com vencimento em 20/02/2011, domingo, e venda efetuada em 22/02/2011, terça-feira), conforme destacado no anexo 68 do AIIM.

Por fim, registre-se que há casos ainda de vendas que foram canceladas, conforme demonstrativo e notas fiscais apresentados (doc. 3 da impugnação). Enquanto alguns dos automóveis objeto das vendas canceladas foram destinados a também adquirentes beneficiados pela isenção da Lei 8.989/95, outros foram objeto de saída posterior com o débito do imposto, como é o caso da venda cancelada ao Sr. José Airton Reis, cujo automóvel vendido (Voyage 1.6) foi posteriormente destinado à Guará Motor S/A e devidamente oferecido à tributação.

Nesses casos, evidentemente, sequer houve a aplicação da isenção em questão. A Fiscalização, contudo, compreendeu em sua exigência essas “vendas”, independentemente de terem sido canceladas (!). Nada mais a evidenciar a ilegitimidade do trabalho fiscal.

A despeito da análise minuciosa de cada suposta irregularidade levada a efeito pela Recorrente, a DRJ se limitou a afirmar que: “Tendo sido constatada a falta de destaque do IPI, pela falta de autorização prévia ou em desacordo com as normas e requisitos aos quais estava condicionado o benefício fiscal, já fica caracterizado o correto procedimento da fiscalização de efetuar o lançamento do imposto.” (fl. 11). Não houve uma linha sequer destinada ao exame do caso concreto. Nada foi dito sobre a comprovação realizada pela Recorrente de que as vendas foram realizadas a pessoas que faziam jus à isenção, tampouco sobre a pretensão do Fiscal de exigir tributo sobre vendas canceladas ou amparadas em documentos com (supostas) falhas incorridas pela própria Receita Federal.

A falta de contestação no ponto, seja pela Fiscalização, seja pela DRJ, só revela a ausência de fundamento da exigência em questão. Resta inequívoco que a condição para aplicação da isenção de que se cuida (venda a taxistas e portadores de deficiência) foi atendida no caso concreto.

(...)

No caso concreto, verifica-se algo semelhante. Não houve saída a taxistas sem que a Recorrente estivesse de posse da autorização prévia da Receita Federal. Vale dizer, as vendas, que equivalem às saídas jurídicas, se deram apenas após o interessado obter e entregar à Recorrente as autorizações para aplicar a isenção. Disso decorre que não

houve a transferência do domínio dos veículos e, nesses termos, a saída do produto, sem o cumprimento da condição exigida pela legislação.

A saída do veículo da Recorrente ao concessionário antes do recebimento da autorização de isenção do taxista foi o critério adotado pela Fiscalização para concluir pela prática do fato gerador com inobservância da isenção. Tal, porém, não se verifica.

Em virtude das alegações acima transcritas, a diligência solicitada pelo CARF continha, dentre outros, o seguinte quesito:

a) Independentemente da questão do descumprimento de obrigações acessórias pela ora recorrente, analisar a documentação acostada aos autos e informar para quais das operações autuadas houve efetiva decisão no âmbito da Receita Federal que reconheceu o direito à isenção do IPI aos adquirentes dos veículos, ainda que posterior a saída desses do estabelecimento da recorrente, sendo que, na hipótese de dúvidas quanto a autenticidade dos documentos apresentados, deverão ser solicitados esclarecimentos junto às Unidades RFB que os emitiram.

A resposta da Autoridade Fiscal trouxe as seguintes informações:

Em nenhum momento o colega que presidiu a fiscalização e assinou o Auto de Infração, que hoje se encontra aposentado, questionou se a pessoa física adquirente do veículo tinha o direito subjetivo à isenção. Esse não foi o objeto da autuação.

Outro ponto, a que não me referi na informação anterior, é o volume de processos a serem analisados, no mínimo 3.766, os quais, em sua imensa maioria, não se encontram mais nas unidades da RFB e sim em Arquivo Geral. Sem contar, ainda, que grande número são processos em papel, não digitalizados, não constando do sistema e-processo, o que prejudica em muito a análise.

Então, buscando minimamente atender ao solicitado pela Resolução em tela, adotei os seguintes procedimentos:

1. Obtenção no sistema COMPROT o(s) número(s) do(s) processo(s) cadastrado(s) para cada contribuinte beneficiário das saídas isentas em questão;
2. Confronto do número do processo indicado em cada Nota Fiscal Eletrônica (NFe) com o processo cadastrado no COMPROT para o beneficiário;
3. Verificação, no caso dos processos digitais ou digitalizados, no sistema e-processo, em cada processo, se houve a expedição da autorização de isenção, sua data e se o beneficiário apresentou a Nota Fiscal de aquisição.
4. Realização da análise dos dados obtidos.

Realizei todo esse trabalho individualmente posto que, infelizmente, **a situação de pessoal na RFB, em especial na unidade em que atuo, não permite que tenhamos apoio**. Tal esforço tomou mais de um mês de dedicação quase que exclusiva.

E tudo isso para suprir uma falha da reclamante, ou seja, apresentar as vias originais das autorizações de saída com isenção do IPI.

Da análise de toda essa documentação resultaram os seguintes cenários:

**I – Processos arquivados em papel com o registro no COMPROT igual ao número do processo informado na NFe.**

São 1.045 processos de pedido de isenção do IPI, em papel, arquivados tanto nos arquivos gerais das SAMF e GRA (696) quanto nas diversas unidades (349). Nesses

processos, com acesso bastante difícil, a única verificação que pode ser feita, no momento, é a checagem do número do processo indicado no quadro “Informações Adicionais” das NFe com o número do processo cadastrado no sistema COMPROT. Não há, nesses casos, como garantir em 100% que houve a emissão da autorização, nem sua data.

A opção por não serem feitas outras verificações nesses processos é que seus desarquivamentos levariam um tempo muito grande, o que acarretaria uma demora excessiva na conclusão desta análise.

Alguns processos em papel, que não estão relacionados entre esses 1.045, puderam ter uma verificação indireta pelo fato de não haver indicação do número do processo na NFe ou pelo fato do adquirente ter outras solicitações de isenções em períodos posteriores com processos digitais.

A indicação do número do processo administrativo de isenção do IPI deve constar do corpo das NFe, conforme determina o §2º, artigo 7º, da Instrução Normativa RFB nº 987/2009 e posteriores alterações.

Essas 1.045 saídas estão relacionadas no ANEXO D2 – 01.

## **II – Processos digitais com o registro no COMPROT igual ao número do processo informado na NFe, com a autorização e a cópia da NFe.**

Neste cenário temos 934 saídas que estão relacionadas no ANEXO D2 – 02.

Nesses processos puderam ser verificados a existência de autorização, sua data de emissão e utilização dentro do prazo previsto em IN e a apresentação da cópia da nota fiscal de aquisição, que era obrigatória por força do §5º, artigo 5º, Instrução Normativa RFB nº 987/2009, até a data de sua revogação pela Instrução Normativa RFB nº 1.368/2013, 26/07/2013.

## **III – Processos digitais com o registro no COMPROT igual ao número do processo informado na NFe, com a autorização e sem a cópia da NFe.**

Neste cenário temos 1.562 saídas que estão relacionadas no ANEXO D2 – 03.

Nesses processos puderam ser realizadas as mesmas verificações do cenário anterior, exceto quanto à cópia da NFe.

## **IV – Saídas de veículos sem a autorização de isenção do IPI.**

Neste cenário temos 4 saídas que estão relacionadas no ANEXO D2 – 04.

Nos processos indicados nas NFe, que possuem o mesmo número cadastrado no sistema COMPROT, não constam as autorizações de isenção do IPI.

Os despachos desses processos se encontram no ANEXO D2 – 05.

## **V – Saídas em que a autorização de isenção do IPI com o prazo de validade expirado.**

Neste cenário temos 82 saídas que estão relacionadas no ANEXO D2 – 06.

Para não restarem dúvidas foram desconsideradas as saídas ocorridas nas segundas-feiras e com o interregno entre a data da autorização e a data da saída iguais a 181 e 182 dias.

Vale ressaltar que as autorizações emitidas a partir de 16/03/2015 tiveram os prazos de validade de 270 dias a partir de sua assinatura, ao invés de 180 dias de sua emissão, que

era o prazo de validade até então, por força da alteração do § 2º, artigo 5º da Instrução Normativa RFB nº 987/2009, feito pelo artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.554/2015, de 16/03/2015.

**VI – Saídas em que a autorização de isenção do IPI foi devolvida pelo adquirente ou inutilizada.**

Neste cenário temos 17 saídas que estão relacionadas no ANEXO D2 – 07.

Nesses casos a autorização consta do processo cujo número é indicado na NFe. Esse fato é demonstrado em uma nova solicitação que o comprador faz à RFB através de outro processo.

O detalhe é que nesses casos, exceto um (CPF 081.970.487-38), a data de saída da NFe é anterior à concessão da nova autorização.

**VII – Saídas em que a cópia da Nota Fiscal apresentada pelo adquirente no processo de autorização é diferente da NFe emitida pela reclamante.**

Neste cenário temos 11 saídas que estão relacionadas no ANEXO D2 – 08.

Nesses casos a cópia da nota fiscal de aquisição que o comprador apresentou no processo de solicitação de autorização para saída com isenção do IPI é diferente da NFe emitida pela reclamante e constante da autuação. Há, inclusive, um caso em que a cópia da nota fiscal é de outro fabricante de veículos.

As cópias de tais notas fiscais estão no ANEXO D2 – 09.

**VIII – Saídas em que o processo indicado na NFe diverge do número do processo cadastrado no COMPROT, falta da indicação do processo na NFe ou adquirente não possui processo cadastrado no COMPROT.**

Neste cenário temos 36 saídas que estão relacionadas no ANEXO D2 – 10.

Como já descrito acima, a indicação do número do processo administrativo de isenção do IPI deve constar do corpo das NFe, conforme determina o §2º, artigo 7º, da Instrução Normativa RFB nº 987/2009 e posteriores alterações.

Nesses casos os números dos processos indicados na NFe divergem do número do processo cadastrado no sistema COMPROT ou há a falta da indicação do número do processo ou, ainda, os adquirentes não possuem processo cadastrado no sistema COMPROT, situação que nos permite afirmar que não há a autorização para a isenção do IPI.

**IX – Mais de uma saída para o mesmo adquirente em período inferior a dois anos e o mesmo número de chassi constante das NFe de saída.**

Neste cenário temos 35 saídas que estão relacionadas no ANEXO D2 – 11.

Nesses casos há a emissão de mais de uma NFe de saída para o mesmo adquirente, duas ou até três, em prazo inferior a dois anos e com o mesmo número de chassi indicado nas NFe do adquirente.

Foram desconsideradas as saídas relativas às notas fiscais: de nº 666.752 e 666.774, ambas de 02/08/2011, uma vez que houve emissão de duas notas fiscais referentes ao o mesmo veículo e adquirente, na mesma data; as de nº 666.765 e 666.897, respectivamente, parecendo não ter ocorrido a saída do veículo, conforme já relatado na INFORMAÇÃO FISCAL DE DILIGÊNCIA, fls. 23.405 a 23.424.

**X – Mais de uma saída para o mesmo adquirente em período inferior a dois anos e o números de chassis diferentes nas NFe de saída.**

Neste cenário temos 39 saídas que estão relacionadas no ANEXO D2 – 12.

Nesses casos há a emissão de mais de uma NFe de saída para o mesmo adquirente, duas ou até três, com o prazo inferior a dois anos e com os números de chassis diferentes nas NFe do adquirente.

Obs.: Em todas as tabelas citadas acima temos duas colunas de IPI: IPI Lançado no AI, que é o valor do IPI constante do Auto de Infração e IPI Retificado, que é o valor do IPI calculado conforme consta do item 2.2.1 da INFORMAÇÃO FISCAL DE DILIGÊNCIA, fls. 23.405 a 23.424.

**Passo a decidir.**

**1) Processos arquivados em papel com o registro no COMPROT igual ao número do processo informado na NFe**

Conforme relatado na diligência, nesses processos, pelo fato “*do acesso ser bastante difícil*”, a única verificação feita foi a checagem do número do processo indicado nas NFe com o número do processo cadastrado no sistema COMPROT. O Auditor-Fiscal responsável afirmou que “*Não há, nesses casos, como garantir em 100% que houve a emissão da autorização, nem sua data*”.

Vejamos o que consta da IN RFB nº 987/2009:

**DA CONCESSÃO**

Art. 5º O Delegado da DRF ou da Derat, se deferido o pleito, emitirá, **em três vias**, autorização para que o interessado adquira o veículo com isenção do IPI, na forma do Anexo VII, VIII, ou IX, conforme o caso, sendo que as duas primeiras vias ser-lhe-ão entregues, mediante recibo aposto **na terceira via, a qual ficará no processo**.

§ 1º Os originais das duas vias referidas no caput serão entregues pelo interessado ao distribuidor autorizado, com a seguinte destinação:

I - a 1ª (primeira) via será remetida pelo distribuidor autorizado ao estabelecimento industrial ou equiparado a industrial; e

II - a 2ª (segunda) via permanecerá em poder do distribuidor.

§ 2º O prazo de validade da autorização referida no caput será de 180 (cento e oitenta) dias contados da sua emissão.

§ 3º Na hipótese de não-utilização da autorização no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, poderá ser formalizado novo pedido pelo interessado.

§ 4º Havendo novo pedido, a autoridade de que trata o parágrafo único do art. 1º poderá, a seu juízo, aproveitar os documentos já entregues à RFB.

§ 5º O beneficiário da isenção deverá enviar à DRF ou à Derat:

I - cópia da Nota Fiscal relativa à aquisição do veículo até o último dia do mês seguinte ao da sua emissão, ou

II - as duas vias originais da autorização, no caso de não utilização das mesmas, no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir do fim do prazo de validade da autorização.

§ 6º A cópia da Nota Fiscal ou as duas vias da autorização referidas no § 5º serão anexadas ao processo, que será arquivado somente após este procedimento.

**§ 7º A falta de apresentação dos documentos de que trata o § 5º ensejará a aplicação da multa por falta de cumprimento de obrigação acessória** prevista na forma dos arts. 508 e 509 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi/2002).

Como se verifica da legislação, em todos os processos arquivados na Receita Federal há uma via da autorização. Da mesma forma, há uma via em posse dos distribuidores (concessionárias), que poderiam ser circularizados com intimação para apresentarem a sua via respectiva. Logo, não é verdadeira a afirmação de que não havia “*como garantir em 100% que houve a emissão da autorização, nem sua data*”.

Ao que se apresenta, me parece que, em razão do relativo “esforço” que seria necessário para conferir todas essas autorizações, a Fiscalização original, bem como a diligência posterior, optaram pelo caminho “mais fácil” de considerar como não cumpridos os requisitos exigidos para fruição da isenção fiscal. Analisando ambos os procedimentos fiscais, observa-se que a única razão apresentada para se chegar a tal conclusão foi a “dificuldade para conferir as autorizações em todos os processos”.

Ressalto também que o próprio Auditor-Fiscal responsável pela diligência destacou que “*Em nenhum momento o colega que presidiu a fiscalização e assinou o Auto de Infração, que hoje se encontra aposentado, questionou se a pessoa física adquirente do veículo tinha o direito subjetivo à isenção. Esse não foi o objeto da autuação*”. Este, sim, seria um fundamento suficiente para cobrar tributos que tivessem sido indevidamente isentos: a comprovação de que o adquirente do veículo não preenchia os requisitos legais para a fruição do benefício. Tal comprovação, contudo, sequer foi tentada.

Além disso, mesmo superando a questão da efetiva possibilidade de verificação das autorizações, temos que, da mesma forma como a Autoridade Fiscal destaca não ser possível “*garantir em 100% que houve a emissão da autorização, nem sua data*”, também não é possível garantir que tal autorização não existia. Existindo dúvida relevante, é de analisar a quem incumbia o ônus probatório, nos termos do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Se o Fisco alega ter o direito a cobrar o imposto que teria sido indevidamente isento, é deste o ônus de comprovar suas afirmações, não sendo possível se livrar desse encargo com alegações de “escassez de pessoal de apoio”. Deveria a Fiscalização melhor se programar, talvez fiscalizando apenas 1 ano-calendário, inicialmente, e não quatro, como no presente caso, ou realizar o procedimento designando mais de 1 (um) Auditor-Fiscal para a tarefa.

Além disso, fazendo uma ponderação de indícios, o fato concreto é que existem as NFe com a indicação do respectivo processo administrativo que autoriza a isenção, e que o Auditor-Fiscal responsável pela diligência confirmou, através do sistema COMPROT, que tais processos realmente existem, são referentes a isenções de IPI, e que estão arquivados na Receita

Federal. Nesse contexto, considerando que a Autoridade Tributária não se dispôs a desarquivar esses processos “em papel” e analisar as autorizações neles contidas, entendo que os indícios apurados pesam em favor do autuado.

Tal situação já havia sido verificada em julgamentos anteriores da mesma matéria e do mesmo contribuinte, para outros períodos de apuração, em precedentes que trago à colação:

**Acórdão nº 3401-004.377, Sessão de 01/02/2018:**

Ementa: IPI. ISENÇÃO. TÁXIS. CARÊNCIA PROBATÓRIA. Improcedente o lançamento quando a fiscalização opta por um caminho procedimentalmente fácil, mas juridicamente tormentoso, de contentar-se com a deficiente guarda de documentos pela autuada (ou a falta de zelo desta na checagem de validade de autorizações emitidas pela RFB), para penalizá-la por descumprimento de isenção, sem respaldo normativo e probatório específico.

(...)

**VOTO**

(...)

Tendo a DRJ acolhido os argumentos de defesa no que se refere à inclusão de ICMS isento na base de cálculo do IPI, cabe aqui analisar os temas que restam contenciosos: a venda de táxis com isenção sem documentos exigidos pelas normas da RFB, ou amparadas em autorizações sem validade.

(...)

A fiscalização da RFB, de forma cômoda, intima o recebedor de terceira mão do documento (fornecedor), e não o de segunda mão (distribuidoras), ou de primeira (beneficiário) a apresentar uma autorização **que, frise-se, ela própria emitiu**. E, diante da não localização dos documentos pelo recebedor de terceira mão, ou do caráter ilegível de outros documentos, cobra os tributos sem checar se restou cumprida de fato a isenção, ou seja, se a RFB efetivamente autorizou a isenção (art. 3º da Lei nº 8.989/1995) e se o veículo foi destinado a taxista (art. 1º da mesma lei).

Se já é questionável, seja sob o ponto de vista jurídico ou mesmo lógico, a RFB exigir de empresas documentos emitidos por ela própria, mais avesso à lógica e ao direito ainda é atribuir sem fundamento legal consequência tributária específica ao eventual descumprimento de tal obrigação.

(...)

Parece a fiscalização ter optado por um caminho procedimentalmente fácil, mas juridicamente tormentoso, de contentar-se com a deficiente guarda de documentos pela autuada (ou a falta de zelo desta na checagem de validade de autorizações emitidas pela RFB), para penalizá-la por descumprimento de isenção, em desacordo com as normas de regência, exigindo os tributos devidos de pessoa distinta do beneficiário, sem respaldo normativo e probatório.

E não pode este julgador, por não se revestir da condição de lançador, reenquadrar a fundamentação da autuação, aplicando penalidade diversa, ainda que a entenda cabível.

Assim, tenho que, de fato, os elementos apresentados na autuação são insuficientes para a exigência de tributos da autuada, por eventual descumprimento das normas de regência (digo eventual porque a fiscalização não relata um só caso

em que tenha sido efetivamente descumprido requisito do artigo 1º ou 3º da Lei de regência, **e os descumprimentos da norma infralegal possuem tratamento específico estabelecido nela própria**).

(...)

Em adição, esclareço que, na votação, conforme registrado em Ata, a maioria do colegiado concordou com os argumentos relativos a carência probatória por parte do fisco, suficientes para afastar o lançamento, e que apenas o Conselheiro Renato Vieira de Ávila endossou os argumentos do relator referentes à limitação da sujeição passiva (que, apesar de restarem vencidos, não influenciaram o resultado final do julgamento).

**Acórdão nº 3401-006.142, Sessão de 24/04/2019:**

Ementa: ISENÇÃO. TÁXI. PORTADORES DE DEFICIÊNCIA FÍSICA. O estabelecimento fabricante fica obrigado ao recolhimento do imposto correspondente, quando der saída de veículo com isenção do IPI, para taxista ou portador de deficiência física, em desacordo com as normas e requisitos aos quais estava condicionado o benefício fiscal. Poderá ser apresentada a cópia do certificado por ser o documento emitido pela RFB.

(...)

**VOTO**

(...)

O caso anteriormente julgado repete-se no processo atual. Vemos pela exposição efetuada no relatório fiscal que existiram autorizações apresentadas por cópia, segundas vias, com prazo expirado ou não apresentadas.

Seguindo o raciocínio exposto no acórdão citado, no qual eu participei da votação, entendo que deve ser dado provimento ao recurso voluntário para as autorizações apresentadas por cópia, segundas vias, por insuficiência probatória por parte da fiscalização que poderia ter buscado os documentos nos seus arquivos.

Pelo exposto, em razão de carência probatória a cargo da Receita Federal, voto por dar provimento ao pedido neste ponto, para retirar da base de cálculo da autuação todos os valores do IPI referentes às NFe listadas no Anexo D2 – 01.

**2) Processos digitais com o registro no COMPROT igual ao número do processo informado na NFe, com a autorização e a cópia da NFe**

Conforme relatado na diligência, nesses processos puderam ser verificados a existência de autorização, sua data de emissão e utilização dentro do prazo previsto em IN e a apresentação da cópia da nota fiscal de aquisição.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido neste ponto, para retirar da base de cálculo da autuação todos os valores do IPI referentes às NFe listadas no Anexo D2 – 02.

### **3) Processos digitais com o registro no COMPROT igual ao número do processo informado na NFe, com a autorização e sem a cópia da NFe**

Conforme relatado na diligência, nesses processos puderam ser realizadas as mesmas verificações do cenário anterior, exceto quanto à cópia da NFe.

Observo que a juntada da NFe é obrigação do adquirente, e não do fabricante do veículo, e sua inobservância daria ensejo à aplicação de multa, e não à cobrança do IPI isento, nos termos da IN RFB nº 987/2009:

Art. 5º O Delegado da DRF ou da Derat, se deferido o pleito, emitirá, em três vias, autorização para que o interessado adquira o veículo com isenção do IPI, na forma do Anexo VII, VIII, ou IX, conforme o caso, sendo que as duas primeiras vias serão entregues, mediante recibo apostado na terceira via, a qual ficará no processo.

(...)

#### **§ 5º O beneficiário da isenção deverá enviar à DRF ou à Derat:**

I - cópia da Nota Fiscal relativa à aquisição do veículo até o último dia do mês seguinte ao da sua emissão, ou

II - as duas vias originais da autorização, no caso de não utilização das mesmas, no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir do fim do prazo de validade da autorização.

§ 6º A cópia da Nota Fiscal ou as duas vias da autorização referidas no § 5º serão anexadas ao processo, que será arquivado somente após este procedimento.

§ 7º A falta de apresentação dos documentos de que trata o § 5º ensejará a aplicação da multa por falta de cumprimento de obrigação acessória prevista na forma dos arts. 508 e 509 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi/2002).

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido neste ponto, para retirar da base de cálculo da autuação todos os valores do IPI referentes às NFe listadas no Anexo D2 – 03.

### **4) Saídas de veículos sem a autorização de isenção do IPI**

Conforme relatado na diligência, existem 4 NFe cujos processos nelas indicados não constam as autorizações de isenção do IPI.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido neste ponto.

### **5) Saídas em que a autorização de isenção do IPI estava com o prazo de validade expirado**

Conforme relatado na diligência, existem 82 saídas para as quais o prazo de validade das autorizações estava vencido. Estas saídas constam do Anexo D2 – 06, do qual trago à colação um pequeno excerto:

ANEEXO 02 - 06 - Saídas em que a autorização de isenção do IPI com o prazo de validade expirado

Mes da Emissao	Dia da Emissao	CPF do Adquirente	Chave da Nota Fiscal Eletronica	Chassi do Veiculo	Processo COMPROT	Processo NF-e	Localizacao atual	Data Autorizacao	INTERR EGNO	Valor dos Itens	IPI Lancado AI	IPI Retificado
03/2011	31/03/2011	379.584.453-34	35110359104422002446550030005933751851768082	9BWAB05USBT260654	10380.723562/2010-31	10380.723562/2010-31	ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF	21/09/2010	191	30.764,72	4.109,64	3.384,12
03/2011	31/03/2011	932.528.979-20	35110359104422002446550030005925901142284515	9BWB05U0BT258310	10920.720319/2010-15	10920.720319/2010-15	ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF	01/10/2010	181	35.022,98	4.678,47	3.852,53
Subtotal											8.788,11	7.236,65
04/2011	20/04/2011	164.779.953-87	35110459104422002446550030006023625687064077	9BWB05UXBT264313	10380.724137/2010-60	10380.724137/2010-60	ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF	20/10/2010	182	33.524,44	4.478,29	3.687,69
Subtotal											4.478,29	3.687,69
06/2011	10/06/2011	018.837.450-71	35110859104422002446550030006325881815270890	9BWB45U1CT037551	11020.720884/2010-81	11020.720884/2010-81	ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF	02/12/2010	190	38.739,68	5.174,95	4.261,36

O contribuinte assim se manifesta sobre esta parte da diligência:

Com relação aos demais subgrupos examinados pela Fiscalização, verifica-se que, no item V, verificou-se que 82 notas fiscais se referiam a autorizações com prazo de validade supostamente expirado. Nesse particular, é importante notar que não se nega a existência de autorização prévia, muito menos alega a Fiscalização que a isenção teria sido aplicada para sujeitos que não estavam amparados pelo objeto da lei que estabeleceu a isenção. Pelo contrário, não podendo sustentar o descumprimento dos requisitos previstos na Lei 8.989/1995, a Fiscalização apega-se a um prazo de validade regulamentar (não previsto em lei). Tais aspectos, de por eles, justificam a improcedência do crédito tributário.

Nesse sentido, tal fato, por si só, não leva à conclusão automática de que os adquirentes dos imóveis não cumpriam as condições legais da isenção. Até porque, grande parte das vendas tidas como feitas com autorização “expirada” foram realizadas após 1 ou 2 dias do vencimento (fls. 30901 e seguintes). Essa diferença de 24 ou 48 horas explica-se por diferentes razões: (1) a contagem do prazo ter início no dia seguinte ou não à emissão; (2) o termo de 180 dias expirar em fim de semana ou feriado, de modo a ter ocorrido a sua postergação para o primeiro dia útil subsequente; (3) demora para faturamento, embora a encomenda e reserva do carro tenham sido feitos antes do prazo de 180 dias; e (4) atraso na colocação de algum item opcional que levou com que a nota de venda do próprio veículo fosse emitida posteriormente. Enfim, são vários e todos razoáveis os motivos! Tanto é assim que, a corroborar a formalidade desse prazo, em 2015 houve o seu aumento para 270 dias (IN RFB 1.561/15).

No julgamento do já citado Acórdão nº 3401-006.142, em Sessão de 24/04/2019, do qual participei, proferi meu voto acompanhando a Relatora em negar provimento ao Recurso Voluntário. Contudo, reavaliei minha posição; explico.

**O legislador não estipulou um prazo para a validade da autorização**, deixando a disciplina da referida isenção ao critério da Administração Tributária, sendo que **até mesmo o órgão responsável entendeu que o prazo de 180 dias era por demais exíguo, ampliando-o para 270 dias** por meio da Instrução Normativa RFB nº 1554, de 2015:

Art. 5º O Delegado da DRF ou da Derat, se deferido o pleito, emitirá autorização em nome do beneficiário para que este adquira o veículo com isenção do IPI, na forma prevista no Anexo VII, VIII ou IX, com a utilização de assinatura digital, nos termos da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, cientificando-se o interessado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1528, de 17 de dezembro de 2014).

(...)

**§ 2º O prazo de validade da autorização referida no caput será de 270 (duzentos e setenta) dias contado da sua assinatura.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1554, de 16 de março de 2015)

§ 3º Na hipótese de não utilização da autorização no prazo de 270 (duzentos e setenta) dias, poderá ser formalizado novo pedido pelo interessado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1561, de 22 de abril de 2015)

§ 4º Havendo novo pedido, a autoridade de que trata o parágrafo único do art. 1º poderá, a seu juízo, aproveitar os documentos já entregues à RFB.

A corroborar com a precariedade do prazo de 180 dias, veja-se o que determina o art. 5º, §3º, c/c o §4º do mesmo artigo, acima transcrito: no caso de descumprimento do prazo de 180 dias, bastava formular novo pedido, inclusive aproveitando os mesmos documentos já entregues à RFB. Tais dispositivos praticamente equivalem a uma prorrogação do prazo, salvo se a autoridade responsável entender que existam motivos que ensejem a necessidade de documentos atualizados.

Nesse contexto, deve-se aplicar a retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

**b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão**, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A referida Instrução Normativa exigia que a utilização da autorização deveria ocorrer, no máximo, até 180 dias da sua emissão; entenda-se, portanto, a “exigência de ação” como a exigência de utilização da autorização dentro deste prazo. A sua utilização após os 180 dias seria um ato contrário a essa exigência. Ocorre que a alteração deste prazo para 270 dias fez com que qualquer ato de utilização da autorização após os 180 dias, mas antes de 270 dias, deixasse de ser contrário à exigência de cumprimento de prazo.

Ressalte-se que tal ato não implicou em falta de pagamento de tributo pois, estando preenchidos os requisitos, havia isenção de IPI para a operação. Essa ressalva contida na norma se aplica aos casos em que o contribuinte, por exemplo, estava obrigado ao pagamento de um tributo à alíquota de 10% e não o fez; ao ser autuado em procedimento fiscalizatório, não pode alegar que a alíquota foi, posteriormente, reduzida a zero e que a autuação, portanto, deveria ser cancelada.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido neste ponto, para retirar da base de cálculo da autuação todos os valores do IPI referentes às NFe listadas no Anexo D2 – 06, tendo em vista que para nenhuma destas o interregno indicado ultrapassou o prazo de 270 dias.

### 6) Saídas em que a autorização de isenção do IPI foi devolvida pelo adquirente ou inutilizada

Conforme relatado na diligência, existem 17 saídas para as quais houve nova solicitação que o comprador faz à RFB através de um segundo processo, sendo que a data de saída da NFe é anterior à concessão da nova autorização e posterior à autorização antiga que, segundo a diligência, foi “devolvida ou inutilizada”. A seguir, trago à colação um pequeno excerto do Anexo D2 – 07:

ANEXO D2 - 07 - Saídas em que a autorização de isenção do IPI devolvida pelo adquirente ou inutilizada

Mes da Emissao	Dia da Emissao	CPF do Adquirente	Chave da Nota Fiscal Eletronica	Chassi do Veiculo	Processo COMPROT	Processo NF-e	Localizacao atual	Data Autorizacao	INTERREGO	Valor dos Itens	IPI Lancado AI	IPI Retificado
04/2011	23/04/2011	228.925.240-91	35110459104422002446650030009025521126064819	9BWAB09N5CP000512	11065.722071/2011-90	13002.000590/2010-82	ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF	02/09/2011	101	0,00	0,00	0,00
04/2011	23/04/2011	228.925.240-91	35110459104422002446650030009025521126064819	9BWAB09N5CP000512	13002.000590/2010-82	13002.000590/2010-82	ARQUIVO GERAL DA SAMF-RS	08/10/2010	197	36.514,11	4.877,66	4.016,55
Subtotal											4.877,66	4.016,55
12/2012	12/12/2012	649.051.446-04	351212591044220024466500300090291891450252385	9BWB45U3DT228213	15504.724587/2012-94	15504.724587/2012-94	ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF	13/06/2012	181	34.750,01	2.589,69	1.911,25
12/2012	12/12/2012	649.051.446-04	351212591044220024466500300090291891450252385	9BWB45U3DT228213	15504.731926/2012-99	15504.724587/2012-94	ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF	09/01/2013	28	0,00	0,00	0,00
Subtotal											2.589,69	1.911,25

Seguindo os mesmos argumentos do tópico anterior, embasado na retroatividade benigna, tendo em vista que o adquirente, por duas vezes, fez prova de atender aos requisitos legais, e visando ao atendimento dos objetivos previstos na lei isentiva do IPI, voto por dar provimento ao pedido neste ponto, para retirar da base de cálculo da autuação todos os valores do IPI referentes às NFe listadas no Anexo D2 – 07.

### 7) Saídas em que a cópia da Nota Fiscal apresentada pelo adquirente no processo de autorização é diferente da NFe emitida pela reclamante

Conforme relatado na diligência, existem 11 saídas, relacionadas no ANEXO D2 – 08, para as quais a cópia da nota fiscal de aquisição que o comprador apresentou no processo de solicitação de autorização para saída com isenção do IPI é diferente da NFe emitida pela reclamante e constante da autuação. Há, inclusive, um caso em que a cópia da nota fiscal é de outro fabricante de veículos.

Em sua manifestação sobre esta constatação da diligência, o Recorrente afirmou o seguinte, *verbis*:

Para todas as demais saídas remanescentes (que representam montante insignificante comparado ao valor total cobrado inicialmente), é evidente que **a Fiscalização busca identificar formalidades que nada tem a ver com as condições legais para aplicação da isenção**. Nesse aspecto, no item VI da Informação Fiscal, apontam-se 17 saídas que estariam supostamente atreladas a autorizações devolvidas ou inutilizadas; **no item VII, 11 saídas apresentariam divergência entre o número da nota fiscal apresentada pelo adquirente no processo de autorização e a nota fiscal emitida pela Requerente; (...)**.

Como visto, a responsabilidade pelo pagamento do IPI que não foi destacado na NFe por conta da isenção somente poderia ser atribuída ao vendedor, ora recorrente, caso tivesse efetuado a venda sem que lhe fosse apresentada a autorização emitida pela Receita Federal, e a Autoridade Tributária não fez prova de que isso tivesse ocorrido.

O fato da NFe não ter sido apresentada, ou apresentada incorretamente, apenas poderia ensejar a aplicação da multa prevista no art. 5º, § 7º, da IN RFB nº 987/2009 (multa por falta de cumprimento de obrigação acessória prevista na forma dos arts. 508 e 509 do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), **de responsabilidade do beneficiário da isenção**. O Auditor-Fiscal autuante, contudo, não aplicou a referida multa, por entender, de forma equivocada, que a consequência seria a cobrança do IPI isento.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido neste ponto.

**8) Saídas em que o processo indicado na NFe diverge do número do processo cadastrado no COMPROT, falta da indicação do processo na NFe ou adquirente não possui processo cadastrado no COMPROT**

Conforme relatado na diligência, existem 36 saídas, relacionadas no ANEXO D2 – 10, para as quais, nas palavras da Autoridade Fiscal, “*os números dos processos indicados na NFe divergem do número do processo cadastrado no sistema COMPROT ou há a falta da indicação do número do processo ou, ainda, os adquirentes não possuem processo cadastrado no sistema COMPROT, situação que nos permite afirmar que não há a autorização para a isenção do IPI*”.

Em sua manifestação sobre esta constatação da diligência, o Recorrente limitou-se a afirmar o seguinte, *in verbis*:

Para todas as demais saídas remanescentes (que representam montante insignificante comparado ao valor total cobrado inicialmente), é evidente que **a Fiscalização busca identificar formalidades que nada tem a ver com as condições legais para aplicação da isenção**. Nesse aspecto, no item VI da Informação Fiscal, apontam-se 17 saídas que estariam supostamente atreladas a autorizações devolvidas ou inutilizadas; (...); **no item VIII, em 36 saídas, o processo indicado na nota fiscal eletrônica divergiria do número do processo cadastrado no COMPROT, teria havido a falta da indicação do processo no documento fiscal ou o adquirente não possuiria processo cadastrado no COMPROT**; (...)

Tendo sido constatado pela diligência que os números dos processos indicados na NFe divergem do número do processo cadastrado no sistema COMPROT; que há falta da indicação do número do processo; e que os adquirentes não possuem processo cadastrado no sistema COMPROT, deveria o Recorrente, em sua manifestação, indicar quais seriam os números corretos dos processos de autorização da isenção. Sem esta indicação, não conseguiu se desincumbir do ônus de provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O art. 7º da IN RFB nº 987/2009 dispõe o seguinte:

CAPÍTULO V

DAS NORMAS APLICÁVEIS AO INDUSTRIAL E AO ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL

**Art. 7º O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial só poderá dar saída aos veículos com isenção quando de posse da autorização emitida de conformidade com o disposto no art. 5º, em nome do beneficiário.**

§ 1º A Nota Fiscal de venda do veículo com isenção deverá ser emitida em nome do beneficiário.

Ao informar um número diferente, o recorrente ou o adquirente ficam liberados para, em tese, usar o número correto em outra venda, dando margem a uma eventual possibilidade de fraude. O fato é que, mesmo que a Autoridade Fiscal tentasse encontrar a autorização expedida pela RFB, não conseguiria, pois foi informado na NFe um número de processo inexistente.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido neste ponto.

### **9) Mais de uma saída para o mesmo adquirente em período inferior a dois anos e o mesmo número de chassis constante das NFe de saída**

Conforme relatado na diligência, existem 35 saídas, relacionadas no ANEXO D2 – 11, para as quais, nas palavras da Autoridade Fiscal, “há a emissão de mais de uma NFe de saída para o mesmo adquirente, duas ou até três, em prazo inferior a dois anos e com o mesmo número de chassis indicado nas NFe do adquirente”.

Em sua manifestação sobre esta constatação da diligência, à semelhança dos tópicos anteriores, o Recorrente limitou-se a afirmar o seguinte, *in verbis*:

Para todas as demais saídas remanescentes (que representam montante insignificante comparado ao valor total cobrado inicialmente), é evidente que a Fiscalização busca identificar formalidades que nada tem a ver com as condições legais para aplicação da isenção. Nesse aspecto, no item VI da Informação Fiscal, apontam-se 17 saídas que estariam supostamente atreladas a autorizações devolvidas ou inutilizadas; (...); no item IX, em 35 casos, teria havido mais de uma saída para o mesmo adquirente em período inferior a dois anos e o mesmo número de chassis constante das notas fiscais de saída; (...)

Sobre esta questão, a IN RFB n.º 987/2009 dispõe o seguinte:

Art. 2º Poderão adquirir, com isenção do IPI, para utilização na atividade de transporte individual de passageiros, na categoria de aluguel (táxi), automóvel de passageiros, incluído o veículo de uso misto, de fabricação nacional, equipado com motor de cilindrada não superior a 2.000cm<sup>3</sup> (dois mil centímetros cúbicos), de no mínimo 4 (quatro) portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movido a combustível de origem renovável, ou sistema reversível de combustão, classificado na posição 87.03 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi):

(...)

§ 1º O direito à aquisição com o benefício da isenção de que trata o caput poderá ser exercido apenas uma vez a cada 2 (dois) anos, sem limite do número de aquisições, observada a vigência da Lei n.º 8.989, de 1995.

§ 2º Em qualquer hipótese, o prazo de 2 (dois) anos:

I - para uma nova aquisição de veículo com isenção do IPI deverá ser obedecido, ainda que tenha ocorrido, nesse prazo, destruição completa, furto ou roubo do veículo; e

II - terá como termo inicial a data de emissão da Nota Fiscal da aquisição anterior com isenção do IPI.

(...)

## CAPÍTULO VI

### DAS RESTRIÇÕES AO USO DO BENEFÍCIO

**Art. 8º A aquisição do veículo com isenção, realizada por pessoa que não preencha as condições estabelecidas nesta Instrução Normativa**, bem como a utilização do veículo por pessoa que não exerça a atividade de taxista ou a utilização em atividade diferente da de transporte individual de passageiros, **sujeitará o adquirente ao pagamento do IPI dispensado**, acrescido dos encargos previstos na legislação, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Art. 9º A alienação de veículo adquirido com o benefício, efetuada antes de 2 (dois) anos da sua aquisição, dependerá de autorização do Delegado da DRF ou da Derat, na forma do Anexo X ou XI, e somente será concedida se comprovado que a transferência será feita para pessoa que satisfaça os requisitos estabelecidos nesta Instrução Normativa, ou que foram cumpridas as obrigações a que se refere o § 2º.

No mesmo sentido dispõe a Lei nº 8.989/95:

Art. 2º A isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de que trata o art. 1º desta Lei **somente poderá ser utilizada uma vez, salvo se o veículo tiver sido adquirido há mais de 2 (dois) anos**. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Parágrafo único. O prazo de que trata o caput deste artigo aplica-se inclusive às aquisições realizadas antes de 22 de novembro de 2005. (Incluído pela Lei nº 11.307, de 2006)

Art. 3º A isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, mediante prévia verificação de que o adquirente preenche os requisitos previstos nesta lei.

A acusação fiscal não é de que houve a aquisição de veículo sem a autorização expedida pela Receita Federal, o que implicaria a responsabilização do recorrente. No caso, trata-se de aquisição de mais de um veículo em período inferior a 2 anos, que é uma das condições para que possa haver nova aquisição pela mesmo adquirente.

Nesse contexto, a situação fática poderia se subsumir à regra do art. 8 da IN RFB nº 987/2009, segundo a qual a aquisição do veículo com isenção, realizada por pessoa que não preencha as condições estabelecidas, **sujeitará o adquirente, e não o fabricante, ao pagamento do IPI dispensado**. Ocorre, contudo, que este tópico contém uma diferença essencial em relação ao próximo.

Nesta suposta infração, a Autoridade Fiscal que realizou a diligência informou que o número do chassi constante nas diversas NFe era o mesmo, logo não ocorreu infração ao art. 2º da Lei nº 8.989/95, pois o veículo adquirido era o mesmo em todas as NFe. A existência de mais de uma NFe para o mesmo veículo, apesar de uma irregularidade, não pode ensejar o pagamento do IPI que havia sido dispensado, se todas as NFe se referiam ao mesmo veículo.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

### **10) Mais de uma saída para o mesmo adquirente em período inferior a dois anos e o números de chassis diferentes nas NFe de saída**

Conforme relatado na diligência, existem 39 saídas, relacionadas no ANEXO D2 – 12, para as quais, nas palavras da Autoridade Fiscal, “há a emissão de mais de uma NFe de saída para o mesmo adquirente, duas ou até três, com o prazo inferior a dois anos e com os números de chassis diferentes nas NFe do adquirente”.

Em sua manifestação sobre esta constatação da diligência, à semelhança dos tópicos anteriores, o Recorrente limitou-se a afirmar o seguinte, *in verbis*:

Para todas as demais saídas remanescentes (que representam montante insignificante comparado ao valor total cobrado inicialmente), é evidente que a Fiscalização busca identificar formalidades que nada tem a ver com as condições legais para aplicação da isenção. Nesse aspecto, no item VI da Informação Fiscal, apontam-se 17 saídas que estariam supostamente atreladas a autorizações devolvidas ou inutilizadas; (...) e, por fim, no item X, 39 autorizações estariam relacionadas a mais de uma saída para o mesmo adquirente em período inferior a dois anos e o números de chassis diferentes nas notas fiscais de saída.

Trata-se da mesma situação do tópico anterior, com a única diferença que os números de chassis estão diferentes nas NFe de saída, o que indica que houve a compra de mais de um veículo em período inferior a 2 anos, em infração ao art. 2º da Lei nº 8.989/95. Quanto a esta acusação, o recorrente não trouxe qualquer elemento de prova que pudesse infirmar tal conclusão.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido neste ponto.

### **IV – DA ALEGAÇÃO DE INDEVIDA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IPI SUPOSTAMENTE DEVIDO**

Alega o Recorrente que, caso se entenda pela legitimidade do IPI em discussão, no mínimo deve excluído da base de cálculo da exigência o ICMS incidente nas operações, tendo em vista que as operações em questão eram isentas de ICMS. Afirma que a DRJ reconheceu a procedência da alegação da Recorrente, porém se limitou a excluir o ICMS das notas fiscais juntadas pela própria fiscalização às fls. 668, 669 e 670.

A decisão da DRJ se deu nos seguintes termos:

#### **BASE DE CÁLCULO – ICMS**

A impugnante contesta a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo, nos casos em que saída do veículo ocorreu com isenção do imposto estadual, entendendo que o correto seria utilizar o valor da operação.

De fato, o ICMS faz parte da base de cálculo do IPI. Entretanto, se não há incidência do ICMS na operação, não se justifica a inclusão. Presumir um valor de ICMS não tem fundamentação lógica nem legal. A teor do art. 190 do RIPI/2010, o valor tributável para o IPI é o valor total da operação de que decorrer a saída do produto do estabelecimento industrial. Salvo comprovação de inidoneidade da nota fiscal, o valor

da operação é o valor constante da nota, acrescentada de despesas acessórias cobradas do adquirente.

Portanto, o valor do imposto lançado deve ser reduzido, calculado com base nos valores constantes das notas fiscais, juntadas pela própria fiscalização às fls. 668, 669 e 670, conforme demonstrativo abaixo:

Período de Apuração	Número da Nota Fiscal	Base de Cálculo (Nota Fiscal)	Imposto Devido (11%)	Imposto Apurado (Fiscalização)	Valor do IPI a ser Exonerado	Valor da Multa a ser Exonerada (225%)
		(R\$)	(R\$)	(R\$)	(R\$)	(R\$)
01/2011	552387	36.328,65	3.996,15	4.852,88	856,73	1.927,64
10/2014	286918	35.794,90	3.937,44	4.575,72	638,28	1.436,13
01/2015	339617	37.101,02	4.081,11	5.812,66	1.731,55	3.895,98
				TOTAL	3.226,56	7.259,76

De fato, não há razões para que o ICMS seja incluído na base de cálculo do IPI se não houve a incidência desse tributo estadual na operação.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido para determinar a exclusão dos valores de ICMS que tenham sido incluídos na base de cálculo, porém apenas em relação às NFe cuja infração respectiva tenha sido afastada, permanecendo nas demais hipóteses.

**V – DA ALEGAÇÃO DE IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE IPI SOBRE DESCONTOS INCONDICIONAIS RECONHECIDOS EM AÇÃO JUDICIAL - DEMONSTRAÇÃO DA ORIGEM POR MEIO IDÔNEO NÃO INFIRMADO PELA FISCALIZAÇÃO**

Alega o Recorrente que, em razão do quanto decidido no julgamento do Mandado de Segurança nº 0004101-85.2000.4.03.6103, **escriturou como crédito no Livro de Apuração do IPI o valor de R\$30.367.269,04**, em novembro de 2015. Contudo, ao analisar a documentação que confirmaria o montante a ser creditado em razão da decisão judicial, a Autoridade Fiscal glosou os referidos créditos, simplesmente porque o contribuinte não teria disponibilizado os originais das notas fiscais, mas tão somente cópias.

Em virtude das alegações acima transcritas, a diligência solicitada pelo CARF, por meio da Resolução nº 3402-002.285, de 24/09/2019, continha, dentre outros, o seguinte quesito:

b) Analisar a documentação apresentada pela recorrente na sua manifestação em face da diligência, ainda que não seja constituída por documentos originais, a fim de verificar sua habilidade para comprovar origem ao direito creditório de IPI sobre descontos incondicionais decorrente da decisão proferida no MS 0004101-85.2000.4.03.6103, e em que medida. Em caso de dúvida fundada quanto à autenticidade das cópias, poderá a fiscalização solicitar documentos adicionais à recorrente para esclarecer a questão, inclusive seus livros fiscais ou comerciais, declarações ou demonstrativos.

A resposta da Autoridade Fiscal trouxe as seguintes informações:

Foram apresentadas pela reclamante, em sua manifestação em face da diligência anterior, um total de 1.541 cópias de notas fiscais, DOC. 05 a DOC. 10, fls. 29.243 a 30.783, relacionadas no ANEXO D2 – 13, cujo valor total de IPI sobre o desconto atualizado resultou em R\$165.117,11.

Desse total, em 75 notas fiscais consta o IPI igual a zero, tendo sido o valor do IPI relativo ao desconto calculado como se devido fosse. Como o crédito é relativo ao valor do IPI incidente no desconto, se não houve destaque do imposto, não há o que se falar em crédito nesses casos. Essas notas, relacionadas no ANEXO D2 – 14, tem um montante de IPI sobre o desconto atualizado de R\$9.474,08.

Temos, então, 1.466 notas fiscais, relacionadas no ANEXO D 2 – 15, comprovando um montante de IPI sobre o desconto atualizado de R\$ 155.643,03.

Sendo assim, somando o resultado do crédito demonstrado na INFORMAÇÃO FISCAL DE DILIGÊNCIA, fls. 23.405 a 23.424, no total de R\$21.690.187,89, com o obtido nas notas fiscais apresentadas na manifestação da reclamante em face da diligência, R\$155.643,03, **temos um total de R\$21.845.830,92 a título de crédito de IPI sobre descontos incondicionais.**

O contribuinte, então, apresentou a seguinte manifestação, contestando o resultado da diligência:

O direito creditório relacionado ao presente item está atrelado ao Mandado de Segurança n. 0004101-85.2000.4.03.6103. A Fiscalização glosou os créditos assegurados judicialmente ao argumento de que a legitimidade dos indébitos só poderia ser atestada se fossem apresentadas as vias originais das mais de 160.000 notas fiscais em que constavam os débitos, não valendo para tanto a microfilmagem dos documentos fiscais.

Nas suas defesas, a Requerente apresentou, primeiramente, demonstrativo com a identificação de todas as notas fiscais, descrevendo detalhadamente seus campos, bem como a microfilmagem de todos os documentos. Posteriormente, foram apresentadas a título de amostragem, cópias de mais de 16.000 notas originais, representando cerca de 10% do total. A fim de confirmar as alegações da Requerente, inicialmente, determinou-se que a Fiscalização analisasse as referidas notas apresentadas. No entanto, em exigência descabida, a Fiscalização exigiu que fosse juntadas todas as notas fiscais num prazo de 20 dias.

Apesar de se tratar de exigência descabida (pelo prazo concedido e por não estar no escopo da diligência determinada pelo CARF), a Requerente reuniu 105.946 notas fiscais. Desse total, se identificou que apenas 778 não teriam o destaque do IPI (e assim não dariam direito ao crédito), ou seja, ínfimos 0,73% do total da amostra apresentada pela Requerente. Após o resultado da diligência anterior, a Requerente conseguiu apresentar mais 1.541 cópias, das quais 75 não tiveram o destaque do IPI.

Considerado o escopo da diligência, portanto, fica clara a capacidade da Requerente de infirmar as acusações contidas no auto de infração. Tanto que, da análise feita pela própria Fiscalização, concluiu-se que a Requerente faria jus, no mínimo, a um crédito de R\$ 21.845.830,92. Ademais, a diligência permite identificar com segurança o direito sustentado pela Requerente, na medida que se trata de notas fiscais que foram emitidas há mais de 20 anos. Nessas circunstâncias, a certeza em relação a mais de 107 mil notas fiscais (de um total de cerca de 160 mil) é capaz de atestar a idoneidade para a integralidade do item em debate.

Nesse sentido, as provas apresentadas demonstram a necessidade do cancelamento integral da exigência relacionada à glosa de créditos de IPI reconhecidos no âmbito do Mandado de Segurança n. 0004101-85.2000.4.03.6103. Quando menos, caso assim não se entenda, o que se faz somente para argumentar, há que se reconhecer que apenas 853

notas fiscais não tiveram o destaque do IPI de um universo de 107.487 documentos examinados, isto é, meros 0,79% do total da glosa, patamar ao qual deve ser reduzida a exigência sob análise.

**Não assiste razão ao Recorrente.** Conforme já discutido em tópico precedente, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito nos termos do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No presente caso, o contribuinte recorreu ao Poder Judiciário alegando direito à restituição do IPI incidente sobre descontos incondicionais entre janeiro/96 a dezembro/1999. Teve confirmado o seu direito (*an debeat*), mas não o seu montante (*quantum debeat*), cuja determinação o Poder Judiciário deixou por conta da instância administrativa. Ocorre, entretanto, que o contribuinte, enquanto autor do pedido de crédito, não logrou êxito em comprovar a integralidade do seu direito.

Pouco importa se o presente processo se refere à não homologação de compensação, indeferimento de ressarcimento, ou Auto de Infração; seja qual for o meio pelo qual a análise ocorreu, trata-se, em verdade, de pedido de crédito. Se o contribuinte tinha excesso de créditos, e pediu compensação, ou se tinha excesso de débitos, e fez a dedução dos créditos na própria escrita fiscal, não importa; em qualquer caso, foi sua a alegação de possuir o direito.

Assim sendo, não vejo como aceitar a comprovação da integralidade do crédito com base na alegação de que a maior parte das notas fiscais apresentadas pelo Recorrente realmente comprovava o alegado. Se assim fosse, bastava aos contribuintes, quando intimados a apresentar determinado montante de notas fiscais, apresentar uma amostragem contendo somente aquelas que efetivamente comprovassem suas alegações, e solicitar que aquele resultado fosse estendido a todas as demais notas. Não se afirma aqui que esta foi a intenção do contribuinte, mas tão somente que isso seria possível, em tese, a qualquer contribuinte, apenas para demonstrar a falha contida no argumento da defesa.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido neste ponto, para reconhecer o direito creditório total no montante de R\$21.845.830,92.

## **VI – DOS CRÉDITOS APROPRIADOS EM DECORRÊNCIA DA DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS**

Alega o Recorrente que a legislação prescreve que as notas fiscais das mercadorias recebidas em devolução devem ser lançadas nos livros de Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque **ou em sistema equivalente**:

Como prevê o art. 466 do RIPI/10, o legislador não estabeleceu um modelo universal para o registro das devoluções no estoque dos industriais. Ao contrário, de forma pragmática, facultou ao sujeito passivo a utilização da sistemática que lhe fosse mais

conveniente, desde que, evidentemente, o método adotado fosse apto a provar o regular retorno da mercadoria anteriormente saída, bem como respectivo crédito de IPI relativo à operação. Tal prova pode ser consignada: (i) no modelo do Livro de Registro de Entradas e Registro de Controle de Produção e do Estoque; ou (ii) em sistema equivalente, desde que viabilize “a perfeita apuração do estoque”.

A utilização do método alternativo é justamente o que se verifica *in casu* (!)

É fora de dúvida que o sistema da Recorrente (disponibilizado durante a auditoria) serve os mesmos fins do Livro Registro de Controle de Produção e do Estoque. Afinal, contempla: (i) as mercadorias fabricadas pela Recorrente; (ii) as datas em que industrializadas e comercializadas; (iii) os destinatários; (iv) as datas em que retornaram ao seu estabelecimento; (v) os números (v.1) das notas fiscais e (v.2) dos CFOPs; (vi) os tributos IPI e ICMS devidos; (vii) as NCMs e (viii) os chassis.

(...)

Bem se vê que o entendimento fiscal que invalidou os controles da Recorrente não só é incorreto, como implicaria a invalidade de toda e qualquer forma de controle de produção de estoque existente, inclusive aquelas que atendem aos parâmetros estipulados legalmente, como no caso.

Não só os elementos descritos possibilitam individualizar os veículos recebidos em devolução, assim como também o autoriza os seguintes arquivos: (ix) descrição analítica e (x) a consolidação das devoluções totais de controle das mercadorias e estoque.

Para tanto, basta identificar o número do chassi informado na nota de saída e, após, no retorno do veículo. A partir dele, é possível obter qualquer detalhe sobre o que ocorreu com o automóvel posteriormente à sua saída do estabelecimento da Recorrente, como, por exemplo, no que interessa, a ulterior entrada da mercadoria, por cancelamento ou devolução.

Além disso, cumpre esclarecer que o sistema de controle utilizado pela Recorrente é viabilizado por meio do software SAP. Tal dispositivo é altamente difundido em diversos segmentos econômicos, direcionado principalmente às empresas que movimentam um grande número de mercadorias, como ocorre com as do ramo automobilístico, por exemplo. Isso porque serve de ferramenta de gestão com sistêmica integrativa que interliga (e unifica) as atividades comerciais da pessoa jurídica usuária ao sistema de emissão de Nota Fiscal eletrônica e ao posterior lançamento de tais informações no Sistema Público de Escrituração Digital (“SPED”).

A bem da verdade, sem o auxílio do sistema SAP ou de instrumento análogo, na prática, seria impossível que a Recorrente (assim como outras empresas que também registram um volume robusto de entradas e saídas) estivesse apta a controlar seu estoque ou a cumprir todas as obrigações fiscais atinentes às suas atividades.

Disso se depreende que o sistema de controle utilizado pela Recorrente, gerado pelo SAP a partir de uma leitura integrada de todas as etapas operacionais que culminaram na saída/entrada do produto, está longe de ser um apanhado desordenado de dados sem comprovação fática, que poderia arbitrariamente ser alimentado pelo operador e que, portanto, não consignaria informações fidedignas, como fez parecer a Fiscalização.

Mais ainda. Se tanto não bastasse a demonstrar o direito da Recorrente, há material de prova robusto coincidente com o sistema de controle, formado por:

2.4.1. Documentos contábeis (...)

2.4.2. Notas fiscais (...)

2.4.3. Livros Registros de Entradas e Saídas (...)

2.4.4. Planilhas e prints (...)

### **Vejam os teores da decisão recorrida:**

#### CRÉDITOS DE DEVOLUÇÕES E RETORNOS

A fiscalização glosou créditos relativos a devoluções e retornos de produtos em razão de, embora intimada várias vezes, a contribuinte não ter comprovado a escrituração das movimentações no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema de controle equivalente.

A autuada sustenta o creditamento alegando que o conjunto dos documentos e controles apresentados são suficientes para comprovar o retorno dos produtos.

(...)

Dessa forma, cabia ao Regulamento do IPI estabelecer as condições segundo as quais se considerava comprovada a devolução/retorno dos produtos, tendo sido, dentre outros requisitos, condicionada tal comprovação ao registro das notas fiscais de devolução/retorno no livro fiscal Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, conforme a disposição do inciso II, alínea 'b', do supracitado art. 231 do RIPI/2010:

(...)

Deveras, os requisitos para a admissão do crédito traduziam-se não só pela reentrada dos produtos no estabelecimento, caracterizada pela emissão de notas fiscais de devolução/retorno de produtos, com registro no Livro de Entradas, mas, sobretudo, pela sua reincorporação ao estoque, comprovada pelos meios de prova estabelecidos especificamente nos arts. 231 e 234 do RIPI/2010, ou por outros meios com a mesma eficácia.

Destaque-se que a opção por 'outros meios de mesma eficácia' significa que o controle eleito pelo estabelecimento contribuinte contenha todos os dados do livro (modelo 3) substituído, imprescindíveis para a formação de um juízo de certeza quanto ao real ingresso do produto devolvido/retornado ao estoque. É esse o sentido que se deve abstrair da expressão "sistema equivalente de controle da produção e do estoque".

Intimada a apresentar o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, a contribuinte não logrou fazê-lo. A comprovação das devoluções, segundo a autuada, é feita através de registros contábeis e sistemas internos, incluindo Registro de Saídas, Registro de Entradas, Livro Diário e planilhas. **Entretanto, nenhum dos sistemas apresentados contém os elementos necessários para substituir o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque, tais como o controle quantitativo e qualitativo do estoque.**

Como exposto, **a essência do controle da produção e do estoque é conferir a segurança de que os produtos devolvidos/retornados tenham sido realmente reincorporados ao estoque, estando, assim, aptos a uma nova saída tributada,** legitimando-se, com isso, o direito ao crédito do imposto pelo reingresso e sujeitando-se ao débito pela posterior saída (...).

**Com razão o Recorrente.** O sistema SAP, criado na Alemanha em 1972, é internacionalmente conhecido e utilizado para o registro de toda a contabilidade da empresa, incluindo o controle de estoque, e permite sua integração com o SPED. Ao contrário do quanto afirmado pela Fiscalização e na decisão de piso, os sistemas internos do contribuinte permitem a

substituição do livro citado, pois contém “*controle quantitativo e qualitativo do estoque*”, requisitos essenciais, nas exatas palavras do Colegiado *a quo*.

Confira-se trecho do site do fabricante do sistema SAP na internet, em “<https://www.sap.com/brazil/products/financial-management/accounting-financial-close.html>”:

## Explore as soluções financeiras, contábeis e tributárias da SAP

Relatórios do grupo

Fechamento financeiro

Finanças centrais

Compliance fiscal

Compliance de documentos e relatórios

Reconciliação financeira

Gestão interempresarial

Em outro site, “<https://alfaerp.com.br/blog/sap-business-one-o-que-e-e-quais-sao-os-beneficios/>”, podemos ter uma visão das ferramentas que o sistema proporciona:

📅 agosto 3, 2022 🏠 SAP Business One

O maior benefício do **SAP Business One** para as pequenas, médias e grandes empresas é gerar vantagem competitiva sobre a concorrência, devido às funcionalidades do software.

Reconhecido mundialmente, o **ERP** permite a **integração dinâmica das áreas do negócio, fazendo com que elas se comuniquem de maneira assertiva e sustentável.**

Afinal, para o setor de compras cotar insumos com fornecedores, por exemplo, ele precisa saber do estoque quais produtos estão em falta. Enquanto a área contábil estar ciente de toda movimentação de entradas e saídas, e assim, gerar relatórios precisos aos gestores.

### O que é SAP Business One?

**SAP Business One é um sistema de gestão integrado (ERP) que permite o controle gerencial de todo o ecossistema do seu negócio, desde a área de compras até a jornada do cliente.**

Fundada na Alemanha em 1972, a missão da SAP é **transformar processos engessados em gestão inteligente, simplificando dados e adaptando-os conforme as oportunidades do mercado, visando o crescimento escalável das empresas.**

Disponível para todos os setores, a vantagem do ERP é ser flexível, isto é, um software capaz de atender necessidades exclusivas para cada negócio.

Por exemplo, a CEDRS é uma distribuidora, o Compre ZIPP, um e-commerce e ambos enfrentavam problemas com a área logística. Sendo, a CEDRS, desafios com a documentação, e o ZIPP, a integração entre estoque e entregas.

Após a implementação do B1, a CEDRS pôde unificar informações trabalhando com dados de todas as áreas numa única plataforma, enquanto o ZIPP controlar o estoque dos produtos por lote e validade de forma integrada com o e-commerce.

Como bem dito pela DRJ, “*a essência do controle da produção e do estoque é conferir a segurança de que os produtos devolvidos/retornados tenham sido realmente reincorporados ao estoque, estando, assim, aptos a uma nova saída tributada*”. Sendo assim, bastava ao Auditor-Fiscal solicitar um relatório do sistema SAP para conferir se esta segurança

estava ou não comprometida. E caso estivesse, indicar especificamente o porquê. A simples citação de trechos da legislação para buscar divergências irrelevantes para o efetivo controle não me parece a conduta adequada, mas tão somente uma “solução fácil” para justificar a autuação.

Poderia conferir a existência das notas fiscais de entrada, com o chassi dos veículos vendidos e depois devolvidos, bem como as saídas posteriores destes mesmos veículos, agora tributadas em definitivo. Destacando que não é possível efetivar a saída de veículos com mesmo número de chassi, em duplicidade. Esse número é utilizado pelo Detran para a individualização dos veículos, pelas concessionárias para garantia dos veículos, etc.

Tendo em vista que a desconsideração dos registros contábeis do contribuinte foi o único fundamento para a glosa dos créditos originados da devolução de bens, voto por dar provimento ao pedido para determinar o cancelamento das glosas efetuadas com base neste fundamento.

### **VII – DAS SAÍDAS E RETORNOS FICTOS EM RAZÃO DA REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI - TRATAMENTO DISTINTO DADO POR NORMA ESPECIAL**

Em relação a este tópico do Recurso Voluntário, o qual inclusive foi objeto da diligência solicitada pelo CARF, assim se manifestou o contribuinte, ao comentar a Informação Fiscal:

3. Apuração do direito creditório em devoluções fictas nos termos do Decreto 7.725/2012.

O presente item da diligência restou prejudicado, na medida em que, no desenvolvimento do trabalho de seleção dos documentos relativos à devolução de ficta para confrontá-los com o quanto lançado de ofício a título de estorno de crédito por registro indevido no mês de maio/2012, verificou-se que não houve a glosa das devoluções fictas no referido período, mas apenas de vendas canceladas, ao argumento de que o sistema alternativo utilizado não seria equivalente ao Livro de Controle da Produção e do Estoque.

Nesse contexto, voto por não conhecer deste pedido, pela perda do seu objeto.

### **VIII – DA ALEGACÃO DE AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA O AGRAVAMENTO E QUALIFICAÇÃO DA MULTA**

Alega o Recorrente a ausência dos pressupostos para a duplicação/agravamento da multa de ofício de 75 para 150%.

Analisando a legislação de regência, verifico que os pressupostos para o agravamento da multa de ofício são os seguintes, conforme consta da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

(...)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será: (Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica; (Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - **duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei.** (Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007).

(...)

§ 9º Aplica-se à multa de que trata este artigo o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Os arts. 71, 72 e 73 são aqueles que tratam das definições de sonegação, fraude e conluio, respectivamente. Assim, para que a multa seja duplicada, é necessário, **cumulativamente**: (i) que ocorra reincidência específica **ou** mais de uma circunstância agravante; **e** (ii) que esteja caracterizado algum dos casos previstos nos arts. 561, 562 e 563, ou seja, que seja esteja presente o elemento volitivo do ilícito, o dolo.

Essa exigência cumulativa busca manter a coerência do microsistema tributário, harmonizando-se com o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, bastante semelhante ao dispositivo da Lei n.º 4.502/64, ao estabelecer que a multa de ofício seja aplicada de forma objetiva (sem questionar a intenção do agente no cometimento da irregularidade tributária) no percentual de 75%, porém seja duplicada para 150% quando for possível comprovar a intenção do agente em praticar o ilícito, ou seja, quando for identificada a vontade livre e consciente (dolo) de praticar tal conduta, sabendo que aquele resultado produzido era antijurídico.

Observe-se que ambos os dispositivos foram alterados pela Lei n.º 11.488/2007, que incluiu o § 6º ao art. 80 da Lei n.º 4.502/64:

**Art. 13. O art. 80 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação:**

“Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

(...)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica;

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei.

(...)

§ 9º Aplica-se à multa de que trata este artigo o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

**Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:**

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Não me parece razoável interpretar esses dispositivos de forma distinta, no sentido de que a duplicação da multa prevista no art. 44 exigiria a comprovação de dolo na conduta do agente, enquanto no art. 80 tal requisito seria prescindível. Todos os outros dispositivos de leis esparsas que foram alterados pela Lei nº 11.488/2007 exigem condutas de maior reprovabilidade social para a duplicação da multa respectiva, como se depreende da leitura dos arts. 15 (infrações cometidas por contribuinte submetido a regime especial de fiscalização), 16 (crime de apropriação indébita de tributo), 17 (utilização indevida do bônus de adimplência fiscal), 18 (comprovada falsidade da declaração de compensação) e 19 (comprovação de sonegação, fraude ou conluio).

A Lei nº 11.488/2007 é resultado da conversão da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007. Em sua Exposição de Motivos, encontramos a seguinte justificativa para as alterações efetivadas:

9. Os arts. 15 a 19 visam adequar a legislação às alterações efetuadas no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, e no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por esta Medida Provisória.

Constata-se, portanto, a intenção do legislador de que todas estas multas sejam harmônicas entre si, guardem uma relação de coerência. Fazendo uma interpretação sistemática do art. 80, § 6º, da Lei nº 4.502/64, concluo que a duplicação da multa de ofício precisa estar adequada às mesmas condições estabelecidas nas outras multas, qual seja, a existência de uma maior reprovabilidade na conduta do agente, seja pela identificação de algum crime tributário, por se valer de algum benefício fiscal para fraudar o próprio ente que concede o benefício, etc.

No presente caso, não entendo possível uma interpretação que leve à duplicação da multa de ofício pela simples reincidência em qualquer irregularidade, por mínima que seja a sua reprovabilidade social.

Imagine-se, por exemplo, um contribuinte que, sem qualquer intenção de sonegar tributo, dá saída a produtos com determinada alíquota de IPI por ter adotado uma classificação fiscal em detrimento de outras igualmente razoáveis de serem adotadas, havendo dúvida plausível sobre qual seja a mais adequada. Posteriormente, é autuado em fiscalização restrita a um ano específico por ter usado uma alíquota errada, e esta autuação é confirmada. Sendo fiscalizado em períodos seguintes, seria autuado novamente, agora com multa de ofício duplicada. Não me parece ser essa a interpretação mais coerente com o sistema tributário vigente.

Partindo da premissa de que, para agravar a multa de ofício é necessário comprovar o dolo, passo a decidir sobre o caso concreto.

Analisando o Relatório Fiscal, constata-se os seguintes fundamentos para a duplicação da multa de ofício (fls. 84/88):

VW/Taubaté foi advertida, em 2007, como deveria proceder quando dava consecução ao favor fiscal aqui relatado - veja-se Anexo 43. Persistindo na prática ilegal agiu precisamente no sentido do que está inscrito no artigo 558, inciso III do RIPI, como abaixo:

(...)

Como provado em Anexo 3, VW/Taubaté teve dois pronunciamentos administrativos no sentido de que as vendas com isenção de IPI/Táxi-Deficiente deveriam observar a legislação do favor, em especial, as normas administrativas no que se referia às autorizações emitidas pela Fazenda Federal.

Persistindo, VW/Taubaté, em suas vendas com a isenção aqui tratada agiu no sentido do que se encontra estabelecido em artigo 560 do RIPI, como abaixo:

(...)

Demonstrou-se, aqui neste Relatório, que a Empresa tinha plena ciência do que lhe cabia fazer quando vendia com isenção de IPI/Táxi-Deficiente.

Não obstante isso, persistiu em sua contumácia de vender autos com requerimentos de isenção, autorizações de ICMS, autorizações não assinadas, não datadas.

Vender autos com autorizações que não lhe autorizavam a dar saídas com isenção, seja por serem 2ª vias/Distribuidor, seja por serem cópias e não originais de autorizações.

Autorizações sem validade tentaram respaldar vendas mesmo quando, como demonstramos, VW/Taubaté sabia que não tinham mais validade e, por isso, não lhe permitiam vender autos com isenção de IPI.

Aviso e julgados administrativos não a demoveram.

As milhares de vendas feitas incorretamente não deixam dúvida sobre a consciência de VW/Taubaté quando efetivou as vendas com ilegal isenção de IPI/Táxi-Deficiente.

Creemos, portanto, que tais vendas, as milhares de vendas ilícitas constantes de Anexo 67, foram feitas ilegalmente.

Em Anexo 68, listagem das vendas com indevido favor com as chaves eletrônicas das Notas fiscais de venda.

As vendas acima realizaram, conjuntamente, o que está previsto nos artigos 561, inciso I e 562, como abaixo:

(...)

A exasperação das sanções pelas agravantes e qualificativas recém-referidas está prevista na Lei nº 11.488/2007, que assim dispôs em seu artigo 13:

Por tudo quanto exposto nos tópicos anteriores, concluo que o Recorrente cometeu algumas irregularidades na conservação das autorizações de venda com isenção e, em alguns casos, não conseguiu apresentar os documentos solicitados. Contudo, após a diligência realizada, resta cristalino que não havia um esquema fraudulento montado pela Volkswagen com o objetivo de sonegar tributos, mas tão somente deficiências probatórias, como a falta de apresentação de parte dos documentos.

Deve ser ressaltado que, apesar destas irregularidades, não restaram comprovadas as afirmações da Autoridade Fiscal de que ocorreram as “*milhares de vendas ilícitas constantes do Anexo 67*”. Na verdade, a grande maioria das operações de venda com isenção restaram comprovadas após as diligências realizadas, infirmo as afirmações do Relatório Fiscal.

Como se sabe, a conclusão sobre as intenções do Recorrente não pode ser extraída da mente dos autores, somente podendo ser alcançada através da análise das circunstâncias do caso concreto, sopesando os fatos trazidos aos autos, verificando a razoabilidade e a lógica da Recorrente em realizar suas operações nos moldes descritos, comparando com o que é normal e usualmente esperado em tais situações.

Sendo o Recorrente pessoa jurídica, seria necessário comprovar que a diretoria da empresa, ou aqueles que possuem poder decisório em sua estrutura, teriam intencionalmente orientado seus funcionários a realizar a venda dos veículos com isenção do IPI mesmo sabendo que tais vendas não cumpriam os requisitos para o benefício fiscal. Numa empresa do porte da Volkswagen, com auditoria interna e externa privada fornecendo informações à matriz alemã, com elevadíssimo nível de *compliance*, me parece muito pouco crível esta tese.

Os baixíssimos valores envolvidos em razão do percentual de vendas isentas em relação às vendas totais; a falta de comprovação da maior parte das irregularidades apontadas; a falta de identificação de um motivo razoável para a estruturação do suposto esquema de sonegação, tendo em vista que o tributo isento não iria se reverter para a empresa, mas apenas diminuir o custo dos adquirentes; a pulverização dos clientes que adquiriram os referidos bens e a falta de vinculação destes com a empresa recorrente são alguns dos elementos que me permitem afirmar inexistentes os indícios necessários para corroborar a imputação fiscal.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido neste ponto, para determinar a redução de todas as multas aplicadas ao percentual base de 75%.

#### **IX – DA ALEGAÇÃO DE IMPROCEDÊNCIA DA MAJORAÇÃO DA MULTA EM 50% RELATIVAMENTE À GLOSA DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS - DA AUSÊNCIA DE EMBARACO À FISCALIZAÇÃO**

Alega o Recorrente que atendeu tempestivamente a todas as solicitações que lhe foram feitas, e quando não conseguia atender a solicitação na data inicial, preocupou-se em requerer prazo adicional. Afirma que o Relatório Fiscal, ao tratar da majoração da pena em 50%, sequer indica os motivos que justificariam a sua aplicação, resumindo-se a tratar do ponto em dois parágrafos nos quais informa porque os modos, meios e formas pelos quais se deram a comprovação do crédito seriam a seu ver insuficientes a autorizar o seu registro. Sustenta, em resumo, que a Autoridade Tributária não declinou os motivos para o agravamento da multa.

Em verdade, os fundamentos do agravamento da multa não foram expostos em apenas dois parágrafos, como afirma o Recorrente. Vejamos o que consta no Relatório Fiscal (fls. 97/99):

Com fito de efetivar as atribuições acima, elaboramos amostragens. Estas, como antes explicamos, seriam tão só para atestar que os documentos existiam, os valores estavam corretos, o crédito seria legítimo.

As amostragens sucessivas demonstraram que uma parte desconhecida dos documentos que suportariam o valor creditado não existe mais.

Em quantitativos tão desconhecidos que a própria Fiscalizada, até agora, não consegue informar o que existe e o que não existe de exemplares originais das Notas fiscais de descontos.

O que VW/Taubaté fez, então, foi esperar a Fiscalização solicitar documentos para, *voilà*, informar que uma parte deles não existia.

Mês depois, *voilà*, "descobrimos" mais algumas Notas fiscais, cópias, microfilmes, xerocópias, "pdf", etc, etc.

Seis meses depois, 6 Intimações e 4 Termos depois, e, até agora, não se pode afirmar, com certeza matemática e documental, quanto dos milhões de crédito VW/Taubaté tem direito ou não.

Nem Ela o sabe.

Em verdade, difícil entender o que VW/Taubaté pretende, afora dar a habitual "*canseira*" na Fiscalização.

Pretende, o estabelecimento taubateano, que seja atestado que o valor creditado é totalmente correto?

Isso teria como antecedente manifestação da Fiscalização ignorando que centenas de Notas fiscais de descontos não existem.

Pretende que parte do valor seja glosado?

Ora, qualquer critério seria arbitrário e, por isso, rechaçado *in limine* pelo futuro Julgador. Com razão, rechaçado. O que redundaria em declaração de legitimidade em razão da inconsistência da glosa.

Comprovou-se, por amostragem, que VW/Taubaté não possui número significativo dos originais das Notas fiscais de descontos.

Comprovou-se que VW/Taubaté não informa, de forma fiel, verdadeira, quais Notas fiscais de descontos existem ou não.

Comprovou-se que VW/Taubaté colocou obstáculos insuperáveis para que a própria Fiscalização analisasse as Notas fiscais de descontos. Obstáculos feitos de caixas, fileiras de caixas, de maços infectos com mais de milhão de Notas fiscais.

Entendemos que o crédito é um direito que exige, para sua legitimidade, estar amparado em documentos hábeis. No caso, de originais das Notas fiscais de descontos que VW/Taubaté alegou, em seu Mandado de Segurança, guardar em Taubaté.

Tendo em vista que caixas, fileiras e maços de um milhão de Notas fiscais não pode ser considerado como "colocar à disposição" as Notas fiscais de descontos que comprovariam a correção de seu crédito em novembro de 2015, inevitável retirar o mesmo da sua escrita - caixas, fileiras, maços.

Para finalizar o tópico: além das cópias das Notas fiscais de descontos, das Notas fiscais de descontos perdidas, das Notas fiscais de descontos ilegíveis, temos em Anexos 70, 71, 72 e 73 mais quase quatro centenas de fragmentos de Notas fiscais de descontos que, segundo VW/Taubaté, comprovariam seu direito ao crédito feito no seu Registro de Apuração do IPI no mês de novembro de 2015.

A exasperação da sanção por não atendimento teve seu amparo legal ancorado na Lei nº 1.488/2007, artigo 13, § 7º, antes transcrito. Consignada em item 3 de Intimação nº 26, de 7 de outubro, Anexo 40.

A conduta que ensejou tal acréscimo, afóra todos os Termos registrando informações e listagens não verdadeiras, tem como seu símbolo máximo as caixas e maços das fotos de Anexo 39 e seu mais de milhão de documentos fiscais colocadas "à disposição" da Fiscalização.

Como se depreende dos excertos acima colacionados, a narrativa fiscal é bastante confusa, traz afirmações genéricas, sem identificar especificamente quais documentos foram solicitados e não foram entregues, à exceção dos originais das notas fiscais, matéria que já foi analisada em tópico precedente e no qual foi dado provimento ao pedido do Recorrente para que fossem aceitas as cópias destas notas fiscais, todas analisadas na diligência realizada.

O agravamento da multa em 50%, assim como a aplicação da multa em sua modalidade qualificada (150%), são medidas excepcionais, cuja aplicação só pode ocorrer quando estiver perfeitamente comprovada a presença dos requisitos legais necessários. A não apresentação de notas fiscais que comprovem o crédito pleiteado não é motivo para justificar o agravamento da multa de ofício, mas sim para negar o crédito por carência probatória.

Da mesma forma, a apresentação de milhares de notas guardadas em caixas não é razão para que se adote medida excepcional; o Recorrente é empresa que adquire milhares de produtos com direito a crédito, e o volume de suas aquisições, por mais que dificulte o trabalho da fiscalização, não é razão para o agravamento, sendo apenas uma consequência natural do contribuinte ser de grande porte econômico.

Para que fosse aplicado o agravamento da multa, deveria o Fisco comprovar que solicitou documentos essenciais para as suas conclusões, indicar quais foram tais documentos, comprovar que concedeu prazo suficiente para o atendimento, mas não obteve resposta. Além disso, deve demonstrar que a não apresentação desses documentos trouxe uma dificuldade anormal para a conclusão dos trabalhos, ou a necessidade de se recorrer a arbitramentos ou coleta de documentos junto a terceiros (circularização).

No presente caso, a existência de milhares de notas fiscais que dão suporte ao direito creditório não é uma dificuldade anormal, considerando que, em empresas de grande porte, que realizam milhares de aquisições de produtos, tal situação sempre estará presente. Para sanar tal dificuldade, inclusive, foram criadas as notas fiscais eletrônicas no ambiente SPED. Quanto à não apresentação de 100% das notas fiscais comprobatórias do crédito, tal fato não trouxe qualquer dificuldade para o trabalho fiscal; pelo contrário, foi um facilitador, pois sem a apresentação de tais documentos, a Autoridade Fiscal está legitimada a glosar, de imediato, os créditos respectivos por carência probatória, como já dito acima.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido, afastando o agravamento das multas em 50%.

#### **X – DA DECISÃO SOBRE A ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA**

Como visto no tópico II, o contribuinte apresentou preliminar de decadência do direito de constituir os créditos tributários referentes ao período de Janeiro de Novembro de 2011, nos seguintes termos:

Inaplicável, outrossim, eventual entendimento de que não teria sido efetuado o recolhimento antecipado do tributo e, por decorrência, haveria a mudança no início da contagem do prazo decadencial, que deixaria de ser considerado como a data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN) e passaria a ter início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN). Referido entendimento é incabível na hipótese em exame, na medida em que houve o pagamento antecipado do imposto, conforme atestam os documentos ora acostados: (i) livro de registro e apuração do IPI relativo ao ano de 2011; e (ii) DARFs relativos ao IPI devido ao longo do ano de 2011 devidamente quitados (doc. 7 da impugnação).

Com relação à argumentação declinada pela DRJ no exame do tópico, é despida de qualquer lógica a assunção de que “os valores de imposto exigidos no auto de infração em tela foram decorrentes de apurações e entendimentos efetuados em atividade de fiscalização, referindo-se, efetivamente, aos montantes que se encontravam fora do procedimento de denúncia natural e espontânea da contribuinte e, por consequência, inatingidos por qualquer hipótese de recolhimento por ela implementado.” (fl. 8). A intenção da ilação em questão é tornar inaplicável, por vias transversas, o entendimento do STJ. Não há como se separar o IPI pago pela Recorrente do IPI exigido por meio de lançamento de ofício, como se fossem tributos diversos.

A DRJ, por sua vez, fundamentou sua decisão de não acolher esta preliminar com base nos seguintes argumentos, *in verbis*:

Não há dúvida de que, à luz da legislação tributária, nos termos do caput do art. 150 do CTN, combinado com os arts. 181 a 185 do RIPI/2010, o IPI se encontra sujeito ao lançamento do tipo “por homologação”, no qual cabe ao sujeito passivo (contribuinte), sob a sua exclusiva iniciativa e responsabilidade, o dever de apurar e pagar, relativamente a cada período, o quantum devido desse imposto, antecipadamente a qualquer exame por parte da autoridade administrativa.

Contudo, para que esse tipo de lançamento fique consumado, é imprescindível a ocorrência de um pagamento anterior, eis que a homologação – ato exclusivo da autoridade administrativa – pressupõe obrigatoriamente a existência deste.

No caso em questão, os valores de imposto exigidos no auto de infração em tela foram decorrentes de apurações e entendimentos efetuados em atividade de fiscalização, referindo-se, efetivamente, aos montantes que se encontravam fora do procedimento de denúncia natural e espontânea da contribuinte e, por consequência, inatingidos por qualquer hipótese de recolhimento por ela implementado.

Em outras palavras, trata a exigência em comento de valores acerca dos quais não se vislumbra tenha o sujeito passivo procedido a qualquer antecipação a título de pagamento do imposto, logo, sem completa obediência à exigência legal imprescindível à modalidade de “lançamento por homologação”.

Assim, o Fisco, constatando o inadimplemento da contribuinte, mediante procedimento regular, promoveu a exigência daqueles valores, por meio de “lançamento de ofício”, isto é, pela lavratura do auto de infração, cujo prazo decadencial é contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os lançamentos (por homologação), referentes a cada período de apuração, poderiam, a partir da existência dos respectivos pagamentos, ter sido efetuados.

(...)

Não bastassem os argumentos acima elencados, como será visto na análise de mérito, em relação aos valores lançados no ano de 2011, ficou caracterizada nos autos a conduta dolosa da contribuinte, o que por si só, implica na aplicação da regra decadencial do artigo 173, inciso I, do CTN.

**Assiste razão ao Recorrente.** Com efeito, o IPI, no período em questão, era apurado mensalmente, mediante o confronto entre os débitos originados pelas saídas dos seus produtos e os créditos referentes às suas aquisições de insumos. Ao final de cada mês, havendo saldo devedor, o contribuinte deveria efetuar o seu recolhimento mediante lançamento por homologação. Caso assim procedesse o contribuinte, mesmo que efetuando o recolhimento apenas de forma parcial, o prazo decadencial teria seu termo inicial no primeiro dia do mês seguinte; contudo, não realizando nenhum pagamento, o início da contagem do prazo decadencial se deslocaria para o primeiro dia do ano seguinte, nos termos do art. 173 do CTN, conforme decidido pelo STJ em sede de julgamento do REsp 973.733/SC sob o rito previsto para os recursos repetitivos.

Como exemplo, vejamos o primeiro período de apuração sob fiscalização, Janeiro/2011; se o contribuinte apurou saldo devedor e efetuou pagamento, ainda que parcial (como efetivamente ocorreu), o termo inicial do prazo para constituir qualquer crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos neste mês é 01/02/2011. Se não houve pagamento algum, o início da contagem se dará em 01/01/2012.

A tese defendida na autuação, e mantida pelo Colegiado *a quo*, não encontra guarida no direito pátrio; o STJ já definiu que a sistemática de contagem de prazos deve ocorrer como exemplificado acima, não fazendo qualquer distinção entre créditos escriturados e créditos lançados via Auto de Infração. Na verdade, a tese defendida pela DRJ não faz sentido algum, pois se assim fosse, na verdade nunca haveria decadência segundo a regra do art. 150, § 4º do CTN, pois todos os créditos de IPI sempre são constituídos de ofício por meio de Auto de Infração.

Além disso, conforme discutido nos tópicos precedentes, não restou comprovada a existência de dolo na conduta do agente, afastando as hipóteses de sonegação, fraude e conluio.

Pelo exposto, voto por acolher a preliminar de decadência em relação ao período de apuração de Janeiro a Novembro de 2011.

## **XI - DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para (i) acolher a preliminar de decadência em relação ao período de apuração de Janeiro a Novembro de 2011; e, no mérito, (ii) retirar da base de cálculo da autuação todos os valores do IPI referentes às NFe listadas nos Anexos D2 – 01, D2 – 02, D2 – 03, D2 – 06, D2 – 07, D2 – 08 e D2 – 11; (iii) determinar a exclusão dos valores de ICMS que tenham sido incluídos na base de cálculo, porém apenas em relação às NFe cuja infração respectiva tenha sido afastada, permanecendo nas demais hipóteses; (iv) para reconhecer o direito creditório no valor de R\$21.845.830,92 decorrente da decisão proferida no MS 0004101-85.2000.4.03.6103; (v) determinar o

cancelamento das glosas efetuadas sobre os créditos das devoluções de veículos; (vi) cancelar o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a para 75%; e (vii) cancelar a majoração da multa de ofício em 50% por embarço à fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares