



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA**

Processo nº 10283.001631/2001-60
Recurso nº 302-127.167 Especial do Procurador
Matéria ISENÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS
Acórdão nº 03-06.077
Sessão de 08 de setembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COENCIL - COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

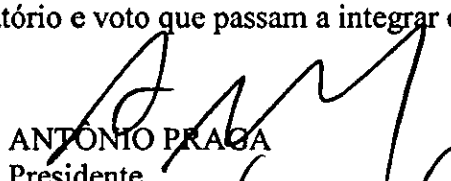
Período de apuração: 11/01/1996 a 31/12/1999

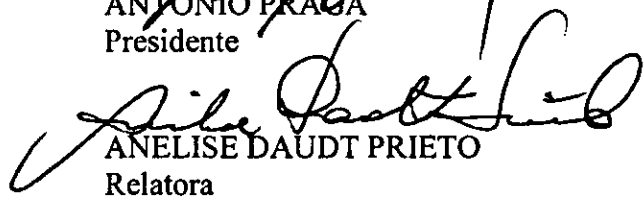
IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. Nas isenções condicionadas compete ao contribuinte o ônus de provar o cumprimento dos requisitos legais a que estava condicionada a isenção.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
Presidente


ANELISE DAUDT PRIETO
Relatora

FORMALIZADO EM: 16 JAN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Nanci Gama e Antonio Carlos Guidoni Filho (Substituto convocado).



Relatório

O presente recurso especial interposto pela Fazenda Nacional - com fulcro no inciso I do artigo 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, - versa sobre decisão que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

Os fatos dos autos podem ser resumidos da seguinte forma: a empresa comercial equiparada a estabelecimento industrial efetua importações de produtos destinados a comercialização sob o regime de admissão na Zona Franca de Manaus, com suspensão de tributos aduaneiros, que se converte em isenção quando os produtos são nela consumidos ou dela saem para outros pontos do território nacional, se enquadrados no conceito de bagagem de passageiros e dentro do limite, ou quando sair para a Amazônia Ocidental.

Em decorrência de ação fiscal verificou-se irregularidades na emissão de várias notas fiscais de saída, que transgrediram mandamentos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, impedindo a não comprovação do emprego dos bens importados com benefício fiscal nos fins que motivaram a concessão. Segundo a fiscalização, a falta de qualquer um dos dados obrigatórios na nota fiscal torna-a inidônea, sem valor legal para os fins fiscais.

A DRJ de Fortaleza considerou o lançamento procedente sob o argumento de que a regularidade da situação jurídico-tributária de uma mercadoria posta em circulação é comprovada pela nota fiscal que acompanha o bem e, estando esse documento destituído dos requisitos obrigatórios, não servirá.

A Câmara recorrida decidiu pelo provimento do recurso voluntário em decisão cuja ementa foi a seguinte:

"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."

A Douta Procuradoria apresenta recurso especial alegando contrariedade à legislação tributária, principalmente ao *caput* do artigo 3º do Decreto-Lei nº 288/67 ao art. 3º, inciso I, e § 4º, inciso I do Decreto-Lei nº 61.244/67 e art. 112 do CTN.

Aduz que as regras relativas à isenção do imposto de importação, prevista no art. 145 do RA, vigente à época dos fatos, deve observar os requisitos estabelecidos no art. 3º do Decreto nº 61.244/67, no qual foi estabelecido que as obrigações tributárias suspensas somente se resolvem, efetivando-se a isenção integral, quando a mercadoria é empregada na finalidade prevista na norma isentiva, que, no caso, refere-se à destinação para consumo interno na Zona Franca de Manaus.

AdP

Afasta os fundamentos da decisão recorrida, destacando que o argumento relativo à presunção da saída para consumo na ZFM enseja dúvida pelo fato de 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”* não tem o condão de afastar a natureza ou circunstâncias materiais do fato, resultando no afastamento da isenção e exigência dos tributos suspensos.

Alega, ainda, que *“é o contribuinte quem deveria comprovar que as mercadorias foram efetivamente empregadas nas finalidades que motivaram a isenção”*.

Enfatiza que o recurso não poderia ser provido, pois, conforme ressaltou a decisão de primeira instância, *“não se revestindo de força probatória para comprovar as operações a que se destinam, já que somente o CFOP 5.12 aposto na maioria das notas fiscais não tem o condão de comprovar a efetividade da operação, visto que ausentes os demais requisitos obrigatórios, infere-se da dicção do art. 330 do RIPI/98, que referidas notas não têm valor legal para comprovar o cumprimento da condição isentiva. ...”*

O então Presidente da Câmara recorrida entendeu estar caracterizada a divergência e deu seguimento ao recurso.

Cientificada 16/05/2006, conforme Aviso de Recebimento - AR de fl. 602, a empresa apresentou contra-razões em 25/05/2006, requerendo a manutenção da decisão recorrida, alegando que o recurso especial não pode prosperar, uma vez que um Ato Declaratório foi expedido pela Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas, originário de acordo do qual a União é signatária, com fundamento nas normas unificadoras da legislação do IPI e do ICMS, quanto a documentário fiscal e livros fiscais, que acoberta a emissão das referidas notas fiscais nos moldes em que foi feita, por não distinguir entre produtos nacionais e importados e mais que:

1. a exigência do imposto de importação reporta-se, unicamente, a *“uma interpretação ligeira e equivocada de dispositivos da legislação que rege o IPI”*;
2. a ZFM sequer existia quando da edição da Lei nº 4.502/64;
3. as disposições citadas são integrantes do sistema normativo do IPI, que visam regular as operações ocorridas no âmbito desse tributo, sendo que as mesmas levam em conta a origem e não o destino das mercadorias;
4. tais disposições não abrangem, como efeito fiscal, a comprovação direta do destino das mercadorias. A fiscalização erigiu uma presunção simples para fundamentar o lançamento, não servindo como prova direta da destinação dada às mercadorias. É possível presumir, pelos fundamentos da fiscalização, que as mercadorias se destinaram à área da Zona Franca ou permaneceram em estoque;
5. a condição de invalidade das notas fiscais e a presunção da saída das mercadorias para fora da ZFM se contrapõem pela existência de indícios em contrário em face da escrituração fiscal das mesmas e o pagamento do imposto estadual; o número insignificante de notas fiscais consideradas

AR

inidôneas em relação ao todo emitido, sendo que as demais foram consideradas como tendo cumprido os requisitos legais da isenção;

6. os argumentos da Procuradoria da Fazenda Nacional, relativos ao parecer normativo e ao acórdão citados, não se aplicam ao caso;
7. defende a manutenção dos fundamentos do acórdão recorrido, ante o relevante indício de pagamento dos tributos federais e o estadual.

Alfim espera seja negado provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora

A matéria vergastada nestes autos compreende exclusivamente o Imposto de Importação lançado no auto de infração de fls.04/07. O auto de infração relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados foi transferido para o processo administrativo nº 10283.002394/2001-54, conforme despacho de fl. 347.

O ponto nodal da querela é concernente à inexistência do meio probante da efetividade da destinação das mercadorias à finalidade que motivou a concessão da isenção.

Primeiramente, a alegação da recorrente de que a fiscalização considerou as notas fiscais tachadas de inválidas como prova direta "*de que as mercadorias em comento foram vendidas para consumo fora da Zona Franca*"(fl.606) não encontra respaldo nos autos.

A motivação da autuação foi a não observância do disposto no artigo 12 do Decreto-lei nº 37/66, o qual dispõe, *verbis*:

Art.12 - A isenção ou redução, quando vinculada à destinação dos bens, ficará condicionada ao cumprimento das exigências regulamentares, e, quando for o caso, à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão.

Ou seja, decorreu da não comprovação do efetivo emprego das mercadorias nas finalidades que motivaram a concessão da isenção, em razão de os documentos fiscais emitidos não se prestarem a fazer prova a favor da recorrida.

É de se observar que, nesse ponto, a norma legal, expressamente, transfere ao contribuinte o ônus de provar o efetivo emprego do bem na finalidade que motivou a concessão da isenção. Não compete ao Fisco provar que as mercadorias não tiveram a destinação prevista na norma isentiva. Compete ao contribuinte, por determinação legal, comprovar a referida destinação.



E a fiscalização, nos fundamentos da autuação, não afirmou que a destinação das mercadorias foi a venda para consumo fora da Zona Franca de Manaus. Unicamente que a destinação não foi comprovada como exige a norma.

Os requisitos formais, capazes de comprovar a efetividade da destinação das mercadorias consoante a norma de isenção, são exatamente as notas fiscais emitidas, revestidas de todos os elementos probantes, necessários a evidenciar o cumprimento dos termos da referida norma.

A referência ao acordo selado entre o Estado do Amazonas e a União quanto à emissão de documentário fiscal, o qual não faz distinção entre produto nacional ou importado, não se aplica ao caso, em face de se tratar de situação jurídica específica que impõe condições para o exercício do direito pretendido.

Considerando que o Direito é uno e que as normas têm aplicabilidade genérica e integrada, mesmo que editada com foco em determinado contexto, a fiscalização valeu-se das normas que regulam a emissão da nota fiscal, previstas na Lei nº 4.502/64, para concluir que o contribuinte não atendeu os requisitos legais conducentes à comprovação exigida.

O fato de tal norma ter sido editada ainda quando não existia a ZFM não afasta a sua aplicação na regulação das operações ali realizadas. Isso significa, apenas, que a norma posterior não deveria, nem poderia, regular matéria já regulada no direito positivo.

Portanto, a inobservância das normas que regulam a emissão do referido documento fiscal conduz à presunção legal de que a recorrida não comprovou o efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão da isenção, como era seu dever legal.

As regras estabelecidas pela Lei nº 4.502/64, concernentes à emissão de notas fiscais, conferem regularidade fiscal tanto em relação à origem das mercadorias, pela identificação do estabelecimento emitente, quanto à sua destinação, pela identificação do destinatário, mormente quando tal documento se constitui no único meio possível de implementar a condição de fazer prova da destinação do produto isentado.

E, finalmente, quanto ao número insignificante de notas fiscais consideradas irregulares em relação ao total emitido no período, não é motivo capaz de elidir a exigência fiscal. Demonstra, somente, que tais notas fiscais foram consideradas regulares e que aquelas analisadas por amostragem pela fiscalização padecem de regularidade fiscal (fl. 5).

Assim, passo a analisar os fundamentos legais referidos pela fiscalização para promover o lançamento de ofício.

Em suas alegações, a recorrente não contesta os fatos apurados e narrados pela fiscalização acerca das irregularidades constatadas nas notas fiscais.

Primeiramente, devem ser afastados os fundamentos da decisão recorrida, na medida em que lhes falta o devido suporte legal. A mera indicação do tributo estadual na nota fiscal não tem o condão de convalidá-la ou de formar prova da efetividade da operação.

A concessão de isenções tributárias exige rigor na observância das condições a que se sujeita o beneficiário. A inobservância delas, no todo ou em parte, por imposição legal,



descaracterizam o meio *probandi* do cumprimento dos requisitos legais a que estava condicionada a isenção.

Consoante disposições do art. 3º do Decreto nº 61.244/67, a entrada na Zona Franca de Manaus de mercadorias procedentes do estrangeiro far-se-á com suspensão do imposto de importação quando destinadas a consumo interno.

O § 4º do mesmo artigo dispõe que as obrigações tributárias suspensas se resolvem com o emprego da mercadoria nas finalidades previstas, que, no caso, é o consumo no âmbito da ZFM, efetivando-se a isenção total.

A mesma previsão legal consta do art. 63 do RIPI/98, ao dispor que os produtos de procedência estrangeira importados pela ZFM serão desembaraçados com suspensão do imposto, que será convertida em isenção quando os produtos forem ali consumidos.

A suspensão dos tributos devidos no desembaraço aduaneiro é figura jurídica que representa o meio pelo qual se atinge a finalidade pretendida que é a isenção, a qual somente se concretiza quando observado o *iter* procedimental que comprova o cumprimento da condição estabelecida.

In casu, a prova devida pela recorrente, consoante disposição legal, é a nota fiscal com observância dos requisitos legais que permitam identificar de forma indiscutível a destinação dos produtos, pois inexistente, na legislação tributária, qualquer outro meio possível de formá-la.

Assim, a legislação que rege a regularidade da emissão da nota fiscal é aquela contida no RIPI. O período lançado está alcançado tanto pelo RIPI/82 quanto pelo RIPI/98. Ocorre que tais regulamentos não sofreram modificações nas normas que veiculam, relativas a essa matéria. Desse modo, em nada compromete os fundamentos jurídicos a citação somente de artigos do RIPI/98.

Primeiramente, o artigo 316 do Regulamento referido determina que a nota fiscal deverá conter, no quadro “*Emitente*”, dentre outros, a identificação da Unidade Federada (inciso I, letra d), a data da efetiva saída ou entrada da mercadoria no estabelecimento (inciso I, letra t); e no quadro “*Destinatário/Remetente*”, também dentre outros, o nome ou razão social (inciso II, letra a), o endereço (letra c), a Unidade Federada (letra h).

À fl. 06 a fiscalização informa a ausência, nas notas fiscais, do endereço, cidade e unidade da federação do adquirente.

O artigo 300 estabelece que “*é considerado inidôneo, para efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do fisco*” a nota fiscal que “*omite indicações exigidas ou contenha declarações inexatas*”.

Ora, repisando o já explanado, o único meio de formar a prova fiscal da efetividade da operação é a regular emissão da nota fiscal. Quando emitida em desconformidade com as regras legais que a informa, carece de idoneidade para fins fiscais.

A presunção de regular recolhimento do ICMS com fulcro na alíquota lançada na nota fiscal não transmuta a irregularidade do documento fiscal emitido, nem se presta a comprovar o cumprimento de isenção condicionada, mormente a destinação do bem vendido.

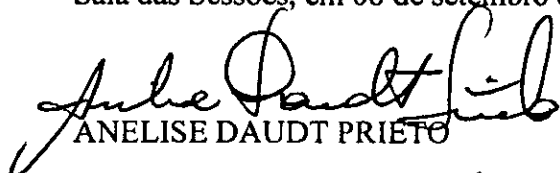
And

O fato gerador ocorreu, a obrigação tributária surgiu, porém a exigência do tributo ficou suspensa até posterior comprovação da condição que dá definitividade à isenção dos tributos. A nota fiscal, no caso de saída de produtos inseridos no campo de incidência dos tributos, não é mera obrigação acessória, é parte integrante da estrutura dos tributos que nela são lançados, bem como da comprovação de regra isentiva que exige a comprovação da destinação. Portanto, a inidoneidade das notas fiscais restou devidamente comprovada, por força de aplicação literal da norma tributária.

Finalmente, esclareço que no processo nº 10283.002394/2001-54, relativo ao IPI devido sobre as mesmas notas fiscais aqui consideradas, foi proferida decisão pela 1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, na sessão realizada em 19/05/2005, negando provimento ao recurso voluntário.

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões, em 08 de setembro de 2008.


ANELISE DAUDT PRIETO

