



<b>Processo nº</b>	15586.720004/2018-89
<b>Recurso</b>	De Ofício e Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3301-011.772 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de setembro de 2022
<b>Recorrentes</b>	DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO  JAGUAR E LAND ROVER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 08/02/2013 a 14/08/2014

VIOLAÇÃO DE NORMAS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DE DISPOSITIVOS DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

As normas tributárias integram o ordenamento jurídico revestidas da presunção de constitucionalidade e de legalidade, sendo que, devido à natureza jurídica obrigacional de caráter público que encerram, e pela estrita subordinação ao princípio da legalidade a que se submetem as autoridades administrativas.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE OU SONEGAÇÃO. REDUÇÃO.**

A errônea interpretação da norma legal com a consequente falta de pagamento do IPI não é suficiente para que se dê por demonstrada a ocorrência de fraude ou simulação.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. DIRETOR. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS EXIGIDOS. EXCLUSÃO.**

Se, na descrição dos fatos, resulta simplesmente o não-pagamento do IPI, não se consideram demonstrados fatos que se subsumam à norma apontada pela Fiscalização que autorizaria a inclusão do direto no polo passivo da obrigação tributária.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. INADIMPLEMENTO.**

Os elementos elementos para caracterização da responsabilidade do art. 135, III, são: 1- a figura do sócio-administrador”, com poderes de decisão atribuídos pelo contrato social, como executor do esquema comercial entre as empresas e 2- as condutas revelam a atitude dolosa de atuação por infração à lei. Assim, o inadimplemento não se subsume à tipificação da atribuição da responsabilidade tributária dos sócios-administradores por atos de infração à lei. Aplicação do REsp 1.101.728 - SP, DJ 23/03/2009, julgado na sistemática de recursos repetitivos.

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

Período de apuração: 08/02/2013 a 14/08/2014

**IPI NA SAÍDA DE ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. BEM DO ATIVO PERMANENTE. INCIDÊNCIA DO IPI.**

É suficiente a ocorrência de qualquer dos fatos previstos no art. 46 do CTN com produtos industrializados para atrair a incidência do IPI, sendo desnecessário, para efeito de incidência do imposto na saída do importador, que tenha havido operação de industrialização posteriormente ao desembarque aduaneiro do produto, bem como o motivo da referida saída.

**BENS DO ATIVO PERMANENTE. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO QUE TENHA ENCOMENDADO SUA IMPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

Equipara-se a industrial o estabelecimento da pessoa jurídica que receba produtos industrializados de importador, importados na modalidade de importação por encomenda, sujeitando-se ao IPI as saídas dos referidos produtos do estabelecimento equiparado, a título de vendas, ainda que hajam integrado o ativo permanente da empresa.

**INCIDÊNCIA DO IPI NA SAÍDA DE ESTABELECIMENTO IMPORTADOR (EQUIPARADO A INDUSTRIAL) E NA SAÍDA DE ESTABELECIMENTO QUE DÊ SAÍDA DE PRODUTO IMPORTADO PARA COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO INTERNO (EQUIPARADO A INDUSTRIAL).**

Aplicação do RE 946.648/SC, Tema 906 do STF, na sistemática de repercussão geral: "É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembarque aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

**MULTA DE OFÍCIO. FALTA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI. ART. 80, CAPUT, DA LEI N° 4.502/64.**

Constatada a hipótese legal da aplicação da multa de ofício, a falta de recolhimento do IPI, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento de ofício.

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. AGRAVAMENTO. ART. 80, § 6º, I E ART. 68 DA LEI N° 4.502/64. INAPLICABILIDADE.**

Para a imputação da penalidade agravada é necessário que o contribuinte aplique artifício doloso na prática da infração ou que atue para retardar o conhecimento pela autoridade fazendária do fato jurídico tributário. Se não houver produção probatória para sustentar a atitude dolosa imputada ao contribuinte, a penalidade não pode ser agravada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário apresentado pelo responsável solidário para excluir o Sr. Flávio Antonio Padovan Filho do polo passivo da relação tributária e dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado pela empresa autuada para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que negava provimento aos recursos voluntários, para manter a responsabilidade do administrador e a multa qualificada no patamar de 150%. E, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Durante a sessão, o Presidente Substituto Marco Antonio Marinho Nunes verificou erro no questionamento e determinou a correção na ata, para que conste o julgamento do recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto), Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D'Oliveira (Suplente Convocado), José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

1. Adoto o relatório da DRJ/RIBEIRÃO PRETO, por economia processual e por bem descrever a demanda.

Trata-se de auto de infração do IPI (e-fls. 2274 a 2310), lavrado em 07 de fevereiro de 2018, relativamente aos períodos de apuração de fevereiro de 2013 a agosto de 2014, em função de suposta falta de destaque do imposto na saída de produtos importados pelo estabelecimento equiparado a industrial.

O estabelecimento submetido ao procedimento fiscal foi de CNPJ no 10.313.717/0006-51, que foi aberto em 09 de outubro de 2009 e baixado em 14 de novembro de 2017, por liquidação voluntária.

Inicialmente, esclareça-se que são sujeitos passivos da exigência, segundo o auto de infração, a empresa Jaguar e Land Rover Brasil Indústria e Comércio de Veículos, como contribuinte, e o sr. Flávio Antonio Padovan Filho, como responsável solidário, conforme e-fl. 2274 dos autos.

A Fiscalização descreveu as irregularidades apuradas no termo de verificação de infração de e-fls. 2311 a 2351.

Esclareceu inicialmente as razões da abertura de procedimento fiscal contra a Interessada, dando conta de tratar-se de empresa revendedora de automóveis importados por encomenda, por meio da empresa Cotia Vitória Serviços e Comércio S/A, devidamente qualificada no mencionado termo.

Esclareceu a Fiscalização que a Interessada, por se equiparar a estabelecimento industrial, por força do disposto nos arts. 35, 182, 189, 190, 459 e 477 do RIPI/2010, deveria haver destacado, na saída dos produtos de seu estabelecimento, o IPI devido.

Acrescentou o seguinte:

Como os produtos com os quais transacionava possuíam as classificações fiscais 8703.23.10, 8703.24.10, 8703.32.10, 8703.32.90, 8703.33.10, 8703.33.90 e 8704.21.90, alguns classificados em Ex tarifários destas classificações fiscais, que eram tributadas pelo IPI com alíquotas que variavam entre 30,00% a 55,00% no ano de 2013 a 2016, deveria ter lançado o IPI devido na saída de qualquer um destes bens e o encriturado.

Apesar disso, a Fiscalização teria constatado a saída de bens com os CFOP de venda ou de transferência de bem do ativo mobilizado (5.551/6.551 e 6.552), que não atenderiam à exceção prevista no art. 38 do Ripi/2010 (transcurso do prazo de cinco anos desde a incorporação).

A seguir, a Fiscalização tratou das infrações apuradas, descrevendo os procedimentos adotados desde o termo de início de fiscalização. Por se tratar de questão central à controvérsia, reproduz-se a seguir a descrição fornecida pela Fiscalização da resposta da Interessada, a questionamento formulado no termo de início de fiscalização, em relação à não tributação pelo IPI das saídas de veículos do ativo imobilizado:

- Que não tributou as saídas com CFOP 5.551, 5.552, 6.551 e 6.552 porque, conforme diversas decisões judiciais, seria indevida a cobrança do IPI em operações posteriores ao da incidência no desembarque aduaneiro. Além disto, como eram bens imobilizados, a sua destinação original nunca foi a comercialização, não se

caracterizando propriamente como mercadoria. Quanto às saídas com CFOP 5.552 e 6.552, mais uma vez ressalta que são transferências entre filiais da mesma empresa.

- Que estava apresentando planilha contendo os dados solicitados pela fiscalização de vinculação entre a saídas e entradas dos produtos, confirmando o não aproveitamento de crédito de IPI na entrada de tais produtos.

- Que não houve saídas anteriores do estabelecimento dos bens comercializados com os CFOP 5.551, 5.552, 6.551 e 6.552 que tivessem sido tributadas pelo IPI.

- Que as saídas dos veículos constantes do seu ativo imobilizado ocorreram antes do prazo de 5 (cinco) anos da sua aquisição pela empresa

- Que os veículos em questão não foram adquiridos com destinação comercial, por isto foram imobilizados, sendo que em sua grande maioria ficaram imobilizados por período, no mínimo, de 1 (um) ano, chegando alguns a ultrapassar 2 (dois) anos em sua frota.

Foram solicitados esclarecimentos complementares em relação à primeira resposta da Interessada, que não foram considerados suficientes pela Fiscalização, seguindo-se duas novas intimações.  
Das informações obtidas, concluiu a Fiscalização:

A partir de todas as informações prestadas acima pelo contribuinte, concluímos que o contribuinte comercializou bens tributados pelo IPI sem efetuar o destaque deste imposto na nota fiscal de saída, nem, tampouco, escriturar o seu débito na sua escritura fiscal digital, ou seja, sem a devida tributação do bem pelo IPI.

Segundo alegação do contribuinte, este procedimento se deve aos dois motivos abaixo sucintamente expostos:

a) Por se tratarem de automóveis que foram incorporados a sua frota, ou seja, que foram imobilizados pela empresa, não poderiam ser considerados propriamente mercadorias;

b) Que há diversas decisões judiciais que dizem ser indevida uma segunda tributação pelo IPI após o desembarque aduaneiro de produtos importados, ou seja, na saída do produto do estabelecimento importador equiparado a industrial, sem que tenha havido alguma industrialização neste bem antes desta saída.

Como veremos a seguir, nenhuma destas duas alegações do contribuinte podem prosperar.

Segundo a Fiscalização, o primeiro motivo seria descabido em razão de não haverem decorrido cinco anos entre as datas de incorporação dos bens ao ativo e a de saída, conforme legislação anteriormente citada.

Acrescentou, ademais, que cerca de metade dos veículos sequer teriam permanecido um ano em seu ativo imobilizado, “*sendo que alguns foram vendidos no próprio dia em que entraram no estabelecimento*”. Acrescentou, ainda, o seguinte:

Isto deixa claro que estes automóveis sequer cumpriam as normas contábeis para serem imobilizados e que em nenhum momento sua importação foi feita com intenção de incorporação à frota do contribuinte, até porque o contribuinte não necessitaria ter uma frota tão expressiva assim de automóveis, já que seu objeto social é simplesmente a importação e venda de automóveis, não prestando nenhum serviço ou qualquer outra atividade que justificasse esta frota de automóveis.

Acima de tudo, como já visto, mesmo que a intenção do contribuinte tivesse sido a de incorporar estes automóveis à sua frota e isto justificasse a sua imobilização, ainda assim, ao fazer sua alienação em prazo inferior a 5 (cinco) anos, deveria tributar a sua saída pelo IPI, conforme determina a legislação deste imposto, aproveitando, por conseguinte, os créditos pela entrada do produto.

Em relação ao segundo motivo, destacou a Fiscalização que a alegação seria contraditória, uma vez que as saídas de CFOP 5.403/6.4031 foram tributadas pelo imposto:

Isto mostra uma postura dicotômica do contribuinte: se vende produtos adquiridos para revenda (CFOP 5.403/6.430), tributa normalmente estas operações, não levando em consideração se há decisões judiciais tratando da saída de produtos importados do estabelecimento importador. Mas, se vende produtos supostamente imobilizados (CFOP 5.551/6.551), ao ser questionado pela fiscalização do motivo de não ter tributado a operação, argumenta que estas saídas não deveriam ser tributadas conforme decisões judiciais diversas.

Em segundo lugar, a saída seria tributada, segundo o que prevê a legislação, não produzindo efeitos em relação a um contribuinte específico decisões judiciais de que não seja parte litigante. Ademais, inexistiria decisão judicial com efeito “erga omnes” a respeito da matéria.

Por fim, esclareceu que o fato gerador do IPI ocorreria ainda que as transferências ocorressem entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme legislação que citou.

Na sequência, tratou da apuração dos valores, esclarecendo quais foram os procedimentos e os critérios adotados na determinação das alíquotas.

Destaque-se que, em relação ao benefício de redução de alíquota previsto no art. 22 do Decreto no 7.819, de 2012, considerou a Fiscalização que teriam aplicação apenas a partir de 1º de janeiro de 2013.

Em relação aos créditos de IPI apurados (item 5), esclareceu haver comprovado a alegação da Interessada de que haveria créditos não escriturados, relativamente a alguns dos produtos tributados pelo auto de infração, aplicando-se ao caso a disposição do art. 252 do RIPI/2010.

Esclareceu, ainda, haver efetuado a reconstituição da escrita fiscal (item 6).

Quanto à multa de ofício (item 7), apresentou as razões pelas quais entendeu ser aplicável sua qualificação.

Em síntese, segundo a Fiscalização, teria sido demonstrado que as alegações apresentadas pela Interessada para a não tributação das saídas em questão seriam infundadas e que “*o contribuinte intencionalmente não tributou operações que sabia que deveriam ser tributadas, sem que houvesse nenhuma autorização judicial para que assim procedesse, a fim de obter uma grande vantagem financeira, conforme demonstra os valores lançados neste auto de infração.*”

Aplicar-se-iam ao caso os arts. 557, 559, 561, e 562 do RIPI/2010 e o art. 80, *caput* e §6º, II, da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pela Lei no 11.488, de 2007.

Tratou, a seguir, do processo de representação fiscal para fins penais e da responsabilidade tributária solidária dos diretores-presidentes da empresa, com base no art. 135, III, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Mencionou, ainda, as disposições da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º, I, e a Súmula no 135 do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Concluiu a análise da responsabilização solidária da seguinte forma:

Desta forma, eram responsáveis pelas decisões gerenciais que influenciaram nos atos considerados crimes neste relatório as pessoas abaixo elencadas:

- De 01/01/2013 a 13/08/2014
- Flávio Antonio Padovan Filho, CPF no 951.097.658-04 – Diretor Presidente;
- A partir de 13/08/2014
- Terry Hill, CPF no 237.024.958-78 – Diretor de Presidente;

Assim, os diretores da empresa Jaguar e Land Rover Brasil Indústria e Comércio de Veículos Ltda acima elencados, são responsáveis tributários pelo crédito ora lançado (art. 135, inciso III do CTN).

Esclareça-se que o presente auto de infração referiu-se apenas às infrações ocorridas até 14 de agosto de 2014, não havendo dele sido dado ciência, portanto, ao segundo diretor presidente acima relacionado, que foi considerado responsável solidário em relação ao auto de infração contido no processo no 15586.720006/2018-78, juntado ao presente por apensação e também julgado na presente sessão.

Os demonstrativos dos valores lançados e dos créditos de IPI aproveitados constaram das págs. 33 a 41 do termo de verificação.

A Interessada foi cientificada do lançamento em 08 de fevereiro de 2014 (e-fl. 2354) e apresentou a impugnação de e-fls. 2615 a 2674, acompanhada dos documentos de e-fls. 2675 a 2854.

O administrador responsabilizado solidariamente, Sr. Flávio Antonio Padovan Filho tomou ciência do lançamento em 09 de fevereiro de 2018 (e-fl. 2357) e apresentou a impugnação de e-fls. 2857 a 3035.

**Em sua impugnação, inicialmente tratou a Interessada de sua atuação comercial, esclarecendo o seguinte:**

2. A IMPUGNANTE esclarece que até 16/12/2015, as suas importações eram realizadas indiretamente, na modalidade “por encomenda”.

Isto é, considerando que, à época, a IMPUGNANTE dedicava-se **exclusivamente** à comercialização de veículos (classificados nas posições 8703 e 8704 da NCM) procedentes do exterior, bem como não possuía estrutura interna e experiência na importação de veículos, até 16/12/2015, optou pela contratação de uma trading company, qual seja, a COTIA VITÓRIA SERVIÇOS E COMÉRCIO S/A.

("COTIA"), a fim de que esta promovesse tais importações, sob sua encomenda (conforme se pode ver do anexo “Contrato de venda e compra de veículo importado por encomenda” e respectivos aditivos - **docs. 04/06**).

3. Logo, sob o aspecto fiscal/aduaneiro, a trading company COTIA contratada para importar e revender mercadorias à IMPUGNANTE, no contexto das importações “por encomenda” realizadas, era a destinatária física e jurídica dos veículos importados sob tal modalidade e, portanto, a efetiva importadora desses bens, o que a obrigava ao pagamento dos tributos devidos (**i**) por ocasião do desembarço aduaneiro, inclusive do IPI, nos termos do art. 46, I, do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66 – “CTN”); e (**ii**) quando da venda dos veículos importados à JAGUAR E LAND ROVER, já que deles encomendante, com destaque ao IPI, ex vi dos arts. 46, II; e 51, II, também do CTN.

A seguir, tratou do auto de infração, destacando, novamente, que a Fiscalização considerou seu estabelecimento como equiparado a industrial em razão de haver encomendado a importação dos veículos a que dera saída, mas que, em sua opinião, a efetiva importadora seria a *trading company* mencionada.

Em relação ao direito aplicável ao caso, apresentou alegações divididas em trezes itens, sendo um deles relativo a esclarecimentos de fato, dez à exigência do imposto, um à impossibilidade da qualificação da multa de ofício, um à impossibilidade de exigência da multa isolada e um à inaplicabilidade de juros sobre a multa.

Em resumo, as alegações da Interessada foram as seguintes:

I. 1. 1- Esclarecimentos quanto à efetiva importadora dos veículos na importação por encomenda realizada pela Cotia O estabelecimento autuado foi encerrado em 14 de novembro de 2017.

Iniciou a Interessada pela alegação de que importação por encomenda, conforme descrito em lei e em ato normativo, não configuraria “importação por conta e ordem de terceiro”, sendo “realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior”.

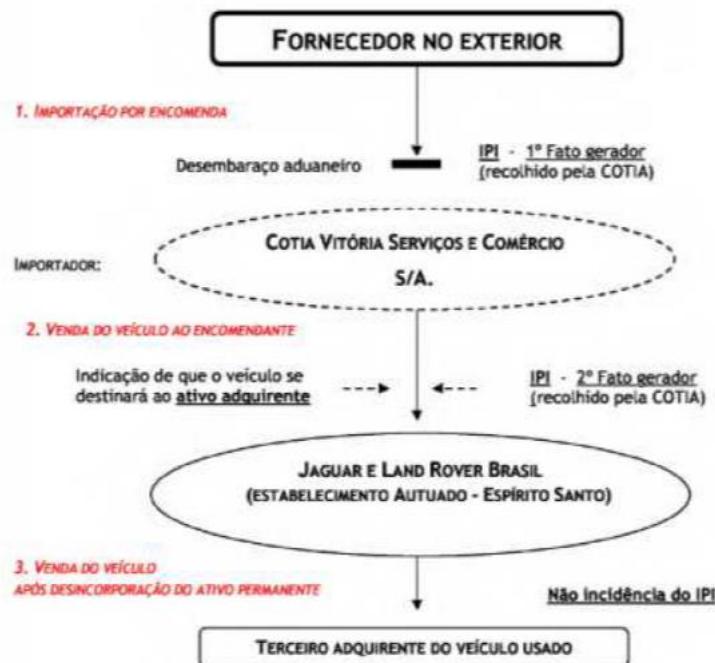
Acrescentou que os efeitos da importação por encomenda para o importador contratado seriam os efeitos fiscais de uma importação própria, conforme esclarecido por ato da própria Receita Federal.

Portanto, para todos os efeitos legais, a importadora seria a empresa Cotia, conforme diagrama apresentado no corpo da manifestação de inconformidade. Acrescentou o seguinte:

**15.** A esse respeito, é de bom alvitre registrar que o próprio Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em decisão definitiva proferida – em julgamento de recurso de ofício (**docs. 09/11**)- nos autos do Processo n. 19515.720878/2014-05, que decorre de Auto de Infração lavrado pelas autoridades fiscais federais contra IMPUGNANTE sob a alegação de falta de recolhimento de PIS e de COFINS em relação às receitas auferidas com a revenda de veículos adquiridos mediante importação sob encomenda, realizada pela trading company COTIA, confirmou que as operações de importação indireta realizadas pela JAGUAR E LAND ROVER – desde o início de suas atividades no Brasil (em 2008) até 16/12/2015 - foi na modalidade “por encomenda” e não por “conta e ordem”.

Reproduziu parte do voto do relator do acórdão citado e esclareceu tratar-se de decisão definitiva, à vista de ausência de recurso especial.

Apresentou o seguinte gráfico, para retratar suas alegações:



I. 1. 2- Esclarecimentos quanto à utilização dos veículos nas atividades da impugnante – veículos de frota

Insurgiu-se a Interessada contra o que seriam ilações contidas no TVI, consistentes na importação dos veículos sem a intenção de sua incorporação à frota, da desnecessidade de “frota tão expressiva assim de automóveis” e de uma “política” de comercialização fraudulenta, com o intuito de sonegação e fraude tributárias.

Segundo a Interessada, a Fiscalização desconheceria a natureza de suas atividades e não teria solicitado esclarecimentos adicionais relativamente à utilização dos veículos em suas atividades.

Segundo a Interessada, os documentos juntados aos autos (documentos 12 a 15) demonstrariam que disponibilizaria veículos de serviços a empregados, veículos designados a executivos (com opção de aluguel de um veículo adicional) e veículos de frota para empregados, terceiros, jornalistas, clientes corporativos e imprensa, para ações de “marketing”. Relatou exemplo de contrato de comodato.

Afirmou, em conclusão, ser equivocada a afirmação da Fiscalização de que as importações teriam fim fraude fiscal.

I. 1. 3- Esclarecimentos quanto ao fato de que a impugnante nunca realizou a venda de veículo do seu ativo imobilizado no mesmo dia em que entrou no estabelecimento  
Afirmou a Interessada que a conclusão da Fiscalização seria equivocada, uma vez que teria considerado a data incorreta, em relação a uma das notas fiscais, e que as demais teriam sido canceladas.

Acrescentou que a adoção de critérios ilógicos requereria o cancelamento da autuação.

II. 2- Da não incidência do IPI nas saídas de bens do ativo imobilizado, em prazo inferior a 5 anos, de estabelecimento que não tenha importado ou industrializado tais bens

Segundo a Interessada, seria equivocada a aplicação do art. 38, III, do Ripi/2010 ao caso em questão, uma vez que, no caso de bens do ativo imobilizado, somente ocorreria o fato gerador em relação aos produtos industrializados ou importados pelo próprio estabelecimento.

II. 3- A violação ao art . 146, inc. III, da CF/88 - reserva de lei complementar para definir contribuintes do IPI, inclusive por equiparação

Segundo alegou a Interessada, a mencionada disposição constitucional não permitiria que lei ordinária criasse hipótese de incidência de obrigação tributária, ainda que por equiparação. Segunda a Interessada:

*Em razão disso, a aplicação do art. 13 da Lei n.º 11.281/06 (art. 9º, inc. IX, do RIPI/10) torna o lançamento de ofício em tela flagrantemente inconstitucional, eis que tal dispositivo trata de matéria reservada apenas à lei complementar, de modo que deve ser afastada, desde já, a sua aplicação para fins de exigência de IPI pretendida pela fiscalização federal.*

Mencionou a respeito da matéria entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, nos RE 881908 AgR, RE 567276 AgR e RE 567935, e decisões de tribunais regionais federais.

**II. 4- O art. 51, II, do CTN não autoriza que simples lei ordinária defina contribuintes do IPI por equiparação – interpretação conforme a Constituição**

Segundo a Interessada, a “lei” a que se refere a disposição do art. 51, II, contida na expressão “estabelecimento industrial ou quem a lei a ele equiparar”, deve ser necessariamente lei complementar, à vista da reserva constitucional de lei complementar para definir hipótese de incidência tributária.

**II. 5- Da violação ao parágrafo único do art . 46 do CTN e do bis in idem**

No entendimento da Interessada, não haveria, no caso em questão, “translação da propriedade ou posse”, o que seria exigido, nos termos do art. 46 do CTN, para configurar o fato gerador do IPI. Em suas palavras, a Constituição exigiria “para a incidência do IPI a configuração do binômio industrialização e prática de ato negocial.”

Dessa forma, sem a realização de novo processo de industrialização, não poderia haver nova incidência de IPI após a saída dos produtos do estabelecimento importador.

Assim, haveria *bis in idem*, pois a nova incidência ocorreria sobre um fato já anteriormente tributado. Acrescentou o seguinte:

*Ademais disso, é importante salientar que o parágrafo único, do art. 51, do Código Tributário Nacional, referido no inc. II, do art. 46 desse mesmo Código, apenas reafirma o princípio da autonomia dos estabelecimentos, pelo que a conjugação desses dispositivos não autoriza a incidência do IPI no contexto do estabelecimento autuado.*

Reproduziu, a seguir, opinião da doutrina.

**II. 6- Da impossibilidade de se equiparar o estabelecimento estritamente atacadista a industrial: violação ao próprio inc. II , do art. 51, do CTN**

Nesse item, a Interessada alegou que a equiparação de seu estabelecimento a industrial foi efetuado nos termos da Lei nº 11.281, de 2006, art. 13.

Dessa forma, teria havido aplicação de norma que extrapolaria “os parâmetros constitucionais dessa tributação, vez que o equiparado a industrial, como já visto acima, não realiza industrialização”.

Entretanto, segundo suas alegações, ainda que se tratasse de estabelecimento importador, sem haver novo processo de industrialização, haveria violação ao disposto no art. 51, II, do CTN.

**II. 7- Afronta ao art. 153, inc. III da constituição : a equiparação prevista no art . 13 da Lei n.o 11.281/06 transforma o IPI em um “ICMS- federal”**

Em razão da ausência dos pressupostos anteriormente mencionados – tributação de estabelecimentos atacadistas, sem vínculos com a materialidade do IPI –, segundo suas alegações, a incidência do IPI na hipótese em questão representaria tributação sobre “os mesmos fatos em relação aos quais incide o imposto estadual previsto no art. 155, inc. II, da Carta Magna, qual seja, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (‘ICMS’). Segundo a Interessada:

*Ora, a exigência de IPI formulada pela União e aqui combatida recai sobre a um suposto 3º (terceiro) fato gerador (como já se viu mais acima, especialmente nos*

tópicos “ I.1. ”, I.2 ” e “ II.1.1 ”), confirmando que, em verdade, o que se está a tributar com o título de IPI são operações relativas à circulação de mercadorias. Nesta circunstância, há inegável bitributação, já que, sobre o mesmo fato, qual seja, a revenda de produto importado do exterior sob encomenda, recairia dois tributos distintos (i.e., IPI e ICMS).

#### II. 8- Da violação ao princípio da isonomia

A oneração excessiva “do produto importado em relação ao nacional”, em razão de não haver incidência do IPI “sobre a saída de tais veículos do seu ativo permanente”, no caso de veículos nacionais, representaria, nos termos da impugnação, violação ao princípio da isonomia, segundo o que prevê o art. 150, II, da Constituição Federal. A Interessada mencionou, ainda, opinião da doutrina e entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça a respeito do princípio constitucional em questão.

#### II. 9- Da violação ao Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT

Em relação ao GATT, pelo fato de vedar tratamento diferenciado, na tributação interna, entre produtos nacionais e importados, haveria, também, violação ao acordo internacional no caso em questão.

Citou ementas de acórdãos do STF.

#### II. 10- Da distinção entre as situações tratadas nestes autos e aquela do *Leading Case* julgado pelo c. STJ em outubro de 2015

Em relação à matéria objeto do EREsp no 1.043.532-SC, esclareceu tratar-se da hipótese de incidência do IPI na saída de produtos importados pelo próprio estabelecimento importador, conforme trecho de ementa reproduzida na impugnação. Concluiu o seguinte:

*Assim, a operação cuja incidência de IPI é aqui examinada diz respeito à posterior venda desses veículos, pelo estabelecimento autuado da IMPUGNANTE, sem submetê-los a qualquer processo de industrialização, motivo pelo qual não poderá o EREsp n.o 1.043.532-SC ser invocado como razões de decidir nestes autos.*

#### II. 11- Inaplicabilidade da multa qualificada

De acordo com as alegações, as circunstâncias qualificativas não teriam sido provadas nos autos, conforme previsto no art. 557 do Ripi/2010, em razão do seguinte:

*Com efeito, a d. Fiscalização federal afirma que, pelo simples fato de os veículos objetos da autuação combatida terem permanecido no ativo immobilizado do estabelecimento autuado por período inferior a 5 (cinco) anos, seria devido o IPI na respectiva saída - desconsiderando-se claramente o disposto no inc. III, do art. 38, do RIPI/10 - e, caso o contribuinte entendesse de modo diverso, estaria ele agindo dolosamente na tentativa de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou da ocorrência do próprio fato gerador*

*No entanto, a mera falta de recolhimento do IPI em operação que - tal como se expõe à exaustão no tópico “ II.2 ”, acima -não está sujeita à incidência do imposto não caracteriza ação dolosa com o objetivo de impedir o conhecimento ou a ocorrência do fato gerador.*

*O fato é que, como se pode ver dos trechos acima colacionados, ao praticamente transcrever os textos dos dispositivos que tratam das hipóteses de aplicação de multa qualificada (arts. 557, 559, 561 e 562 do RIPI/10), a r. Fiscalização está claramente demonstrando que presumiu a ocorrência de ação dolosa com o objetivo de evitar o pagamento de tributo, ou seja, trata-se de uma mera teoria, formada a partir de convicção pessoal do agente fiscal, o que não é permitido em nosso ordenamento jurídico tributário*

*Ora, em nenhum momento a d. Fiscalização comprova qualquer uma de suas afirmações; até porque tal comprovação seria impossível, pois, como a IMPUGNANTE demonstrou nos tópicos “ II.1.2 ” e “ II.1.3 ”, mais acima, tais*

*afirmações não correspondem à realidade dos fatos. Em verdade, é fácil de perceber que a autoridade fiscal tinha pleno desconhecimento das atividades desenvolvidas no estabelecimento autuado e também não se preocupou em buscar informações ou documentos adicionais a esse respeito.*

Citou, na sequência, ementas de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf que trataram da aplicação da multa qualificada, para afirmar que seria “requisito de validade (da qualificação) a efetiva comprovação do dolo específico, e não genérico, tampouco presumido [...]”.

Acrescentou haver emitido e escriturado todos os documentos fiscais relativos às operações em discussão, deixando de creditar-se “do montante do IPI destacado nas notas fiscais de venda emitidas pela Cotia [...]”, concluindo não ser possível ter agido com a intenção de “impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de eventual fato gerador da obrigação tributária principal”.

#### II. 12- Da ilegitimidade da multa isolada exigida a título de “multa de IPI não lançado com cobertura de crédito ” – efeito confiscatório

Segundo a Interessada, não haveria justificativa para a imposição da penalidade isolada, pois “referida multa isolada nunca poderia incidir sobre as parcelas de imposto que foram pagas mediante compensação realizada pela própria fiscalização quando do lançamento de ofício, a teor do quanto disposto no art. 252 do RIPI/10”, em razão de ter havido pagamento, nos termos do art. 260, IV, do Regulamento. Acrescentou o seguinte:

*Portanto, a multa do IPI não lançado com cobertura de crédito somente teria cabimento quando for constatado o não pagamento do IPI, o que, de fato, não ocorreu já que a compensação com créditos desse imposto é, nos termos do artigo 260, inciso IV, do RIPI/10, uma das formas em que seu pagamento é processado.*

Citou ementas de acórdãos do Carf, segundo as quais ocorreria *bis in idem* ou dupla incidência.

Além disso, haveria nítido efeito confiscatório, “na medida em que foram exigidos da Impugnante sobre valores regularmente recolhidos, por meio de compensação, aos cofres do Fisco federal [...]”, não havendo proporcionalidade ou razoabilidade na aplicação da multa imposta.

Ainda citou entendimento do Supremo Tribunal Federal.

#### II. 13- Da inaplicabilidade de juros sobre as multas

No presente item, alegou não haver previsão legal para a incidência de juros Selic sobre as multas aplicadas.

Ademais, não seria possível às instâncias julgadoras alteram a motivação e a fundamentação legal contidas no lançamento, que, no caso em questão, teria sido o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Apresentou as alegações finais, seguidas do pedido:

*Em face de todo o exposto e comprovado nestas razões de Impugnação, em especial a insubstância das acusações fiscais imputadas à I. MPUGNANTE quanto à falta de pagamento de IPI, evidenciando a ausência de fundamento das exigências contidas na autuação em discussão, a I. MPUGNANTE, confiante na criteriosa orientação e no elevado saber jurídico desses ilustres julgadores, espera e requer seja o Auto de Infração em tela julgado inteiramente improcedente, para o fim de nada lhe ser exigido a título de imposto, multas e acréscimos legais.*

*A IMPUGNANTE protesta, ainda, pela posterior juntada de quaisquer documentos que, a seu critério, reforcem suas razões de defesa.*

**Em sua impugnação, o responsabilizado, após resumir os fatos, apresentou os fundamentos para sua admissão, destacando os arts. 9º e 58 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.**

**A seguir, descrevem-se resumidamente os itens constantes da impugnação e seu conteúdo.**

**III. 1. Da Nulidade do Auto de Infração por Falta de Liquidez e Certeza do Crédito Tributário Constituído**

A iliquidez e a incerteza do crédito tributário referir-se-iam a uma contradição entre o período em que o responsável foi administrador da empresa – janeiro de 2013 a agosto de 2014 – e a data em que teria apresentado pedido de renúncia.

Segundo alegou o impugnante (doc. 04), teria apresentado pedido de renúncia da do cargo de diretor presidente da autuada em 31 de março de 2004, que produziria efeitos desde a data de sua assinatura e apresentação à empresa, nos termos dos arts. 32, II, e 36 da Lei no 8.934, de 1994.

Na sequência, reproduziu dispositivos do Decreto no 70.235, de 1972, e do Código Tributário Nacional, citou ementa de acórdão do Carf e a Solução de Consulta Cosit no 8, de 8 de março de 2013.

**III. 2. Da Nulidade do Auto de Infração por Erro na Indicação do Sujeito Passivo**

A referida nulidade decorreria do vício anterior, uma vez que o impugnante não poderia “ser alçado à condição de responsável solidário por crédito tributário relacionado a período em que não mais exercia o cargo de Diretor Presidente da AUTUADA

[...].

Mencionou dispositivos do CTN e do Decreto no 70.235, de 1972, e ementas de acórdãos do Carf.

**III. 3. Da Nulidade do Auto de Infração por Ter Sido Lavrado com Base em Mera Presunção em Face aos Princípios da Verdade Material e da Motivação**

Citando entendimento da doutrina, apresentou o impugnante as seguintes alegações:

*27. No entanto, o Sr. Auditor-Fiscal simplesmente NÃO COMPROVOU que (i) a AUTUADA teria cometido a infração tipificada no inc. I, do art. 2º, da Lei n.º 8.137/90; e (ii) O IMPUGNANTE teria sido o responsável pela prática dos fatos típicos e antijurídicos (até porque, ao contrário do quanto subtendido pelo Sr. Auditor-Fiscal, o Contrato Social da AUTUADA vigente à época (doc. 05) não indica que o Diretor Presidente seria responsável pela prática de atos gerenciais relativos ao cumprimento das obrigações tributárias).*

*Pior do que isso: como mencionado acima, o Sr. Auditor-Fiscal transfere ao IMPUGNANTE o ônus de comprovar a não ocorrência dos fatos por eles presumidos para fins de atribuição da responsabilidade solidária.*

[...]

*30. Ora, como bem sabem os doutos integrantes dessa Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, a presunção de legitimidade dos atos administrativos - como é o caso do lançamento tributário - não afasta o dever de a Fazenda Pública provar a ocorrência do fato tributário relevante por ela alegado (que, neste caso, seria a ocorrência do crime tipificado no inc. I, do art. 2º, da Lei no 8.137/90 e o vínculo do IMPUGNANTE com tal fato).*

Ademais, segundo o que decidiu o STJ no REsp no 48.516/SP, a presunção de legitimidade “não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto [...].”

Novamente, citou dispositivos dos diplomas legais já mencionados, para tratar, a seguir, da motivação.

**III. 4. Não Incidência do IPI nas Saídas de Bens do Ativo Imobilizado, em Prazo Inferior a 5 Anos, de Estabelecimento que não Tenha Importado ou Industrializado tais Bens**

Nesse item, o impugnante apresentou os mesmos fundamentos já apresentados pela empresa no item II. 2 de sua impugnação.

III. 5. Dos Outros Motivos que Justificam o Cancelamento do Auto de Infração Combatido

Nos itens III. 5. 1 a III. 5. 8, o impugnante apresentou as mesmas alegações apresentadas pela empresa nos itens II. 3 a II. 8 de sua impugnação. Esclareça-se que o título do item III. 5. 8 foi equivocadamente repetido pelo impugnante, pois não se refere ao mesmo assunto do item III. 5. 7 e, sim, ao assunto do título II. 9 da impugnação da empresa.

III. 6. Inaplicabilidade da Multa Qualificada

Novamente, em relação a esse item, o impugnante repetiu as alegações apresentadas pela autuada no item II. 11 de sua impugnação.

III. 7. Da Illegitimidade da Multa Isolada Exigida a Título de "Multa de IPI não Lançado com Cobertura de Crédito" - Efeito Confiscatório

Idem, em relação ao item II. 12 da impugnação da empresa.

III. 8. Da Inaplicabilidade de Juros Sobre as Multas

Idem, em relação ao item II. 13 da impugnação da empresa.

III. 9. Illegitimidade Passiva do ImpugnanteIII. 9. 1. Das Atividades do Impugnante como Presidente da Autuada na América Latina

Segundo o impugnante, no ano de 2010, “buscando expandir suas atividades e conquistar a liderança do segmento de veículos Premium, contratou como Diretor Presidente para a Autuada e subsidiárias na América Latina e Caribe o IMPUGNANTE”, segundo o que comprovaram os documentos 17 e 18.

Nesse contexto, apresentou as seguintes alegações:

*Com efeito, é fácil constatar que o IMPUGNANTE era Presidente/CEO da JAGUAR E LAND ROVER (AUTUADA) não só no Brasil, mas na América Latina e Caribe. E, ao exercer tal cargo, é claro que o IMPUGNANTE não atuava diretamente em um determinado projeto, mas sim geria operações completas em diferentes países do Caribe e América Latina, sendo um deles o Brasil.*

*E como se sabe, o CEO ou Presidente de uma empresa, essencialmente, tem como função a administração da empresa como um todo. Esta pessoa é responsável por traçar metas e estratégias da empresa, buscando a expansão da empresa e a ampliação de negócios.*

*O CEO ou Presidente da empresa não é um mero gestor de projetos, principalmente no caso de uma empresa multinacional, como ocorre neste caso, em que, como se vê das notícias acima, em novembro de 2010 a JAGUAR E LAND ROVER havia só na América Latina/Caribe operações em mais de 30 (trinta) mercados da região, sendo o IMPUGNANTE, como Presidente da JAGUAR E LAND ROVER havia na América Latina e Caribe, responsável por todos eles.*

*Ora, considerando o número e tamanho de projetos da JAGUAR E LAND ROVER na América Latina e o cargo exercido pelo ora IMPUGNANTE (Presidente/CEO da IMPUGNANTE América Latina e Caribe), é patente que seria impossível ao IMPUGNANTE gerir um projeto de modo específico, controlando, entre outros assuntos, o cumprimento de obrigações tributárias.*

*E, nos termos da jurisprudência pacífica do E. Superior Tribunal de Justiça, apenas se atribuirá responsabilidade tributária a sócio ou diretor se “ocorrerem concomitantemente duas condições: a) exercer atos de gestão e b) restar configurada a prática de tais atos com infração de lei, contrato ou estatuto ou que tenha havido a dissolução irregular da sociedade”.*

A seguir, tratou de como ocorrem os negócios da empresa no âmbito da América Latina e do Caribe e das responsabilidades do diretor-presidente, nos termos do contrato social. Protestou pela juntada “de outros documentos que possa eventualmente obter junta à Autuada, confirmando os pontos acima”.

III. 9. 2. Da Falta de Comprovação da Infração à Legislação pelo Impugnante

Segundo o impugnante, a autuação seria nula em relação de haver-se baseado em mera presunção e em conclusões arbitrárias e injustificadas.

Novamente tratou da questão da renúncia ao cargo de diretor-presidente e à falta de comprovação da prática das infrações descritas, afirmando que não existiria exposição de “raciocínio lógico que demonstra qual é a ‘infração tributária prevista no art. 2º, inciso I, da Lei no 8.137/90’ e porque o Impugnante seria responsável por tal fato”.

Citou ementas de acórdãos do Carf, que trataram da responsabilidade do sócio gerente ou administrador, bem assim decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito da aplicação do art. 13 da Lei no 8.620, de 1993 (RE 562.276). Destacou o seguinte:

*Dois pontos do aludido julgamento chamam a atenção e são plenamente aplicáveis ao presente caso:*

*(i) "(...) O art.135, III, do CTN responsabiliza **apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica** e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.;" e*

*(ii) "(...) apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a **pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade**.*

*[...]*

*Outro ponto que chama a atenção é que deve haver "pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade". Aqui, afasta-se por completo o argumento da Autoridade Fiscal no sentido de que basta a existência de culpa para que seja atribuída a responsabilidade tributária ao sócio ou administrador da pessoa jurídica.*

Tratou, a seguir, da Portaria RFB no 2.284, de 29 de novembro de 2010, e citou opinião da doutrina a respeito do ônus de prova.

Também mencionou disposições do Código de Processo Civil, do Regimento Interno do Carf e de outros instrumentos legais e normativos, a respeito da aplicação das decisões definitivas de mérito adotadas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em sede, respectivamente, de repercussão geral e recursos repetitivos.

Acrescentou que, não havendo prova da prática de atos gerenciais “que influenciariam nos atos considerados crimes”, o eventual inadimplemento de obrigação tributária não poderia, por si só, implicar responsabilização, nos termos de entendimentos que passou a citar.

### III. 9. 3. Da Comprovação, pela Autuada, da não Ocorrência do Suposto Fato Tido pela Fiscalização Federal como Infração de Lei

Nesse item, o impugnante repetiu muitas das alegações apresentadas pela empresa no item I. 1. de sua impugnação.

Por fim, apresentou o seguinte pedido:

*A) no que diz respeito ao mérito da acusação fiscal, reconheça, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração de IPI tratada nos itens '111.1', '111.2' e '111.3' ou, caso assim não se entenda,*

*(B) julgue improcedente o Auto de Infração em razão da insubstância da acusação fiscal imputada à AUTUADA quanto à falta de recolhimento de IPI, conforme demonstrado nos itens '111.4', '111.5' e respectivos subitens ('111.5.1' a '111.5.8');*

*(C) subsidiariamente, na remota hipótese de ser mantido o Auto de Infração:*

*(i) reconheça a inaplicabilidade das multas qualificadas (de 150%) nos termos do quanto demonstrado no item '111.6', e, por força disso, determine o reenquadramento das multas qualificadas para o patamar de 75% (ao invés de 150%);*

*(ii) reconheça a ilegitimidade da multa isolada exigida a título de "Multa de IPI não lançado com cobertura de crédito", conforme item '111.7';*

(v) afaste a cobrança de juros de mora sobre a multa imputada ao lançamento de ofício ora combatido (conforme item 111.8'); e  
(iii) no mínimo, seja responsabilidade solidária atribuída ao IMPUGNANTE cancelada, com a sua exclusão do polo passivo da exigência fiscal discutida nestes autos, com fundamento nas razões expostas no item '111.9' e respectivos subitens ('111.9.1' a 111.9.3'):

É o relatório.

A DRJ/RIBEIRÃO PRETO, analisando as razões de defesa, resolveu julgar improcedente a impugnação apresentada pela Interessada, Jaguar e Land Rover Brasil Indústria e Comércio de Veículos Ltda., mantendo o lançamento e a qualificação da multa de ofício, e por julgar procedente em parte a impugnação do responsabilizado, Flávio Antonio Padovan Filho, para excluir sua responsabilidade solidária em relação às infrações apuradas a partir de abril de 2014.

Assim a DRJ ementou seu Acórdão :

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 08/02/2013 a 14/08/2014

MATÉRIA CONSTITUCIONAL. ANÁLISE POR AUTORIDADE JULGADORA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei em sede de processo administrativo fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ASPECTOS RELATIVOS A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Aspectos relativos à responsabilidade tributária de administrador da empresa não são aptos a caracterizar a nulidade do lançamento.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 08/02/2013 a 14/08/2014

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Demonstrada a prática de sonegação fiscal, impõe-se a qualificação da multa de ofício, incidente sobre o IPI não destacado em nota fiscal.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros Selic incidem sobre a multa de ofício.

DIRETOR-PRESIDENTE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, aqueles que exercem poderes de gerência, ainda que cotidianamente não a exerçam ou não a exerçam especificamente sobre a área responsável pelo lançamento e recolhimento dos tributos, respondem solidariamente pelas obrigações tributárias devidas, nos casos de infração à lei.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 08/02/2013 a 14/08/2014

BENS DO ATIVO PERMANENTE. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO QUE TENHA ENCOMENDADO SUA IMPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Equipara-se a industrial o estabelecimento da pessoa jurídica que receba produtos industrializados de importador, importados na modalidade de importação por encomenda, sujeitando-se ao IPI as saídas dos referidos produtos do estabelecimento equiparado, a título de vendas, ainda que hajam integrado o ativo permanente da empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em relação à responsabilidade solidária, **recorreu de ofício a este CARF**, de acordo com o art. 34 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF no 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário. Esclareceu que a exoneração parcial da responsabilidade tributária procedida pelo acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância

Ainda inconformada, a então impugnante apresentou **Recurso Voluntário** a este CARF, onde repisa os argumentos trazidos em sede de impugnação, com os seguintes itens :

I. DOS FATOS E ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES

I.1. DAS ATIVIDADES EXERCIDAS PELO ESTABELECIMENTO AUTUADO

I.2. DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA INFRAÇÃO ATRIBUÍDA À RECORRENTE

I.3. DA IMPUGNAÇÃO E DA R. DECISÃO RECORRIDA

II. DA TEMPESTIVIDADE

III. DO DIREITO

III.1. PRELIMINAR DE NULIDADE DA R. DECISÃO RECORRIDA

III.2. DAS RAZÕES PARA REFORMA DA R. DECISÃO RECORRIDA

III.2.1. DA UTILIZAÇÃO DOS VEÍCULOS INCORPORADOS AO ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO AUTUADO

III.2.2. DA NÃO INCIDÊNCIA DO IPI NAS SAÍDAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, EM PRAZO INFERIOR A 5 ANOS, DE ESTABELECIMENTO QUE NÃO TENHA IMPORTADO OU INDUSTRIALIZADO TAIS BENS

III.2.3. DOS OUTROS MOTIVOS QUE JUSTIFICAM A REFORMA DA R. DECISÃO RECORRIDA PARA O FIM DE SE CANCELAR INTEGRALMENTE O AUTO DE INFRAÇÃO COMBATIDO

III.2.3.1. DA VIOLAÇÃO AO ART. 146, INC. III, DA CF/88 - RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR PARA DEFINIR CONTRIBUINTES DO IPI, INCLUSIVE POR EQUIPARAÇÃO

III.2.3.2. O ART. 51, II, DO CTN NÃO AUTORIZA QUE SIMPLES LEI ORDINÁRIA DEFINA CONTRIBUINTES DO IPI POR EQUIPARAÇÃO - INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO

III.2.3.3. DA VIOLAÇÃO AO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 46 DO CTN E DO *BIS IN IDEM*

III.2.3.4. DA IMPOSSIBILIDADE DE SE EQUIPARAR O ESTABELECIMENTO ESTRITAMENTE ATACADISTA A INDUSTRIAL: VIOLAÇÃO AO PRÓPRIO INC. II, DO ART. 51, DO CTN

III.2.3.5. AFRONTA AO ART. 153, INC. III DA CONSTITUIÇÃO: A EQUIPARAÇÃO PREVISTA NO ART. 13 DA LEI N.º 11.281/06 TRANSFORMA O IPI EM UM “ICMS-FEDERAL”

III.2.3.6. DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

III.2.3.7. DA VIOLAÇÃO AO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO – GATT

III.2.3.8. DA DISTINÇÃO ENTRE AS SITUAÇÕES TRATADA NESTES AUTOS E AQUELA DO *LEADING CASE* JULGADO PELO C. STJ EM OUTUBRO DE 2015

III.2.3.9. INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA (1º ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO)

III.2.3.10. DAILEGITIMIDADE DA MULTA ISOLADA EXIGIDA A TÍTULO DE “MULTA DE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO” - EFEITO CONFISCATÓRIO (2º ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO)

IV. DO PEDIDO

71. Diante de todo o exposto e demonstrado, evidenciada a total falta de fundamento da r. decisão ora recorrida, assim como da acusação fiscal formulada por meio do Auto de Infração, a RECORRENTE, confiante na criteriosa orientação e no elevado saber jurídico dos ilustres Conselheiros desse C. Conselho, espera e requer que seja o presente Recurso provido para o fim de se anular a r. decisão recorrida, em razão do vício insanável apontado no tópico ‘III.1’.

Caso, contudo, assim não se entenda, seja o Auto de Infração em tela julgado improcedente, para o fim de nada lhe ser exigido a título de multa e acréscimos legais.

O responsabilizado solidário também apresentou Recurso Voluntário a este CARF, onde repisa as argumentações trazidas em sede de impugnação.

Ás e-fls. 3.208 e ás e-fls. 3.301, tanto a autuada quanto o responsabilizado solidário apresentam argumentos complementares às razões recursais, citando decisões da DRJ/JUIZ DE FORA, em processos semelhantes aos presentes autos, onde a multa qualificada foi reduzida.

Ás e-fls. 3.408, apresenta Memorial.

Assim vieram os autos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

Os recursos voluntários e de ofício são tempestivos, preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto deles conheço.

São sujeitos passivos da exigência, segundo o auto de infração, a empresa Jaguar e Land Rover Brasil Indústria e Comércio de Veículos, como contribuinte, e o sr. Flávio Antonio Padovan Filho, como responsável solidário, conforme e-fl. 2274 dos autos.

Esclarece-se que, diante da coincidência de argumentos trazidos pela autuada e pelo responsabilizado solidário recorrentes, os recursos voluntários e de ofício serão tratados em conjunto neste voto.

### PRELIMINARES

### NULIDADE DO ACÓRDÃO DRJ

A recorrente pugna pela nulidade do Acórdão DRJ com a seguinte fundamentação :

- a recorrente demonstrou, em argumento subsidiário aos demais, a inaplicabilidade da multa qualificada, que foi aplicada pela d. Fiscalização federal sob a alegação de que o estabelecimento autuado teria supostamente tentado ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos lançados de ofício, caracterizada pela falta de informação, ao Fisco federal, dos valores regularmente apurado a título de IPI. No entanto, ao apenas citar os dispositivos que tratam das hipóteses de aplicação de multa qualificada (arts. 557, 559, 561 e 562 do RIPI/10), sem justificar a majoração da multa em fatos concretos, a r. Fiscalização claramente indicou que presumiu a ocorrência de ação dolosa com o objetivo de evitar o pagamento de tributo. Trata-se, portanto, de uma mera teoria, formada a partir de convicção pessoal do agente fiscal, o que não é permitido em nosso ordenamento jurídico tributário.

- embora a DRJ tenha constatado a inexistência de suposta fraude suscitada indiretamente pelo Sr. Auditor Fiscal autuante (quando questionou o motivo de os veículos terem sido enviados para o ativo permanente do estabelecimento autuado; se teria algum propósito negocial ou se seria apenas para não recolher o IPI), por outro lado, justificou a qualificação da multa em uma questão de interpretação da legislação tributária. Vale dizer, na clara tentativa de simplesmente chancelar o trabalho fiscal, a DRJ/RPO afirmou que a mera falta de recolhimento do IPI, suportada em interpretação lógica e finalística da legislação, por si só,

caracterizar-se-ia como ação dolosa com o objetivo de impedir o conhecimento ou a ocorrência do fato gerador.

- Em razão de tal constatação, é evidente o cerceamento do direito de defesa da recorrente por indevida supressão de instância nesta discussão administrativa, além de o v. Acórdão recorrido estar, quanto a este ponto, carente de fundamentação apta a justificar a manutenção de penalidade tão gravosa. Por isso, é de rigor a decretação de nulidade da r. decisão *a quo*, eis que se encontra eivada de vício insanável.

- A esse respeito, não é demais lembrar que o julgador administrativo está obrigado a motivar suas decisões de forma clara, específica e objetiva, principalmente no que tange aos elementos fundamentais ao deslinde da controvérsia – que, neste caso, refere à presunção de existência de ação dolosa com o objetivo de impedir o conhecimento ou a ocorrência do fato gerador, quando a ocorrência de fraude fiscal foi descartada pelos próprios ilustres membros da 8<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO -, os quais foram completamente desconsiderado pelo colegiado *a quo*;

- Assim, a única conclusão lógica possível é aquela segundo a qual a r. decisão recorrida encontra-se eivada de nulidade por cerceamento de defesa, falta de motivação e análise superficial de questões fundamentais, acarretando, por conseguinte, supressão de instância.

A DRJ apreciou os argumentos trazidos pela então impugnante, citando : “os impugnantes, nos itens II.11 e III.6 – respectivamente em relação às impugnações da interessada e do responsabilizado – alegaram ser inaplicável a multa qualificada.”

Vejamos a análise da DRJ em trechos extraídos do Acórdão :

- Segundo as alegações, a qualificação da multa teria ocorrido “*pelo simples fato de os veículos objetos da autuação combatida terem permanecido no ativo immobilizado do estabelecimento autuado por período inferior a 5 (cinco) anos*”.

Nesse contexto, tratar-se-ia de hipótese de “*mera falta de recolhimento do IPI*”, havendo a Fiscalização presumido “*a ocorrência de ação dolosa com o objetivo de evitar o pagamento de tributo*”.

Por fim, ressaltaram não haver prova das alegações e de haverem demonstrado, nos esclarecimentos iniciais, que as afirmações não corresponderiam à realidade dos fatos.

Deve-se ressaltar, entretanto, conforme anteriormente demonstrado, que os impugnantes reduziram as razões constantes do TVI àquela por eles impugnada.

Ainda assim, de imediato, deve-se destacar que não se trata de “*mera falta de recolhimento do IPI*”, uma vez que a infração apurada refere-se à falta de destaque do IPI em nota fiscal. “Mera falta” de recolhimento não pode ter outro significado além da falta de recolhimento de tributo apurado.

- No caso em questão, a Interessada deixou de creditar-se das entradas e deixou de destacar o IPI nas notas fiscais de saída, relativamente às aquisições dos veículos de frotas, dadas as circunstâncias apuradas pela Fiscalização, o que implica, necessariamente, que adotou procedimentos com conhecimento de causa, e não mera omissão no recolhimento do imposto.

O que é relevante, para efeito da aplicação da multa qualificada, é se as circunstâncias representam ou não as hipóteses previstas em lei para tanto.

Repita-se que a Fiscalização constatou, inicialmente, uma clara situação que representaria fato gerador do IPI, havendo, a seguir, intimado a Interessada a apresentar explicações para a ausência de destaque do IPI nas notas fiscais.

- A primeira explicação da Interessada não tinha fundamento algum, uma vez que, além de a existência de decisões judiciais, em um ou outro sentido, não ser motivo idôneo para dispensar a aplicação da legislação tributária, a própria Interessada aplicava a legislação em relação veículos adquiridos para venda (ao menos,

até 16 de dezembro de 2015, conforme já esclarecido) e inexistia, para o específico em questão, decisão judicial favorável à sua tese.

Em resposta à intimação, no item 5 (e-fls. 28), a Interessada alegou como motivo para a não tributação das referidas saídas, além de decisões não definitivas do STJ, o fato de “que a questão da (não) incidência do IPI sobre a saída de produtos importados, não submetidos à industrialização no Brasil, em operação de revenda será definitivamente decidida pelo STF”.

Repita-se que tal fato não é, segundo o ordenamento jurídico, razão idônea para que o contribuinte deixe de destacar o IPI em nota fiscal. O que se poderia deduzir dessa alegação seria a adoção de um procedimento contra a lei, à vista da expectativa de que o STF viesse a julgar a matéria favoravelmente aos contribuintes.

Entretanto, ressalte-se novamente, tal procedimento somente foi adotado em relação aos veículos de frota, o que demonstra que, por si só, não seria razão suficiente para que a Interessada deixasse de tributar todas as saídas de veículos importados.

- A segunda explicação foi a de que se trataria de bens do ativo permanente, que não estariam sujeitos ao IPI. Nesse contexto, como poderia, então, a Fiscalização avaliar se tal explicação traria uma razão idônea para a conduta adotada pela Interessada, ou se o procedimento adotado visava, de alguma forma, descharacterizar as operações como tributáveis?

Veja-se que há uma distinção entre adotar um procedimento em razão de interpretação possível da legislação, e entre adotar um procedimento, sabendo-se que a interpretação que o fundamenta é temerária. Nesse segundo caso, o contribuinte adota um procedimento contrário à lei, assumindo os riscos de fazê-lo sem a busca de tutela judicial.

Durante o procedimento fiscal, a resposta da Interessada foi o de que “a destinação original (dos veículos) nunca foi a comercialização”. Da mesma forma que nas impugnações, não indicou, entretanto, a fundamentação legal de tal assertiva.

A propósito, a única alegação apresentada nas impugnações que diretamente enfrentou tal questão, com a indicação de fundamentação legal, disse respeito a uma aplicação contraditória do art. 38, III, do Ripi/2010, não havendo, novamente, indicação de disposição legal que excepcionasse a incidência do IPI no caso de venda de bens do ativo permanente.

Por todo o exposto, conclui-se que a Interessada adotou um “entendimento próprio”, sem respaldo legal ou normativo, tendo conhecimento da inexistência de disposição legal que excepcionasse a incidência do imposto

Ao final da análise o Ilustre Julgador da DRJ esclarece que a autoridade fiscal conclui que “*Em síntese, o contribuinte intencionalmente não tributou operações que sabia que deveriam ser tributadas, sem que houvesse nenhuma autorização judicial para que assim procedesse, a fim de obter uma grande vantagem financeira, conforme demonstra os valores lançados neste auto de infração* ‘e que tal conduta corresponde ao conceito de sonegação, prevista no art. 561 do Ripi/2010 (que foi também descrita pela Fiscalização no TVI, pág. 24).

Portanto, o que se verifica é que as alegações da recorrente não procedem, pois que o Ilustre Julgador da DRJ fundamentou sua decisão em análise dos fatos narrados ela autoridade fiscal em confronto com as alegações trazidas pela então impugnante.

Os termos utilizados no Acórdão da DRJ, como “Veja-se que há uma distinção entre adotar um procedimento em razão de interpretação possível da legislação, e entre adotar um procedimento, sabendo-se que a interpretação que o fundamenta é temerária”, “Repita-se que tal fato não é, segundo o ordenamento jurídico, razão idônea para que o contribuinte deixe de destacar o IPI em nota fiscal. O que se poderia deduzir dessa alegação seria a adoção de um procedimento contra a lei, à vista da expectativa de que o STF viesse a julgar a matéria favoravelmente aos contribuintes” e “conclui-se que a Interessada adotou um “entendimento próprio”, sem respaldo legal ou normativo, tendo conhecimento da inexistência de disposição legal que excepcionasse a incidência do imposto “ demonstram que o Acórdão fundamentou sua decisão em premissas lógicas, no entendimento do julgador, inclusive citando os fundamentos legais para tal

entendimento, sem que tenha ocorrido cerceamento de defesa, falta de motivação ou análise superficial de questões fundamentais.

Quanto ao cerceamento de defesa, claramente não houve, pois que a recorrente trouxe argumentos suficientes demonstrando que pôde demonstrar todo o seu inconformismo contra a decisão da DRJ, pois esta foi suficientemente clara e fundamentada, como se concluiu.

Ademais, não ocorreram as hipóteses elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, regulamentador do processo administrativo fiscal, como hipótese de nulidade.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão DRJ.

## **MÉRITO**

### **III.2.1. DA UTILIZAÇÃO DOS VEÍCULOS INCORPORADOS AO ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO AUTUADO**

A recorrente, neste item, apenas justifica o procedimento adotado pra ter incorporado os veículos ao seu ativo permanente.

### **II.2.2. DA NÃO INCIDÊNCIA DO IPI NAS SAÍDAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, EM PRAZO INFERIOR A 5 ANOS, DE ESTABELECIMENTO QUE NÃO TENHA IMPORTADO OU INDUSTRIALIZADO TAIS BENS**

A recorrente defende o cancelamento do auto de infração, pois teria sido produto de um equívoco cometido pela autoridade fiscal, ratificado pela DRJ, na interpretação do inciso III do artigo 38 do RIPI/2010. Estabelece o citado dispositivo legal :

“ Art. 38 – Não constituem fato gerador (Lei nº 4.502/1964, art.2º):

(...)

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

(...)

Para que haja incidência do IPI, devem ser satisfeitas, cumulativamente, duas condições, a saber :

1- a saída do bem ocorrer antes do encerramento do quinto ano subsequente ao de sua incorporação no ativo imobilizado, e

2 – que a saída tenha sido dada pelo estabelecimento industrial ou equiparado a industrial que tenha industrializado ou importado o bem.

A recorrente alega que como não era ela que fabricava ou importava os veículos, pois a COTIA era a empresa importadora, a saída promovida não estava sujeita ao IPI.

Engana-se a recorrente, pois ela era equiparada a industrial, porque adquiria bens importados por terceiros, sob encomenda (Artigo 9º, Inciso IX do RIPI/2010), e, por tal, estava sujeita ao IPI nas saídas de produtos (Artigo 35, Inciso II do RIPI/2010), exceto nos casos dos que tivessem sido incorporados e permanecido no ativo permanente por mais de cinco anos (Artigo 38, Inciso III do RIPI/2010) :

“Art. 9º - Equiparam-se a estabelecimento industrial :

(...)

IX – os estabelecimentos , atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Medida Provisória nº 2.158-35, art.79, e Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art.13);

(...)

Art. 35 – Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

(...)

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

(...)

Art.38 – Não constituem fato gerador :

(...)

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

(...)

Nego provimento ao quesito.

### **III.2.3. DOS OUTROS MOTIVOS QUE JUSTIFICAM A REFORMA DA R. DECISÃO RECORRIDA PARA O FIM DE SE CANCELAR INTEGRALMENTE O AUTO DE INFRAÇÃO COMBATIDO**

#### **III.2.3.1. DA VIOLAÇÃO AO ART. 146, INC. III, DA CF/88 - RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR PARA DEFINIR CONTRIBUINTE DO IPI, INCLUSIVE POR EQUIPARAÇÃO**

Alega a recorrente que é inconstitucional a equiparação a industrial do importador por encomenda, pois instituída por lei ordinária (art. 13 da Lei n.º 11.281/06 / art. 9º, inc. IX, do RIPI/10) e não por lei complementar , nos termos da CF/1988, artigo 146, Inciso III.

A Súmula CARF nº 2 dispõe que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nego provimento ao quesito.

#### **III.2.3.2. O ART. 51, II, DO CTN NÃO AUTORIZA QUE SIMPLES LEI ORDINÁRIA DEFINA CONTRIBUINTE DO IPI POR EQUIPARAÇÃO - INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO**

Assim está redigido o artigo 51 do CTN :

“ Art. 51 – Contribuinte do imposto é :

I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único – Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

O inciso II do artigo 51 do CTN considera industrial aquele que a lei a industrial equiparar, o que, no caso de estabelecimento que importa produtos pro encomenda, foi efetuado pelo inciso IX do artigo 9º do RIPI/2010 (artigo 13 da Lei nº 11.281/2006).

Nego provimento ao quesito.

### III.2.3.3. DA VIOLAÇÃO AO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 46 DO CTN E DO BIS IN IDEM

Alega a recorrente :

Também é de se reconhecer que, tendo havido a tributação pelo IPI quando do desembaraço aduaneiro dos veículos importados pela COTIA, com base no inciso I, do art. 46 do CTN, bem como por ocasião da venda dos veículos pela COTIA ao AUTUADO, *ex vi* do inciso II, do art. 46, e inciso II do art. 51, também do CTN, a sujeição a esse imposto, pelo atacadista adquirente (no caso, o AUTUADO), na saída de tais produtos do seu estabelecimento, não se coaduna com a interpretação possível do art. 46 do CTN e representa a indesejável *bis in idem*, vez que tais produtos NÃO foram submetidos a qualquer dos processos de industrialização em território nacional, que saíram do ativo permanente do estabelecimento AUTUADO.

(...)

Com efeito, no caso sob análise, os veículos adquiridos pelo estabelecimento autuado da COTIA, efetiva importadora de tais bens (fato incontrovertido nestes autos), saíram de seu estabelecimento **sem a realização de novo processo de industrialização**, ou seja, só não saíram da mesma forma que ingressaram no país por terem permanecido no ativo permanente do estabelecimento autuado por período de um a dois anos (como inclusive expressamente reconhecido pelo próprio Sr. Auditor Fiscal) e, com isso, naturalmente desgastados em razão da utilização em sua frota.

Disso resulta que essa saída não se configura como fato gerador do IPI, **já que não houve a industrialização do produto importado pela COTIA e que foi adquirido pelo estabelecimento autuado, tal como prevê o parágrafo único do art. 46 do CTN**.

Considerando que essa nova incidência do IPI – pretendida pela União na autuação discutida - recaí sobre um fato já tributado (*i.e.*, a entrada do produto industrializado no circuito econômico), há inegável *bis in idem*, já que, se contar a incidência do IPI quando do desembaraço aduaneiro, o mesmo gravame federal recairá **não “apenas” duas, mas três vezes sobre o mesmo fato**.

É indescritível que a prática de atos visando a disponibilização, no mercado interno, dos veículos ora tratados - desincorporados de seu ativo permanente -, já ocorreu por ocasião da comercialização desses produtos (momento em que incidiu o IPI) pela empresa que os importou (*i.e.*, COTIA) ao estabelecimento autuado.

42. Sobressai, assim, que a incidência de IPI na saída do estabelecimento autuado a título de revenda a **destinatário não industrial (pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do IPI)**, de produto por ela importado (com pagamento desse imposto no desembaraço aduaneiro e **também** na revenda do importador ao estabelecimento autuado da recorrente), não submetido a novo processo de industrialização, fere o disposto no parágrafo único do art. 46 do CTN, devendo, por conseguinte, ser julgada insubstancial a autuação combatida.

Sobre a matéria já discutiu o STF, e pacificou o seu entendimento no RE 946.648/SC – Relator Min. Marco Aurélio, na sistemática de repercussão geral, no seguinte Acórdão :

**EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BENS IMPORTADOS. INCIDÊNCIA NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR PARA COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CONSTITUCIONALIDADE.**

**RE 946648 / SC**

1. A sistemática legal de tributação dos bens importados pelo imposto sobre produtos industrializado – IPI é compatível com a Constituição.

2. Recurso Extraordinário a que se nega provimento, com a fixação da seguinte tese de julgamento para o Tema 906 da repercussão geral: "É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

#### A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual do Plenário, sob a Presidência do Senhor Ministro DIAS TOFFOLI, em conformidade com a certidão de julgamento, por maioria, apreciando o tema 906 da repercussão geral, acordam em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos dos respectivos votos, vencidos os Ministros MARCO AURÉLIO (Relator), EDSON FACHIN, ROSA WEBER e ROBERTO BARROSO, que davam provimento ao recurso. Foi fixada a seguinte tese: "**É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno**".

Redigirá o acórdão o Ministro ALEXANDRE DE MORAES. O Ministro DIAS TOFFOLI assentou, inicialmente, cingir-se o tema ao nível infraconstitucional, sendo a ele aplicáveis os efeitos da ausência de repercussão geral, e, vencido, negou provimento ao recurso acompanhando o voto do Ministro ALEXANDRE DE MORAES. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro CELSO DE MELLO.

Brasília, 28 de agosto de 2020.

Portanto, nada mais a discutir com relação à matéria, em sendo constitucional a matéria citada, não ocorre o *bis in idem* defendido pela recorrente, pois o tributo incide sobre operações distintas.

Nego provimento ao quesito.

#### III.2.3.4. DA IMPOSSIBILIDADE DE SE EQUIPARAR O ESTABELECIMENTO ESTRITAMENTE ATACADISTA A INDUSTRIAL: VIOLAÇÃO AO PRÓPRIO INC. II, DO ART. 51, DO CTN

A recorrente afirma que não realizou operações que tenham algum elo com a de industrial, porque : a) comercializou produto, sem que antes o tenha industrializado e b) não cursou operação equiparada a industrial e tampouco comercializou produto industrializado na etapa anterior.

A equiparação da recorrente a industrial (artigo 13 da Lei nº 12.281/2006 / inciso IX do artigo 9º do RIPI/2010) e a cobrança do IPI na saída do produto importado por encomenda, de acordo com o inciso II do artigo 35 do RIPI/2010 estão em perfeita harmonia com o disposto nos artigos 46 e 51 do CTN.

Art. 46 – O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador :

(...)

II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

(...)

Art. 51 – Contribuinte do imposto é :

(...)

II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar.

(...)

Nego provimento ao quesito.

**III.2.3.5. AFRONTA AO ART. 153, INC. III DA CONSTITUIÇÃO: A EQUIPARAÇÃO PREVISTA NO ART. 13 DA LEI N.º 11.281/06 TRANSFORMA O IPI EM UM “ICMS-FEDERAL”**

**III.2.3.6. DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA**

A recorrente defende ser o artigo 13 da Lei nº 11.281/2006 de ser constitucional, pois estaria cobrando IPI sobre uma operação de circulação de mercadoria, que deveria ser exclusivamente tributada pelo ICMS, tratando-se, portanto, de bitributação.

Alega também que onerar excessivamente um produto importado em relação ao nacional fere o princípio da isonomia insculpido no *caput* do artigo 5º da CF/1988 e, especificamente em matéria tributária, o inciso II do artigo 150 da CF/1988.

A Súmula nº 2 do CARF estabelece que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Nego provimento aos quesitos.

**III.2.3.7. DA VIOLAÇÃO AO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO – GATT**

Alega a recorrente :

Sob o mesmo prisma do tópico acima, é de se ressaltar que a exigência combatida também viola o **Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT**, pois, caso os veículos adquiridos pelo AUTUADO tivessem sido adquiridos no território nacional, o Fisco Federal não teria a pretensão de fazer incidir o IPI sobre a saída de tais veículos do seu ativo permanente, já que os países signatários do GATT possuem a obrigação de conferir tratamento igual aos produtos importados e aos originários do próprio país, conforme disposto no parágrafo 4 do artigo III do referido acordo, conforme redação abaixo:

**“(...) 4. Os produtos do território de qualquer parte contratante, importados para o território de qualquer outra parte contratante, devem ser submetidos a tratamento não menos favorável que o conferido a produtos similares de origem nacional com respeito a leis, regulamentos e requerimentos que afetem sua venda interna, oferta à venda, aquisição, transporte, distribuição ou uso. (...)”.** (grifamos)

A regra que equaliza o tratamento tributário das mercadorias importadas de países signatários do GATT e o dispensado aos similares nacionais é expressa pela Súmula 575 e por diversos julgados do Supremo Tribunal Federal, que se aplicam ao IPI.

Logo, conclui-se que os veículos importados pela *trading company* COTIA, por encomenda do estabelecimento autuado, que as adquiriu e incorporou em seu ativo imobilizado, devem receber o mesmo tratamento tributário previsto para as mercadorias nacionais na mesma operação (*i.e.*, saída dos veículos do ativo imobilizado do estabelecimento autuado).

A citada Súmula nº 575 do STDF está assim redigida : “À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional. “

Concordo com o Acórdão DRJ, e adoto seus dizeres como razões de decidir, quando afirma que “ Nesse contexto, segundo as alegações da Interessada, o art. 13 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, teria infringido o art. 98 do CTN, por não haver observado o GATT. Veja-se que não se trataria de prevalência direta das regras previstas no tratado sobre as disposições do

ordenamento interno, mas de conflito entre a lei ordinária mencionada e o CTN. Entretanto, conforme já esclarecido, não há tributação diferenciada, pois o tratamento isonômico se dá pela forma como o imposto atinge o contribuinte de fato (em relação ao preço de varejo) e não pela mera contagem de etapas em que o imposto incide.”

O STJ já se pronunciou sobre a matéria, no EResp 1.403.532 – Relator Min. Mauro Campbell Marques :

Quanto ao argumento de violação ao GATT, registro que a cláusula de obrigação de tratamento nacional tem aplicação somente na primeira operação (a de importação). A segunda operação já é interna. Há dois fatos geradores.

Desse modo, a igualdade ao tratamento nacional resta preservado para a primeira operação. Dizer que houve qualquer violação da cláusula significa tratar dois fatos geradores como se fossem um só. O raciocínio é, data vénia, falacioso.

Nego provimento ao quesito.

### III.2.3.8. DA DISTINÇÃO ENTRE AS SITUAÇÕES TRATADA NESTES AUTOS E AQUELA DO LEADING CASE JULGADO PELO C. STJ EM OUTUBRO DE 2015

A recorrente traz o seguinte questionamento :

Como já se viu, a situação discutida nestes autos não é idêntica àquela da decisão proferida pelo C. STJ quando do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 1.043.532-SC, já que, em tal julgamento, discutiu-se a possibilidade de incidência do IPI na revenda, pelos próprios importadores, de produtos importados, ao passo que, no presente caso, como já se sabe por ser fato incontrovertido, o estabelecimento autuado não é o efetivo importador dos veículos procedentes do exterior.

Por isso, a operação cuja incidência de IPI é aqui examinada diz respeito à posterior venda desses veículos, pelo estabelecimento autuado da recorrente, sem submetê-los a qualquer processo de industrialização, motivo pelo qual não poderá o EREsp n.º 1.043.532-SC ser invocado como razões de decidir nestes autos.

Como já colocado, o STF já pacificou seu entendimento sobre a matéria , no RE 946.648/SC, na sistemática de repercussão geral, sobre a constitucionalidade da incidência do IPI no desembarque aduaneiro e na saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado.

Não se cogita da aplicação do decidido no EResp nº 1.043.532/SC.

Nego provimento ao quesito.

### III.2.3.9. INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

A recorrente defende a tese de que cumpre pleitear, no mínimo, o afastamento da multa qualificada, que foi aplicada pela d. Fiscalização federal sob a alegação de que o estabelecimento autuado teria supostamente tentado ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos lançados de ofício, caracterizada pela falta de informação, ao Fisco federal, dos valores regularmente apurados a título de IPI, pois entende que o dolo foi presumido pela autoridade fiscal, sem que apresentasse provas suficientes para a acusação de sonegação fiscal, e que, para tipificar a conduta como dolosa e, em razão disso aplicar a qualificação da multa de ofício, é requisito de validade a efetiva comprovação do dolo específico, e não genérico, tampouco presumido (como se verificou, no presente caso, cujo lançamento tem por base indícios e meras presunções).

Com relação ao Acórdão da DRJ, afirma que na clara tentativa de simplesmente chancelar o trabalho fiscal com todas as suas imprecisões, os ilustres membros da DRJ/RPO afirmaram que a mera falta de recolhimento do IPI, por si só, caracterizar-se-ia como ação dolosa com o objetivo de impedir o conhecimento ou a ocorrência do fato gerador, como se o estabelecimento autuado tivesse, por exemplo, deixado de cumprir as obrigações acessórias (emissão e escrituração das respectivas notas fiscais) que permitem ao Fisco a verificação quanto ao cumprimento da obrigação principal (recolhimento do IPI, na saída de bens do ativo).

Por fim, defende que, inexistindo provas de que o contribuinte incorreu em uma conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (ou seja, prática de fraude), revela-se incabível a qualificação da multa de ofício, pois, se não restar evidenciada a existência de dolo específico, poderá ocorrer tão somente o lançamento de ofício decorrente do *não pagamento* do tributo. Nesse sentido, se a multa qualificada fosse aplicável a casos de mera ausência de pagamento do tributo, **todos os lançamentos de ofício deveriam ser realizados com multa qualificada**, restando a multa de ofício ordinária (75%) deixada à margem da prática fiscal.

Ainda arremata com a seguinte afirmação : “A propósito, é de se ressaltar que, caso fosse intenção do estabelecimento autuado impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de eventual fato gerador da obrigação tributária principal, ou até mesmo da própria ocorrência do suposto fato gerador do tributo, teria ela deixado de (i) emitir os documentos fiscais aplicáveis às operações sujeitas ao IPI; e (ii) escrutar tais operações nos livros próprios. À vista disso, portanto, a recorrente espera que, na hipótese de esse E. CARF não entender pela nulidade da r. decisão recorrida nesse ponto, seja, no mínimo, afastada a aplicação da multa qualificada (de 150%) que deverá dar lugar à multa de ofício ordinária (de 75%).

Com razão a recorrente neste quesito.

Entendo que, quanto à qualificação da multa de ofício, não se pode concordar que o entendimento diverso sobre a regra de incidência configuraria ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação ou de suas circunstâncias essenciais. Registre-se que não houve falta de emissão de notas ou alteração de suas características.

No caso presente, o que ocorreu foi a errônea interpretação da norma legal, o que não é suficiente para que se dê por demonstrada a ocorrência das hipóteses descritas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. A infração à norma tributária já é reparada pelo lançamento do tributo que deixou de ser destacado, além dos acréscimos legais.

Para a imputação da penalidade agravada é necessário que o contribuinte aplique artifício doloso na prática da infração ou que atue para retardar o conhecimento pela autoridade fazendária do fato jurídico tributário. Se não houver produção probatória para sustentar a atitude dolosa imputada ao contribuinte

Assim sendo, cabe reduzir a multa de 150% para 75%.

Portanto, dou provimento a este quesito, para reduzir a multa de 150% para 75%.

### III.2.3.10. DA ILEGITIMIDADE DA MULTA ISOLADA EXIGIDA A TÍTULO DE “MULTA E IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO” - EFEITO CONFISCATÓRIO

A recorrente combate a multa isolada com os seguintes argumentos :

- somente teria cabimento quando constatada falta de pagamento do IPI, o que não foi o caso, pois foi liquidado por compensação
- colaciona decisões do CARF (Acórdãos 3302-003.142 e 3102-001.670), os quais não admitiram a imposição de multa proporcional e multa isolada sobre a mesma base
- tem caráter confiscatório a cobrança da multa de 150% sobre IPI não lançado, em razão de haver cobertura de crédito, o que é vedado pelo inciso IV do artigo 150 da CF/1988
- viola os princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Traz decisões do STF (ADI nº 551/RJ) e STJ (REsp 1.214.862/RS)
- cita que está em discussão no STF o RE 640.452/RO, com repercussão geral reconhecida, onde se discute a constitucionalidade da aplicação da multa sem tributo devido, e que tal RE está pendente de decisão.

Defende, ao final, que é adequada a multa de 75%, pois incidente sobre IPI que não foi lançado, de acordo com o artigo 80 da Lei nº 4.502/1964 e que está sendo cobrada isoladamente, pois o tributo foi liquidado com créditos escriturais.

Analiso.

Não se aplicam ao caso as decisões do CARF, pois não ocorre a cobrança de multa isolada e multa proporcional sobre a mesma base tributária.

Aos julgadores do CARF, diante do princípio da legalidade que permeia todos os julgamentos administrativos, não cabe afastar aplicação de dispositivo legal ou alegação de constitucionalidade do mesmo dispositivo.

Cabe ao julgador, como foi feito no item anterior, verificar a adequação da alíquota aplicada da multa ao caso fático.

A multa aplicada seguiu o previsto na legislação, em especial no artigo 80 da Lei nº 4.502/1964:

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.

Assim, a multa deve ser infligida nas hipóteses de falta de destaque ou falta de recolhimento. Pode haver casos, como nos autos, em que a falta de destaque não implique a falta de recolhimento, que ocorre quando o estabelecimento tem créditos capazes de absorver o imposto, já que ele não seria devido em razão dos créditos, exige-se apenas a multa de 75% pela falta de destaque. Ou seja, a infração é caracterizada tão somente pela falta de destaque do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, independentemente do contribuinte possuir

créditos na escrita fiscal suficientes para compensar os débitos assim apurados, ou que tenha recolhido uma parcela dos débitos devidos.

Tendo sido constatada a saída de produtos em operações tributadas sem o destaque do imposto ou em destaque a menor, é dever da autoridade fiscal a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor que deixou de ser lançado.

Assim, constatada a hipótese legal da aplicação da multa de ofício, a falta de recolhimento do IPI, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento de ofício.

Assim, como no item anterior reduzo a alíquota da multa de 150% para 75%.

## **DAS RAZÕES DO SOLIDÁRIO RESPONSABILIZADO**

Cabe aqui observar que a DRJ/RIBEIRÃO PRETO excluiu a responsabilidade solidária do Sr. Flavio Antonio Padovan Filho, relativamente à dívida decorrente das infrações cometidas a partir de abril de 2014, desta exoneração a DRJ recorreu de ofício a este CARF.

A DRJ traz um resumo da impugnação, cujas razões foram repetidas em sede de recurso voluntário:

Em relação ao mérito, o impugnante tratou de sua ilegitimidade passiva.

Primeiramente, esclareceu quais seriam suas atividades como presidente da empresa na América Latina, apresentando documentação para comprovar as alegações. Nos termos dos documentos apresentados, seria o responsabilizado o “CEO” da empresa, no âmbito da América Latina e do Caribe.

O limite das ações do impugnante depende da análise da documentação trazida aos autos, o que abrange o período de responsabilização e a caracterização da prática de “infração à lei”, conforme alegações constantes do item III. 9.2.

O impugnante apresentou o documento de e-fls. 2945 a 2961, que trata da “competência do diretor do Projeto Brasil” (e-fl. 2955). Essa alteração contratual, entretanto, foi posterior (registro em 10 de fevereiro de 2016). A Fiscalização já havia juntado aos autos as alterações de contrato social de e-fls. 2360 a 2414.

A empresa é sociedade em cotas de responsabilidade limitada, tendo por sócias as empresas estrangeiras Jaguar Land Rover Limited e Jaguar Land Rover Holdings Limited.

A alteração abaixo prevê o seguinte, quanto à administração da empresa:

- 14 de março de 2013 (e-fl. 2364 e 2365):
- Diretor-presidente: realizar todos os atos referentes ao objeto social, bem como de representar a sociedade perante terceiros;
- Diretor financeiro: realizar a gestão financeira da sociedade;
- Diretor operacional: realizar a gestão administrativa da sociedade.

A administração da empresa, portanto, já era desconcentrada à época, passando a ser administrada por seis pessoas, a partir da alteração de 2016. Segundo o “Parágrafo Segundo”, as competências do diretor-presidente eram as seguintes:

Compete ao Diretor Presidente, sem prejuízo de outras atribuições previstas neste Contrato Social.

- (a) Dirigir, coordenar, acompanhar e orientar as atividades da Sociedade;
- (b) Cumprir e exigir o cumprimento deste Contrato Social e das decisões das sócias;
- (c) Presidir as reuniões da Diretoria.

As competências do Diretor Financeiro constam do “Parágrafo Terceiro”:

Compete ao Diretor Financeiro.

- (a) Coordenar o departamento financeiro da Sociedade;
- (b) Assinar, em conjunto com o Diretor Presidente, os cheques e demais documentos que impliquem em responsabilidade financeira e/ou patrimonial;
- (c) Promover a escrituração da despesa e da receita, organizar os balancetes para apresentá-los na reunião da Diretoria;
- (d) Organizar as Demonstrações Contábeis para aprovação das sócias, e
- (e) Realizar outras funções atribuídas pelo Diretor Presidente.

A segunda alteração contratual (e-fls. 2400), de 28 de outubro de 2013, com registro em 29 de novembro de 2013 (e-fl. 2384), implicou, segundo os itens 3 a 5 (e-fls. 2373 e 2374), a substituição do diretor presidente

As alegações e documentos apresentados dão conta da renúncia ao cargo de diretor presidente, pelo impugnante, em 31 de março de 2014 (e-fls. 2869, 2930 e 2931, 2942 a 2944), registrado em 14 de abril.

Assim, o responsabilizado não poderia, de fato, responder pelas obrigações tributárias decorrentes dos fatos ocorridos a partir de 1º de abril de 2014.

Alguns dos argumentos de mérito trazidos pelo responsável solidário são aqueles mesmos já anteriormente analisados quando da análise da Impugnação da autuada.

A seguir, serão explicitados somente os argumentos específicos trazidos pelo Sr. Flavio Antonio Padovan Filho em seu recurso voluntário.

Inicialmente, não é o caso de se acatar a solicitação de declaração de nulidade do Auto de Infração. De fato, as ressalvas trazidas na Impugnação não atingem a forma e a validade da autuação, mas seu próprio mérito. O mérito, quanto à incidência do IPI (e acréscimos) nas operações abrangidas pela autuação já foi analisado, cabendo analisar agora se estão presentes os requisitos legais para que o autuado seja validamente eleito como sujeito passivo da obrigação tributária.

Estabelece o CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O responsabilizado afirma que o contrato Social vigente à época não indica que o Diretor Presidente seria responsável pela prática de atos gerenciais relativos ao cumprimento das obrigações tributárias.

Trago á colação a Nota nº 1, de 17 de dezembro de 2010, emitida pelo grupo de trabalho PGFN/RFB, que tratou dos casos de responsabilidade tributária insertos no Código Tributário Nacional.

Considerando o caso concreto vamos nos ater aos artigos 124 e 135.

Tratando do artigo 135, diz a nota:

“A fiscalização deve incluir no lançamento de ofício os responsáveis, nos termos do art.135 do CTN, de que tiver condições de comprovar o vínculo, pois o Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55/2009 não refuta esse entendimento, tendo em vista que corresponde a uma orientação adotada pela PGFN no sentido da tese utilizada nos Tribunais.

Quanto à natureza dessa responsabilidade, nos termos do Parecer acima citado e da jurisprudência do STJ, não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

No que diz respeito ao elemento subjetivo, o item 59 do Parecer afirma que a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é dolo gênero, e não dolo espécie. Logo, envolve culpa. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo ainda que não consiga demonstrar o dolo.

(...)"

O texto é claro e reflete o entendimento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, da Receita Federal e de resto dos Tribunais Superiores: aquele que gerencia a sociedade empresária deve provar que não agiu com dolo ou culpa na condução dos atos negociais e essa pertinentes. Quer dizer, na esteira do entendimento jurisprudencial, opera-se a inversão do ônus da prova em se tratando de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Registre-se que a referida Nota nº 1, de 17 de dezembro de 2010, afirma não colidir o entendimento que expressa com aquele já explicitado pelo Parecer PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 em que se afirma que:

- a) a mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;
- b) o ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;

Na esteira do entendimento administrativo acima referido, é incontroverso que o Sr. Flavio Antonio Padovan Filho exercia a direção da sociedade e, portanto, gozava de poderes estatutários de direção da pessoa jurídica. Dessa forma, poderia ser responsabilizado por eventual ilegalidade e, em consequência, ser incluído no polo passivo da obrigação tributária.

Resta verificar se a conduta descrita pela Fiscalização é suficiente para fazer incidir a norma de que trata o inciso III do art. 135 do CTN.

Os elementos para caracterização da responsabilidade do art. 135, III, são:

- 1- a figura do “sócio-administrador, com poderes de decisão atribuídos pelo contrato social, como executor de fraude ou sua conduta dolosa para que a fraude se perfaça e
- 2- as condutas revelam a atitude dolosa de atuação por infração à lei.

Assim, o inadimplemento não se subsome à tipificação da atribuição da responsabilidade tributária dos sócios-administradores por atos de infração à lei. Aplicação do REsp 1.101.728 - SP, DJ 23/03/2009, julgado na sistemática de recursos repetitivos.

E, no caso concreto, parece-me que tal incidência não é possível. Da descrição dos fatos, nota-se que tudo se resume ao não-pagamento do IPI devido pelas saídas tributadas. E, assim sendo, não se verificam a subsunção dos fatos à norma do inciso III do art. 135 do CTN, posto que a falta de lançamento do IPI devido já encontrou resposta adequada, não podendo ser utilizada essa circunstância também para justificar a sujeição passiva do autuado.

É de se notar que a autoridade fiscal não conseguiu trazer aos autos provas contundentes que atestassem o dolo do responsabilizado, ao contrário trabalha mais com indícios do que com provas objetivas, conforme trechos do Acórdão DRJ :

- 1) “Isto deixa claro que estes automóveis sequer cumpririam as normas contábeis para serem imobilizados e que em nenhum momento sua importação foi feita com intenção de incorporação à frota do contribuinte, até porque o contribuinte não necessitaria ter uma frota tão expressiva assim de automóveis, já que seu objeto social é simplesmente a importação e venda de automóveis, não prestando nenhum serviço ou qualquer outra atividade que justificasse esta frota de automóveis”;
- A imobilização de bens dependeria de “o bem interferir no resultado de mais de um ano da empresa”;
- Mesmo “nos casos em que o automóvel ficou em poder da empresa por prazo maior que um ano, isto não significa que ele se enquadraria no conceito de bem a ser imobilizado”;
- “No caso do contribuinte, estes bens foram adquiridos para revenda e se isto não ocorreu num prazo de um ano foi por motivos comerciais/financeiros e não porque os bens estavam sendo utilizados em atividades da empresa”.
- 2) Embora não sejam indicadores precisos, as proporções entre os créditos apurados (proporção entre entradas) e o total dos créditos (já escriturados e apurados pela fiscalização) e entre os débitos apurados (proporção entre saídas) e o total dos débitos (já escriturados e apurados pela fiscalização) fornecem uma ideia da relação entre a receita com vendas de veículos de frota e a receita operacional do estabelecimento.
- 3) O que se nota é que, até aproximadamente o mês de março ou abril de 2014, a venda de veículos de frota representava parte não significativa das receitas. A partir de abril, a relação se altera, mas em razão de a receita operacional cair vertiginosamente. O estabelecimento parece haver reduzido o recebimento de veículos para venda, mas continuou a receber os veículos de frota. No mês de outubro de 2014, parece ter havido uma venda substancial desses veículos.
- 4) Embora não se conheça o número de veículos especificamente previsto para cada finalidade apontada pela Interessada, parece, diante de uma política tão detalhada, tratar-se de uma quantidade significativa de veículos.
- 5) No caso em questão, os documentos, apresentados livremente pela Interessada em sua impugnação, fazem prova parcial a favor da Interessada, a respeito do critério contábil para classificação dos bens no ativo permanente.
- 6) Dessa forma, sendo duvidosa que a quantidade de veículos incorporados ao ativo permanente tenha sido exagerada e havendo indícios de que, em regra, a Interessada adotou o critério normalmente aceito para classificação de tais bens no ativo permanente, a constatação de fraude resta enfraquecida.

7) Nesse contexto, deve-se esclarecer que, no que tange à incidência do IPI sobre as saídas do ativo permanente, havendo um documento que comprova que o procedimento da Interessada era o de iniciar a venda dos veículos antes do prazo de um ano, ainda que se considerasse que tais bens tenham sido regularmente incorporados ao ativo permanente, não poderia haver dúvidas de que as vendas sempre ocorreriam antes do prazo de cinco anos, para todos os veículos, sem exceção.

8) Ainda assim, de imediato, deve-se destacar que não se trata de “*mera falta de recolhimento do IPI*”, uma vez que a infração apurada refere-se à falta de destaque do IPI em nota fiscal.

9) No caso em questão, a Interessada deixou de creditar-se das entradas e deixou de destacar o IPI nas notas fiscais de saída, relativamente às aquisições dos veículos de frotas, dadas as circunstâncias apuradas pela Fiscalização, o que implica, necessariamente, que adotou procedimentos com conhecimento de causa, e não mera omissão no recolhimento do imposto.

10) Nesse contexto, como poderia, então, a Fiscalização avaliar se tal explicação traria uma razão idônea para a conduta adotada pela Interessada, ou se o procedimento adotado visava, de alguma forma, descharacterizar as operações como tributáveis?

Veja-se que há uma distinção entre adotar um procedimento em razão de interpretação possível da legislação, e entre adotar um procedimento, sabendo-se que a interpretação que o fundamenta é temerária. Nesse segundo caso, o contribuinte adota um procedimento contrário à lei, assumindo os riscos de fazê-lo sem a busca de tutela judicial.

11) Por todo o exposto, conclui-se que a Interessada adotou um “entendimento próprio”, sem respaldo legal ou normativo, tendo conhecimento da inexistência de disposição legal que excepcionasse a incidência do imposto.

Tanto é que a própria DRJ afirma que o fato de não ter aproveitado créditos conjugado com o fato de não haver providenciado o recolhimento do tributo, já induzem ao conceito de fraude.

Ou seja, a Fiscalização entendeu cabível aplicar a qualificação da multa de ofício por ter verificado que a prática adotada pela autuada (imobilização seguida de saída sem o pagamento do IPI) foi estratégia utilizada somente para garantir-lhe a comercialização de diversos bens com valores mais competitivos, propiciando-lhe a obtenção de lucro maior, através da prática de sonegação/fraude.

Em rigor, os bens imobilizados teriam sido adquiridos para revenda e se isto não ocorreu num prazo de um ano foi por motivos comerciais/financeiros e não porque os bens estavam sendo utilizados em atividades da empresa. Tal conduta foi enquadrada pela Fiscalização como tentativa de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com tentativa de exclusão ou modificação do montante do imposto devido.

Tais comportamentos permitiriam a qualificação da multa de ofício, com base no inciso II do § 6º do art. 569 do RIPI/2010 (inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com redação do art. 13 da Lei nº 11.488/2007).

Entendo que do exame dos autos, a multa de ofício qualificada foi imposta exclusivamente por divergência de interpretação da legislação e não por prática de quaisquer das condutas dolosas descritas nos arts 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio).

Por fim está pacificado na jurisprudência e doutrina que o dolo deve ser

comprovado por provas contundentes, que não permitem dúvida quanto à intenção do agente em praticar conduta delituosa.

Não há qualquer produção probatória para sustentar atitude dolosa do contribuinte.

Com a devida vênia, cito trecho do Acórdão nº 3301-004661, proferido por esta turma de julgamento, relatado pela Ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro :

Sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, a autoridade fiscal deve indicar o nexo entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vulto típico da infração. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 857).

E, ressalte-se, que é necessária a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário produzida pela fiscalização.  
Ademais, é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos dolosos atribuídos ao contribuinte.

.....  
....

Quanto à definição do conceito de “infração à lei”, para fins de responsabilização tributária, tomo a lição de Maria Rita Ferragut:

“Mas, então, qual lei não poderia ser violada, para os fins do artigo 135 do CTN? Entendemos ser toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito que implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado.

Poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.

Exemplificando, temos a importação de mercadoria com classificação fiscal errada e mais vantajosa financeiramente, a venda de mercadorias antes de confeccionado o talonário de notas fiscais requerido por lei, a prestação de serviços sem prévia autorização de funcionamento pelo órgão regulamentador a prática fraudulenta de atos do comércio em geral.

Seja qual for a infração, o ilícito foi tipificado a partir do descumprimento de lei que obrigatoriamente gerou efeitos fiscais típicos, já que estamos tratando de responsabilidade do administrador pelo adimplemento de obrigações tributárias, e não por obrigações de outras naturezas. (Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp.149150).

Acertado, pois, o emprego na redação do artigo 18, do Código Penal, dos verbos querer e assumir no tempo passado (Art.18 – Diz-se do crime: I – doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzí-lo), isto porque dolo é imputação que somente se faz, após a prática do fato e desde que o fato praticado preencha a moldura de um tipo penal objetivo.

Como já dito, quanto à qualificação da multa de ofício, não se pode concordar que o entendimento diverso sobre a regra de incidência configuraria ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação ou de suas circunstâncias essenciais. Registre-se que não houve falta de emissão de notas ou alteração de suas características.

No caso presente, o que ocorreu foi a errônea interpretação da norma legal, o que não é suficiente para que se dê por demonstrada a ocorrência das hipóteses descritas nos arts. 71,72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. A infração à norma tributária já é reparada pelo lançamento do tributo que deixou de ser destacado, além dos acréscimos legais.

Sobre o tema, o STJ pacificou entendimento esposado no REsp nº 1.101.728/SP, na sistemática de recursos repetitivos, que originou a Súmula STJ nº 430, os quais reproduzimos:

**Súmula 430** O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente.

**REsp 1.101.728 – SP, DJ 23/03/2009**

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" ( REsp 962.379, 1<sup>a</sup> Seção, DJ de 28.10.08). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa ( REsp XXXXX/RS, 1<sup>a</sup> Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (destaques deste Relator)

Esclareça-se que a aplicação da decisão do REsp nº 1.101.728 é obrigatória em sede de processo administrativo, por imperativo do § 2º, do art. 62 do RICARF.

Em conclusão, deve ser retirado o Sr. Flavio Antonio Padovan Filho do polo passivo da relação tributária de que trata a autuação.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário apresentado pelo responsabilizado.

**DO RECURSO DE OFÍCIO**

Dante da decisão de retirar o Sr. Flavio Antonio Padovan Filho do polo passivo da relação tributária, o recurso de ofício perde o objeto, pois que apenas o exonerou de

responsabilidade relativamente á dívida decorrente das infrações cometidas a partir de abril de 2014, mantendo a responsabilidade solidária quanto a dívida restante.

Portanto, não conheço do recurso de ofício.

### **Conclusão**

Diante do exposto, com relação ao recurso de ofício, não o conheço.

Com relação ao recurso voluntário apresentado pelo responsável solidário dou provimento para excluir o Sr. Flavio Antonio Padovan Filho do polo passivo da relação tributária.

Com relação ao recurso voluntário apresentado pela empresa autuada, dou provimento parcial para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini