



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10283.001631/2001-60 .  
SESSÃO DE : 15 de março de 2005  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.723  
RECURSO Nº : 127.167  
RECORRENTE : COENCIL - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E  
EXPORTAÇÃO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

ZONA FRANCA DE MANAUS. SUSPENSÃO. CONSUMO.

Compulsando os autos verifica-se que os documentos fiscais comprovam que houve o pagamento do ICMS para o Estado do Amazonas, com a utilização de alíquota interna e não alíquota interestadual. Este fato, apesar das irregularidades apontadas na emissão das notas fiscais, salvo melhor entendimento, eximem a recorrente do pagamento dos tributos aduaneiros e respectivas penalidades, pois demonstra o consumo na ZFM.

RECURSO PROVIDO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chieriegatto e Paulo Roberto Cucco Antunes votaram pela conclusão. Vencida a Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim que negava provimento.

Brasília-DF, em 15 de março de 2005

HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

LUIS ANTONIO FLORA

28 MAR 2006  
Relator

RP/302-127167

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CORINTHO OLIVEIRA MACHDO, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR e DANIELE STROHMEYER GOMES. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional ALEXEY FABIANI VIEIRA MAIA. Fez sustentação oral o Advogado Dr. ARISTÓFANES FONTOURA DE HOLANDA, OAB/DF - 1.954-A.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.167  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.723  
RECORRENTE : COENCIL - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E  
EXPORTAÇÃO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE  
RELATOR(A) : LUIS ANTONIO FLORA

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo instaurado a partir de procedimento fiscal determinado pela Secretaria da Receita Federal de Manaus, que apurou irregularidades na emissão de notas fiscais relativas ao recolhimento de Imposto de Importação, cujo relatório adoto, *verbis*:

*“Contra sujeito passivo acima identificado foi lavrado Auto de Infração, fls. 04/07, para a exigência do Imposto de Importação, multa regulamentar e acréscimos legais, perfazendo o crédito tributário nele estipulado, o valor total de R\$ 84.498,95.*

*2. A infração apurada pela fiscalização, está tipificada como ‘não comprovação do emprego de bens importados com benefício fiscal nos fins que motivaram a concessão’.*

*3. Reproduz-se a seguir em apertada síntese o relato da fiscalização na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 06/07:*

*4. O contribuinte, empresa comercial equiparada a estabelecimento industrial efetua importações de produtos destinados à comercialização sob o regime de admissão na Zona Franca de Manaus (ZFM), com a suspensão dos tributos aduaneiros, a qual converte-se em isenção quando os produtos forem nela consumidos ou dela saírem para outros pontos do território nacional, se enquadrados no conceito de bagagem de passageiros e dentro do limite (cotas ou quando saírem para a Amazônia Ocidental).*

*5. Em decorrência da ação fiscal foram verificadas as notas fiscais de saída, relativas aos produtos importados pelo contribuinte no período de 1996 a 1999, constatando-se irregularidades na emissão de várias delas.*

*6. As notas fiscais de saída emitidas irregularmente transgridem claramente o mandamento do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados que estabelece os requisitos fundamentais e obrigatórios que a nota fiscal deverá conter em todas as suas vias, nos quadros e campos próprios, para que tenha idoneidade como documento fiscal e valor de prova perante o fisco. As suas vias fixas do talonário omitem a data da efetiva saída da mercadoria do*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.167  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.723

*estabelecimento, não contendo também em diversas notas, o endereço, o bairro, a cidade, e a unidade da federação do adquirente da mercadoria e mesmo o próprio nome ou razão social do adquirente.*

*7. A falta de qualquer um desses dados na nota fiscal torna-a inidônea, sem valor legal para efeitos fiscais, servindo-a de prova apenas em favor do fisco, conforme estabelecem os artigos 231 e 252 do RIPI/82 e artigos 300 e 330 do RIPI/98.*

*8. Das notas fiscais irregulares, foram selecionadas por amostragem e retidas 3.716 notas (vias originais do talonário), que além da data de saída não continham as informações de endereço, cidade e unidade da federação do adquirente, as quais servirão de prova em favor do fisco para a autuação de contribuinte pela saída de mercadoria importada, sem a comprovação de seu emprego nas finalidades que motivaram a concessão do benefício.*

*9. Destaca ainda a fiscalização que poder-se-ia presumir, pela quantidade e qualidade das mercadorias discriminadas em algumas notas fiscais inidôneas que pudessem ser enquadradas no conceito de bagagem, no entanto ressalta que essa presunção fica afastada diante do comando expresso do art. 111 do Código Tributário Nacional – incisos II e III.*

*10. Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em, 02/03/01 (fls.04), apresentou o contribuinte a impugnação em 02/04/01, fls. 239/260, nos seguintes termos:*

*10.1 – o auto de infração desenvolve raciocínio dedutivo para caracterizar a infração como sendo a não comprovação do emprego de bens importados com benefício fiscal nos fins que motivaram a concessão;*

*10.2 – adota o autuante premissa falsa, pois, no presente caso, não existe finalidade para motivar a concessão visto que, sendo empresa, o destino da sua mercadoria é a comercialização para consumo na Zona Franca de Manaus;*

*10.3 – por mais que pudesse caracterizar as notas fiscais como inidôneas, o que é inaceitável pois, foram escrituradas no Livro de Saídas de Mercadorias e apurado o ICMS devido ao Estado, como também na contabilidade, e serviram de base para o cálculo de PIS, COFINS, IRPJ, Contribuição Social e CPMF, sendo todas obrigações pagas como determina o órgão arrecadador;*

*10.4 – os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus diferem daqueles previstos nos arts. 137 e 145 do RA (arts. 11 e 12 do DL nº 37/66), cuja concessão está vinculada à destinação dos bens. Assim, só existe desvio de finalidade*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.167  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.723

*para as mercadorias importadas com isenção ou redução de tributos, cujo benefício esteja vinculado a uma atividade.*

*10.5 – as importações da Zona Franca de Manaus, sob regime de suspensão temporária, tem seus benefícios sob condição resolutiva, pois nos casos de importações sob regime aduaneiros especiais com suspensão tributária, não ocorre desvio de finalidade, mas a condição resolutiva para a manutenção de suspensão ou para a cobrança do imposto e de seus acréscimos legais;*

*10.6 – ao adotar o processo dedutivo para caracterizar a infração como comprovação do emprego desses produtos nas finalidades que motivaram a concessão do benefício, o autuante erigiu uma prova que não se aplica às importações para a Zona Franca de Manaus, pois a prova concreta teria de ser a não comercialização dos produtos na ZFM;*

*10.7 – mesmo que se considerasse inidôneas as notas fiscais, apenas no aspecto formal, por ausência da data de emissão e saída ou outras, deveria o fisco verificar a idoneidade ou não quanto ao aspecto material, ou seja, se a nota fiscal acobertou uma venda de mercadoria que foi entregue e consumida na Zona Franca de Manaus;*

*10.8 – é de se lembrar que a nota fiscal ao consumidor emitida eletronicamente ou em talonário não identifica o comprador, além do que é considerada como data de saída da mercadoria a data de sua emissão, sendo inclusive permitida a emissão de cupom fiscal e, no caso presente, a nota fiscal série 1, conforme Ato Declaratório 348/2000, convalida os procedimentos de escrituração e emissão de notas fiscais série 1 e faculta a identificação do adquirente quando tratar-se de mercadoria destinada a consumidor final. Apesar de ter sido homologado em 28/09/2000, teve o pedido de renovação em 01/12/99, ao contrário do que afirma o agente fiscal, asseverando que o fato se deu após o início dos procedimentos fiscais em 17/03/00;*

*10.9 – no caso presente, não prova a fiscalização que a mercadoria saiu da Zona Franca de Manaus. Essa prova é condição para o lançamento, no entanto está ausente no presente lançamento. Mesmo que o autuante não quisesse aceitar as notas fiscais sem os requisitos fiscais (formais apenas) para a sua emissão, jamais poderia atribuir que as mercadorias não foram consumidas na Zona Franca de Manaus. Seria admitir que elas estão em seu estoque. E tanto é verdade, que não tem prova, que apela para a afirmação de desvio de finalidade, cuja conceituação é oferecida no art. 2º do DL 37/66 se aplica apenas às isenções e jamais à suspensão;*

*10.10 – a circulação com nota fiscal está comprovada dentro da ZFM. A isenção do art. 3º do DL 288/67 está consumada – a mercadoria teria sido consumida e foi consumida na Zona Franca de Manaus;*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.167  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.723

*10.11 – tanto é verdade que as mercadorias foram consumidas na ZFM que nas notas fiscais consta o código de operação 5.12 (Saida de Mercadorias para dentro do Estado) e sendo os valores e quantidades de pouca expressão se enquadram as mercadorias no conceito de bagagem;*

*10.12 – é de se concluir, pelo que foi exposto, que o art. 12 do DL 37/66 (145 RA) não tem aplicação, pois no caso não se trata de isenção, nem de redução. A única referência que se faz ao instituto de isenção, no caso das importações para, diz respeito a conversão da suspensão em isenção pelo consumo da mercadoria na ZFM sob qualquer forma;*

*10.13 – no caso da ZFM, não há concessão de isenção ou redução. O benefício fiscal é condicionado. Se a resolução da condição for negativa (não utilização no consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus), os tributos devem ser recolhidos. Se a resolução for positiva (utilização no consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus), os tributos não são devidos – há conversão da suspensão em isenção. Vê-se pois, que não se aplica o art. 12 do DL 37/66 (145 RA) às importações da ZFM sob regime de suspensão. Estão em capítulos e títulos diferentes. São institutos jurídicos tributários distintos. Tanto é verdade esta conclusão que para o desvio de finalidade existe penalidade específica, art. 521, I, 'a' e 'b' do RA e para o inadimplemento da condição resolutiva há a falta de recolhimento;*

*10.14 – ressalta que o Ato Declaratório nº 348/00 – CAT/SEFAZ, fls. 317, convalidou os procedimentos e escrituração de notas fiscais e invoca o Parecer Normativo nº 005/94;*

*10.15 – o agente fiscal que inovar a interpretação do art. 111 do CTN, pois quanto ao inciso II, já se provou que não é caso de isenção, pois não houve a importação com isenção. Já quanto ao inciso III, está provada sua emissão pela juntada das mesmas pela própria fiscalização, assim não se pode equiparar a nota fiscal com ausência de requisitos legais com a sua não emissão, visto que inciso trata de 'dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias', não é o mesmo que emissão das notas fiscais com suposta ausência de requisitos fiscais;*

*10.16 – questiona a extensão 'sem efeitos fiscais' constante da legislação e usada pelo autuante na tipificação da infração, argumentando que os efeitos fiscais estabelecidos no regulamento do IPI, referem-se ao tributo IPI, não se referem a IRPJ, a ICMS e outros tributos. Quanto ao IPI ressalta que, não houve efeitos fiscais na emissão das notas fiscais, cujas emissões com falta de alguns requisitos, pudessem classificá-las como 'sem efeitos fiscais', pois não havia IPI a incluir na Nota Fiscal;*

*10.17 – alega que não houve prejuízo ao erário, pois no tocante ao IPI, não houve fato gerador e não havendo hipótese de incidência, não há tributo a*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.167  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.723

*ser informado na nota fiscal, não há crédito a ser apropriado pelo destinatário, nem débito a recolher;*

*10.18 – questiona a aplicação dos juros de mora e da taxa SELIC, inclusive quanto à constitucionalidade da sua aplicação;*

*10.19 – considera confiscatória a multa aplicada, invocando o princípio da capacidade contributiva e instituto da eqüidade, destacando que deve ser excluída ou mitigada;*

*10.20 – cita respeitável doutrina e jurisprudência.”*

Em ato processual seguinte, foi proferida a decisão de fls. 459/476 pela Delegacia da Receita Federal de Julgamentos de Fortaleza, Ceará, que por unanimidade julgou procedente o lançamento realizado.

Segundo o julgador *a quo* a Lei nº 4.502/64 com suas alterações posteriores, traz exigências quanto ao documentário fiscal a ser utilizado, determinações estas uniformizadas por meio de convênio firmado entre o Ministério da Fazenda e Secretarias da Fazenda dos Estados e Distrito Federal, sendo que, por estas determinações, a emissão de notas fiscais é obrigatória nas situações descritas no artigo 310 e incisos do RIPI/98, incluindo-se entre elas a saída de produto tributado ou isento, do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, ou ainda estabelecimento comercial atacadista.

Ressalta, ainda, o julgador de primeiro grau que a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado é o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo que é por meio da emissão regular das notas fiscais, nos termos dos artigos 300 e 316 do RIPI/98, que se apura a ocorrência do fato gerador do tributo e presume-se que o lançamento foi efetuado. Por tal razão, por si só, o não preenchimento dos requisitos legais exigidos já constitui infração, sendo, as notas fiscais, consideradas documentos sem valor nos termos das disposições regulamentares.

No que tange a questão referente à Zona Franca de Manaus, a decisão *a quo*, esclarece que há a suspensão das obrigações tributárias na ZFM, que se resolverão em isenção, caso atenda às hipóteses legais indicadas, ou em recolhimento integral dos tributos suspensos. Ocorre, contudo que a destinação dada à mercadoria resta comprovada por meio das notas fiscais emitidas, que demonstram a regularidade da operação efetuada. No presente caso, as notas fiscais acostadas aos autos não atendem aos requisitos legais obrigatórios, situação esta que não atribui idoneidade às informações acerca das mercadorias, sendo, portanto, legalmente possível presumir que houve desvio de finalidade, impondo-se o recolhimento integral dos tributos devidos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.167  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.723

Referente à multa confiscatória e aos juros, o julgador *a quo* repele a sua competência para apreciação da constitucionalidade, considerando que as penalidades foram aplicadas em absoluta consonância com a legislação em vigor.

Intimada da r. decisão proferida, a empresa apresentou tempestivamente, às fls.500/523, seu Recurso Voluntário endereçado a este Terceiro Conselho de Contribuintes, reiterando suas considerações iniciais apresentadas na impugnação, alegando, em apertada síntese que as suas mercadorias tem como destino a comercialização para consumo na Zona Franca de Manaus, não havendo prova concreta da suposta infração cometida pelo Contribuinte, uma vez que mesmo ausente os requisitos formais como a data de emissão ou saída das mercadorias, era possível ao fisco verificar que os produtos foram entregues e consumidos dentro da Zona Franca de Manaus.

Afirma, ainda que as notas fiscais foram confeccionadas conforme autorizações da Secretaria de Estado da Fazenda e, mesmo que consideradas inidôneas demonstram que as mercadorias não foram destinadas para fora dos limites da Zona Franca de Manaus e que apresentam valores de pouca monta que se enquadrariam no conceito de bagagem.

No que tange ao IPI aduz que a sua atividade é o comércio e não a industrialização, devendo recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados somente quando da venda de produtos para fora da Zona Franca de Manaus, situação essa que não ocorreu e que por isso não informada nas notas fiscais.

Sustenta também que o pagamento da multa e dos juros de mora (taxa Selic) aplicado ao débito são indevidos por representarem valores majorados e sem supedâneo legal.

Por fim, requer que seja declarado nulo o Auto de Infração.

É o relatório.

RECURSO Nº : 127.167  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.723

## VOTO

O recurso é tempestivo, com preparo, e dele tomo conhecimento.

Em apertada síntese, a questão que me é proposta a decidir cinge-se ao fato de se saber se as mercadorias importadas pela recorrente, com suspensão de tributos, foram consumidas na Zona Franca de Manaus - ZFM. Se efetivamente foram consumidas na ZFM, o regime de suspensão converte-se em isenção não havendo, assim, o que se falar em qualquer exigência.

A fiscalização afirma que as notas fiscais de saída das mercadorias importadas do estabelecimento da recorrente são inidôneas, razão pela qual não comprovam o consumo na ZFM.

Por sua vez a recorrente diz que a irregularidade apontada não pode servir de prova direta, a favor do fisco, de que as mercadorias em questão foram vendidas para fora da ZFM.

A decisão recorrida está muito bem elaborada ao demonstrar quais são os requisitos legais para a emissão de notas fiscais. No entanto, entendo que a sua conclusão está equivocada, eis que se efetivamente houve irregularidade na emissão dos referidos documentos fiscais, a mesma legislação estabelece a cominação de multa para tal conduta, que não é a exigência do Imposto de Importação e do IPI vinculado.

Da forma que as notas fiscais se apresentam a idoneidade não é absoluta, pois produziram alguns efeitos jurídicos, a exemplo do pagamento de tributos ao Estado do Amazonas, no tocante ao ICMS, sem mencionar quanto ao faturamento, as incidências da legislação tributária federal.

No que se refere à expressão bem utilizada pela decisão recorrida no sentido de que “para efeitos fiscais, não têm valor legal, e servirão apenas em favor do fisco”, este é um ordenamento específico para a exigência do imposto de que se trata, e não para imputar os tributos aduaneiros, como se pretende.

A questão da presunção da saída para outro estado ou do consumo na ZFM, neste caso, entendo que milita em favor da contribuinte (*in dubio pro reo*). Com efeito, compulsando os autos verifica-se que os documentos fiscais comprovam que houve o pagamento do ICMS para o Estado do Amazonas, com a utilização de alíquota interna e não alíquota interestadual. Este fato, apesar das irregularidades apontadas na emissão das notas fiscais, salvo melhor entendimento, eximem a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.167  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.723

recorrente do pagamento dos tributos aduaneiros e respectivas penalidades, pois demonstra o consumo na ZFM.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005

  
LUIS ANTONIO FLORA - Relator