



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10283.002673/2003-80  
**Recurso n°** 502.597 Voluntário  
**Acórdão n°** **3201-00.660 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 6 de março de 2011  
**Matéria** ZONA FRANCA DE MANAUS  
**Recorrente** BMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Exercício: 1998, 1999  
DECADÊNCIA.

Caso de lançamento por homologação, não havendo antecipação de pagamento, o prazo decadencial começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, inteligência do art. 173, I da Lei nº 5.172/66 - CTN.

ZONA FRANCA DE MANAUS. AUDITORIA DE ESTOQUE. NÃO EMPREGO DOS BENS NOS FINS OU ATIVIDADES PARA QUE FORAM IMPORTADOS.

Apurado o estoque de bens importados com benefício da Zona Franca de Manaus-ZFM, em quantidade superior à informada no registro de inventário, a diferença, quando não justificada, caracteriza o desvio de finalidade, sendo exigíveis os tributos suspensos quando da importação, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

ZONA FRANCA DE MANAUS. AUDITORIA DE ESTOQUE. PRODUTO ESTRANGEIRO EM SITUAÇÃO IRREGULAR.

Constatado que o estoque final, apurado a partir do estoque inicial acrescido das entradas e diminuído das saídas, é inferior ao estoque escriturado no inventário, a diferença, quando não comprovada, é tratada como tendo sido introduzida irregularmente no País, cabendo a pena de perdimento, ou na sua impossibilidade, a aplicação da multa prevista no artigo 463, inciso I, do Decreto 2.637/98 (RIPI/98), vigente à época dos fatos.

JUROS DE MORA. EXIGIBILIDADE.

Sobre os créditos tributários constituídos em auto de infração serão exigidos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, por expressa previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Judith do Amaral Marcondes Armando - Presidente.

Mércia Helena Trajano D'Amorim - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Luiz Eduardo Garrossino Barbieri e Daniel Mariz Gudino.

## Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

*“Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo inicialmente foram lavrados autos de infração (fls. 03/16) para exigência do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, respectivamente, nos valores de R\$ 13.392,67 e R\$ 12.499,55 (incluídos as multas de ofício e os juros de mora), bem como da multa regulamentar prevista no artigo 463, inciso I, do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), no valor de R\$ 173.009,03.*

*De acordo com a descrição dos fatos, fls. 05/06 e 11/12, em procedimento de verificação do cumprimento, pelo contribuinte, das condições estabelecidas na legislação que rege a concessão de incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus, a fiscalização apurou infrações a dispositivos da legislação aduaneira e do IPI, conforme a seguir descritas:*

*a) Não emprego dos bens nos fins ou atividades para que foram importados – Segundo a fiscalização, através de uma auditoria nos estoques da empresa foram examinados os registros e as informações relacionadas com as operações de importação, produção e internação dos produtos, referente aos exercícios de 1998 e 1999, além de analisadas todas as justificativas constantes das respostas às intimações feitas à interessada, resultando na situação apresentada nos demonstrativos de apuração do II (fls. 528 e 626) e do IPI (fls. 781 e 782), os quais evidenciam diferenças de estoque positivas (estoque final calculado maior que o estoque final escriturado no inventário).*

*b) Multa proporcional ao valor da mercadoria – Produto estrangeiro em situação irregular – Consumo ou entrega a consumo – De acordo com a fiscalização, em função das diferenças negativas detectadas (estoque final apurado menor que o estoque final constante do inventário) e diante da “intempestividade para a apreensão dos insumos em questão”, foi exigida a multa prevista no art. 463, caput e inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25/06/1998.*

*Destacam os agentes do fisco que, por meio das intimações nºs 01/2002 (fls. 450/476) e 06/2002 (fls. 481/494), foi concedida à empresa a oportunidade de se manifestar quanto aos levantamentos e apurações realizadas no decorrer da ação fiscal, possibilitando, deste modo, à contribuinte, apontar eventuais erros ou omissões, devidamente comprovados por documentação fiscal.*

*Nesse ponto, ressaltam que, com relação aos dados apurados inerentes ao exercício de 1998, a empresa apresentou justificativas para os fatos relacionados nas citadas Intimações, no entanto, esclarecem os autuantes que somente foram analisadas e aceitas aquelas que estavam embasadas em documentação hábil.*

*Mais adiante, em seu relato, os auditores fiscais destacam que a empresa solicitou um prazo adicional de dez dias para fornecer novos dados relativos aos itens não mencionados em sua resposta, inclusive os referentes ao exercício de 1999. Todavia, até a data da formalização do lançamento nenhuma outra informação havia sido acrescentada pela contribuinte no sentido de regularizar citadas pendências, motivo pelo qual foram os dados apurados pela fiscalização considerados verdadeiros. A seguir, as diferenças de estoque apontadas pelo fisco, conforme demonstrativos de cálculo constantes do presente processo (fls. 528 e 781, 626 e 782):*

#### **Exercício de 1998**

<i>PRODUTO/MODELO</i>	<i>Estoque Final Calculado</i>	<i>Estoque Final Inventário</i>	<i>DIFERENÇA</i>	
<i>Câmera AF400</i>	<i>-1</i>	<i>0</i>	<i>1</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera BV88AF</i>	<i>2643</i>	<i>2644</i>	<i>1</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera C/CORTINA 12XSL</i>	<i>-11</i>	<i>0</i>	<i>11</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera 480PZ</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>1</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera BV300</i>	<i>-6</i>	<i>0</i>	<i>6</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera EZ1</i>	<i>-83</i>	<i>0</i>	<i>83</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera PS55S</i>	<i>-88</i>	<i>0</i>	<i>88</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera PS650DB</i>	<i>-23</i>	<i>0</i>	<i>23</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera TR100</i>	<i>99</i>	<i>131</i>	<i>32</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera EZ3AFDB</i>	<i>-59</i>	<i>0</i>	<i>59</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera OPUS35</i>	<i>-40</i>	<i>0</i>	<i>40</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera PS7</i>	<i>-38</i>	<i>0</i>	<i>38</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera PS60DB</i>	<i>-2</i>	<i>0</i>	<i>2</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera 12PRO</i>	<i>-1</i>	<i>0</i>	<i>1</i>	<i>Negativa</i>
<i>Câmera DF2</i>	<i>-2</i>	<i>0</i>	<i>2</i>	<i>Negativa</i>

<i>Câmera TR80</i>	-660	0	660	<i>Negativa</i>
<i>Objetiva 3.5-100MM</i>	-2	0	2	<i>Negativa</i>
<i>Objetiva 19-35MM</i>	-2	0	2	<i>Negativa</i>
<i>Objetiva 2XCANNON</i>	240	241	1	<i>Negativa</i>
<i>Objetiva 28-70MM</i>	418	411	7	<i>Positiva</i>

**Exercício de 1999**

PRODUTO/MODELO	Estoque		DIFERENÇA	
	Final Calculado	Final Inventário		
<i>Câmera BV 100</i>	19239	19241	2	<i>Negativa</i>
<i>Kit BV 100</i>	61	136	75	<i>Negativa</i>
<i>Câmera BV 88 AF</i>	1793	1781	12	<i>Positiva</i>
<i>Câmera BV METAL</i>	3057	3504	447	<i>Negativa</i>
<i>Kit BV METAL</i>	-1991	2844	4835	<i>Negativa</i>
<i>Câmera BV METAL DB</i>	9912	9198	714	<i>Positiva</i>
<i>Kit BV METAL DB</i>	1292	3435	2143	<i>Negativa</i>
<i>Câmera BV 80</i>	-2040	46	2086	<i>Negativa</i>
<i>Kit BV80/S100</i>	2356	1036	1320	<i>Positiva</i>
<i>Câmera AF 88</i>	458	508	50	<i>Negativa</i>
<i>Objetiva 18X28</i>	68	71	3	<i>Negativa</i>
<i>Objetiva 28/28X2.8</i>	51	50	1	<i>Positiva</i>
<i>Objetiva 28X105</i>	289	291	2	<i>Negativa</i>
<i>Objetiva 28X200</i>	267	270	3	<i>Negativa</i>
<i>Objetiva 28X70</i>	332	338	6	<i>Negativa</i>
<i>Objetiva 35X70</i>	212	212	0	-
<i>Objetiva 70X210</i>	462	455	7	<i>Positiva</i>
<i>Objetiva 75X300</i>	413	414	1	<i>Negativa</i>
<i>Objetiva 28X210</i>	114	113	1	<i>Positiva</i>
<i>Objetiva 28X80</i>	41	41	0	-
<i>Teleconversora 2X-CN</i>	200	200	0	-
<i>Telescópio 110600</i>	284	287	3	<i>Negativa</i>
<i>Telescópio 525X60</i>	299	303	4	<i>Negativa</i>
<i>Telescópio 675X60</i>	453	454	1	<i>Negativa</i>
<i>Telescópio 56T</i>	234	240	6	<i>Negativa</i>

*Obs: dados colhidos das planilhas às fls. 528 e 781, 626 e 782 dos autos*

*Informam ainda as autoridades fiscais que, para efeito de valoração das matérias-primas alcançadas pelo presente lançamento, foram considerados os valores constantes dos respectivos DCR – Demonstrativos do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação, sendo considerada a data de 31 de dezembro de cada exercício objeto da autuação como data do fato gerador, e utilizada a alíquota do imposto vigente para o produto acabado nos termos da Regra 2 “a” para Interpretação do Sistema Harmonizado.*

*Cientificada dos lançamentos em 22/05/2003, conforme fls. 03 e 10, a autuada insurgiu-se contra as exigências, apresentando sua peça impugnativa (fls. 789/806) em 18/06/2003, através de representante (instrumentos de procuração - fls. 810/812), onde após um breve relato dos fatos constantes no auto de infração, apresenta suas razões, nos termos a seguir resumidos:*

**Em preliminar:**

- alega a decadência do direito de o fisco exigir parcela dos tributos e penalidades constantes dos autos, pois nos termos do § 4º do art. 150 do CTN o prazo para lançamento de ofício finda-se após 5 (cinco) anos da data da ocorrência do fato gerador do tributo, não havendo, portanto, a possibilidade de se impor tais exigências sobre uma série de operações que efetivamente ocorreram antes de 13/04/1998;

- argumenta pela nulidade do auto de infração, diante da violação ao princípio da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, em função das exigências terem sido consubstanciadas em autos de infração lavrados por amostragem, além da inexistência de elementos que especifiquem de forma expressa as operações tributadas nos autos;

- sendo o procedimento de auditoria de estoques considerado pelo legislador como elemento subsidiário, afirma que tal método somente poderá ser utilizado nas situações em que houvesse embaraço à fiscalização;

- destaca ser irremediável o vício formal ocorrido nos lançamentos, diante da ausência da precisa descrição dos elementos que, no seu entendimento, supostamente, formaram os critérios material e quantitativo da hipótese de incidência tributária adotados pela fiscalização;

- sustenta que a fiscalização “presumiu” a ocorrência de supostos fatos geradores do Imposto de Importação ao apontar na peça acusatória as datas 31/12/1998 e 31/12/1999, ressaltando que as importações não ocorreram nas datas apontadas pelo autuante, nem tampouco os fatos geradores ali indicados;

- assevera que nas datas apontadas na peça de autuação (31/12/1998 e 31/12/1999) não ocorreram as importações, e conseqüentemente, os fatos geradores, e sendo o fato gerador do Imposto de Importação a entrada de mercadorias no território nacional, ao entender pela exigência tributária, deveria a fiscalização ter apontado os dias nos quais teriam ocorrido estas entradas, esclarecendo o motivo pelo qual houve recolhimento a menor do tributo;

#### **No mérito:**

- com relação aos demonstrativos às fls. 781 e 782, que tratam da diferença apurada no estoque referente aos exercícios de 1998 e 1999, respectivamente, a litigante alega que o agente fiscal teria cometido evidentes equívocos, os quais destaca em trecho de sua peça de defesa (fls. 796/801 dos autos);

- dando seqüência aos argumentos relacionados ao mérito da contenda, insurge-se contra a exigência da multa regulamentar prevista no artigo 463, caput e inciso I do Regulamento do IPI, pois entende não ser cabível a interpretação analógica do “tipo”, com o fim de responsabilização penal, cabendo ao fisco comprovar que o agente efetivamente incorreu na infração, e para tanto, conforme entendimento da jurisprudência administrativa pátria, faz-se necessária a demonstração incontestada da materialidade do fato

*ensejador da imputação em cotejo, a ser feita com base em prova técnica, ou seja, em laudo;*

*- aduz a defendente que “em remota hipótese o presente dispositivo pudesse ser aplicado ao caso presente, o agente fiscalizador deveria, pelo menos, tipificar EXPRESSAMENTE, dentre tantas, a conduta na qual ele vislumbrou haver a impugnante incorrido”, visto que diante de tal indefinição, restaria caracterizado mais uma vez o cerceamento ao seu direito de defesa, fato que obstaría, ainda, a instauração de processo em observância ao devido processo legal;*

*- protesta pelo descabimento das multas proporcionais, seja pela manifesta nulidade dos lançamentos, seja pela im procedência material das exigências tributárias;*

*- traz à colação respeitáveis doutrina e jurisprudência, para enfatizar que os juros de mora estão em desacordo com os dispositivos legais e constitucionais que regem a espécie, notadamente o art. 161 do CTN, art. 13 da Lei nº 9.065/95 e o art. 192, § 3º da CF/88, tecendo inúmeras considerações quanto à natureza moratória dos juros e a impossibilidade de se utilizar a taxa SELIC como taxa de juros moratórios;*

*Ao final, requer que seja reconhecida a decadência do direito de o fisco efetuar os lançamentos relacionados com os fatos geradores ocorridos em período anterior a 13/04/98, ou que seja declarada a nulidade das autuações constantes no presente processo, ou senão, seja dado integral provimento à sua impugnação, com o cancelamento das exigências formalizadas nos autos.*

*Submetido o processo à apreciação desta DRJ/Fortaleza, decidiu este órgão julgador, devolver o processo em diligência à unidade de origem, nos termos da Resolução DRJ/FOR nº 206 (fls. 1.357/1.362), para conhecimento da autoridade lançadora de questões suscitadas pela impugnante em sua defesa, relacionadas a determinados produtos/modelos tratados na ação fiscal.*

*Como resultado da diligência solicitada, com base no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1.466/1.472), e por entender que o caso se enquadra na hipótese de agravamento da exigência inicial, de que trata o art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72 com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, a fiscalização lavrou autos de infração complementares (fls. 1.477/1.490), visando, deste modo, sanar erros e omissões verificadas na autuação inicial.*

*Tal procedimento resultou na exigência dos valores a título de Imposto de Importação – R\$ 68.834,63 e IPI – R\$ 65.077,02, respectivamente, incluídos multa proporcional e juros de mora, além da multa regulamentar prevista no artigo 463, inciso I, do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI) no valor de R\$ 145.146,76, com base nas tabelas às fls. 1.470/1.472 e demonstrativo consolidado do crédito tributário do processo à fl. 1.476.*

*Nas tabelas seguintes estão indicados os novos quantitativos de diferenças de estoque verificadas pelo fisco:*

### **Exercício de 1998**

PRODUTO/MODELO	DIFERENÇA APURADA	
	ANTERIOR	ATUAL
<i>Câmera AF400</i>	-1	-1
<i>Câmera BV88AF</i>	-1	-1
<i>Câmera 12XSL</i>	-11	-11
<i>Câmera 480PZ</i>	-1	-1
<i>Câmera BV300</i>	-6	-6
<i>Câmera EZ1</i>	-83	1
<i>Câmera PS55S</i>	-88	-2
<i>Câmera PS650DB</i>	-23	6
<i>Câmera TR100</i>	-32	-32
<i>Câmera EZ3AFDB</i>	-59	50
<i>Câmera OPUS35</i>	-40	9
<i>Câmera PS7</i>	-38	-38
<i>Câmera PS60DB</i>	-2	-2
<i>Câmera 12PRO</i>	-1	-1
<i>Câmera DF2</i>	-2	-2
<i>Câmera TR80</i>	-660	-660
<i>Objetiva 3.5X100MM</i>	-2	-2
<i>Objetiva 19X35MM</i>	-2	-2
<i>Objetiva 2XCANNON</i>	-1	-1
<i>Objetiva 28X70MM</i>	7	7

**Exercício de 1999**

PRODUTO/MODELO	DIFERENÇA APURADA	
	ANTERIOR	ATUAL
<i>Câmera BV 100</i>	-2	-2099
<i>Kit BV 100</i>	-75	-155
<i>Câmera BV 88 AF</i>	12	45
<i>Câmera BV METAL</i>	-447	2241
<i>Kit BV METAL</i>	-4835	-2314
<i>Câmera BV METAL DB</i>	714	2663
<i>Kit BV METAL DB</i>	-2143	-2734
<i>Câmera BV 80</i>	-2086	-1108
<i>Kit BV80/S100</i>	1320	1109
<i>Câmera AF 88</i>	-50	-49
<i>Objetiva 18X28</i>	-3	0
<i>Objetiva 28/28X2.8</i>	1	1
<i>Objetiva 28X105</i>	-2	0
<i>Objetiva 28X200</i>	-3	0
<i>Objetiva 28X70</i>	-6	0
<i>Objetiva 70X210</i>	7	10
<i>Objetiva 75X300</i>	-1	-1
<i>Objetiva 28X210</i>	1	1
<i>Telescópio 110X600</i>	-3	0
<i>Telescópio 525X60</i>	-4	0
<i>Telescópio 675X60</i>	-1	0
<i>Telescópio 56T</i>	-6	0

*\* dados constantes da tabela à fl. 1470 dos autos*

*Cientificada dos autos complementares em 09/12/2004 (fls. 1.478 e 1.484), a empresa autuada interpôs nova impugnação (fls. 1.497/1.523), na qual reitera argumentos expendidos anteriormente, aduzindo as seguintes razões de defesa:*

*- em preliminar, destaca que pretende a fiscalização “travestir as presentes autuações de supostos ‘lançamentos complementares’, quando na realidade tratam-se de cobranças efetuadas sobre os mesmos eventos”, objeto dos autos de infração que deram origem ao processo, tratando, portanto, da mesma matéria, dos mesmos produtos e do mesmo período fiscalizado;*

*- alega que ao lavrar os autos complementares o agente fiscal modificou os critérios utilizados para quantificar as exigências inicialmente efetuadas, majorando-as e eivando de mais nulidades, e neste sentido, destaca, primeiramente, que por ocasião da determinação do órgão julgador para realização da diligência não houve autorização para que a fiscalização realizasse o agravamento das exigências, mas tão-somente para que as autoridades lançadoras prestassem esclarecimentos e promovessem a juntada de documentos que lhes dessem suporte;*

*- noutra linha de argumentação, objetivando ainda que seja declarada a nulidade dos autos complementares, ressalta que não lhe foi franqueada cópia, até a lavratura destes, da Resolução DRJ/FOR nº 206, que determinou fosse cientificada a impugnante em dois momentos distintos, primeiramente, acerca do teor da citada resolução, e posteriormente, quando do resultado da diligência, para oferecimento da sua manifestação;*

*- cita ementas dos Conselhos de Contribuintes e doutrina visando respaldar argumentação de nulidade dos lançamentos, por caracterizar-se como uma repetição, indevida e majorada da mesma matéria e dos mesmos produtos e períodos fiscalizados;*

*- com base no art. 150, §4º, do CTN, requer que seja declarada a decadência do fisco exigir, através dos autos de infração complementares lavrados em 09/12/2004, impostos e multas relativas a operações que ocorreram durante o ano de 1998 e 1999, reiterando, ainda, esta mesma providência em relação aos autos de infração originários que foram lavrados em 14/04/2003, no tocante às operações ocorridas até 13/04/1998;*

*- no mérito, apresenta novos argumentos (fls. 1.511/1.518) mirando destacar a ocorrência de equívocos por parte da fiscalização ao analisar os estoques da impugnante referentes aos exercícios de 1998 e 1999, tanto nos autos de infração “originais”, como nos “complementares”, reproduzindo, ao final, as alegações dantes apresentadas com relação às multas impostas e aos juros de mora lançados.*

***É o relatório.”***

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/FOR nº 08-15.467, de 12/05/2009, proferida pelos membros da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, cuja ementa dispõe, *verbis*:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Exercício: 1998, 1999*

*ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO. Demonstrado que não houve qualquer violação ao disposto nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), assim como ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), não cabe a argüição de nulidade dos lançamentos, ou do procedimento fiscal que lhes deu origem.*

**PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

*Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento invocada com base em cerceamento do direito de defesa, porquanto ao sujeito passivo foi lhe dado tomar conhecimento do inteiro teor das infrações que lhe são imputadas, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.*

*Concedida ao sujeito passivo a ampla oportunidade de apresentar suas alegações e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.*

**AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIOS NO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.**

*Considerando que a apuração da infração foi feita com a observância das normas legais, não se caracterizam como vícios passíveis de demandar a nulidade do lançamento, os equívocos da fiscalização que em nada obstaculizaram a compreensão da exigência fiscal e o exercício do direito de defesa por parte do contribuinte, e que foram devidamente corrigidos por meio de diligência.*

**DEVIDO PROCESSO LEGAL. OBSERVÂNCIA.**

*Descritos os fatos que fundamentam os lançamentos e juridicamente qualificados pelas normas no enquadramento legal, e respeitados no julgamento administrativo os princípios do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em ofensa ao princípio do devido processo legal.*

**INCORREÇÕES NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AGRAVAMENTO. LEGALIDADE. VERDADE MATERIAL.**

*As incorreções, omissões ou inexatidões na determinação do crédito tributário não maculam o lançamento de vício insanável. Ocorrendo tais circunstâncias, em respeito aos princípios da legalidade e da verdade material, não cabe anulação do lançamento e sim a sua retificação, mediante a lavratura de auto de infração complementar, ainda que resulte agravamento do valor lançado ou alteração da fundamentação legal, devolvendo-se ao sujeito passivo prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.*

**AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR. NULIDADE.** - Não há que se falar em nulidade do auto de infração complementar, quando foram cumpridos todos os requisitos estabelecidos na legislação de regência (art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972).

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Exercício: 1998, 1999*

**DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. INAPLICABILIDADE DA REGRA CAPITULADA NO § 4º DO ARTIGO 150 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

*Para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

**DECADÊNCIA. PENALIDADE PECUNIÁRIA. CONTAGEM DO PRAZO COM BASE NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.**

*Nos casos de lançamento de penalidade pecuniária, a contagem do prazo decadencial se sujeita à regra geral prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, onde está determinado que o dies a quo para a contagem do citado prazo corresponderá ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

*Exercício: 1998, 1999*

**ZONA FRANCA DE MANAUS. AUDITORIA DE ESTOQUE. NÃO EMPREGO DOS BENS NOS FINS OU ATIVIDADES PARA QUE FORAM IMPORTADOS.**

*Apurando-se o estoque de bens importados com benefícios da Zona Franca de Manaus em quantidade superior à informada no registro de inventário, a diferença, quando não justificada, caracteriza o desvio de finalidade, sendo exigíveis os tributos suspensos quando da importação, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.*

**ZONA FRANCA DE MANAUS. AUDITORIA DE ESTOQUE. PRODUTO ESTRANGEIRO EM SITUAÇÃO IRREGULAR. MULTA.**

*Constatado que o estoque final, apurado a partir do estoque inicial acrescido das entradas e diminuído das saídas, é inferior ao estoque escriturado no inventário, a diferença, quando não comprovada, é tratada como tendo sido introduzida irregularmente no País, cabendo a pena de perdimento, ou na sua impossibilidade, a aplicação da multa prevista no artigo 463, inciso I, do Decreto 2.637/98 (RIPI/98).*

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Exercício: 1998, 1999*

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ARGÜIÇÃO DE INSUBSISTÊNCIA FORMAL DAS LEIS. FORO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA ANÁLISE DO MÉRITO.**

*O processo administrativo está adstrito à observação do cumprimento da legislação vigente, sendo o mesmo inaplicável à análise de questões atinentes a supostas incongruências formais existentes no texto legal ou no processo legislativo. Assim, sobre os valores dos tributos não pagos nos respectivos vencimentos, são cabíveis juros de mora calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, cuja exigência está fundamentada em lei.*

**LANÇAMENTO PROCEDENTE."**

O julgamento foi no sentido de rejeitar as preliminares votar pela procedência do lançamento.

O Contribuinte protocolizou o Recurso Voluntário, tempestivamente, no qual, basicamente, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a esta Conselheira.

É o Relatório

## Voto

Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Inicialmente, a recorrente levanta algumas preliminares, que devem ser enfrentadas, antes do mérito.

## AUTOS DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIOS

Alega a validade dos lançamentos tributários efetuados, por entender que os autos de infração originários não lhe forneceram a possibilidade do exercício de seus direitos constantes na Constituição Federal, logo ensejando a nulidade dos mesmos.

Argumenta que os referidos autos de infração teriam sido “*lavrados por amostragem*”, inexistindo, portanto, em razão deste modo de agir da fiscalização, elementos a especificar de maneira expressa as operações tributadas. Noutro passo, com base na legislação própria do IPI (Lei nº 4.502/64), sustenta a defendente que o procedimento de estoques é classificado pelo legislador como elemento subsidiário para apuração do imposto, o que implicaria a possibilidade de utilização deste apenas em situações em que houvesse embaraço à atividade fiscal por parte do contribuinte.

Ressalta, ainda, que a ausência da descrição dos fatos demonstraria o vício formal dos lançamentos, resultando, ainda, na violação ao princípio constitucional da ampla defesa, e como consequência, aos princípios do contraditório, do devido processo legal, e também ao direito de propriedade. Alega, também, que a fiscalização teria tributado “por presunção”, já que indicou nos autos as datas de 31/12/98 e 31/12/99, maculando o lançamento.

Inicialmente, em matéria de processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

*Art. 59. São nulos:*

*I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Pelo transcrito, observa-se que, no caso de auto de infração – que pertence à categoria dos atos ou termos –, só há nulidade se esse for lavrado por pessoa incompetente, uma vez que por preterição de direito de defesa apenas despachos e decisões a ensejariam.

Por outro lado, caso houvesse irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não importariam em nulidade e poderiam ser sanadas,

se tivessem dado causa a prejuízo para o sujeito passivo, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Por todo o exposto, são improcedentes os argumentos da recorrente, não se encontrando presente pressuposto algum de nulidade, não havendo, da mesma forma, irregularidade alguma a ser sanada, logo, não vejo como acolher essa preliminar.

Prosseguindo, registre-se que não existe qualquer norma, constitucional ou infra-constitucional, que torne obrigatório o contraditório na fase de investigação dos atos praticados pelo contribuinte, sejam eles penais ou administrativos. De acordo com o próprio dispositivo constitucional que trata do direito ao contraditório e à ampla defesa, temos: (artº 5º, inciso LV):

*Artº 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade nos seguintes termos:*

(...)

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.* (negritei)

Ora, antes da lavratura do auto de infração, nem mesmo existia um processo administrativo, portanto, não havia que se falar em contraditório e ampla defesa.

No caso concreto, a mesma foi cientificada do lançamento. Foi assegurada à autuada o direito ao contraditório, como também, à ampla defesa no processo administrativo.

Ressalte-se que a impugnação, bem como no recurso voluntário apresentados, demonstram que não houve qualquer prejuízo para a elaboração da sua defesa. Em sendo assim, não houve cerceamento ao contraditório e foi assegurado o princípio do devido processo legal:

Portanto, da análise das peças que compõem o presente processo, verifica-se que não houve a alegada ofensa ao princípio do devido processo legal, eis que a descrição dos fatos elaborada pela fiscalização e o conjunto probatório juntado aos autos permitem esclarecer a causa das autuações, bem como toda a sistemática aplicável à constituição do crédito tributário. Como se pode observar, à recorrente foi dado conhecimento de toda a documentação que instruiu os lançamentos, verificando-se, portanto, que todos os demonstrativos (quadros e tabelas), verificações e constatações foram detalhadamente descritos e caracterizados pela autoridade lançadora nos documentos que elaborou.

Em relação ao termo “amostragem” utilizado pelos autuantes na descrição dos fatos constante do auto de infração do IPI, fazendo crer que a fiscalização, sem considerar a realidade fática, houvera, a partir de referida “amostragem”, inferido a existência de obrigações tributárias não adimplidas, é de concluir que, a toda evidência, não foi o que aconteceu. No entanto, o que fez a fiscalização ao utilizar a palavra “amostragem” foi consignar em seu relato que não foram contemplados naquela autuação todos os períodos de

apuração indicados no Termo de Início de Fiscalização (1998 a 2001), mas que se referia a auditoria de estoques somente aos exercícios de 1998 e 1999 analisados. Ou seja, o termo “amostragem” utilizado pelas autoridades lançadoras não assumiu o termo conceitual que a recorrente concedeu à expressão.

E, mais, não se pode falar que os lançamentos foram embasados apenas em indícios e presunções, pois decorre de fatos concretos: a não comprovação, pela recorrente, do emprego de bens ou mercadorias nos fins para os quais foram importados, motivação esta que se baseou as exigências do II e do IPI; assim como a não comprovação da regular entrada, no País, de bens ou mercadorias de procedência estrangeira, fundamento para o lançamento da multa capitulada no art. 463, *caput* e inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/98.

A fiscalização reuniu elementos de prova necessários, realizou auditorias nos documentos fiscais e de controle de estoques, levando aos autos todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada. Logo, os lançamentos encontram-se baseados em prova documental.

Não obstante, a fiscalização tenha citado as datas de 31/12/1998 e 31/12/1999, como alega a recorrente, observa-se que não houve qualquer inovação de fato gerador nem de base de cálculo. Pois, trata-se de hipótese em que foi apurado o desvio de mercadoria introduzida na ZFM, onde foram importados insumos.

A exigência do controle de estoque das mercadorias importadas para industrialização na ZFM, decorre das disposições do artigo 7º do Decreto-lei nº 288, de 28/02/1967, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991.

Assim sendo, os documentos acostados ao processo, como os Termos de Intimação Fiscal, pode-se constatar que, ao contrário do que é alegado, durante o procedimento fiscal, a fiscalização buscou a realidade dos fatos, os quais deveriam estar registrados nas respectivas DI e nos documentos que as instruíram, nas Notas Fiscais de Entrada e Saída das mercadorias, e em conformidade com as informações constantes dos seus livros contábeis e fiscais, conforme preceituam as disposições normativas que regem a matéria (Lei nº 4.502/64).

Por todo o exposto, o presente processo foi instaurado e conduzido com observância aos requisitos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 142 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66.

## **AUTOS DE INFRAÇÃO COMPLEMENTARES**

Nos termos do parágrafo 3º, do artigo 18, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, que dispõe:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.*

[...]

*§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.(negritei)*

Assim sendo, foi lavrada a Resolução DRJ/FOR nº 206, onde foram enunciadas razões que motivaram, por um lado, o exercício de competência legal do fisco em lavrar os autos complementares e de outro, a manifestação da contribuinte para que pudesse se defender, de acordo com o § 3º do referido artigo 18.

Não procede a alegação da recorrente de que somente teria sido cientificada do teor da citada Resolução quando do resultado da mesma. Por meio do Termo de Intimação e de seus anexos, observa-se que foi concedido à recorrente, conhecimento dos motivos que ensejaram aquele procedimento fiscal, quanto às providências e aos esclarecimentos. É o que se verifica da leitura em alguns trechos:

*Em cumprimento à diligência determinada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, e visando o atendimento às formalidades processuais, de forma a garantir o amplo direito de defesa, em especial ao disposto na alínea "m", item 1, subitem 1.2, do Anexo da Portaria SRF nº 1.465/2003, encaminhamos, em anexo, para conhecimento e apresentação de contra-razões, os esclarecimentos às questões suscitadas por essa empresa na defesa do auto de infração (...)*

[...]

*Em cumprimento à diligência determinada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, informamos a seguir os esclarecimentos solicitados pela BMA Indústria e Comércio Ltda. em sua peça impugnativa ao AI 007/2003, processo 10283.002673/2003-80, às fls. 789/806 e documentação juntada aos autos às fls. 807 a 1354.*

Mesmo que no primeiro momento não lhe tenha sido franqueada cópia do procedimento; mas este documento encontrava-se anexado ao presente processo, estando, portanto, disponível para exame por parte da recorrente. E, mais, à recorrente é assegurado o direito de vista aos autos durante toda a tramitação do processo. Acrescente-se que a recorrente foi devidamente cientificada do relatório da diligência fiscal e anexos.

Portanto, não há, qualquer ofensa às regras do processo administrativo fiscal, pois os autos complementares sanaram as incorreções dos autos de infração originários, nos termos do arts. 18, § 3º, e 60 do Decreto nº 70.235/1972, sendo que a recorrente teve reaberto o prazo de defesa acerca do resultado da diligência efetuada e, conseqüentemente, contra os autos complementares.

## **DECADÊNCIA**

Os artigos do Código Tributário Nacional-CTN que dispõem sobre a decadência:

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

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

*§ 2 - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3 - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

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

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

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

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

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”*

Observa-se que o termo inicial da contagem do prazo decadencial para lançamento na modalidade “homologação” é o fato gerador (art. 150, §4º do CTN), no caso presente, como não houve o pagamento do tributo, a contagem do prazo passou a ser àquela estabelecida no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em sendo assim, o prazo de cinco anos para o fisco exercer a ação de exigência do imposto é o consagrado no art. 173, inciso I, do CTN.

O caso trata-se de benefício fiscal concedido sob condição resolutiva, em que a Fazenda Nacional só poderá agir após ter conhecimento.

Como as importações de bens/insumos são do âmbito da Zona Franca de Manaus, tem-se que o benefício fiscal é concedido sob condição suspensiva, e assim, não

poderia o fisco efetuar o lançamento dos tributos suspensos, até a ocorrência de uma das hipóteses previstas na legislação, ou seja, a suspensão se transformará em isenção integral ou parcial, também chamada de redução, ou do contrário, será cabível a exigência dos tributos.

Portanto, antes da ocorrência das hipóteses previstas na legislação, de acordo com o art. 1º do Decreto-Lei nº 288/67, com a redação alterada pelo § 1º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, cuja regulamentação foi implementada com a edição do Decreto nº 61.244/1967, nos termos do art. 3º, fica a fiscalização impedida de efetuar o lançamento dos tributos suspensos, conseqüentemente não se inicia o prazo decadencial.

Então, quanto à primeira infração - não emprego dos bens nos fins ou atividades para que foram importados, o descumprimento da condição permite a fiscalização efetuar o lançamento, visto que antes havia um impedimento. Ultrapassado, o impedimento acima referido, pelo inadimplemento da condição para usufruir da isenção, o prazo decadencial começa a fluir no primeiro dia do exercício seguinte ao que os tributos poderiam ser lançados, prazo esse expresso no art. 173, inciso I do CTN.

O mesmo dispositivo legal aplica-se à outra infração - produtos estrangeiros em situação irregular, que só foi possível o seu vislumbre quando do confronto efetuado pela fiscalização entre o estoque final de cada mercadoria, calculado ao final do período fiscalizado, e o estoque final escriturado pela empresa no seu Livro de Inventário. Assim, também neste caso, que resultou na exigência da multa regulamentar estabelecida no art. 463, inciso I, do RIPI, o termo inicial (*dies a quo*) para a contagem do prazo decadencial recai sobre a regra geral preconizada pelo art. 173, I do CTN.

Logo, somente, por ocasião do cotejo dos dados do cálculo do estoque final com os dados constantes nos inventários dos anos de 1998 e 1999, cujos registros foram escriturados em 31/12/1998 e 31/12/1999, respectivamente, é que restaram evidenciadas as diferenças positivas e negativas que resultaram nas exigências formalizadas nos autos, razão pela qual se pode inferir que somente a partir de 01/01/1999 (primeiro dia após o inventário relativo ao ano de 1998) e 01/01/2000 (primeiro dia após o inventário relativo ao ano de 1999), respectivamente, poderia a fiscalização aferir definitivamente a ocorrência de irregularidades e efetuar lançamentos a estas pertinentes.

Tem-se, portanto, nos termos do art. 173, I, do CTN, que a contagem do prazo decadencial se inicia (*dies a quo*) em 01/01/2000 e 01/01/2001 - '*primeiro do dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado*' -, tendo como termo final (*dies a quem*) as datas de **31/12/2004 e 31/12/2005**, respectivamente, aos períodos fiscalizados de 1998 e 1999.

No caso dos autos, tendo as ciências dos lançamentos originários e complementares ocorrido em **22/05/2003 e 09/12/2004**, logo, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário não se encontrava extinto.

Concluindo, pois, afastos as preliminares, passemos ao **mérito**.

Cabe o registro que a auditoria de produção resultante nas exigências formalizadas no presente processo foi elaborada pela fiscalização, a partir de "*registros e informações*" fornecidas pela recorrente, relacionadas com as "*operações de importação, produção, e internação de seus produtos*", inerentes aos exercícios de 1998 e 1999, visando aferir o cumprimento das condições definidas na legislação para fruição dos incentivos fiscais estabelecidos para o citado regime.

A Zona Franca de Manaus tem como definição- é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos, nos termos do o artigo 1º do Decreto-Lei de nº 288/67.

O art. 3º do Decreto-Lei nº 288/67, dispõe:

*Art 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será **isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados.***

*§ 1º Excetuam-se da isenção fiscal prevista no caput deste artigo as seguintes mercadorias: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 3303 a 3307 da Tarifa Aduaneira do Brasil - TAB), se destinados, exclusivamente, a consumo interno na Zona Franca de Manaus, ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com o processo produtivo básico.*

*§ 2º (...)* (destaquei)

A redação do § 1º foi alterada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, enquanto a regulamentação do ato legal acima parcialmente transcrito se deu com a edição do Decreto nº 61.244/1967, cujo art. 3º dispõe:

*Art 3º Far-se-á com **suspensão dos impostos de importação e sobre produtos industrializados a entrada**, na Zona Franca de Manaus, de mercadorias procedentes do estrangeiro e destinadas:*

*I - a seu consumo interno;*

*II - a industrialização de outros produtos, no seu Território;*

*III - à pesca e à agropecuária;*

*IV - à instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza;*

*V - à estocagem para reexportação;*

*VI - à estocagem para comercialização ou emprego em outros pontos do território nacional.*

*§ 1º (...);*

*§ 4º As **obrigações tributárias suspensas**, nos termos deste artigo:*

*I - se resolvem efetivando-se a isenção integral nos casos dos incisos I, III, IV e V, com o emprego da mercadoria nas finalidades previstas nos mesmos incisos;*

*II - se resolvem, quanto à parte percentual reduzida do imposto, nos casos dos incisos II, quando atendido o disposto no inciso II do artigo 7º;*

*III - tornam-se exigíveis, nos casos do inciso VI, quando as mercadorias forem remetidas para outro ponto do território nacional.” (negritei)*

A ZFM tem como característica a suspensão dos tributos cabíveis na importação de bens, a saber, o Imposto de Importação, cujo fato gerador completa no momento do registro da DI e o Imposto sobre Produtos Industrializados, cujo fato gerador é o desembaraço aduaneiro da mercadoria, até a ocorrência de uma das hipóteses previstas, quando então a suspensão transformar-se-á em isenção integral ou parcial, também chamada de redução, ou ainda, será cabível a exigência dos tributos.

Considerando-se as disposições do § 4º do art. 3º do Decreto nº 61.244/67 constata-se que as obrigações tributárias suspensas, nos termos deste artigo se resolvem efetivando-se a isenção integral nas hipóteses indicadas nos incisos I (a seu consumo interno), III, IV e V, com o emprego da mercadoria nas finalidades previstas nos mesmos incisos e quanto à parte percentual reduzida do Imposto de Importação, no caso de industrialização de produtos na ZFM, quando atendido o disposto no inciso II do artigo 7º do referido ato legal.

*Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil - TAB e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ‘ad valorem’, na conformidade do parágrafo 1º, deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil – TAB.*

§ 1º (...);

*§ 6º O Poder Executivo fixará os processos produtivos básicos, com base em proposta conjunta dos órgãos competentes do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, da Secretaria de Ciência e Tecnologia da Presidência da República e da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), no prazo máximo de cento e vinte dias, contado da data de vigência desta lei; esgotado este prazo, a empresa titular do projeto de fabricação poderá requerer à Suframa a definição do processo produtivo básico provisório, que será fixado em até sessenta dias pelo Conselho de Administração da Suframa ad referendum do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento e da Secretaria da Ciência e Tecnologia.*

**§ 7º A redução do Imposto sobre Importação, de que trata este artigo, somente será deferida a produtos industrializados previstos em projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa que:**

**I - se atenha aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprobatória do projeto e suas alterações;**

**II - objective:**

- a) o incremento de oferta de emprego na região;**
- b) a concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;**
- c) a incorporação de tecnologias de produtos e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica;**
- d) níveis crescentes de produtividade e de competitividade;**
- e) reinvestimento de lucros na região; e**
- f) investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico.**

**§ 8º Para os efeitos deste artigo, consideram-se:**

- a) produtos industrializados os resultantes das operações de transformação, beneficiamento, montagem e recondicionamento, como definidas na legislação de regência do Imposto sobre Produtos Industrializados;**
- b) processo produtivo básico é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto.” (negritei)**

Resulta que o incentivo fiscal vigora desde que a mercadoria destine-se a determinadas atividades desenvolvidas na área, e enquanto restrita a esta circunscrição. Nesse sentido, cabe esclarecer que o regime da Zona Franca de Manaus tem como característica a suspensão dos tributos incidentes na importação de bens até a ocorrência de uma das hipóteses previstas na lei, quando então a suspensão converter-se-á em isenção integral ou parcial (redução).

Quando os bens importados são empregados na industrialização de produtos na respectiva área de abrangência do regime, e referidos produtos posteriormente são destinados a outros pontos do território nacional, realizar-se-á o pagamento do Imposto de Importação incidente sobre os insumos estrangeiros empregados na fabricação desses produtos, com redução da alíquota.

Para o caso, constatou a fiscalização, após auditoria nos estoques da empresa referente aos anos de 1998 e 1999, o não emprego de mercadorias introduzidas na ZFM nos fins ou atividades para as quais foram importadas, situação esta evidenciada nas diferenças positivas de estoque apuradas (estoque final calculado maior que o registrado no inventário), e cuja destinação destas mercadorias não foi comprovada pela recorrente.

Com o procedimento de diligência, concluiu a fiscalização, com base no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, pela necessidade da lavratura de lançamento complementar compreendendo as alterações produzidas diante dos novos argumentos e documentos apresentados pela recorrente quanto a alguns produtos/mercadorias elencados na autuação.

Não houve qualquer argumento, quando da impugnação, a despeito do levantamento realizado pela fiscalização no tocante aos seguintes produtos/modelos: Exercício de 1998 - Câmeras/modelos AF400, BV88AF, 12XSL, 480PZ, BV300, PS7, PS60DB, 12PRO, DF2, TR80 e Objetivas/modelos 3.5X100, 19X35, 2XCANNON, 28X70; e Exercício de 1999 – Objetivas/modelos 28/28X2.8, 75X300, 28X210. Logo, matéria preclusa.

Quanto ao exercício de 1998, não emprego de mercadorias introduzidas na ZFM nos fins ou atividades para as quais foram importadas, **diante do quadro demonstrativo do resultado da diligência efetuada**, observa-se que permaneceu a diferença positiva de 07 unidades da mercadoria “objetiva 28x70mm”. No entanto, vê-se que, em relação a este bem, não trouxe, quando da impugnação, em suas defesas, qualquer argumentação ou prova contrária ao que foi constatado pelo fisco.

Foram apuradas diferenças positivas de estoque, quais sejam, as câmeras fotográficas modelos EZ1, PS650D, EZ3AF DB e OPUS 35, quando da diligência foram analisados os argumentos e documentos apresentados, alcançando o trabalho fiscal as seguintes conclusões (Termo de intimação e Relatório de Diligência Fiscal):

- câmera fotográfica modelo EZ1 – após o reexame, foram consideradas pela fiscalização tanto a nota fiscal de retorno de conserto nº 1514, como as notas fiscais nºs 19216 e 6480, respectivamente, de 21/11/1997 e 25/08/1998, sendo que, segundo atestam os autuantes, este último documento somente foi apresentado pela recorrente quando da impugnação aos lançamentos. Todavia, verifica-se, ainda, uma diferença positiva (estoque final calculado maior que o registrado no inventário) de 01 (uma) unidade do produto;

- câmera fotográfica modelo PS650D – foram consideradas pelo fisco as notas fiscais nºs 19216 e 0001, respectivamente, de 21/11/1997 e 20/02/1998, mencionadas pela defesa, no entanto, após a diligência, os cálculos apontam uma diferença positiva de 06 unidades do produto,

- câmera fotográfica modelo EZ3AF DB – observou a fiscalização, em seus cálculos, a argumentação da empresa quanto à nota fiscal de retorno de conserto nº 1516. Também foram computadas as notas fiscais nºs 19216 e 1527, sendo que, neste caso, embora a autuada alegue que 115 unidades deste modelo teriam sido vendidas, não apresentou qualquer documentação fiscal que comprove tal operação. Ao final, foi detectada uma diferença de 50 unidades para o modelo;

- câmera fotográfica modelo OPUS 35 – considerada pela fiscalização a entrada de 48 unidades objeto da nota fiscal nº 19216, de 21/11/1997, mencionada pela recorrente por ocasião da impugnação, constatando-se, ainda, uma diferença de 09 unidades. Em relação a este modelo, não procede a alegação da empresa de que teria cometido um equívoco ao lançar em seu inventário o ingresso de 39 peças relativas à citada nota fiscal, ao invés das 48 unidades constantes do referido documento. Se tal fato tivesse ocorrido, a diferença aumentaria de 09 unidades para 18 unidades, não servindo, portanto, tal argumento, para demonstrar a inexistência de diferença relacionada a este produto.

Quanto ao exercício de 1999:

- câmera fotográfica modelo BV 88 AF – refeito, pela fiscalização, o levantamento do estoque, foram observadas as justificativas da recorrente quanto às notas fiscais de remessa para consignação nº 2975, e de operação de remessa para demonstração nºs 4206 e 4465. No entanto, o resultado do reexame feito pelos agentes fiscais apontou para a existência de diferença positiva de estoque, conclusão esta que permanece inalterada diante das contra-razões apresentadas pela defendente;

- câmera fotográfica BV Metal – analisados os documentos apresentados pela impugnante em relação a este item, e refeito o levantamento, conforme se verifica no quadro demonstrativo às fls. 1.389/1.403, foram considerados os argumentos da defendente em relação às quantidades constantes das notas fiscais nºs 2891, 3188, 3355, e 3514, bem como em relação às peças de retorno de conserto objeto das notas fiscais nºs 2700, 2726, 2778, 3010, 3638, 3746, 3918, 3990, e 4144, persistindo, todavia, diferença de estoque relacionada a este produto;

- câmera fotográfica BV Metal DB - considerada a documentação apresentada pela defendente quando da impugnação ao lançamento, e saneadas incorreções verificadas. No entanto, ainda quanto à irregularidade apurada para este produto/modelo, destacou a fiscalização:

*[...] a própria firma informa às fls. 1424, que não considerou em seus relatórios de inventário as operações referentes as Notas Fiscais de entrada nºs 2860 (devolução de mostruário de 01 (uma) peça), 0437 (devolução de venda de 60 (sessenta) peças), 3319 (devolução de vendas de 20 (vinte) peças) e 4401 (retorno de demonstração de 01 (uma) peça), bem como as Notas Fiscais de saída nºs 4774 (brinde de 01 (uma) peça) e 4945 (remessa de bonificação de 10 (dez) peças) (fls. 1445 a 1450) [...]*

Logo, reconhece a recorrente que deixou de escriturar em seus relatórios registros de operações relacionadas a bens importados sob o regime ZFM, cuja exigência quanto ao rigoroso controle de seus estoques decorre das próprias disposições do artigo 7º do Decreto-lei nº 288, de 28/02/1967, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991.

- kit BV 80 – refeito, pela fiscalização, o levantamento do estoque, onde foram corrigidos equívocos e consideradas as justificativas da recorrente, quanto à inclusão indevida, nos cálculos, de notas fiscais de remessa para consignação;

- objetiva 70x210mm – quando da diligência, ao acatar a argumentação apresentada pela recorrente, considerou a fiscalização, para fins de comparação do estoque, somente a saída de 03 unidades indicadas na nota fiscal nº 3124, sendo excluída, portanto, dos cálculos, a nota fiscal de remessa para consignação nº 2973; no entanto, revelou-se, ainda, após tal providência, uma diferença positiva de estoque de 10 unidades.

Consta, ainda, tendo em vista a saída a produtos de procedência estrangeira (*consumo ou entrega a consumo*) cuja entrada regular no país não foi comprovada, infração esta também detectada em procedimento de auditoria de estoques dos exercícios de 1998 e 1999. A infração foi caracterizada pelo confronto entre o estoque apurado (considerando o estoque inicial e os registros (notas fiscais) das entradas e saídas de determinados bens/mercadorias) com as quantidades constantes do livro de inventário, que resultou em diferenças negativas, ou seja, o estoque final calculado menor que o registrado no inventário.

A ocorrência está fundamentada no art. 463, *caput* e inciso I, do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI vigente à época dos fatos), a seguir:

*Art. 463. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-Lei nº 400/68, art. 1º, alteração 2º):*

*I – os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente, ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2º);*

*II - (...)*

Na descrição dos fatos relata que a recorrente consumiu ou entregou a consumo produtos de procedência estrangeira em situação irregular (entrada regular no País não foi comprovada). Ou seja, a conduta típica *in concreto* descrita pela fiscalização se subsume integralmente à norma legal contida no art. 463, inciso I, do RIPI/1998.

A verdade é que o cometimento das infrações foi baseado através da escrituração realizada pela própria empresa, bastando para tal, como dito, considerar o estoque inicial, as entradas e saídas dos produtos selecionados para a auditoria, e confrontá-los com os estoques finais constantes do livro Registro de Inventário.

Dando seqüência, quanto ao **exercício 1998**, não questionou a empresa a parcela da autuação relacionada aos seguintes produtos/modelos cujo resultado da auditoria fiscal detectou diferenças negativas de estoque: Câmeras fotográficas - modelos AF 400, BV88AF, 12XSL, 480PZ, BV300, PS7, PS60DB, 12PRO, DF2, e TR80, além das Objetivas – modelos 3.5x100, 19x35, e 2XCANON. Acrescente-se a informação de que, quanto a estes bens, após a diligência, permaneceram inalterados os quantitativos apurados pelo fisco. Logo, matéria preclusa.

Em relação às câmeras fotográficas modelos TR100 e PS55S, quando da diligência foram analisados os argumentos e documentos apresentados na impugnação, alcançando o trabalho fiscal as seguintes conclusões ( Termo de intimação e Relatório de Diligência Fiscal):

- câmera fotográfica modelo TR100 – não obstante a recorrente afirme que a diferença apurada de 32 unidades do modelo se refira ao fato de a fiscalização não ter considerado em seu cálculo o “retrabalho de 32 peças em outubro/98” , ou seja, o retorno destas unidades à linha de produção para reparos, não se observa nos autos documentação hábil a comprovar tal operação (movimentação de estoques - saída para conserto em setembro/1998). Observa-se, ainda, que não consta da planilha a remessa destas câmeras ao estoque no mês de setembro/1998.

- câmera fotográfica modelo PS55S - considerada as quantidades constantes da nota fiscal de entrada nº 6480 apresentada pela defendente quando da diligência realizada, e saneadas as incorreções apuradas, restou, ainda, uma diferença negativa de estoque de 02 unidades do produto. Não procede a alegação da empresa de que as autoridades lançadoras

teriam computado equivocadamente em seu cálculo 02 unidades desta câmera objeto da nota fiscal nº 1843, haja vista que a fiscalização ressaltou ter ocorrido um mero erro de fato, esclarecendo que “... as 02 (duas) unidades indicadas na nota fiscal de saída nº 1843, de 10.09.98 (fls. 1.419), na verdade constam da nota fiscal de saída nº 1853 (fls. 1463), que por lapso de nossa parte foi gravado errado quando da confecção do anexo ao termo de intimação ...”.

Com relação ao **ano de 1999**, verifica-se que não foram apresentados pela defesa argumentos de mérito contra a fração do lançamento relacionada aos seguintes modelos do produto Objetiva: 28/28x2.8, 75x300, e 28x210. Permaneceram, assim, inalteradas, as exigências a estes bens relativas. Matéria preclusa.

No que diz respeito aos demais produtos/modelos cujo resultado da auditoria fiscal detectou diferenças negativas de estoque, referente ao exercício de 1999, foram analisados os argumentos e documentos apresentados, alcançando o trabalho fiscal, após a diligência efetuada, as seguintes conclusões (Termo de intimação e Relatório de Diligência Fiscal):

- kit BV 100 – refeito, pela fiscalização, o levantamento do estoque, onde foram consideradas as justificativas da empresa quanto às notas fiscais de remessa para consignação nº 2972, e de venda sob nºs 3418, 3808, 4266. Saneadas, deste modo, as incorreções verificadas, restou uma diferença negativa de estoque de 155 unidades da mercadoria;

- câmera fotográfica BV 100 – quanto a este modelo de câmera, embora alegue em sua defesa que transformou em câmeras BV 100 o equivalente a 1877 peças da câmera EZ Point BV, a empresa não obteve êxito na comprovação, por meio de documentação hábil, da realização de tal operação, conforme se observa da leitura dos expedientes (Termo de Intimação e respectiva resposta). Após analisadas as questões levantadas pela empresa, e feitas as devidas considerações, apurou-se uma diferença negativa de estoque de 2.099 unidades.

- kit BV Metal – Tem-se que as quantidades de produtos constantes das notas fiscais nºs 3402, 4985, 4986 e 4992, não obstante se refiram a brindes distribuídos, por representarem saídas de mercadorias, devem ser contabilizadas para fins de auditoria do estoque, tal como procedeu a fiscalização

- kit BV Metal DB – dentre as incorreções sanadas, verifica-se que foram quantificadas como kits (e não como câmeras) as 2.487 unidades indicadas nas notas fiscais colacionadas pela empresa à sua defesa, conforme demonstrativo elaborado pela fiscalização. Nos cálculos, não foram computadas como diferenças de estoque as quantidades constantes das notas fiscais de remessas em consignação apontadas pela empresa.

Informou a empresa que não escriturou em seu inventário a saída como brinde de 01 (uma) unidade do produto – nota fiscal nº 4774, bem como a devolução de venda de 20 unidades (vinte) - nota fiscal nº 3319, resultando em uma diferença de estoque negativa para este item de 2.734 unidades (fls. 1.471/1.472).

- câmera fotográfica BV 80 – após reexame, pela fiscalização, do levantamento do estoque, onde foram corrigidos equívocos e observadas as justificativas da empresa, quanto à inclusão indevida, nos cálculos, de notas fiscais de remessa para consignação, revelou-se, ainda, uma diferença de 1.108 unidades do produto.

- câmara fotográfica AF 88 – como resultado da diligência, foram observadas as justificativas da empresa, e computadas as saídas do produto constantes das notas fiscais nºs 4632, 4457, 4583, 4592, 4689, e 4761, bem como as de remessa para demonstração de nºs 3742 e 4206. Equivocou-se a empresa ao concluir que no auto complementar a base de cálculo da exigência teria sido elevada de 45 unidades para 49 unidade, pois a respeito de tal produto, nota-se que a diferença negativa inicialmente apontada de 50 unidades foi reduzida para 49 unidades (relatório de diligência fiscal e quadros demonstrativos).

- objetivas modelos 18x28, 28x105, 28x200, e 28x70 e Telescópios modelos 110x600, 525x60, 56T, e 675x60 - consideradas as justificativas da empresa, verificou a fiscalização inexistirem diferenças de estoques para estes modelos de produtos, tendo, portanto, em relação a estes bens, sido acolhidos já integralmente os elementos reclamados.

No tocante às **multas de 100% do II e 75% do IPI**, tendo em vista o **não emprego dos bens** nos fins ou atividades para que foram importados, subsumem-se os fatos à tributação integral. Caracterizando o inadimplemento da condição suspensiva, logo aplica-se a penalidade específica, ou seja, quanto ao Imposto de Importação a multa prevista no art. 106, inciso I, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 37/66.

Quanto ao IPI, na medida em que não foram recolhidos os tributos, conforme determina a legislação de regência, procedente é a exigência da multa de ofício no percentual de 75%, prevista no art. 80, I, da Lei nº 4.502/64 e alterações, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96, então vigente.

Cabe esclarecer que a nova redação atribuída ao art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, pelo art. 13 da Lei nº 11.488, de 2007 (“*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido*”), em nada alterou o fundamento do lançamento fiscal sob análise.

E, em derradeiro, **quanto aos juros de mora**, como os tributos não foram pagos totalmente no momento, como deveria ter sido, é cabível a cobrança dos juros de mora em função do atraso ocorrido.

A cobrança de juros de mora está prevista no Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

*“Art. 161 – O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”*

Conforme prevê o § 1º supracitado, a Lei 9.065/95, por sua vez, de modo diverso, relativamente aos juros de mora, determinou:

*“Art. 13 – A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea “c” do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com redação dada pelo art. 6º da Lei 8.850 de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei 8.981 de 1995, o art. 84, inciso I e o art. 91, parágrafo único, alínea a2, da Lei 8981 de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do*

Processo nº 10283.002673/2003-80  
Acórdão n.º 3201-00.660

S3-C2T1  
Fl. 1.646

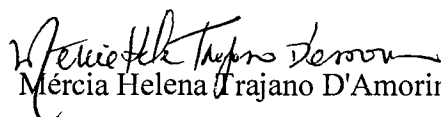
*Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”*

Por fim, no que se refere à alegação de que seria ilegal a aplicação da SELIC como fator de correção do débito do contribuinte, incide na hipótese a Súmula nº 4 do Conselho Administrativo Fiscal, *in verbis*:

*Súmula 3ª CC nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995 é legítima a aplicação/utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

Assim, entendo que a decisão recorrida não merece reparo.

Diante do exposto, afasto as preliminares levantadas e voto por que se negue provimento ao recurso voluntário.

  
Mércia Helena Trajano D'Amorim- Relatora



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por ANTONIO GENILSON DE LIMA OLIVEIRA em 08/03/2018 15:30:00.

Documento autenticado digitalmente por NALI DA COSTA RODRIGUES em 03/05/2013.

Documento assinado digitalmente por.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 30/10/2019.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP30.1019.17043.TW96**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:**

**68B4963D2933F7D3BBD1889791FDE3B70C6B39F509152179EE7943A39540DDBE**