



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Recurso nº : 127.297
Acórdão nº : 301-32.288
Sessão de : 06 de dezembro de 2005
Recorrente(s) : SONY MUSIC MANAUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO
LTDA.
Recorrida : DRJ – MANAUS/AM

PRELIMINAR DE NULIDADE. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTO.

Interpretação divergente de norma legal por parte do sujeito passivo e ativo da relação tributária não enseja nulidade processual.

A fundamentação legal adotada pela fiscalização legitima a exação, nos termos do DL nº 288/67, Lei nº 8.387/91, Dec. nºs 61.244/67 e Portaria Interministerial nº 185/93, não restando caracterizada a alegada modificação de critério jurídico na motivação do lançamento, mesmo quando a autoridade julgadora a quo lhe acrescenta fundamento decorrente de sua interpretação da lei aplicável.

PRELIMINAR DE NULIDADE DE INCOMPETÊNCIA.

A legislação de regência, inclusive subsidiária, que instituiu, dispôs e regulamentou o funcionamento da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA confere competência legal à Secretaria da Receita Federal para realizar a fiscalização aduaneira (arts. 12 e 13, Decreto nº 61.244/67).

A interpretação da legislação tributária federal compete, privativamente, à Secretaria da Receita Federal através das suas instancias próprias e ao Conselho de Contribuintes, na fase contenciosa em grau de recurso.

IPI. ISENÇÃO. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. DESCUMPRIMENTO DE ETAPAS DE PRODUÇÃO. PERDA DO BENEFÍCIO FISCAL.

O descumprimento do processo produtivo básico, em razão da terceirização de etapa ou operação não legalmente autorizada, contratada com empresa sediada em qualquer parte do território nacional, implica a perda do benefício fiscal concedido.

RECURSO DESPROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar as preliminares, vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Henrique Klaser Filho. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Atalina Rodrigues Alves, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Henrique Klaser Filho. Os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann e Luiz Roberto Domingo apresentarão declaração de voto.

Processo n° : 10283.002526/2001-48
Acórdão n° : 301-32.288


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente e Relator

Formalizado em:

24 FEV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo Rossari e Irene Souza da Trindade Torres. Fez sustentação oral o advogado Dr. Paulo Rogério Sehn - OAB/SP n° 1093361. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Rubens Carlos Vieira.

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

RELATÓRIO

Retornam os autos de diligência à repartição de origem após a juntada da Apólice nº 7.39.0043458 (fl. 328), conforme Seguro de Garantia Financeira, encaminhado pela Resolução nº 301-1.242, de 12/05/03, com a finalidade de substituir a modalidade da garantia originalmente oferecida (garantia aduaneira) por outra adequada à lide, como requisito à admissibilidade do recurso, portanto, encontrando-se em condições de serem apreciados por esta Corte.

A empresa já identificada obteve a aprovação do seu Projeto de Processo Produtivo Básico – PPB para a produção de DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, através da Resolução nº 158/97 (fls. 85/86) com benefícios deferidos a projetos de interesse para o desenvolvimento regional, nos termos da legislação específica, dentre eles a isenção de IPI, mediante a sujeição ao art. 9º, § 1º, do DL 288/67, com a redação dada pela Lei nº 8.387/91 qual seja, os produtos de sua fabricação devem atender ao nível de industrialização local compatível com o PPB.

O PPB estabelecido para a autuada encontra-se descrito no art. 1º da Portaria Interministerial nº 185/93, DOU de 02/08/93, adiante transcrito:

“Art. 1º - Estabelecer para o produto DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO, industrializado na Zona Franca de Manaus, o seguinte processo produtivo básico:

- a) recebimento do molde-matriz;*
- b) tratamento da resina de policarbonato;*
- c) moldagem do disco por injeção;*
- d) metalização da fase do disco;*
- e) laqueação do disco;*
- f) impressão do rótulo;*
- g) teste de áudio;*
- h) injeção do estojo plástico; e*
- i) colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final.*

Parágrafo único – Para o cumprimento do disposto neste artigo, será admitida a realização de qualquer das etapas constantes das letras ‘a’ a ‘f’ em qualquer parte do Território Nacional, por terceiros, preferencialmente os instalados na Zona Franca de Manaus.”

A fiscalização, mediante análise documental e física do

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

estabelecimento fabril da autuada constatou que a mesma além de terceirizar as etapas 'a' a 'f', não produziu as etapas contidas nas alíneas 'g' e 'h' do PPB relativo ao período de apuração entre 30/04 a 31/12/98, em razão de, no primeiro caso, não possuir equipamento apropriado para esse fim (aparelho analisador), mas tão somente um aparelho de som convencional para reprodução de músicas gravadas; e no segundo, por não possuir máquinas injetoras, respectivamente; adquirindo os estojos plásticos da empresa MICROSERVICE estabelecida na Zona Franca de Manaus.

Dessas constatações a fiscalização concluiu que a autuada possuindo máquinas embaladoras de CD e seus acessórios tais como Seladoras, Etiquetadoras, etc, adquiriu o disco, o estojo e o material gráfico para executar apenas a embalagem final, ou seja, operação de simples ACONDICIONAMENTO, limitando-se a produzir apenas a etapa constante da alínea 'i', modalidade esta que exclui a beneficiária do usufruto da isenção fiscal, de acordo com a regra estabelecida no § 8º do art. 7º do DL 288/67, lavrando o auto de infração em 28/03/01 (fls. 07/11), para exigência do crédito tributário correspondente de R\$ 4.365.099,00.

Impugnando o feito a autuada argüiu a preliminar de nulidade do auto de infração por incompetência do auditor autuante em descaracterizar o PPB aprovado pela SUFRAMA, mediante as assertivas, a saber:

- O projeto industrial (PPB) da impugnante foi devidamente aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, através da Resolução nº 158/97, que tem como fundamento de validade o DL nº 288/67, que regula a ZFM e os respectivos benefícios fiscais.
- O art. 10 do referido DL estabeleceu que a Administração das instalações e serviços da ZFM seria executado pela SUFRAMA, nesse sentido encontrando-se o art. 2º do Dec. Nº 76.991/76.
- Os benefícios fiscais concedidos às empresas estabelecidas na ZFM estão previstos nos arts. 3º ao 9º do DL 288/67, notadamente no 7º que se relaciona às mercadorias produzidas, beneficiadas ou industrializadas na ZFM, sendo este dispositivo legal alterado pela Lei nº 8.387/91, a qual inclui o § 6º para dispor que o Poder Executivo fixaria os PPB em ação conjunta com a SUFRAMA.
- O Dec. Nº 783/93 fixou o PPB para os produtos industrializados na ZFM e estabeleceu no seu art. 7º a competência da SUFRAMA para verificar o cumprimento das disposições nele contidas.
- Menciona legislação em seu favor (fls. 102/103) e julgados do TRF 1ª Região (fl. 104) para consubstanciar as suas assertivas.

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

Do exposto conclui, inicialmente, que a autoridade fiscal invadiu a competência da SUFRAMA ao afirmar que a autuada descumpriu o seu PPB, o qual foi submetido e aprovado por aquela autarquia, afastando os benefícios fiscais para exigir o pagamento de crédito tributário em discussão.

No que concerne à matéria de mérito, aduz:

- A Portaria Interministerial nº 185/93 que estabelece o PPB em relação à fabricação de DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO, notadamente o art. 1º e parágrafo único, admite a realização de qualquer das etapas constantes das letras 'a' a 'f' em qualquer parte do Território Nacional, por terceiros, preferencialmente aqueles instalados na ZFM.
- Argüi que as etapas do PPB foram subdivididas em duas etapas, sendo: a) as que podem ser terceirizadas em qualquer parte do Território Nacional das letras 'a' a 'f' e; b) aquelas que somente podem ser terceirizadas para empresas localizadas na ZFM, das letras 'g' a 'i'.
- Ressalta que não existe qualquer proibição de terceirização de etapas do PPB, havendo apenas a distinção entre as etapas que podem ser terceirizadas para empresas localizadas fora e dentro da ZFM, sendo esse o entendimento constante no art. 1º do DL 288/67.
- No caso concreto, tal entendimento (sobre a terceirização das etapas de produção) foi expressa e taxativamente ratificado pela Divisão de Análise e Acompanhamento de Projetos Industriais da SUFRAMA, órgão responsável pela fiscalização e administração dos benefícios concedidos na ZFM através do Parecer Técnico DIPI/DEPRO/SAP nº 005/93 (fls. 87/88).
- Em outras palavras, a Impugnante terceirizou a etapa 'h' de sua produção, com a devida e prévia aprovação da SUFRAMA, conforme demonstra o OF. SUFRAMA nº 4.472/97 (fl. 125).
- A Impugnante cumpriu com o disposto no art. 3º do Dec. 783/93, ao permitir o acompanhamento da implementação do PPB; apresentando laudos técnicos nºs 30400, de 19/07/00 (fls. 127/8) e 02099, de 13/07/99 (fls. 130/1), que atestam a conformidade do PPB para os respectivos exercícios, elaborados por entidades de auditoria independente credenciadas pela SUFRAMA, ao Grupo Especial de Fiscalização

Processo n° : 10283.002526/2001-48
Acórdão n° : 301-32.288

daquela autarquia, que confirmou a conformidade do PPB para os discos digitais a laser, para todas as etapas, inclusive para as letras 'g' e 'h', que supostamente teriam sido descumpridas pela Impugnante segundo o entendimento da autuante.

- A autuada afirma que realiza no seu estabelecimento a etapa 'g', nos termos referidos nos laudos e com o equipamento condizente à realização de cada tarefa.
- A terceirização da etapa 'h' (injeção do estojo plástico) também se encontra dentro do âmbito do PPB, havendo a mesma sido objeto de consulta específica à SUFRAMA que expressamente aprovou a sua terceirização antes mesmo da aprovação do Projeto Industrial da Impugnante através da Resolução n° 158/97 (fls. 85/86) e pelo OF. SUFRAMA n° 4.472/97 (fl. 125).
- Sendo o PPB aprovado pela SUFRAMA e elemento essencial para a concessão dos benefícios fiscais, não se pode admitir a exigência do crédito tributário.
- Menciona jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes que acolhe o seu entendimento através dos Acórdãos de n° 302-33.626, 302-33.142, 302-28.651, 303-28.717, 303-28.94_ (fls. 109/110) e AMS n° 94.01.37657-3, DJ de 18/04/96.

Especificamente quanto à UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA alega a Impugnante que não é possível prosperar a exigência da Taxa SELIC como equivalente aos juros moratórios incidentes sobre obrigações tributárias (art. 13, Lei 9.065/95), pois inexistente texto legal específico que a conceitue ou que estabeleça a sua composição. Argüi, ainda:

- A Taxa SELIC não corresponde exclusivamente a juros moratórios em matéria tributária compreendendo também juros remuneratórios, não se justificando a equiparação da taxa de juros incidentes sobre quotas de impostos pagos de acordo com a lei de regência com aquela decorrente da captação de recursos pela União através de títulos lançados no mercado financeiro.
- O BACEN que apura a Taxa SELIC reconheceu em sua Circular n° 2.672/96, ao regulamentar a Linha Especial de Assistência Financeira do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (PROER), ser a Taxa SELIC diferenciada dos juros. Tanto assim que a aplica acrescida de juros. Portanto, distinguem-se os juros dessa última Taxa.

Processo n° : 10283.002526/2001-48
Acórdão n° : 301-32.288

- Extrai-se do art. 161 do CTN que integram o crédito tributário, o valor do principal, multas e juros moratórios. A correção monetária (Taxa SELIC) não é seu correspondente. Ademais disso, os juros monetários tem o seu teto fixado em 1% ao mês (§ 1º do art. 161 do CTN).
- Menciona o Acórdão n° 104-16.772/98, nesse sentido, destacando o voto vencido por maioria de votos (4x3).
- Finaliza alegando que essa delegação além de vedada pelo princípio da legalidade em matéria tributária é expressamente proscriba pelo art. 25 do ADCT, para requerer a insubsistência do Auto de Infração.

A Decisão DRJ/MNS n° 384, de 07/07/01 (fls. 134/150) julgou o lançamento procedente, consoante ementa adiante transcrita:

“ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO CONDICIONADA A CUMPRIMENTO DE PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO ESTABELECIDO EM PORTARIA INTERMINISTERIAL. DESCUMPRIMENTO. EXIGÊNCIA DO IPI POR BENEFÍCIO INDEVIDO DA ISENÇÃO.

A isenção do IPI para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus está condicionada ao cumprimento do processo produtivo básico, estabelecido em Portaria Interministerial para o produto.

PROCESSO INDUSTRIAL DE ACONDICIONAMENTO. INDUSTRIALIZAÇÃO NÃO ALCANÇADA PELA ISENÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

O processo industrial de acondicionamento não está beneficiado com isenção de IPI, ex vi art. 7º, § 8º, do DL n° 288/68, cabendo o lançamento do imposto pelo gozo indevido de benefício fiscal em tais operações.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os juros de mora com base na taxa SELIC substituem o percentual definido no art. 161 do Código Tributário Nacional.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE.

A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, sendo-lhes vedado pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DE NORMAS E LEIS VIGENTES.

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

A apreciação da constitucionalidade e da legalidade das normas vigentes é da competência privativa do Poder Judiciário. Ao julgador administrativo cabe, em face do Poder Regrado, somente aplicar a legislação vigente.
LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Com relação a preliminar de nulidade argüida pela Impugnante, o voto condutor se pronuncia pela sua improcedência com fulcro no art. 12 do Dec. nº 61.244/67, para argüir que não houve a descaracterização de isenção, nem do PPB pela fiscalização, havendo sim, o descumprimento por parte da contribuinte dos requisitos para se beneficiar de um direito condicionado na Port. Interministerial nº 185/93, suportada no Dec. 783/93 e na Lei nº 8.387/91, ao cumprimento do PPB.

Quanto ao mérito, argüi o descumprimento do PPB e de não observação das suas permissões para a terceirização de etapas nela autorizada; que a Impugnante centraliza toda a sua contraposição na alegação de que cumpriu o PPB aprovado pela SUFRAM e de que o processo de terceirização da etapa ‘h’ pela Port. Interministerial nº 185/93 efetivado pela MICROSERVICE, tem o seu amparo no Parecer Técnico nº 005/93 (fls. 87/88).

Nesse sentido entende que tais assertivas não procedem visto que, erroneamente utilizados, sem o devido amparo legal, já que a contribuinte encontra-se consciente do cumprimento do PPB como está contido na legislação pertinente, com fulcro no § 1º do art. 9º do DL 288/67 c/c o *caput* e § 8º do art. 7º deste *mandamus* e art. 1º da Port. Interministerial nº 185/93.

E mais, que o parágrafo único do art. 1º dessa Portaria estabelece que a contribuinte deveria cumprir com todas as etapas de produção elencadas nas alíneas ‘a’ a ‘i’, podendo terceirizar uma das etapas das letras ‘a’ a ‘f’ em qualquer parte do Território Nacional, por terceiros, preferencialmente instalados na ZFM.

Assim o processo mínimo da empresa de EMBALAR, ETIQUETAR, ou seja, a operação de simples ACONDICIONAMENTO está excluída do favor fiscal como estipula o art. 7º, § 3º do DL 288/67.

Defende o voto condutor a improcedência da subdivisão das etapas que podem ser terceirizadas, entre aquelas que podem ser fora da ZFM e aquelas que podem ser na própria ZFM, tendo em vista que do parágrafo único não consta tal divisão. Que da mesma forma o Parecer Técnico nº 005/93 (fls. 87/8) também não observa este detalhe, não está legalmente embasado e partiu do pressuposto de que não havia proibição para a terceirização das etapas ‘g’ e ‘h’ na ZFM, sob a ótica de que a terceirização, processo moderno de industrialização, não pode ser generalizada, sob pena de desvirtuamento dos incentivos fiscais, sendo tal

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

entendimento compatível com o art. 111 do CTN, quanto à literalidade da interpretação *in casu*.

No tocante a utilização da Taxa SELIC como juros de mora defende a legalidade da aplicação dessa taxa fundamentado no § 1º do art. 161 do CTN e no art. 13 da Lei nº 9.065/95.

Ciente da decisão *a quo* em 19/07/01 (fl. 156), por meio de aposição de assinatura no próprio processo, a contribuinte avia o seu recurso em 17/08/01 (fls. 156/180), oferecendo o seguro garantia nº 31784, com vigência até a extinção das obrigações do tomador, até o valor de R\$ 4.365.099,00 (fl. 181), reiterando os termos contidos na exordial, para complementa-los com os termos sucintamente aduzidos, adiante:

- PRELIMINAR DE NULIDADE POR ERRO DE FATO – (substituição de uma interpretação por outra) sob o argumento de modificação pela fiscalização de critérios jurídicos para a motivação do lançamento, ao firmar posição de que apenas uma etapa do PPB poderia ser terceirizada e não todas aquelas constantes das alíneas ‘a’ a ‘f’.
- O ato administrativo do lançamento deve estar vinculado à motivação jurídica da qual a autoridade lavrou o auto de infração, não podendo ser desvirtuada pelo órgão julgador administrativo sob pena de nulidade.
- PRELIMINAR DE NULIDADE POR USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DA SUFRAMA PELO FISCO FEDERAL QUANTO AO DESCUMPRIMENTO DO PPB, RELATIVAMENTE À ISENÇÃO DO IPI – contrapondo-se ao argumento oferecido pela decisão *a quo* (art. 12 do Dec. 61.244/67) a Recorrente menciona em sua defesa o art. 11 do mesmo diploma legal (fl. 163), alegando não se tratar de aprovação de projeto ou mesmo de descaracterização, porém da fiscalização da regularidade do cumprimento da obrigação tributária, mencionando a título de exemplo a jurisprudência do TRF 1ª Região através da Apelação Cível nº 0104304, DJ de 31/05/96.
- Quanto ao mérito assinala que a DRJ laborou em equívoco, quando a partir dos arts. 9º e 7º do DL 288/67 criou dois requisitos que deveriam ser observados pela Recorrente quais sejam: o produto constar do projeto aprovado pela SUFRAMA; e o cumprimento do PPB.

Processo n° : 10283.002526/2001-48
Acórdão n° : 301-32.288

- Justifica que a vinculação entre o projeto aprovado e o PPB é intrínseca conforme os §§ 5º e 7º da Resolução SUFRAMA 158/97, não podendo ser desmembrados, sob pena de tornar-se letra morta; e que a Recorrente nunca deixou de cumprir o projeto de implantação aprovado, fato esse constatado pelo autuante.
- O próprio RIPI aprovado pelo Dec. n° 2.637/98 mantém a relação entre os conceitos em tela, os quais a decisão recorrida pretende separar, para tanto mencionando o art. 59-II (fl. 170). No mesmo sentido depõe o Acórdão n° 202-08.247/96.
- Dessa forma conforme se depreende da leitura da página 16 do projeto de implantação da Recorrente, consta que a etapa 'h' do PPB seria terceirizada na ZFM e, repita-se, o referido projeto foi aprovado pela SUFRAMA.
- Não há, portanto, fundamento para o fiscal autuante considerar que tal terceirização não poderia ser realizada pela Recorrente.
- Persiste com a tese de que da leitura da Portaria Interministerial n° 185/93, pode-se concluir que as etapas do PPB foram subdivididas em dois grupos: sendo um das etapas que podem ser terceirizadas para empresas em qualquer parte do Território Nacional, preferencialmente nas instaladas na ZFM – da letra 'a' a 'f'; e o outro daquelas que podem ser terceirizadas somente para empresas localizadas na ZFM – letras 'g' a 'i'.
- Mantém o entendimento oferecido na peça exordial quanto à utilização da Taxa SELIC como juros de mora.

Protestando pela eventual juntada de documentos que corroborem suas alegações, bem como pela realização de eventuais diligências, requer se não for reconhecida a nulidade ao auto de infração, a sua improcedência.

É o relatório.



Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

VOTO

Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, Relator

O recurso é tempestivo e garantida a instância, dele conheço.

O presente recurso porta duas preliminares: a primeira, de nulidade da decisão recorrida em razão da modificação de critérios jurídicos do lançamento e a segunda, de nulidade de incompetência, por usurpação de competência originária da SUFRAMA por parte da Secretaria da Receita Federal.

Quanto a primeira preliminar argüida – de nulidade da decisão recorrida - não restou caracterizada a alegada modificação de critérios jurídicos para efeito de motivação do lançamento fiscal. Ao contrário, a fundamentação em que se embasou a fiscalização buscou amparo no DL nº 288/67, nos Dec. nºs 61.244/67 e 783/93, na Lei nº 8.387/91, Portaria Interministerial nº 185/93 e na Resolução SUFRAMA158/97.

Embora, a decisão prolatada pela autoridade julgadora de primeira instância tenha proposto uma interpretação mais restritiva do que aquela expressa pelo autuante, não implica em motivo de mudança de critério jurídico pois, o lançamento efetuado se sustenta pelos seus próprios fundamentos legais e pela descrição correta dos fatos e correto enquadramento. Portanto, não pode prosperar a nulidade invocada. Ademais recorrente levanta razões que dizem respeito ao mérito, e como tais serão tratadas por ocasião da análise das questões de mérito, principalmente, na matéria relacionada à interpretação controversa dos atos legais invocados.

Quanto a segunda preliminar - de nulidade por incompetência – em razão de usurpação de competência originária da SUFRAMA por parte do fisco federal - relativamente à interpretação da legislação tributária aplicável ao caso sub judice, improcedente é a assertiva formulada pela recorrente quanto a essa matéria, eis que o Decreto nº 61.244/67, que regulamenta o DL nº 288/67 instituidor da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, confere competência legal para que seja realizada a fiscalização de todos os impostos atualmente administrados pela Secretaria da Receita Federal, consoante se depreende da transcrição dos artigos 12 e 13 do referido *mandamus*, adiante:

“Art. 12. Toda entrada de mercadoria nacional ou estrangeira na Zona Franca de Manaus fica sujeita ao controle da SUFRAMA, respeitada a competência legal atribuída à fiscalização aduaneira e de rendas internas do Ministério da Fazenda.”

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

“Art. 13. A saída de qualquer mercadoria da Zona Franca de Manaus para o estrangeiro ou qualquer parte do território nacional ficará sujeita ao controle das autoridades aduaneira e de rendas internas, para os efeitos legais, respeitados os incentivos fiscais criados pelo Decreto-lei nº 288-67.”

Ademais, o Dec. nº 76.991/76 citado pela Recorrente simplesmente dispõe sobre a estrutura administrativa da SUFRAMA, diferentemente daquele de nº 61.244/67 que regulamenta o DL que a criou.

Com efeito, à SUFRAMA cabia propor para aprovação interministerial os processos produtivos básicos de produtos industriais e, ainda, administrar os incentivos fiscais, reconhecendo-os na forma da lei. Todavia, sua competência legal não abarca a administração tributária federal, atribuição específica da Secretaria da Receita Federal, inclusive, a interpretação de toda a legislação tributária. A fiscalização exercida pela Receita Federal no presente caso não se imiscuiu na execução do processo executivo básico da recorrente, apenas cuidou de verificar se as normas estabelecidas na Portaria Interministerial 185/93 estavam sendo cumpridas. Entretanto, como concluiu pelo descumprimento das citadas normas, realizou o lançamento do crédito tributário mediante a lavratura de auto de infração.

Isso posto, rejeito as preliminares suscitadas.

O presente litígio cinge-se a verificação do cumprimento do Processo Produtivo Básico (PPB), estabelecido na Portaria Interministerial nº 185 de 28 de julho de 1993, por parte da recorrente, em sua unidade fabril sediada em Manaus-AM, para fabricação de DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO. A fiscalização, após a análise da documentação relativa ao exercício de 1998, das informações prestadas pela empresa e, ainda da vistoria realizada nas instalações fabris, concluiu que a autuada, no período de apuração examinado, não cumpriu as etapas assinaladas na alínea ‘g’ ou seja, teste de áudio, tendo em vista não possuir Aparelho Analisador adequado para esse fim, e nem, também cumpriu a etapa assinalada na alínea ‘h’ do mencionado processo produtivo básico, em face de haver terceirizado esta etapa em favor da empresa MICROSERVICE, localizada na ZFM, concluindo, ao fim e ao cabo, que as referidas etapas não poderiam ter sido terceirizadas, mesmo para empresas localizadas na Zona Franca de Manaus – ZFM, pois, contraria o disposto do parágrafo 1º do artigo 1º, da Portaria Interministerial nº 185, de 28 de julho de 1993, acima mencionada.

Aduz, em suma, que a recorrente apenas realizou a etapa ‘i’ do seu Processo Produtivo Básico que compreende, apenas, uma operação de acondicionamento, definida no inciso 4º do artigo 3º, do RIPI/82, não contemplada como pressuposto para fins de fruição do benefício isencional previsto nos termos da alínea “a” do parágrafo 8º do artigo 7º, do Decreto- Lei nº 288 de 28 de fevereiro de 1987.

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

Em razão do descumprimento do Processo Produtivo Básico pelas razões acima sintetizadas, concluiu que a autuada deu saída a produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, com emissão de nota fiscal, mediante o uso indevido da isenção prevista no DL 288/67, procedendo a lavratura do respectivo auto de infração para exigência o crédito tributário correspondente e seus respectivos acréscimos legais.

A Recorrente contrapondo-se ao entendimento da autoridade fiscal, afirma que cumpriu todas as etapas do PPB, interpretando a citada Portaria Interministerial nº 185/93, na forma abaixo:

“... da leitura da Portaria Interministerial nº 185/93, pode-se concluir que as etapas do processo de produção básica foram subdivididas em dois grupos: (i) aquelas que podem ser terceirizadas para empresas em qualquer parte do Território Nacional, preferencialmente para aquelas localizadas na ZFM – da letra “a” a “f”; e (ii) aquelas que podem ser terceirizadas somente para empresas localizadas na ZFM – da letra “g” a “i”.

E acrescenta que “... foi este o entendimento do superintendente da ZFM, que aprovou a terceirização pela recorrente da etapa “h” de sua produção, conforme demonstra o ofício de nº 4472 de 15 de setembro de 1997, em que o Superintendente Adjunto de Planejamento da SUFRAMA comunicou a recorrente a aprovação de que aquela etapa poderia ser terceirizada na ZFM (doc. fl. 125) ”.

Da leitura da descrição dos fatos e do enquadramento legal que embasaram o auto de infração, da análise das razões recursais e do exame dos fundamentos da decisão recorrida se vislumbra três enfoques distintos sobre a terceirização de etapas do processo produtivo básico na forma abaixo:

a) A fiscalização aceita a possibilidade de terceirização das etapas contidas nas alíneas ‘a’ a ‘f’ do PPB, com empresas de qualquer parte do Território Nacional, preferencialmente as localizadas na ZFM e da impossibilidade de terceirização das etapas previstas nas alíneas ‘g’, ‘h’ e ‘i’;

b) A DRJ/MNS entendeu que a empresa autuada apenas poderia terceirizar uma das etapas dentre aquelas referidas nas alíneas ‘a’ a ‘f’, não podendo terceirizar as demais, ou seja, as referidas nas alíneas “g”, “h” e “i”.

c) Por seu turno a recorrente entende que a Portaria Interministerial nº 185/93 contempla a existência de uma subdivisão em relação à terceirização das etapas do PPB na seguinte forma: a primeira, a terceirização estaria autorizada para as etapas contidas nas alíneas de “a” a “f” para empresas localizadas fora da ZFM e preferencialmente para as empresas estabelecidas dentro da própria ZFM; em segundo lugar, a terceirização também estaria autorizada para as etapas contidas nas alíneas “g” “h” e “i”, entretanto, em favor de empresas sediadas exclusivamente na ZFM, sendo esta posição corroborada pela SUFRAMA através de

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

seu ofício nº 4.472/97 (fl. 84) encaminhado à ora Recorrente e também através do Parecer Técnico DIPI/DEPRO/SAP nº 005/93 (fls. 87/8).

Para dirimir o litígio, essencial se faz proceder-se à interpretação do artigo 1º e do seu parágrafo único da Portaria Interministerial nº 185/93, editada conjuntamente pelo Ministro de Estado da Integração Regional, pelo Ministro de Estado da Indústria, do Comércio e do Turismo, e pelo Ministro de Estado da Ciência e Tecnologia .

Inicialmente, convém conceituar o que seja Processo Produtivo Básico. O conceito do Processo Produtivo Básico está contido na letra “b” do parágrafo 8º do artigo 7º, do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, *ipsis litteris*:

“ artigo 7º

“parágrafo 8º. Para os efeitos deste artigo consideram-se:

a)

..

b) processo produtivo básico é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto.

Da leitura do citado acima dispositivo legal se depreende que a) o processo produtivo básico é plurifásico, ou seja, compõe-se de várias operações, em número a ser determinado pela natureza de cada produto; b) o processo produtivo básico é mínimo, ou seja, nenhuma das suas fases ou etapas poderão deixar de ser executadas na fabricação do produto final; c) a execução das etapas do processo produtivo básico deverá ocorrer no estabelecimento fabril, isto é, deverá ser executado dentro do espaço físico da planta industrial; d) ainda resulte num produto industrial determinado e não em outro de natureza diversa; e) a completa execução do conjunto mínimo de operações, que compõe o processo produtivo básico, caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto.

Assim sendo, a regra geral é de que determinada empresa para auferir os incentivos fiscais e financeiros no âmbito da zona franca de Manaus deverá, na fabricação de determinado produto, cumprir um conjunto mínimo de operações que o caracterizarão como efetivamente industrializado, dentro do espaço físico de sua planta industrial. Portanto, esta é a regra geral.

No caso em comento, o processo produtivo básico para produção de disco digital a laser para áudio está estabelecido no artigo primeiro na Portaria Interministerial de n.º 185, de 28 de julho de 1993, na forma abaixo transcrita:

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

“Art. 1.º Estabelecer para o produto DESCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO, industrializado na Zona Franca de Manaus, o seguinte processo produtivo básico:

- a. recebimento do molde-matriz;*
- b. tratamento da resina de policarbonato;*
- c. moldagem do disco por injeção;*
- d. metalização da fase do disco;*
- e. laqueação do disco;*
- f. impressão do rótulo;*
- g. teste de áudio;*
- h. injeção do estojo plástico, e*
- i. colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final.*

Toda regra geral, todavia, comporta exceções. Na regulamentação do processo produtivo básico, a legislação criou exceções ou excepcionalidades no que se refere à terceirização de operações eleitas para compor o processo produtivo básico de determinado produto. As exceções, ou seja, a autorização para terceirizar operações que compõem o processo produtivo básico de disco digital a laser para áudio está contida no parágrafo único do citado artigo primeiro da Portaria Interministerial, na forma abaixo:

“Parágrafo Único. Para o cumprimento do disposto neste artigo, será admitida a realização de qualquer das etapas constantes das letras “a” a “f” em qualquer parte do Território nacional, por terceiros preferencialmente os instalados na Zona Franca de Manaus.”

Portanto, este dispositivo legal, que autorizou a realização, exclusivamente, das operações ou etapas constantes das letras “a” a “f” do processo produtivo básico, em qualquer parte do território nacional por terceiros, apenas recomendou que fosse dada preferência, se possível, às empresas instaladas na Zona Franca de Manaus.

O argumento da recorrente de que a legislação subdividiu as exceções ao cumprimento do processo produtivo básico em dois grupos: operações que poderiam ser terceirizadas em qualquer parte do território nacional e de operações que poderiam ser terceirizadas, exclusivamente, com empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, não tem respaldo legal, em face da clareza deste dispositivo em exame que, de tão meridiana, dispensa maiores recursos exegéticos para entender-se o seu verdadeiro alcance.

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

O argumento da recorrente de que o Superintendente Adjunto de Planejamento da SUFRAMA tenha aprovado a terceirização da operação da etapa “h” do processo produtivo básico para produção de disco digital a laser para áudio, mediante o Ofício n.º 4.472, de 15 de setembro de 1997 (doc. fl. 125), com empresa localizada na Zona Franca de Manaus, não pode prevalecer porque é manifestamente ilegal.

Cabe a Secretaria da Receita Federal, privativamente, a interpretação da legislação tributária, especialmente, em matéria que regulamenta renúncia fiscal, como no caso em comento no qual se discute as condições para gozo de favor isencional.

Não poderia, jamais, um simples ofício de Superintendente Adjunto de Planejamento subverter pela via interpretativa extensiva uma portaria interministerial baixada pelo Ministro de Estado da Integração Regional, pelo Ministro de Estado da Indústria, do Comércio e do Turismo e pelo Ministro de Estado da Ciência e Tecnologia, principalmente, para alargar os favores isencionais concedidos.

Uma portaria somente pode ser alterada em seu conteúdo por outra portaria ou por outro diploma legal de maior hierarquia, como decreto ou lei.

Em conclusão, a recorrente, nos termos da Portaria Interministerial nº 185/83, recebeu autorização legal **somente** para terceirizar com empresas localizadas em qualquer parte do território nacional as etapas ou operações de “a” a “f” que compõem o processo produtivo básico, restando para execução de seu estabelecimento fabril, localizado em Manaus, apenas três etapas: teste de áudio, injeção do estojo de plástico e colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final, relacionados, respectivamente, nas letras “g”, “h” e “i”.

Em síntese, quando a portaria interministerial mencionada facultou aos produtores de disco digital a laser para áudio a terceirização das etapas relacionadas nas letras “a” a “f”, não significa que as três restantes pudessem ser terceirizadas sob qualquer pretexto. No presente caso, a recorrente realizou a operação de uma simples embaladora do produto acabado, isto é, a colocação do disco digital a laser para áudio no seu estojo, pois o disco foi integralmente produzido por seu estabelecimento localizado em São Paulo e o estojo de plástico, por uma empresa terceirizada, sediada na Zona Franca de Manaus, como poderia ter sido com qualquer outra empresa fora da Zona Franca de Manaus se, por acaso, a Portaria Interministerial tivesse autorizado a terceirização.

Na verdade, a recorrente cumpriu o papel denominado vulgarmente de maquiadora ou embaladora, operação essa – de acondicionamento que a lei instituidora dos benefícios fiscais e creditícios – Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1997, excluiu, tendo em vista que considerou para seus efeitos como produtos industriais os resultantes de transformação, beneficiamento, montagem e

Processo n° : 10283.002526/2001-48
Acórdão n° : 301-32.288

recondicionamento, não fazendo referência à operação de acondicionamento, conforme se verifica da alínea “a” do parágrafo oitavo, do artigo 7.º, abaixo transcrito:

“Art. 7.º

(...)

§ 8.º *Para os efeitos deste artigo, consideram-se; (Parágrafo incluído pela Lei n.º 8.387, de 30.12.91)*

a) *Produtos industrializados os resultantes das operações de transformação, beneficiamento, montagem e recondicionamento, como definidas na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados; (Alínea incluída pela Lei n.º 8.387, de 30.12.91)“*

O dispositivo legal acima tem arrimo no parágrafo único do seu art. 46 do CTN, que prescreve: “para efeito desse imposto (IPI), considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

A rigor, a etapa “i” – colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final – pode compor o processo produtivo básico, todavia, não produz efeitos isencianais porque a lei instituidora acima comentada excluiu o acondicionamento como operação caracterizadora para produto industrial e, conseqüentemente, para fruição dos incentivos fiscais.

Quanto ao cumprimento da etapa “g” – teste de áudio – alega a recorrente que o aparelho utilizado para realizar os testes de áudio não utiliza um aparelho de som convencional. Informa, ainda, que os referidos testes de áudio se resumem em verificar se as faixas contidas no disco digital “correspondem ao artista que consta em seu material gráfico, pois pode ocorrer a discrepância entre o nome do artista constante do voto, com o seu conteúdo”, e relata, a recorrente, dois exemplos de discrepâncias ocorridas.

A recorrente alega que não utiliza aparelho de som convencional, entretanto, não especifica o aparelho utilizado, nem acosta nos autos nenhum laudo que ateste a especificidade do aparelho utilizado nos testes. Ademais, convém anotar que esse teste enquadra-se na modalidade de controle de qualidade de produto final, que, no presente caso, é produzido integralmente pela SONY MUSIC ENTERTAINMENT INDUSTRIA E COMÉRCIO instalada no Rio de Janeiro.

Aliás, anote-se que o controle de qualidade do produto final está referido no artigo 2º da citada Portaria Interministerial n° 185/93, determinando sua incorporação em todas as etapas do processo produtivo básico, ns forma abaixo transcrito.

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

“ Art. 2º Ao processo produtivo básico de que trata o artigo 1º será incorporada a gestão da qualidade e produtividade do processo e do produto final envolvendo, inicialmente, a inspeção de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, o controle estatístico do processo, os ensaios e medições e a qualidade do produto final, ressalvado o disposto no art. 2º do Decreto nº 783, de março de 1993.”

Convém anotar que a regra geral é a seguinte: a empresa fabricante de determinado produto final deve proceder ao controle de qualidade deste produto, não cabendo à empresa adquirente proceder ao teste de qualidade, cabendo-lhe, entretanto, exigir da fabricante a garantia de qualidade. *Verbi gratia*, quando a General Motors adquire motores diesel MWM Intercooler para equipar as caminhonetas S.10 que produz, evidentemente o teste de controle de qualidade do produto final é feito pela empresa MWM, na qualidade de produtora e garantidora da qualidade de seu produto, não cabendo à General Motors, na qualidade de adquirente, testar os motores adquiridos, mas receber da fabricante a devida garantia de qualidade. Da mesma forma, quando a EMBRAER adquire turbinas ROLLSROYCE para equipar as aeronaves que produz, evidentemente não é a EMBRAER, na qualidade de adquirente, que vai testar o produto final adquirido, ou seja, as turbinas, mas a realização do teste de qualidade do produto final cabe à ROLLSROYCE, na qualidade de fabricante.

Destarte, não merece acolhida a alegação da recorrente acima comentada porque, evidentemente, está mal aviada.

Como visto, da leitura e da análise dos textos legais transcritos, a operação de acondicionamento não se encontra contemplada entre aquelas que caracterizam o produto industrializado, para fim de isenção nos termos do art. 7º do DL 288/67, nem tampouco restou demonstrado que a Recorrente realizou o conjunto mínimo de operações que compõem o ciclo denominado de processo produtivo básico – PPB, que a beneficiária com a isenção pretendida, ainda que se fosse contemplada com a terceirização da etapa contida na alínea ‘h’, mediante o seu reconhecimento pela SUFRAMA.

Ante o exposto, conheço do recurso por preencher os requisitos à sua admissibilidade para, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2005


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO – Relator

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO

Conselheira Susy Gomes Hoffmann
Conselheiro Luiz Roberto Domingo

O Auto de Infração – objeto do presente processo administrativo – refere-se a cobrança de pagamento de Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, referente ao ano calendário de 1998, pelo fato da empresa Recorrente ter, supostamente, descumprido etapas do seu processo produtivo básico.

Conforme se depreende da leitura do Auto de Infração, a terceirização de etapas do processo produtivo básico teria violado a Portaria Interministerial – nº 185/93, fato que, em tese, possibilitou irregularmente a isenção de IPI, na internação de seus produtos fora da Zona Franca de Manaus ZFM.

Extrai-se dos fatos, que a empresa Recorrente se estabeleceu na Zona Franca de Manaus com o objetivo único de produzir disco digital a laser para áudio, tendo submetido seu projeto industrial de implantação ao Conselho de Administração da Superintendência da ZFM – SUFRAMA, nos termos da legislação em vigor.

Note-se que o projeto industrial de implantação da Recorrente foi devidamente aprovado pelo Conselho Administrativo da SUFRAMA, por meio da Resolução 158, de 10 de outubro de 1997. Tal resolução teve como fundamento de validade o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, que regula a Zona Franca de Manaus – ZFM e demais benefícios fiscais. Essa legislação ainda é completada pelo Decreto nº 76.991/76, que dispõe sobre a competência da SUFRAMA no âmbito da ZFM.

Acrescenta-se a sistematização legislativa aplicada no caso em debate, o Decreto 783, de 25 de março de 1983, que fixou o processo produtivo básico para os produtos industrializados na Zona Franca, que estabeleceu em seu artigo 7º a competência da SUFRAMA para verificar o cumprimento das Disposições do Decreto.

Em suma, a empresa, SONY MUSIC MANAUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, obteve a aprovação do seu Projeto de Processo Produtivo Básico – PPB para a produção de DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, através da Resolução nº 158/97 com benefícios deferidos a projetos de interesse para o desenvolvimento regional, nos termos da legislação específica, dentre eles a isenção de IPI, mediante a sujeição ao art. 9º, § 1º, do DL 288/67, com a redação dada pela Lei nº 8.387/91 qual seja, os produtos de sua fabricação devem atender ao nível de industrialização local compatível com o PPB.

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

O Projeto Produtivo Básico - PPB estabelecido para a autuada encontra-se descrito no art. 1º da Portaria Interministerial nº 185/93, DOU de 02/08/93, adiante transcrito:

“Art. 1º - Estabelecer para o produto DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO, industrializado na Zona Franca de Manaus, o seguinte processo produtivo básico:

- j) recebimento do molde-matriz;*
- k) tratamento da resina de policarbonato;*
- l) moldagem do disco por injeção;*
- m) metalização da fase do disco;*
- n) laqueação do disco;*
- o) impressão do rótulo;*
- p) teste de áudio;*
- q) injeção do estojo plástico; e*
- r) colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final.*

Parágrafo único – Para o cumprimento do disposto neste artigo, será admitida a realização de qualquer das etapas constantes das letras ‘a’ a ‘f’ em qualquer parte do Território Nacional, por terceiros, preferencialmente os instalados na Zona Franca de Manaus.”

Todavia, a fiscalização, mediante análise documental e física do estabelecimento fabril da autuada constatou que a mesma além de terceirizar as etapas ‘a’ a ‘f’, não produziu as etapas contidas nas alíneas ‘g’ e ‘h’ do PPB relativo ao período de apuração entre 30/04 a 31/12/98, em razão de, no primeiro caso, não possuir equipamento apropriado para esse fim (aparelho analisador), mas tão somente um aparelho de som convencional para reprodução de músicas gravadas; e no segundo, por não possuir máquinas injetoras, respectivamente; adquirindo os estojos plásticos da empresa MICROSÉVICE estabelecida na Zona Franca de Manaus.

Diante de tais constatações, a fiscalização concluiu que a autuada possuindo máquinas embaladoras de CD e seus acessórios tais como Seladoras, Etiquetadoras, entre outras, adquiriu o disco, o estojo e o material gráfico para executar apenas a embalagem final, ou seja, operação de simples ACONDICIONAMENTO, limitando-se a produzir apenas a etapa constante da alínea ‘i’, modalidade esta que exclui a beneficiária do usufruto da isenção fiscal, de acordo com a regra estabelecida no § 8º do art. 7º do DL 288/67, lavrando o auto de infração em 28/03/01 (fls. 07/11).

Processo n° : 10283.002526/2001-48
Acórdão n° : 301-32.288

Pois bem, da descrição introdutória feita desde o início desta declaração de voto vencido, restam duas discussões de suma importância, que, salvo melhor juízo, são as pilastras deste processo administrativo, que, se resolvidas, dão cabo ao presente processo.

Por primeira, tem-se a preliminar de competência, aduzindo-se se cabe ou não, ao Auditor Fiscal, representante da administração tributária federal, manifestar-se sobre a matéria discutida nestes autos, em confronto com norma emanada da SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS – SUFRAMA.

Por segunda, tem-se questão de mérito, de interpretação e validade normativa, em que se discute a possibilidade de terceirização de etapas distintas do processo produtivo básico – PPB, nos termos do artigo 1º, parágrafo único, da Portaria Ministerial 185/93.

Seguindo-se a ordem das discussões postas em debate, primeira e segunda, começar-se-á logicamente pela questão de competência, em que se confrontam atribuições do fisco, por meio de seu Auditor Fiscal, em realizar autuação fiscal em confronto com normas expedidas pela SUFRAMA e observadas pela empresa contribuinte, inclusive, quanto ao processo produtivo básico – PPB.

Para melhor abordagem do tema, oportuno se faz a qualificação da SUFRAMA, para fixar o alcance de sua competência: “A Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) é uma Autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior que administra a Zona Franca de Manaus - ZFM, com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais.”¹

Tem-se daí que se trata de uma autarquia, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior que administra a ZFM, sendo assim, é parte integrante da administração indireta, com autonomia e competência própria, criada por lei, com poder de decisão fixado nos limites de suas atribuições.

Suas atribuições estão estabelecidas pela legislação, Decreto Lei nº 288/67 e Decreto nº 76.991/76, que fixaram, em seus artigos 10º e 2º, respectivamente, a competência da SUFRAMA para administrar, serviços, instalações, e benefícios fiscais referentes à Zona Franca de Manaus.

Resta assim, que a SUFRAMA é órgão competente para dispor validamente sobre benefícios fiscais e decidir quanto ao seu cumprimento ou descumprimento pelo contribuinte beneficiário. Ademais, como parte da administração descentralizada que é, vincula o Poder Executivo em suas decisões.

¹ www.suframa.gov.br

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

Cabe frisar que inexistente subordinação entre a autarquia e a administração direta que a criou, mas há liame entre esta autarquia legalmente estruturada, os fins por ela ordenados e a finalidade pública como objetivo único da Administração. Neste sentido:

“As autarquias são detentoras, em nome próprio, de direitos e obrigações, poderes e deveres, prerrogativas e responsabilidades. Ademais, em razão de sua personalidade, as atividades que lhe são trespassadas, os fins e interesses que perseguem são próprios, assim como são próprios os bens que possuem ou venham a possuir”.²

Desta feita, conclui-se que é da competência da SUFRAMA, em cotejo com a legislação até o momento explanada, decidir pelo descumprimento do Processo Produtivo Básico – PPB e, conseqüentemente, afastar os benefícios fiscais concedidos para exigir o recolhimento do crédito tributário devido.

Assim, o Auditor Fiscal, foi além de suas atribuições, principalmente, em autuar a empresa por descumprimento do PPB que, segundo os autos deste processo, estava amparado por aprovação da SUFRAMA e auditorias realizadas por empresas credenciadas, as quais atestaram a observância do Processo Produtivo Básico.

Outrossim, é absolutamente inadmissível que se impute ao contribuinte a observância de normas jurídicas conflitantes, entre si, no caso concreto, sendo que a mesma norma é interpretada de modo diverso entre órgãos da Administração Pública, direta, pelo Auditor Fiscal, e indireta, pela Autarquia.

Não se fala aqui na incompetência para o Nobre Auditor lavrar o Auto de Infração, mas sim, na impossibilidade deste servidor em se manifestar quanto à observância do Processo Produtivo delineado pela SUFRAMA.

A interferência do Auditor estar-se-ia justificada, frente à ilegalidade, ou inobservância de norma genericamente tributária, dirigida a toda Administração, mas, em momento algum, a atividade destacada para administração indireta, que justamente retira-lhe esta atribuição e transfere a outro órgão, que se torna exclusivamente competente.

Acrescenta-se ainda, como bem observado pelo contribuinte ora Recorrente, que os efeitos do ato ora impugnado gera a insegurança jurídica causada pela manifestação conflitante entre dois órgãos, que se originou justamente pelo fato da ingerência da administração fiscal em matéria da competência da SUFRAMA.

² Gasparine, Diogenes. Direito Administrativo. Pg. 224. Editora Afiliada. 1995.

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

Nesta esteira, torna-se auto-explicativo o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

Processo REO 92.01.30359-9/AM; REMESSA EX-OFFICIO

Relator JUIZ HILTON QUEIROZ

Órgão Julgador TERCEIRA TURMA

Publicação 06/02/1998 DJ p.182

Data da Decisão 29/10/1997

Decisão Por **unanimidade**, negar provimento à remessa.

Ementa **TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. INCENTIVO FISCAL DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ÍNDICE DE NACIONALIZAÇÃO. COMPETÊNCIA DA SUFRAMA. RATIFICAÇÃO. EFEITOS.**

1. Na órbita federal, compete à SUFRAMA, nos termos do Decreto nº 72.423/73 e normas complementares, a normatização, gestão e fiscalização dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus.

2. A ingerência do fisco no controle dos índices de nacionalização das empresas incentivadas afigura-se patente situação de usurpação de competência.

3. Ratificado, pelo colegiado competente (Conselho de Administração da SUFRAMA), os índices de nacionalização praticados pela impetrante nos anos de 1983 a 1986 (Resoluções nºs 92/88 e 28/88), é desprovido de fundamentação auto fiscal, referente às importações realizadas por aquela no ano de 1985, desconsiderando a modificação dos referidos índices.

4. A ratificação tem a propriedade de sanar vício de incompetência e produz efeitos ex tunc.

5. Remessa improvida. Sentença confirmada.

Doutrina OBRA: DIREITO ADMINISTRATIVO, 2ª EDIÇÃO.

AUTOR: MARIA SYLVA ZANELLA DI PIETRO

Anota-se que o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que é competente para se manifestar sobre a matéria em debate, posiciona-se no sentido de validar a atribuição da SUFRAMA para normatização, gestão e fiscalização dos incentivos fiscais, de modo a sobrepor-se às decisões da Administração Fiscal.

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

Razão pela qual é de se conhecer a nulidade do presente auto de infração por vício de nulidade insanável, consistente na incompetência do Autor Fiscal no que concerne a manifestação sobre descumprimento do Processo Produtivo Básico – PPB, que é atribuída a SUFRAMA.

Segue-se declaração de voto vencido quanto à segunda discussão, que se passa a discorrer.

É questão de mérito, de interpretação e validade normativa, em que se discute a possibilidade de terceirização de etapas distintas do processo produtivo básico – PPB, nos termos do artigo 1º, parágrafo único, da Portaria Ministerial 185/93.

Tal questão recai sobre a Portaria Interministerial nº 185/93, que, recapitulando, estabelece Processo Produtivo Básico – PPB, em relação à fabricação de disco digital a laser para áudio, nos seguintes termos:

“Art. 1º - Estabelecer para o produto DISCO DIGITAL A LASER PARA ÁUDIO, industrializado na Zona Franca de Manaus, o seguinte processo produtivo básico:

- a) recebimento do molde-matriz;*
- b) tratamento da resina de policarbonato;*
- c) moldagem do disco por injeção;*
- d) metalização da fase do disco;*
- e) laqueação do disco;*
- f) impressão do rótulo;*
- g) teste de áudio;*
- h) injeção do estojo plástico; e*
- i) colocação do disco e do material gráfico no estojo e embalagem final.*

Parágrafo único – Para o cumprimento do disposto neste artigo, será admitida a realização de qualquer das etapas constantes das letras ‘a’ a ‘f’ em qualquer parte do Território Nacional, por terceiros, preferencialmente os instalados na Zona Franca de Manaus.”

Notadamente, da leitura do supracitado parágrafo único, do artigo 1º, da PI nº 185/93, extrai-se que a terceirização é possível, e mais, quanto às etapas constantes das letras “a” a “f”, é possível a terceirização em qualquer parte do território nacional.

Desta feita, resta saber, especificamente, quanto a possibilidade de terceirização das letras “g” a “i”, se é possível ou não, a transferência destas etapas de produção para outras empresas.

Processo n° : 10283.002526/2001-48
Acórdão n° : 301-32.288

Como exaustivamente defendido acima, em matéria de competência, o órgão responsável por esta interpretação, neste caso, é a Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, juntamente com seu Conselho de Administração (cf. artigo 4º do Regimento Interno), que aprovou o projeto industrial de implantação e deliberou favoravelmente ao Contribuinte/Recorrente, em Parecer, entendendo o seguinte:

“Em momento algum em todo o conteúdo da referida Portaria Interministerial é textualmente proibida a terceirização de qualquer das etapas por empresas estabelecidas na ZFM.

(...)

Entendemos sim, que as etapas constantes das alíneas g, h e i, obrigatoriamente deverão ser realizadas dentro da ZFM, por empresas cujo projeto tenha sido aprovado pela SUFRAMA e que cumpra o processo produtivo básico estabelecido pelo Decreto nº 783/93, no seu Anexo VII, tendo em vista a clareza do texto legal nesse particular”. (grifo nosso)

Realmente, é de se grifar o Parecer acima transcrito, posto que é de nítida clareza, ao interpretar a norma e dar uma solução equilibrada ao sistema de isenção tributária, por quem tem competência e conhecimento sobre a matéria, nos limites da ZFM. Leva-se em conta inclusive, para se chegar a este posicionamento, questões políticas, sociais, ligadas ao desenvolvimento social, ao desenvolvimento da própria Zona Franca de Manaus, que goza de regime tributário especialíssimo. Desta forma definida:

“A Zona Franca de Manaus (ZFM) é um modelo de desenvolvimento econômico implantado pelo governo brasileiro objetivando viabilizar uma base econômica na Amazônia Ocidental, promover a melhor integração produtiva e social dessa região ao país, garantindo a soberania nacional sobre suas fronteiras. A mais bem-sucedida estratégia de desenvolvimento regional, o modelo leva à região de sua abrangência (estados da Amazônia Ocidental: Acre, Amazonas, Rondônia e Roraima e as cidades de Macapá e Santana, no Amapá) desenvolvimento econômico aliado à proteção ambiental, proporcionando melhor qualidade de vida às suas populações. A ZFM compreende três pólos econômicos: comercial, industrial e agropecuário. O primeiro teve maior ascensão até o final da década de 80, quando o Brasil adotava o regime de economia



Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

fechada. O industrial é considerado a base de sustentação da ZFM. O Pólo Industrial de Manaus possui mais de 450 indústrias de alta tecnologia gerando mais de meio milhão de empregos, diretos e indiretos. O Pólo Agropecuário abriga projetos voltados à atividades de produção de alimentos, agroindústria, piscicultura, turismo, beneficiamento de madeira, entre outras.”³

Houve ainda auditorias, por empresas credenciadas na SUFRAMA, que também atestaram a conformidade de todas as etapas do PPB, inclusive, dos discos digitais a laser para áudio, sendo plenamente favorável a descentralização de todas as etapas do processo produtivo, diferenciando-se somente aquelas que poderiam ser efetivadas em qualquer parte do território nacional.

Cabe, neste momento, aprofundar-se no mérito, de modo mais detalhado, em busca de saber se a terceirização foi tamanha a ponto de restar tão-somente o processo de acondicionamento, que, nos termos do respeitável voto vencedor, não possibilita a isenção de IPI. Segue o posicionamento majoritariamente acolhido:

- a) a isenção do IPI para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus está condicionada ao cumprimento do processo produtivo básico, estabelecido em Portaria Interministerial para o produto;
- b) o processo industrial de acondicionamento não está beneficiado com isenção de IPI, ex vi art. 7º, § 8º, do DL nº 288/68, cabendo o lançamento do imposto pelo gozo indevido de benefício fiscal em tais operações.

No tocante a alínea “a”, não se tem dúvidas que houve cumprimento do processo produtivo básico, nos termos da Portaria Interministerial, que é a norma complementar competente para conferir efetividade à lei, para normatizar o modo pelo qual se dará a isenção sobre o IPI, nos termos do inciso I, do artigo 100, do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, a isenção tributária presente nestes autos, encontra-se formalmente em ordem, havendo, somente, divergência interpretativa entre agentes da própria Administração, por usurpação de competência, inobservância normativa e, principalmente, por invalidar, na prática, parecer elaborado pela SUFRAMA, que é o órgão responsável para aplicar a legislação e, por óbvio, dar a sua melhor interpretação. Neste sentido:

³ www.suframa.gov.br - o que é ZFM?

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

“As leis apresentam sempre certa margem de dúvida razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isto as normas complementares (*acrescente-se: Portaria Interministerial*) são de grande utilidade. Com elas a autoridade administrativa assegura tratamento uniforme aos contribuintes, afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes. (*grifo nosso*)

São, portanto, essas normas complementares, de enorme utilidade no sentido de fazer com que a atividade da administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do Código Tributário Nacional.”⁴

Nesta esteira, note-se que além da Portaria Interministerial fixar a interpretação exata do modo pelo qual a isenção será concedida, seu principal objetivo é afastar a possibilidade que outros agentes, inclusive Auditores Fiscais, atribuir interpretação distinta da autoridade administrativa competente, leia-se SUFRAMA.

No tocante a alínea “b”, não se pode entender como isolado o processo de condicionamento (PI nº 185/93 – item “i”), posto que é parte integrante do processo produtivo básico, estando ligado a cadeia de produção industrial e eventual isenção concedida.

Nos mais, o teste de áudio dos produtos (alínea “g”), foi realizado no estabelecimento da empresa impugnante e em Manaus, com equipamento adequado, sendo atestado sua existência por laudos técnicos. Deve ainda ser salientado que no auto de infração, o Agente Autuante limitou-se a afirmar que “a empresa não executa a etapa “g”, porque não possui o Aparelho Analisador adequado para esse fim, mas tão somente um aparelho de som convencional para reprodução de músicas gravadas”.

Ora, inadmissível segundo minha análise que seja aceita a argumentação fiscal nesse item, visto que se o lançamento tributário deve indicar em sua inteireza o fato jurídico tributário, resta evidente que o agente autuante deveria indicar qual seria o tal “aparelho analisador adequado”, além de indicar, em todos os seus contornos e características o aparelho que a empresa Recorrente possuía à época dos fatos, sob pena de se tornar impossível a real verificação desse item.

O ônus de provar os fatos imputados ao contribuinte cabe ao Fisco, de tal modo que se ele não fez essa prova, pois deixou de indicar qual seria o

⁴ Machado, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. pg. 94. Ed. Atlas. 2004

Processo nº : 10283.002526/2001-48
Acórdão nº : 301-32.288

aparelho esperado e indicado para a função indicada na já referida alínea “g” e sequer caracterizou e individualizou o aparelho que a Recorrente possuía, não há como ser feito, nesse momento processual qualquer verificação, permanecendo a presunção de veracidade para a alegação da Recorrente.

E mais, a terceirização da alínea “h”, também se encontra no mesmo processo produtivo básico, que foi objeto de consulta a SUFRAMA, que aprovou a terceirização, nos termos da Resolução nº 158/97. O Superintendente Adjunto de Planejamento da SUFRAMA, após realização de análise técnica e jurídica, foi taxativo em aprovar a terceirização da etapa “h”, nos termos do ofício nº 4472/97.

Em suma e respeitado melhor juízo, comprovado que a operação realizada pela empresa enquadra-se no regime isencional, tendo cumprido o processo produtivo estabelecido, atestado pela SUFRAMA, é de se reconhecer a isenção do DL 288/67. Assim, já se manifestou este Conselho de Contribuintes, nos termos dos Acórdãos nº 303-28717 e 202-12763:

1 - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS. A importação para a ZFM com os benefícios fiscais do DL 288/67, *fica condicionada a anuência prévia da SUFRAMA* sem a qual cabe o lançamento dos impostos exigíveis, bem como da multa do art. 4o., inciso I, da Lei 8.218/91, sendo devida, também, pelas empresas estatais, nos termos dos parágrafos 1o. e 2o. do art. 173 da Constituição Federal. Recurso improvido.

2 - ZONA FRANCA DE MANAUS - ISENÇÃO - *O Laudo Técnico de Produto (LTP), conforme definido e disciplinado pela SUFRAMA, é instrumento hábil para comprovar se as condições de fabricação dos produtos aprovados, para efeito do gozo dos incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, estão de acordo com os processos produtivos básicos, conforme preceitua a Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1992, regulamentada pelo Decreto nº 783, de 25.03.93, e seus anexos e portarias interministeriais complementares*

Finalmente, entende-se que o lançamento é nulo de pleno direito por vício de incompetência e, no mérito, encontra-se improcedente, por contrariar texto da legislação aplicada a matéria isencional sobre tributabilidade do IPI, razão pela qual se deixa de apreciar a aplicação da Taxa Selic no computo dos juros de mora, eis que deixaria de existir com o cancelamento do Auto de Infração.

Processo nº : 10283.002526/2001-48

Acórdão nº : 301-32.288

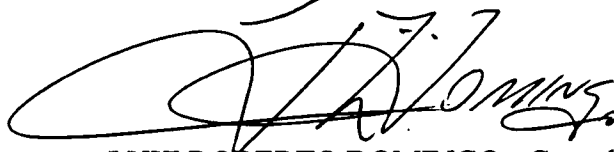
IPI, razão pela qual se deixa de apreciar a aplicação da Taxa Selic no computo dos juros de mora, eis que deixaria de existir com o cancelamento do Auto de Infração.

Posto isto, respeitada a decisão majoritária e acolhida, registra-se este voto vencido como forma de valorizar o direito postulado nestes autos pela empresa Recorrente.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2005



SUSY GOMES HOFFMANN – Conselheira



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Conselheiro