



Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Valdete Aparecida Marinheiro e Adriana Oliveira e Ribeiro que davam provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes. Fez sustentação oral o Dr. Alberto Daudt de Oliveira, OAB/RJ nº 50.932, advogado do sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente.

Luiz Roberto Domingo - Relator.

Rodrigo Mineiro Fernandes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Valdete Aparecida Marinheiro, José Henrique Mauri (Suplente), Adriana Oliveira e Ribeiro (Suplente), Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ de Ribeirão Preto (fls. 1174/1182), que manteve o auto de infração decorrente da exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados na venda de veículos automotores a taxistas em desconformidade com a legislação tributária, conforme relatório da decisão recorrida que transcrevo abaixo:

Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 01/06, lavrado em 28/12/2008, com ciência da contribuinte em 29/12/2008, totalizando o crédito tributário de R\$ 34.561.822,82.

Segundo a descrição dos fatos de fls. 02/06 e o relatório fiscal de fls.44/83, foram constatadas as seguintes irregularidades:

1. Falta de lançamento de IPI nas saídas de produtos tributados, pela utilização indevida do instituto da isenção do imposto. A empresa teria dado saída, com isenção do imposto, a veículos em operações de arrendamento mercantil (leasing), o que é expressamente vedado pelas normas administrativas que regem a isenção do IPI para taxistas.

Nesses casos, foi aplicada a multa de ofício de 75%;

2. Falta de lançamento de IPI nas saídas de produtos tributados, pela utilização indevida do instituto da isenção do imposto. A empresa teria dado saída, com isenção do imposto, a veículos destinados a taxistas, sem estar de posse de "prévia autorização" ou sem a "prévia autorização" da Receita Federal, emitindo a nota fiscal originalmente para destinatário distinto da autorização juntada posteriormente, ou ainda, para destinatário em que não ficou comprovado que seria

taxista. Em virtude do intuito de fraude constatado, foi majorada a multa básica aplicada (150%).

Inconformada com a autuação, a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, protocolizou impugnação de fls. 383/405, em 23/01/2009, aduzindo em sua defesa as seguintes razões:

1. A autuação é nula em virtude da incompetência territorial do fiscal autuante, pois ele está lotado na Delegacia de Taubaté, e o estabelecimento da impugnante está situado na jurisdição da Delegacia de Sao Bernardo do Campo;

2. Ocorreu a decadência do direito da União Federal exigir valores referentes As operações ocorridas anteriormente a 28/12/2003;

3. Não houve irregularidade nas saídas dos veículos com isenção do imposto, já que efetivamente foram destinados a taxistas, que são os reais destinatários da isenção de IPI; os registros no DETRAN juntados como DOC. 02 comprovam que todas as operações de saída de veículos com isenção foram destinadas a taxistas com autorização da Receita Federal;

4. Cumpre ao taxista, ou quando muito A. concessionária de veículos que vende os carros aos particulares a responsabilidade pela verificação das condições impostas na lei isencional, o que faz a impugnante parte ilegítima para figurar na presente lide fiscal;

5. A exigência de autorização prévia configura obrigação acessória, e já há pacífico entendimento do Conselho de Contribuintes, em caso semelhante, no sentido de exonerar o contribuinte do dever de adimplir a obrigação tributária principal;

6. A multa aplicada é desproporcional e tem evidente caráter confiscatório;

7. Não é cabível a incidência dos juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Por fim, requer que seja reconhecida a nulidade da autuação, a decadência parcial dos valores lançados, e a total improcedência da exigência fiscal.

Em julgamento (fls. 3252/3264), a DRJ manteve o auto de infração combatido, com fundamento consubstanciado na seguinte ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/07/2007*

*COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO AFRFB.*

*A exigência de crédito tributário mediante Auto de Infração é válida mesmo quando formalizada por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio da contribuinte.*

*IPI. DECADÊNCIA.*

*Quando não efetuado o lançamento de iniciativa do contribuinte, aplica-se ao caso o prazo decadencial do lançamento de ofício*

*previsto no artigo 116, inciso II, do RIPI/98, e a regra de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do CTN.*

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

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.*

**ISENÇÃO. TAXI.**

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

**MULTA QUALIFICADA.**

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

**MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.**

*A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu*

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

*Não compete à autoridade julgadora se manifestar sobre eventos futuros e incertos, não presentes no lançamento, como é o caso da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

*Lançamento Procedente”*

Intimada da decisão em 07/05/2009 (fl. 1185), a recorrente apresentou recurso voluntário em 14/05/2009 (fls. 1188/1210), requerendo que o recurso seja recebido e processado para julgar “nulo o lançamento originário, a decadência do direito do Fisco de cobrar parte dos valores lançados e a improcedência da exigência fiscal”.

Anexados aos autos Informação Fiscal (fl. 1212) trazidas pelo SECAT, no sentido de informar que não houve a impugnação expressa dos débitos que não sofreram aplicação de multa de ofício, descriminando-os (fls. 1213).

A recorrente traz as seguintes razões, repetindo as alegação contidas na Impugnação, consoante acostado ao relatório da DRJ, ao qual adoto por sua fidedignidade:

*- A autuação é nula em virtude da incompetência territorial do fiscal autuante, pois ele está lotado na Delegacia de Taubaté, e o estabelecimento da impugnante está situado na jurisdição da Delegacia de Sao Bernardo do Campo;*

*- Ocorreu a decadência do direito da União Federal exigir valores referentes As operações ocorridas anteriormente a*

- Não houve irregularidade nas saídas dos veículos com isenção do imposto, já que efetivamente foram destinados a taxistas, que são os reais destinatários da isenção de IPI; os registros no DETRAN juntados como DOC. 02 comprovam que todas as operações de saída de veículos com isenção foram destinadas a taxistas com autorização da Receita Federal;

- Cumpre ao taxista, ou quando muito à concessionária de veículos que vende os carros aos particulares a responsabilidade pela verificação das condições impostas na lei isencional, o que faz a impugnante parte ilegítima para figurar na presente lide fiscal;

- A exigência de autorização prévia configura obrigação acessória, e já há pacífico entendimento do Conselho de Contribuintes, em caso semelhante, no sentido de exonerar o contribuinte do dever de adimplir a obrigação tributária principal;

- A multa aplicada é desproporcional e tem evidente caráter confiscatório;

- Não é cabível a incidência dos juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo - Relator

Conheço do recurso por apresentar os requisitos de admissibilidade.

Preliminarmente, alega a recorrente a incompetência do Auditor Fiscal que lavrou o Auto de Infração ante a inobservância de sua competência territorial, uma vez que o mesmo se encontrava lotado na DRF de Taubaté, enquanto o estabelecimento se encontra submetido à jurisdição da DRF de São Bernardo do Campo.

Não cabe reparo à decisão proferida pela DRJ neste ponto, uma vez que o auto de infração é válido ainda que lavrado por Auditor Fiscal lotado em DRF diversa do domicílio tributário do contribuinte. Neste sentido, há expressa disposição normativa, conforme dispõe o art. 9º, *caput*, §§2º e 3º do Decreto 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, vejamos:

*"Art. 9º. A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."*

(...)

*§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.*

*3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer."*

Assim, no presente caso, tem-se como prorrogada a competência do Auditor Fiscal que lavrou o presente Auto de Infração, tornando-se preventa a jurisdição e competência desta autoridade, posto que dela primeiro conheceu. Afasto, desta forma, a preliminar alegada.

Em prejudicial ao mérito, aduziu a Recorrente a impossibilidade de exigibilidade de parte dos créditos lançados, em razão da ocorrência da decadência do tributo exigido cuja ocorrência do fato gerador tenha se dado até 28/12/2003, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2008.

A modalidade de lançamento neste caso é a por homologação, tendo tratamento diferenciado pela legislação tributária, uma vez que a Fazenda Pública transfere para o contribuinte (sujeito passivo da obrigação) a incumbência de constatar a ocorrência do fato gerador, formar a base de cálculo e aplicar a alíquota correspondente, a fim de apurar o quantum devido, antecipando o pagamento, limitando-se, aquela, a exercer o controle e administração tributários, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte.

Analisando o "lançamento por homologação" constatamos três momentos distintos com características próprias: (i) o ato de formalização do contribuinte, em que reconhece o fato gerador e aplica a legislação fiscal ao fato jurídico; (ii) a antecipação do pagamento; e (iii) o ato homologatório da Fazenda Pública dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Na prática, a Fazenda Pública, ao conferir os procedimentos do contribuinte, mormente não expede um ato de homologação, mas, verificando o não cumprimento correto da obrigação tributária, realiza o lançamento de ofício notificando o contribuinte a cumpri-lo.

O termo "lançamento por homologação" merece crítica severa, uma vez que não se pode atribuir ao contribuinte uma atividade exclusiva da administração. É que o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe que o "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento" definindo lançamento como sendo "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

Com muita propriedade Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup> identifica a contradição lógica entre o ato de lançamento e o "lançamento por homologação":

*"A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo*

*expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.*

*Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.”*

*Assim posta a questão resta a pergunta: Se a homologação não se coaduna com lançamento, então o quê é objeto de homologação por parte da administração tributária?”*

A questão apresentada por Paulo de Barros mostra-se fundamental para desvendar a lide colocada neste processo pois, considerando ser a Contribuição Social em apreço um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, marcará a decadência o regime jurídico a que estiver sujeita. Ou seja, a modalidade de lançamento determina a contagem do prazo decadencial.

Para Paulo de Barros Carvalho o que se homologa é o pagamento da obrigação tributária antecipada pelo contribuinte e não os procedimentos preparatórios por ele realizados.

Aí repousa contundente divergência que advém do pressuposto adotado pelo Mestre. O que se depura da obra citada é que, para Paulo de Barros Carvalho, os termos “lançamento” do art. 142 e “lançamento” do art. 150, ambos do Código Tributário Nacional.

Entendo que há uma inconsistência lógica entre os conteúdos semânticos dos dois vocábulos, a exemplo do que é reconhecido amplamente com o vocábulo “tributo”.

O “lançamento” do art. 142, apesar de ser definido pela norma como procedimento, tem merecido grandes estudos dogmáticos justificando e motivando sua ascensão à categoria de ato administrativo. As teses jurídicas acerca desse tema, apesar de majoritárias encontram forte contraposição dos que entendem que o lançamento seja procedimento como literalmente aduz o texto normativo.

Numa visão sistêmica do Direito, entendo que ambas as teses tem fortes argumentos para sustentação, a primeira alicerçada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo que entende que é o ato administrativo que constitui, modifica ou extingue direitos. A segunda, na estrutura idealizada pelo Código, ou seja, a de que o

lançamento instaura a relação jurídica através de um ato procedimental sujeito à revisão de ofício.

Podemos notar que, independentemente de qualquer norma que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, o poder-dever de a Fazenda realizar o lançamento é:

- vinculado, ou seja, deve ser realizado segundo os ditames normativos legais, tanto no que tange às norma de competência que possibilitam o exercício da fiscalização, como no que tange às normas de incidência tributária, que estabelecem o direito subjetivo da Fazenda no âmbito da relação jurídica tributária que acomete o sujeito passivo do dever de adimplir certa obrigação;
- obrigatório, ou seja, salvo norma de igual ou superior hierarquia em sentido contrário, deve ser inexoravelmente o exercício funcional.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal, mas um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato imponível (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídica tributária, entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente prolator do ato, e o sujeito passivo a quem fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Sendo ato administrativo de lançamento é privativa da autoridade administrativa que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta. É, portanto, mais que um poder é um ato de dever de aplicar a norma, de forma vinculada e obrigatória.

O Professor, Hugo de Brito Machado<sup>2</sup> ensina:

*“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equívale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.”*

No mesmo sentido Alberto Xavier<sup>3</sup> lembra que: “O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se destingue de

<sup>2</sup> op. cit. Pág. 120

<sup>3</sup> Xavier, Alberto. Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66. Documento assinado digitalmente em 13/10/2014 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 19/10/2014 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Impresso em 20/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais.” ... “Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.”

Aliomar Baleeiro, ao estudar o Direito Tributário como ramo do Direito das Finanças<sup>4</sup>, cuja origem não pode ser negada, entendia, a exemplo do Código Tributário Nacional, que:

“Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições.”

Não menos categórico, Américo Masset Lacombe<sup>5</sup> ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:

*“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato imponible prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (**obligatio, haftung**, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, **debitum, shuld**, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei tributária.”*

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato imponible, exercer sua atividade e lançar o tributo devido. Não tem o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional qualquer discricionariedade ao aplicar a norma, vinculando-se integralmente aos ditames da lei que o obriga a realizar o lançamento com o fim de preservar o bem e o interesse públicos.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

<sup>4</sup> Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/ 281, nº 193

<sup>5</sup> Lacombe, Américo Masset. Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. CEJUP, Belém, 1997

Assim, dada a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, em se tratando de lançamento por homologação, o contribuinte está obrigado a praticar todos os atos preparatórios ao lançamento e antecipar o pagamento do tributo devido, que para o caso em tela, encontrava-se sob suspensão da exigibilidade por força do pedido de compensação.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142 e parágrafo único do CTN) pelo fato de ser o lançamento ato administrativo vinculado.

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma individual e concreta (liminar concedida) ou geral e abstrata (suspensão da exigibilidade pelo depósito judicial) que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídica tributária acometida ao sujeito passivo.

Independentemente do conteúdo semântico que adotemos para o vocábulo “lançamento”, do art. 142, não podemos estendê-lo para o vocábulo “lançamento”, do art. 150.

Coincidem, no entanto, que lançamento é uma forma pela qual se verifica (seja através de ato ou de procedimento) a ocorrência do fato imponible, apura-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota devida, tudo com o fim de quantificar o tributo devido à Fazenda. É um método de identificação e apuração do núcleo obrigacional da Relação Jurídica Tributária.

O vocábulo “lançamento” contido no art. 150, por sua vez, não é ato privativo da autoridade tributária, nem mesmo é vinculado e obrigatório, para fins de responsabilidade funcional. Resta-lhe as características de procedimento constitutivo da obrigação tributária, pelo qual o sujeito passivo reúne os elementos probatórios dos eventos que se identificam com o fato jurídico.

Atribui-se ao sujeito passivo a função de colher os elementos constitutivos do fato imponible e de aplicar-lhe a norma jurídica tributária, antecipando o pagamento do tributo devido independentemente do estabelecimento da relação jurídica tributária através do ato cogente do credor. Trata-se de uma constituição material do crédito tributário (entendo como formal aquela instrumentalizada pela autoridade competente) que faz transparecer a relação jurídica tributária ensejadora do dever de pagar.

É de ressaltar-se que, levando-se às últimas conseqüências a interpretação dos critérios para constituição do crédito tributário pela autoridade competente, nos termos do art. 142 (ato administrativo privativo e vinculado), enquanto não houvesse o exercício pela autoridade não haveria relação jurídica tributária e, conseqüentemente, não seria possível falar em obrigação. Se não há relação jurídica regularmente constituída, segundo os requisitos formais, não há obrigação exigível.

Se o pagamento extingue o crédito tributário, cabível então outro questionamento: qual crédito tributário será extinto, aquele que não foi constituído? Ou seja, admitindo-se a possibilidade de somente o ato administrativo constituir o crédito tributário, o pagamento antecipado não teria extinguido nada, pois não houve a regular constituição desse crédito.

Nessa dinâmica podemos reconhecer que o vocábulo “lançamento” nestas circunstâncias não tem o mesmo conteúdo semântico do “lançamento” do art. 142.

Ademais, na definição de lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional o concebe como sendo aquele em a legislação acomete ao sujeito passivo o dever de

antecipar o pagamento do tributo devido (“...ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa...”). Note-se que o traço que define o lançamento por homologação não é, efetivamente, a realização ou não do pagamento, mas sim o “dever” de antecipá-lo. Daí porque não podemos dizer que, o fato de o contribuinte não cumprir esse dever, altera a natureza jurídica da modalidade de lançamento. O tributo continuará sendo da modalidade de lançamento por homologação.

Um caso prático em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados é conclusivo a esse respeito, vejamos. O fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Ocorrido, o contribuinte realiza todas as operações lógicas para fazer incidir a norma e apurar o *quantum* devido. Quantificada a obrigação, o contribuinte leva o valor devido à compensação com os créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados obtidos com a entrada dos produtos adquiridos.

Ora, essa operação, ainda que correta, pode não resultar imposto a pagar, o que não desconfigura o Imposto sobre Produtos Industrializados como um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação.

Usando o recurso do absurdo, tendo o contribuinte incorrido em erro, seja de cálculo seja por interpretação diversa da norma de incidência na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados devido e não tendo recolhido tributo algum por conta da compensação, perderia essa exação o caráter de tributo sob a modalidade por homologação?

Todos os procedimentos necessários foram praticados pelo contribuinte e esse é que estará sujeito à homologação, pois o foco da norma definidora não é o pagamento mas sim a conduta acometida ao contribuinte de efetuar os atos preparatórios para constatar o fato gerador e quantificar o imposto.

Inegável que, ao proceder os atos preparatórios para conformar o crédito tributário devido, o contribuinte faz incidir a norma tributária sobre o fato jurídico hipoteticamente previsto na norma. É na essência um ato de aplicação da norma que a administração tributária impôs ao contribuinte. Não se trata de mero recolhimento do tributo, mas sim a realização de um ato complexo que, através do emprego da norma jurídica tributária, constata a ocorrência do fato gerador – fato imponível –, quantifica a base de cálculo e aplica a alíquota prevista, tudo para realizar a antecipação do pagamento.

O antecedente da norma jurídica que obriga a antecipação do pagamento da exação é que confere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação sua natureza jurídica e não o cumprimento da obrigação efetivamente.

O § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional dispõe:

*§ 1 - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

Mais uma vez, o que é objeto de homologação não é o pagamento, mas o “lançamento”. O termo “lançamento” aqui utilizado não é o ato administrativo de lançamento do art. 142, mas o procedimento do contribuinte que constitui o antecedente da norma jurídica do dever de antecipação o pagamento.

Colocadas essas considerações, entendemos que o vocábulo “lançamento” do art. 150 do Código Tributário Nacional é procedimento, é dever instrumental acometido ao sujeito passivo que deverá reunir todas as informações e elementos integrante da Norma Jurídica Tributária, com o fim de possibilitar-lhe o dever de antecipar o pagamento do tributo.

O Código Tributário Nacional no art. 156, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.

Observe-se que o referido artigo contém 10 itens enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lorival Vilanova<sup>6</sup> que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional, esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) e a prescrição refere-se à perda da ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174).

Se assim podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173) e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa quando termina a decadência – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes da verificação da decadência) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento).

Fábio Fanucchi<sup>7</sup> captou bem essa mensagem, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição.

E é exatamente aí que se encontra a principal controvérsia: saber em que momento se dá o início da contagem do prazo decadencial e o momento em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário para a Contribuição Social.

Há duas regras que disciplinam a decadência no Código Tributário Nacional: (i) a regra geral do art. 173 e (ii) a regra específica para os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação do art. 150, § 4º, como seguem:

A regra geral -

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

<sup>6</sup> Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989/2001

<sup>7</sup> Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 19/10/2014 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

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

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”*

A regra especial –

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

*§ 1 - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

...

*§ 4 - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Como vimos, a natureza jurídica de uma modalidade de lançamento, instituto de direito, não pode ficar ao prazer da ocorrência de um fato, qual seja, ocorrer ou não a antecipação de pagamento. O fato é irrelevante, pois um tributo não deixará de ser da modalidade “por homologação” pela falta da antecipação do pagamento. Se a lei atribuiu o dever de antecipação, será o tributo por homologação.

A regra geral prevista no art. 173, inciso I (especialmente o inciso I, pois nele é que se insere a polêmica) marca como termo inicial da decadência como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Mas que lançamento? Aquele ato administrativo privativo da autoridade fazendária do art. 142, ou aquele procedimento do contribuinte, erroneamente denominado de “lançamento”, do art. 150, § 1º.

Tenho para mim que o termo lançamento, neste caso, é o típico, previsto no art. 142, pois se trata de uma regra geral que açambarca todas as modalidades de lançamento, salvo a que tenha regra específica.

Nesse contexto, insere-se o § 4º do art. 150, que repito:

*§ 4 - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto*

*o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Para os lançamentos cuja modalidade é por homologação, o termo inicial é a data do fato gerador, aqui entendido como fato imponible, ou seja, tem a Fazenda Pública cinco anos a partir desse evento para fiscalizar o contribuinte e dele exigir eventual tributo impago. Não ocorrendo, dá-se a homologação tácita, não sendo passível de cogitação o dilargamento do prazo, salvo a hipótese “comprovada” de dolo, fraude ou simulação. Foi um excesso, diga-se de passagem, o legislador ter utilizado o termo “comprovada”, pois o que não é comprovado não gera direito, ou seja, somente é possível falar em dolo fraude ou simulação se tais ocorrências forem comprovadas.

A idéia de que, não ocorrido o pagamento, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passaria da regra do § 4º do art. 150, para a regra do art. 173, inciso I, é uma criação, obra de uma engenharia jurídica, cujos fundamentos tomam como critério da determinação da natureza jurídica dos institutos, não os dispositivos positivados, mas os eventos futuros e insertos do mundo fenomênico. Há uma interpretação do Direito pelo “fato” e não pela norma.

Outra questão que deve ser pautada na análise do instituto da decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é a crescente adoção dessa modalidade pelos entes tributantes que renunciam, por diversos motivos, ao exercício da exatoria, para delega-la de forma indiscriminada aos contribuintes. O conceito desenvolvido pelo Código Tributário Nacional, nos idos anos de 1960, a modalidade de lançamento por homologação é muito pertinente ao IPI, ao ICMS, assim como o lançamento por declaração pertine ao IRPJ. Para as novéis contribuições sociais do art. 195 da Constituição Federal de 1988, a modalidade mais adequada aos padrões do CTN é a de ofício. Contudo, as estruturas atuais do Estado não permitem tal providência o que impôs a modalidade por homologação. Em resumo, temos que: o Estado lança mão de uma modalidade de lançamento para se ver livre do custoso exercício da exatoria, mas, em contrapartida não assume os percalços do regime jurídico adotado. Ora, o problema do lançamento por homologação não está na modalidade criada pelo Código, mas nos tipos de tributos que foram a ela atrelados. Se perguntássemos ao padeiro qual a forma que deve ser usada na padaria, ele certamente responderá: “A forma dependerá da massa a ser cozida.”

Assim, o lançamento do IPI enquadra-se na modalidade “por homologação”, conforme o art. 150, *caput*, CTN, art. 110 a 113 do RIPI/2008 e 122 a 126 do RIPI 2002 (atualmente, previstos nos arts. 181 a 182 do RIPI/2010 - Decreto 7.212/2010), por meio do qual a constituição da obrigação tributária, tanto sua apuração quanto o pagamento, fica a cargo do sujeito passivo.

Neste âmbito, o aperfeiçoamento do lançamento nesta modalidade ocorre com o pagamento ou compensação do tributo, desde que efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa. É o que dispõe o art. 124 do RIPI/2002:

*Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).*

Documento assinado digitalmente **Parágrafo único: Considera-se pagamento:**

Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 19/10/2014 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Impresso em 20/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;*

*II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou*

*III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.*

Desta forma, considerando-se que nos períodos de apuração ocorridos até 28/12/2003, houve apuração e compensação do IPI no âmbito do lançamento por homologação é de se aplicar o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Ocorre que no presente caso, entendeu a fiscalização que houve “a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”, o que deslocaria o prazo decadencial da regra especial para regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

Assim, após a análise da ocorrência ou não de dolo, fraude ou simulação, poderemos determinar com segurança a regra decadencial a ser aplicada.

Quanto ao mérito, conforme já asseverado, a Recorrente refuta as ilegalidades e irregularidades fiscais imputadas em relação à sua conduta na venda dos veículos automotores, já que, segundo alega, os destinatários dos veículos pertenciam à categoria de profissionais contemplados com o benefício fiscal (taxistas), o que denota a improcedência da exigência do Fisco. Para tanto, junta documentos que demonstram que as operações de saída foram realizadas com profissionais que gozavam de autorização da Receita Federal (fls. ).

No mais, diz que, ainda que assim não fosse, a responsabilidade para observância dos requisitos legais para a fruição do benefício fiscal de isenção caberia, aprioristicamente, aos próprios taxistas ou às concessionárias de veículos, o que a torna parte ilegítima nesta relação tributária e que a obrigação é acessória e isso acarreta em exoneração da obrigação principal.

Inicialmente, cumpre esclarecer que não houve contestação em relação à afirmação do Fisco de que a recorrente deu saída aos veículos com a isenção do IPI por meio de operações de arrendamento mercantil (*leasing*). Conforme disposição do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, esta matéria, por não ter sido impugnada no momento oportuno, encontra-se preclusa.

Em seguida, no que tange à realização dos demais fatos geradores que ensejaram o lançamento de ofício pelo Fisco com as penalidades impostas, vê-se que, efetivamente, houve descumprimento do aspecto formal da norma tributária ante a inobservância dos requisitos legais para a saída dos veículos automotores do estabelecimento industrial com isenção de IPI, já que as mesmas foram dadas, pela recorrente, sem ter a posse da autorização prévia.

Em apertada síntese, a Recorrente questiona a necessidade desta autorização prévia no momento de dar a saída aos veículos automotores, uma vez que, segundo entende, bastaria a ela verificar se o adquirente gozava ou não da condição de taxista para a liberação do veículo com isenção do IPI e, caso não houvesse no momento da venda o referido reconhecimento da RFB, este seria juntado posteriormente, preenchendo os requisitos legais.

O artigo 3º da Lei 8.989/95 dispõe que:

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

Conforme o dispositivo, o reconhecimento da isenção ao contribuinte – pressuposto para a realização de uma operação de saída sem o correspondente lançamento do tributo – é dado pela autoridade fiscal e não pela montadora, que não tem lastro legal para presumi-lo.

Aliás, é exatete o dispõe o art. 6º da IN/SRF 31/2000, ao enunciar que:

*Art. 6º - O fabricante ou o estabelecimento equiparado a industrial só poderá dar saída aos veículos com isenção quando de posse da autorização emitida pela Secretaria da Receita Federal.*

Ademais, a saída dos veículos automotores pelo estabelecimento é o que constitui o fato gerador do IPI, não havendo para a montadora margem para dispor sobre o lançamento ou não do tributo naquela operação quando não há autorização legal ou, havendo, não estando preenchidos todos os requisitos para tanto, como ocorre no caso em apreço.

Assim, resta claro que a Recorrente, efetivamente, deveria estar em posse da autorização, não bastando a mera verificação se o adquirente pertencia ou não à categoria de profissionais contemplados com a isenção.

Contudo, em que pese o descumprimento deste aspecto formal, a questão deve ser analisada sobre outra vertente. Para tanto, três situações bem distintas na situação fáticas merecem ser analisadas separadamente.

A primeira delas versa sobre os casos em que posteriormente à saída dos veículos do estabelecimento industrial houve a juntada da autorização concedida pela Receita Federal ao taxista-contribuinte, o que foi regularizado por meio de carta de correção.

Ora, nesta situação, efetivamente não houve prejuízo material ao Fisco. O mero descumprimento de um requisito formal, qual seja a ausência momentânea da autorização quando da saída do produto, não altera o fato que – uma vez sendo esta efetivamente concedida – aquele contribuinte fazia jus ao gozo daquele benefício.

Nesta ordem de ideias, se a RFB efetivou a isenção ao contribuinte, reconhecendo ao mesmo o direito subjetivo para que pudesse adquirir veículo automotor isento do IPI, o fato de a montadora ter concedido a saída sem estar de posse de tal documento não altera em nada o resultado experimentado pelo Fisco, qual seja a não constituição da relação jurídica-tributária em isenção.

Em outras palavras, inobstante o aspecto formal descumprido, o contribuinte efetivamente tinha o direito à isenção e a saída não alterou a incidência da norma isentiva.

Embora lastimável a inobservância de um requisito normativo tão basilar, não se pode olvidar que o reconhecimento pela própria Fazenda de que o contribuinte faz jus ao benefício (o que implica na ausência do lançamento do tributo), seja completamente obstado pelo vício de forma, tal qual o verificado no estabelecimento industrial em questão.

Em suma, aos casos em que houve juntada posterior do válido reconhecimento pela RFB, dando efetividade à isenção para aquele contribuinte, no sopesamento entre o aqodamento pela Recorrente e as consequências advindas disto, considero que a observância do direito material ao qual faz jus o contribuinte (adquirir veículos isento de IPI) é superior ao mero requisito formal descumprido, especialmente porque, a autorização fazendária convalida a operação de saída realizada e não justifica o lançamento de ofício pelo Fisco, posto que não houve a realização de fato jurídico tributável na situação concreta.

A segunda situação ocorre nos casos em que o contribuinte-adquirente não tinha – nem nunca teve – o direito subjetivo a adquirir veículo automotor isento de IPI. Neste caso, a concomitância entre a ausência dos requisitos formais e materiais tornam indubitável que a autoridade fiscal agiu corretamente, uma vez que houve – efetivamente – a realização de um fato jurídico tributável.

A terceira situação versa sobre aqueles casos em que houve emissão de nota fiscal mencionando contribuinte diverso daquele a quem efetivamente foi destinado o veículo ao final. Contudo, ainda assim, tais situações devem ser analisadas com especial cautela.

O relatório fiscal do auto de infração lavrado traz alguns exemplos de situações fáticas que aparentam demonstrar uma conduta inidônea por parte da recorrente, como no caso das Notas Fiscais nº 419.222 e 419.924, cujo nomes dos destinatários iniciais são diferentes daqueles em que foram destinados o veículo ao final.

O referido relatório traz, inclusive, uma longa descrição hipotética, em que o Auditor Fiscal valorou o conjunto objetivo de provas de forma a corroborar sua tese. No caso em apreço, notas emitidas inicialmente em nome de supostos ex-jogadores famosos de futebol e até mesmo do ex-presidente da República eram, posteriormente, retificadas para que constassem em nomes de terceiros, estes sim, taxistas com autorização da RFB e os reais adquirentes.

Com base nisso, entendeu o Fisco que estava perpetrada a simulação o que comprovaria um “*modus operandi*” em todos os demais casos e o que denotaria a vontade dolitiva da montadora e justificaria, inclusive, a exasperação da multa aplicada. Sobre isso, inicialmente, cabe uma ressalva: não obstante os substanciais elementos trazidos nestes casos em concreto, a conclusão pela fraude, simulação ou conluio. Os elementos probatórios não são absolutamente conclusivos em apontar que, efetivamente, houve prática reiterada de atos fraudulentos.

Neste sentido, aponto para uma ausência de elementos instrutórios, bastante e suficiente, para se realizar tal afirmação. Frise-se que a mera juntada dos documentos mencionados, sem outros elementos hábeis (como depoimentos, diligências complementares etc.), tornam impossíveis de concluir-se – com a certeza esperada para um Estado Democrático de Direito - que tal conduta **dolosa** realmente ocorreu.

Ora, se não se comprova que a Recorrente não teve a intenção de simular, de fraudar o Fisco, não há prova do dolo específico necessário à caracterização da simulação.

Por maior razão, não é possível a aplicação automática dos fatos discriminados pela autoridade fiscal, indistintamente, aos demais casos.

Cabe ao Fisco o ônus de provar aquilo que alega e, em cada caso, deve ser demonstrada a ocorrência da fraude da simulação ou do conluio, dos três ou pelo menos de um deles especificamente, já que a simples transferência de titularidade para outrem em razão da desistência do suposto comprador original não tem o condão de provar, definitivamente, o ato ilícito alegado.

Inclusive porque a obrigação de mencionar o nome dos destinatários dos veículos nas respectivas notas fiscais de saída para a indústria montadora surgiu apenas em 05/01/2006, com a edição da Instrução Normativa SRF nº 606, de 5 de janeiro de 2006, pois antes tal exigência estava acometida à Concessionário e não ao fabricante, conforme artigos 6º e 7º da Instrução Normativa SRF nº 353, de 28 de agosto de 2003:

**Artigos 6º e 7º da Instrução Normativa SRF nº 353, de 28 de agosto de 2003**

*Art. 6º O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial só poderá dar saída aos veículos com isenção quando de posse da autorização emitida pela SRF.*

*§ 1º Na Nota Fiscal de venda do veículo com isenção, para o distribuidor, deverá constar a seguinte observação: "ISENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - Lei nº 8.989, de 1995".*

*§ 2º O IPI incidirá, normalmente, sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido.*

*Normas Aplicáveis ao Distribuidor*

*Art. 7º Na Nota Fiscal de venda do veículo para o beneficiário da isenção deverá constar a seguinte observação: "ISENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - Lei nº 8.989, de 1995".*

*Parágrafo único. O distribuidor autorizado deverá enviar à autoridade que reconheceu o benefício, cópia da Nota Fiscal relativa à aquisição em nome do beneficiário, até o décimo dia útil seguinte ao da sua emissão.*

**Artigos 6º e 7º da Instrução Normativa SRF nº 606, de 5 de janeiro de 2006**

*Normas Aplicáveis ao Industrial e ao Estabelecimento Equiparado a Industrial*

*Art. 6º O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial só poderá dar saída aos veículos com isenção quando de posse da autorização emitida pela SRF.*

*§ 1º Na Nota Fiscal de venda do veículo com isenção, para o distribuidor, deverá constar a seguinte observação: "ISENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - Lei nº 8.989, de 1995, conforme autorização nº, beneficiário: CPF nº e processo administrativo nº".*

§ 2º O IPI incidirá, normalmente, sobre quaisquer acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido.

§ 3º Para os efeitos do § 2º, considera-se original do veículo todo o equipamento, essencial ou não ao funcionamento do mesmo, que integre o modelo fabricado e disponibilizado para venda pela montadora, de acordo com o código expedido pelo Departamento Nacional de Trânsito (Denatran), cadastrado no Sistema Nacional de Trânsito.

*Normas Aplicáveis ao Distribuidor*

*Art. 7º Na Nota Fiscal de venda do veículo para o beneficiário da isenção deverá constar a seguinte observação: **"ISENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - Lei nº 8.989, de 1995, conforme autorização nº, beneficiário: , CPF nº e processo administrativo nº"**.*

Portanto, não havendo a obrigação, não pode ser objeto de punição a conduta descrita no auto de infração, pelo menos até 05/01/2006.

Ademais, ainda que se admita, por ventura, a emissão de notas fiscais para pessoas diversas daquelas que constam, após a retificação, mais uma vez, estaremos diante de um caso em que não houve prejuízo material ao Fisco.

Considerando a operação como um todo, tem-se que a saída se deu do estabelecimento industrial para um terceiro (destinatário-final) que, efetivamente, gozava do benefício após autorização do legislador com reconhecimento pela RFB. Assim, ao cabo, o resultado foi exatamente o mesmo que ocorreria caso a nota fiscal tivesse sido emitida, originariamente, ao destinatário-final. Ou seja, nada seria vertido ao erário em razão da isenção concedida. Assim, como visto, a retificação por meio da carta de correção em que se apresenta um contribuinte que possui o direito subjetivo à isenção, desconstitui inclusive a possível ilegalidade da operação, ante a não-ocorrência de fato jurídico tributável.

Nenhuma outra motivação foi encontrada ou alegada pelo Fisco para justificar a dolosa ação da empresa e que pudesse afastar o mero erro procedimental da Recorrente.

Em conclusão:

1. em relação aos casos em que houve apresentação de autorização válida posterior, ante a não ocorrência de prejuízo fático, a realização da situação material da norma (contribuinte isento de IPI) deve prevalecer em detrimento do vício formal;
2. em relação às operação em que não houve apresentação posterior de autorização ou, apresentada, esta for inválida, deve ser mantido o auto de infração, constituindo-se o crédito tributário e;

3. nos casos em que o nome do contribuinte isento final é diferente daquele que consta na emissão da nota fiscal e cuja alteração se deu por carta de correção, se o contribuinte-retificado foi efetivamente isento, assim como no caso do item 1 (um), não deve prevalecer o auto de infração, se o contribuinte-retificado não tiver direito à isenção, deve, naquele caso, tal como no item 2 (dois), ser mantido o auto de infração lavrado.

Inobstante, não prospera o argumento da recorrente quanto à sua ilegitimidade passiva, porquanto o estabelecimento industrial é a responsável por destacar o tributo devido na saída dos veículos.

Em relação à multa de ofício majorada, sustenta a Recorrente que esta deve ser afastada já que não houve intento dolitivo em fraudar o Fisco e causar danos ao Erário, deixando de lançar, e conseqüente adimplir, o crédito decorrente da relação jurídico-tributária que nasceu com a operação mercantil.

Em julgamento proferido pela primeira instância, acordaram os julgadores da DRJ pela manutenção da multa de ofício majorada a 150% por entenderem que estava suficientemente demonstrado o intuito de fraudar o Fisco mediante a subtração dolosa do valor correspondente ao imposto devido.

Retomando o raciocínio já elaborado acima, entendo que não há elementos probatórios suficientes para a conclusão acerca do dolo em fraudar por parte da Recorrente. Em que pese os indícios desfavoráveis à Recorrente em diversas operações, não restou cabalmente comprovado que a mesma agia com tal dolo específico.

Conforme ensinamento de Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>:

*“Na própria configuração oficial do lançamento, a lei insituti a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa”.*

Neste cotejo, penso que uma coisa é a prova em relação a fatos juridicamente mensuráveis por meios intrutórios objetivos, tais como a realização de um fato gerador comprovado por meio de documentos que demonstrem, cabalmente, que os mesmos ocorreram. Coisa diversa, porém, ocorre, por exemplo, na imputação de conduta dolosa a fim de lesar os cofres públicos e as normas tributárias na majoração de multa de ofício. Nesta hipótese, por sua maior gravidade e grau de subjetividade inerente ao fato, o ônus de prova deve ser, incontestavelmente, robusto o bastante para provar o fato alegado.

No caso em questão, o dolo não pode ser presumido por meio dos documentos acostados que, segundo se entendeu, demonstram “reiteraões na conduta” ou *modus operandi* fraudulento. Os documentos, neste caso, não se prestam a demonstrar indícios convergentes incontestes de que, em conjunto com outras provas, poderiam levar à conclusão – com a robustez desejável – de que houve o cometimento de fraude ou simulação dolosa e, com isso, cabível a majoração da multa.

A valoração dos documentos que instruem o auto de infração no relatório fiscal pela autoridade administrativa, não se presta a tornar suficientemente consistente o que

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34. Editora Dialética. RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 19/10/2014 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Impresso em 20/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

os documentos aparentam demonstrar. Ademais, as presunções do agente fiscal, embora afirmadas no relatório fiscal com distinta convicção, não se encontram sustentadas em outros elementos probantes que contenham em seu bojo indícios que apontem na mesma direção, não servindo para embasar o agravamento da multa.

Assim, ante o exposto, afasto o agravamento da multa pela inconsistência da acusação.

Diante do afastamento da penalidade agravada, entendo que o prazo decadencial deve seguir a regra especial do art. 150, § 4º, do CTN, estando decaídos os fatos geradores ocorridos antes de 29/11/2003.

A questão que se avizinha é a aplicação de juros sobre a penalidade, multa de ofício. Pretende o Fisco aplicar sobre a parcela da penalidade os juros de mora, fato que apreciado sob os auspícios das comezinhos lições de direito é teratológico.

Primeiramente, é de se ressaltar que, a finalidade da multa é impor uma sanção ao contribuinte pelo descumprimento de uma obrigação tributária, devendo, porém, circunscrever-se a níveis razoáveis, não podendo extrapolar essa função e atingir a capacidade contributiva do contribuinte, nem mesmo ser um instrumento de cerceamento do direito de o contribuinte ver apreciada uma pretensão.

A multa é uma pena. Resultado jurídico (conseqüente) da aplicação de uma norma de conduta. Dado o fato “F” em que o agente praticou ato ilícito anto-jurídico (não pagamento de imposto) é-lhe aplicável a pena: Multa.

A sanção tributária consiste na conseqüência da prática de um ilícito tributário, ou seja, do descumprimento de um dever imposto pela legislação tributária. Tratando-se de imposição feita pelo Estado, toda sanção tributária deve encontrar-se definida previamente em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte no sentido de poder apreciar a conseqüência a que estará sujeito se praticar determinada conduta.

Nesse contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies a denominada multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma infração propriamente dita, mas sim por mero descumprimento de simples dever formal/instrumental.

Por sua vez, a multa punitiva é utilizada para penalizar o contribuinte por adotar uma conduta caracterizadora de uma infração tributária.

Embora a multa moratória seja assim denominada, possui verdadeiro caráter punitivo. Isso porque não se destina a ressarcir ou indenizar o Fisco pelo prejuízo causado pelo atraso, mas objetiva reprimir e desestimular a conduta do atraso no pagamento do tributo. A natureza punitiva da multa moratória transparece do fato de que a sua fixação independe do tempo pelo qual se prolongue o atraso. Expressa-se, normalmente, em uma porcentagem fixa aplicada sobre o valor do tributo devido.

O fim punitivo da multa moratória evidencia-se, também, em face da existência dos juros de mora, isto é, aqueles que visam compensar o prejuízo que advém da indisponibilidade do dinheiro que deveria ter sido recolhido como pagamento do tributo.

Os juros moratórios encontram-se previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional que expressamente dispõe que a aplicação destes não impede a imposição de penalidades previstas na legislação tributária, como é o caso da multa moratória e da punitiva.

Assim, tendo em vista que os juros moratórios cumprem a função de recompor o patrimônio do Fisco, pelo prejuízo decorrente do atraso no pagamento, a multa moratória não teria a mesma natureza. De modo que a sanção intitulada multa moratória visa, verdadeiramente, punir a conduta ilícita.

Dessa forma, tanto a multa de mora como a punitiva têm por objetivo penalizar o contribuinte, diferenciando-se pela causa de sua aplicação, isto é, o atraso no pagamento, ilícito tributário ou qualquer outra razão prevista em lei.

Ocorre que as penas não podem sofrer a incidência de juros, seja porque não são elementos integrantes do patrimônio do credor, seja porque os juros não se coadunam com o instituto das penas.

O atraso no cumprimento de uma penalidade não pode ser motivação para acréscimo de mais pena. Um réu condenado a cumprir a pena de cerceamento da liberdade não pode ter sua pena aumentada pelo atraso de seu cumprimento. Da mesma forma, o autuado não pode ver a multa de mora aumentada pela demora no pagamento da pena pecuniária.

A pena pecuniária, assim como a de cerceamento de liberdade, deve ter um valor fixo e nem mesmo poderia ser passível de revisão ou cômputo de juros, após o trânsito em julgado da decisão judicial que assim entender ser devida, ou seja, após a consolidação do valor principal e a proporcional penalidade sem o cômputo dos juros de mora.

Aliás, como é sabido, a razão de ser dos tributos é a de compor o orçamento da União, titular do direito ao crédito e, portanto, legítima jurídica da pretensão de recomposição do capital pela incidência dos juros. Já a razão de ser das penalidades decorre da sanção necessária por descumprimento de obrigação legal, ou seja, tem caráter punitivo educativo que não traz para União um direito creditório originário, mas derivado da função punitiva do Estado em face do descumprimento da lei. Assim a União não é titular do crédito senão e tão-somente após a decisão definitiva.

A jurisprudência do Conselho de Contribuinte e do CARF contempla julgados nesse sentido:

*PAF - PROCESSO DE CONSULTA - AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA - EFEITOS ENTRE AS PARTES - O processo administrativo de consulta formalizado por sujeito passivo de obrigação tributária, se eficaz, produz efeitos exclusivamente para o caso concreto, não se aplicando a terceiros não integrantes da relação processual.*

*IRPJ/CSLL - Quando a carteira de clientes foi formada a partir de uma estrutura - o estabelecimento - não há como tratá-la dissociada dos demais elementos que compõe o fundo de comércio. Os valores investidos na aquisição de fundo de comércio, quando a fruição do direito não esteja condicionada a prazo certo, não podem ser amortizados.*

*CSLL - Não cabe incidência de multa de ofício sobre a parcela da Contribuição Social sobre o Lucro discutida judicialmente.*

*MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA - Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não*

*paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.*

*(Acórdão 107-08588, de 25/05/2006, Rel. Luiz Martins Valero, PAF 16327.002157/2002-05)*

*NULIDADE- Imprecisão na indicação do enquadramento legal, ainda que tivesse ocorrido, não ensejaria nulidade do auto de infração, tendo em vista a perfeita descrição do fato ensejador do arbitramento.*

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS – Comprovada a falta de apresentação dos livros que amparariam a tributação com base no lucro real e demonstrada a impossibilidade da reconstituição da escrita por parte da contribuinte, cabível é o arbitramento do lucro.*

*DEDUÇÃO DO IMPOSTO. IRRF. EMPRESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE – No caso das empresas de propaganda e publicidade, cumprindo à beneficiária dos rendimentos efetuar o recolhimento do imposto retido na fonte sobre os serviços por elas prestados, a não comprovação do recolhimento implica não comprovação da antecipação do imposto, impossibilitando a dedução.*

*CSLL. PIS. COFINS. Falece ao Conselho de Contribuintes competência para apreciar questões relacionadas à inconstitucionalidade de dispositivos legais enquanto não declarada pelo STF (Súmula 1º CC nº 2)*

*MULTA DE OFÍCIO. A multa de 75% se aplica aos lançamentos de ofício quando não presente a conduta dolosa ou fraudulenta. JUROS À TAXA SELIC -A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).*

*JUROS SOBRE MULTA- Em relação a fatos geradores ocorridos antes de 1º de janeiro de 1997, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.*

*(Acórdão 101-95898, 06/12/2006, Rel. Sandra Maria Faroni, PAF 10875.000920/2004-24)*

Cabe aqui apreciar a orientação constante do Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, que aprovou o Parecer DISIT nº 001 de 1998, sob os seguintes argumentos:

- O art. 84, inciso I, da Lei nº 8.981/95 havia determinado que os juros de mora incidiriam sobre o valor dos tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal;
- Posteriormente, o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995 estabeleceu que os juros de que trata o mencionado art. 84 da Lei nº 8.981/95 passariam a incidir segundo a variação da Selic; e
- Que o art. 25 da MP 1542-17, ao autorizar a incidência de juros sobre “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional”, permitiria a conclusão de que o valor da multa seria também atualizado pelos índices relativos aos juros, posto que o conceito de “débitos” abrangeria não apenas o valor da obrigação tributária principal, mas, também, o das obrigações sancionatórias.

A conclusão está embasada em interpretação meramente literal, extraída através do confronto de leis ordinárias, no caso as Lei nº 8.981/95, 9.065/95 e MP 1542-17, para construir a tese de que o termo “débitos” abrange tanto o valor do tributo como também o da multa, razão pela qual os juros deveriam ser aplicados sobre ambos.

Ocorre que, o método de interpretação adotado no referido Parecer, acaba por levar o exegeta a conclusões equivocadas, tendo em vista que para que se proceder a qualquer interpretação a respeito de crédito tributário e seus consectários legais, é imprescindível consultar os mandamentos do Código Tributário Nacional.

Assim, no capítulo que trata da extinção do crédito tributário dispõe o artigo 161 do CTN, que o crédito não pago na data de seu vencimento será acrescido de juros de mora e das penalidades legais cabíveis.

Nesse tom, torna-se evidente que o CTN autoriza a aplicação dos juros somente sobre o valor do tributo pago intempestivamente e NÃO sobre o valor da multa. Isto porque, quando esse dispositivo prescreve que os juros serão exigidos sem prejuízo das penalidades cabíveis. Ora, como não é cabível multa sobre multa os acréscimos se referem ao tributo, exclusivamente, reforçando a afirmação de que a multa não integra o crédito tributário (eis que será aplicada sobre o valor do crédito inadimplido, assim como ocorre com os juros).

E não poderia ser diferente a interpretação, haja vista o próprio conceito de tributo fixado no art. 3º, do CTN. Ou seja, se a teor do que dispõe o referido art. 3º, do CTN, tributo decorre de ato lícito, o crédito tributário somente pode ser composto do que decorra de ato lícito.

Logo, não estando o conceito de multa compreendida no conceito de crédito tributário, já que é sanção por ato ilícito, a única conclusão a que se chega é a de que os juros NÃO INCIDEM sobre a multa.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para: (i) excluir do lançamento a incidência pela aplicação da isenção as saídas dos veículos em que o contribuinte-destinatário (taxista) efetivamente tinha o direito subjetivo à isenção do tributo, ainda que apresentada autorização da Receita Federal e retificação posterior da nota fiscal por carta de correção; (ii) afastar o agravamento da multa, ante a inconsistência da acusação; (iii) excluindo o agravamento da penalidade, declarar decaído o lançamento

tributário das operações anteriores a 29/12/2003; e (iv) sobre os valores remanescentes sejam mantidos a multa de ofício de 75% e os juros de mora incidentes tão somente sobre os tributos e não sobre as penalidades.

Luiz Roberto Domingo - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator Designado

Como bem relatado pelo Ilustre Conselheiro Luiz Roberto Domingo, o presente feito trata de exigência de IPI na venda de veículos automotores a taxistas, pela utilização indevida do instituto da isenção do imposto. A empresa teria dado saída, com isenção do imposto, a veículos destinados a taxistas, sem estar de posse de "prévia autorização" ou sem a "prévia autorização" da Receita Federal, emitindo a nota fiscal originalmente para destinatário distinto da autorização juntada posteriormente, ou ainda, para destinatário em que não ficou comprovado que seria taxista. Em virtude do intuito de fraude constatado, foi majorada a multa básica aplicada (150%).

Não há divergências acerca do descumprimento do aspecto formal da norma tributária ante a inobservância dos requisitos legais para a saída dos veículos automotores do estabelecimento industrial com isenção de IPI, já que as mesmas foram dadas, pela recorrente, sem ter a posse da autorização prévia.

Apesar da concordância quanto à irregularidade apurada, ousou discordar da interpretação dada pelo Ilustre Relator em relação às conseqüências dessas irregularidades.

O i. Relator, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento a incidência pela aplicação da isenção as saídas dos veículos em que o contribuinte-destinatário (taxista) efetivamente tinha o direito subjetivo à isenção do tributo, ainda que apresentada autorização da Receita Federal e retificação posterior da nota fiscal por carta de correção, ante a não ocorrência de prejuízo fático.

Não é o nosso entendimento.

Conforme já exposto pelo i. Relator, o reconhecimento da isenção ao contribuinte é dado pela autoridade fiscal e não pela montadora, que não tem lastro legal para presumi-lo, conforme disposto no artigo 3º da Lei 8.989/95:

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

A saída de veículo automotor com isenção somente pode ser efetuada quando de posse da autorização emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim dispõe o art. 6º da IN/SRF 31/2000:

*Art. 6º - O fabricante ou o estabelecimento equiparado a industrial só poderá dar saída aos veículos com isenção quando de posse da autorização emitida pela Secretaria da Receita Federal.*

Também já exposto pelo Relator, o fato gerador do IPI ocorre na saída dos veículos automotores pelo estabelecimento, conforme sua matriz legal:

*Lei 4.502/64*

*Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:*

*[...] II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor*

Também concordamos com o Relator quando afirma que não há margem para a montadora dispor sobre o lançamento ou não do tributo naquela operação quando não há autorização legal ou, havendo, não estando preenchidos todos os requisitos para tanto, como ocorre no caso em apreço.

Ocorrendo o fato gerador, surge a obrigação tributária, conforme terminologia do Código Tributário Nacional:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*[...]*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

Sabemos que as isenções são regras que investem contra um ou mais critérios da norma tributária, mutilando-os parcialmente, e reduzindo o campo de abrangência da norma. Entretanto, para a plena aplicabilidade da regra isencional, ela deve atender ao disposto no CTN por expressa determinação constitucional (art. 146). Assim dispõe o CTN:

*Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.*

Não é suficiente para a aplicação da regra isencional que o contribuinte faça jus ao gozo do benefício. A isenção deve ser efetivada formalmente, por despacho da autoridade administrativa, e de forma prévia à ocorrência do fato gerador. Assim dispõe a Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995:

*Art. 1º Ficam isentos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustíveis de origem renovável ou sistema reversível de combustão, quando adquiridos por: (Redação dada pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003) (Vide art 5º da Lei nº 10.690, de 16.6.2003)*

*I - motoristas profissionais que exerçam, comprovadamente, em veículo de sua propriedade atividade de condutor autônomo de passageiros, na condição de titular de autorização, permissão ou concessão do Poder Público e que destinam o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi); (Redação dada pela Lei nº 9.317, de 5.12.1996)*

[...]

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

Se não existia o despacho prévio da autoridade administrativa reconhecendo o benefício, a isenção não é reconhecida no momento da ocorrência do fato gerador, conforme interpretação conjunta do art. 179 do CTN, c/c art. 3º da Lei 8.989/95, e art. 6º da IN/SRF 31/2000. Não existindo a regra isencional, os critérios da norma tributária não são mutilados, surgindo a obrigação tributária.

Mesmo nas situações em que a autoridade fiscal reconheceu o direito ao benefício ao taxista, a autorização concedida pela Receita Federal ao taxista-contribuinte é aplicável apenas para fatos geradores futuros, nunca pretéritos. A obrigação tributária nascida anteriormente não foi condicionada. Na data da ocorrência do fato gerador não havia sido preenchido os requisitos da regra isentiva: não havia a autorização, que foi dada apenas posteriormente.

Também não concordamos com a possibilidade da carta de correção suprir tal falha, ou seja, a ausência da autorização que concedeu o direito à isenção ao taxista, nem para corrigir divergências entre o sujeito passivo.

De acordo com o Convênio CONFAZ s/nº, de 15 de dezembro de 1970, a utilização de carta de correção é permitida, desde que não relacionada a mudança do destinatário, entre outras:

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

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

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

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

*III - a data de emissão ou de saída.*

As Cartas de Correção apresentadas são retroativas, ou seja, são pré-datadas, revelando sua inconsistência, além de referirem-se a fatos que não condiziam com a realidade apurada e declarada. Reproduzimos o seguinte trecho de uma das cartas de correção apresentadas (que repete-se em outras):

*“Considerar a informação abaixo como correta no campo de OBS., pois por desistência do cliente anterior, a mesma está sendo substituída para o veículo [...]”*

Foi apurado que o problema com o destinatário diverso nas notas fiscais não era a desistência do cliente anterior, mas a ausência de autorização para o gozo da isenção. Sendo assim, afasta-se a possibilidade de correção das informações pela carta de correção apresentada.

Em suma, divergindo o i.Relator, mesmo nos casos em que houve juntada posterior da autorização concedida pela Receita Federal ao taxista-contribuinte, considero que o contribuinte (montadora) não podia dar saída sem o destaque do IPI no momento do fato gerador, e não podia antecipar a uma possível isenção a seu cliente (taxista), e o lançamento fiscal não foi decorrente de um mero requisito formal descumprido, mas sim pela constatação de ocorrência do fato gerador com o surgimento da obrigação tributária correspondente.

Quanto a multa de ofício majorada, os elementos trazidos aos autos são suficientes para comprovar a conduta inidônea por parte da recorrente, com a utilização de destinatários fictícios nas saídas, com posterior retificação para que constassem em nomes de terceiros, estes sim, taxistas com autorização da RFB e os reais adquirentes. A recorrente procurou antecipar a concessão de uma isenção, sem ter competência para tanto, utilizando-se de destinatários fictos. Foi demonstrado pela autoridade fiscal e comprovado nos autos o “modus operandi” que denotou a vontade dolitiva da montadora, a prática reiterada, e justificou a aplicação da multa aplicada.

Assim, ante o exposto, mantenho o agravamento da multa pela consistência da acusação e pela suficiência dos elementos de prova trazidos aos autos.

Com a manutenção da penalidade agravada, entendo que o prazo decadencial deve seguir a regra do art. 173, I, do CTN, com a manutenção de todo o período lançado.

A recorrente contesta a incidência de juros mora sobre multa de ofício.

Adoto, no presente voto, as razões de decidir do acórdão nº 9303002.399, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, da lavra do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, *verbis*:

*Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.*

*Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito*

*decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo*

Documento assinado digitalmente em 13/10/2014 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 13/10

Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por RODRIGO MINEIRO FERNANDES, Assinado digitalmente em 19/10/2014 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, A

assinado digitalmente em 21/10/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 20/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9,430/1996, que se transcreve linhas abaixo.*

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se [...] que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Portanto, correta a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Rodrigo Mineiro Fernandes.