Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10283.004095/2002-35

Processo nº	10283.004095/2002-35
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-013.124 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	11 de abril de 2022
Recorrente	LG ELECTRONICS DA AMAZONIA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/05/2000 a 31/03/2001

ZONA FRANCA DE MANAUS. IPI. ISENÇÃO. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. DESCUMPRIMENTO. INEXISTÊNCIA DE BENEFÍCIO. LANÇAMENTO.

A isenção do IPI para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus condiciona-se ao cumprimento do respectivo Processo Produtivo Básico.

FALTA DE DESTAQUE DO IPI. FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Comprovado o descumprimento do Processo Produtivo Básico na industrialização dos produtos comercializados, em razão de conduta que se repute fraudulenta, a falta de destaque do IPI na nota fiscal, e conseqüente não recolhimento, sujeita o contribuinte à multa de ofício de 150%, calculada sobre o imposto que deixou de ser lançado ou recolhido (Art. 80, II, da Lei nº 4.502/64).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (e-fls. 2914 a 2948), interposto pelo Contribuinte, em face do Acórdão nº 3301-000.865 (e-fls. 2608 a 2617), de 6 de abril de 2011, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de votos negou provimento ao Recurso Voluntário.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**
>
> Período de apuração: 31/05/2000 a 31/03/2001
>
> ZONA FRANCA DE MANAUS. IPI. ISENÇÃO. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. DESCUMPRIMENTO. INEXISTÊNCIA DE BENEFÍCIO. LANÇAMENTO. A isenção do IPI para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus condiciona-se ao cumprimento do respectivo Processo Produtivo Básico.
>
> FALTA DE DESTAQUE DO IPI. FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. Comprovado o descumprimento do Processo Produtivo Básico na industrialização dos produtos comercializados, em razão de conduta que se repute fraudulenta, a falta de destaque do IPI na nota fiscal, e conseqüente não-recolhimento, sujeita o contribuinte à multa de ofício de 150%, calculada sobre o imposto que deixou de ser lançado ou recolhido (art.80, II, da Lei no 4.502/64).
>
> TAXA SELIC. JUROS. INCIDÊNCIA.
>
> A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais." (Súmula CARF Nº 4)
>
> INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.
>
> *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária." (Súmula CARF Nº 2)*

O Contribuinte, diante da decisão acima, ingressou com Embargos de Declaração (e-fls. 2620-2625) em 1º de abril de 2013. Estes foram rejeitados pelo Despacho de Admissibilidade de Embargos de Declaração nº 3301-S/Nº (e-fls. 2833-2837) em 7 de fevereiro de 2017.

Com a interposição do recurso, no Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 3200 a 3205), de 4 de abril de 2017, proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, decidiu-se negar seguimento tendo em vista a não demonstração de divergência e por falta de prequestionamento.

O Contribuinte ingressou com Embargos de Declaração (e-fls. 3227 a 3237), em 25 de julho de 2017, para que fosse examinada a admissibilidade quanto às matérias II a V do Recurso Especial.

Documento nato-digital

Na análise foi negado seguimento ao recurso por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 3250 a 3256), em 14 de agosto de 2017, pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, com o seguinte teor:

> Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, NEGO SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.
>
> Relativamente à matéria "nulidade", inclusive seu argumento "falha do Fisco ao indicar os dispositivos violados", por força do disposto no art. 71, §2º, inciso V), do RICARF, este despacho é definitivo, não mais cabendo a interposição de recurso na esfera administrativa. Quanto às matérias "ausência de comprovação de descumprimento do PPB", "impossibilidade de revisão do lançamento" e "impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos do lançamento", cabe Agravo, nos termos do mesmo dispositivo regimental.

Diante de tal decisão o Contribuinte ingressou com Agravo (e-fls. 3268 a 3289), em 10 de outubro de 2017.

Na análise, por intermédio do Despacho em Agravo (e-fls. 3295 a 3300), de 14 de março de 2018, decidiu-se por acolher parcialmente o agravo:

> (...) para determinar o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da divergência denominada "**A falha do fisco ao indicar os dispositivos violados e a infração supostamente cometida**" alegada pela interessada, antes da apreciação das razões apresentadas pela agravante acerca da negativa de seguimento expressa em relação às divergências "**Nulidade da decisão", "ausência de comprovação de descumprimento do PPB", "impossibilidade de revisão do lançamento" e "impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos do lançamento**".

Em reanálise do Recurso Especial de Divergência, em 19 de abril de 2018, em Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 3302 a 3304), proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, negou seguimento por ausência de prequestionamento em relação a matéria.

Frente a decisão do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, o Contribuinte ingressou com Agravo/Embargos Inominados (e-fls. 3319 a 3329), em 18 de junho de 2018.

Tomou-se conhecimento deste novo Agravo e por intermédio do Despacho em Agravo (e-fls. 3331 a 3342), em 12 de julho de 2018, este foi acolhido, com seguimento quanto as seguintes matérias:

> (i) "nulidade da decisão por ofensa ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72 e ao art. 65, caput e § 3º do RICARF em razão da ausência de apreciação de provas";
>
> ii) "ausência de comprovação de descumprimento do PPB e violação ao art. 142 do CTN e ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72";

Documento nato-digital

> iii) "falha do Fisco ao indicar os dispositivos violados e a infração supostamente cometida e ofensa ao art. 142 do CTN, bem como aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72";
>
> iv) "impossibilidade de revisão de lançamento e ofensa ao art. 149 do CTN decorrente dos múltiplos lançamentos"; e,
>
> v) "impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos de lançamento e mácula ao art. 146 do CTN".

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 3345 a 3356) em 21 de agosto de 2019 em que requer o não conhecimento do recurso do Contribuinte e, subsidiariamente, se conhecido, o não provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo.

O Contribuinte suscitou divergência jurisprudencial para sustentar a interposição do seu Recurso Especial. A Fazenda Nacional em Contrarrazões pugna pelo não conhecimento.

No primeiro Exame de Admissibilidade (e-fls. 3200 e seguintes), pelo fato do Contribuinte não indicar prioridade de análise dos acórdãos elencados, entendeu-se pela confrontação entre o acórdão recorrido e os dois primeiros acórdãos relacionados como paradigmas. Esses acórdãos paradigmas estão assim ementados:

> **Acórdão nº 9303-003.072**
>
> Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
>
> Período de apuração: 01/07/2001 a 30/09/2001
>
> NULIDADE. ARTIGO 59 DO DECRETO No 70.235/72.
>
> Apesar do julgador não estar obrigado a tratar de todos os argumentos constantes da peça recursal, e de poder decidir com base em um ou mais elementos apresentados, contanto que suficientes à formação de sua convicção, no presente caso a análise de todos os fundamentos trazidos pelo contribuinte, notadamente aqueles resultantes da diligência determinada pela Colenda Câmara a quo, afigura-se imprescindível para o deslinde da presente controvérsia. A ausência dessa análise configura preterição do direito de defesa, a teor do disposto no inciso II do artigo 59 do Decreto n° 70.235/72.
>
> Recurso Especial do Contribuinte Provido
>
> **Acórdão nº 1102-001.005**

Documento nato-digital

> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011
>
> NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE PROVAS. DECISÃO BASEADA EM PREMISSA FALSA.
>
> Apresenta vício de nulidade o julgado proferido com preterição ao direito de defesa, caracterizado pela ausência de análise de documentos juntados à impugnação/manifestação de inconformidade, bem como pela fundamentação baseada em uma premissa inexistente de fato.

Negou-se e pelo fato de que não foi demonstrada qual a legislação que estaria sendo interpretada divergentemente e também não se fez a demonstração do prequestionamento da matéria da seguinte forma:

> (...) O recorrente também não se preocupou em fazer a demonstração do prequestionamento da matéria, transferindo esse ônus ao examinados.
>
> Compulsando o recurso voluntário, fls. 2.428 a 2.456, constato que o autuado controverteu nulidade da autuação por duplicidade de lançamento, a improcedência da qualificação da infração e inaplicabilidade da taxa Selic no cálculo dos juros de mora. E o Acórdão recorrido julgou a lide nesses contornos. Com efeito, a decisão recorrida nada discorreu a respeito da necessidade de apreciação de todas os argumentos e provas oferecidos em sede de recurso voluntário, muito menos sobre a nulidade decorrente de eventual falta nesse sentido.
>
> O prequestionamento é um requisito de admissibilidade específico dos recursos do gênero extraordinário, que se destinam à tutela do direito objetivo, ou seja, a uniformização do entendimento, em território brasileiro, de como devem ser aplicadas as normas federais infra-constitucionais. Tal pressuposto exige que a violação legal apontada conste na decisão recorrida, caso contrário o órgão ad quem não terá como verificar a correta aplicação à causa. O prequestionamento deve ser expresso, de molde a exigir que a decisão impugnada verse a respeito da questão infraconstitucional controvertida de modo inequívoco ou, ao menos, fazer referência ao dispositivo que regula a matéria impugnada na análise do recurso. (...)

Com isso o Contribuinte ingressou com Embargos de Declaração para que fosse examinada a admissibilidade quanto às matérias II a V do Recurso Especial.

Na análise foi negado seguimento ao recurso, visto que não foi demonstrada qual a legislação que estaria sendo interpretada divergentemente e não se fez a demonstração do prequestionamento da matéria, e ainda sobre os outros itens (e-fls. 3252 e seguintes):

> **Da ausência de comprovação de descumprimento do PPB**
>
> A recorrente alega divergência jurisprudencial quanto ao descumprimento do PPB, por entender que não estariam presentes, no auto de infração, elementos suficientes que demonstrassem seu descumprimento. Segundo seu entendimento, haveria violação do artigo 142 do CTN do art. 9º do decreto nº

Documento nato-digital

70.235/72. Apresenta como paradigma o Acórdão nº 3202-001.144, com a seguinte ementa:

> *DESCUMPRIMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. AUSÊNCIA DE PROVAS.*
>
> *Incabível manter a autuação perpetrada quando a Fiscalização deixa de demonstrar, de forma contundente e objetiva, o descumprimento do PPB imputado à contribuinte, baseando a autuação em indícios superficiais desse descumprimento, não tendo trazido aos autos um quadro indiciário robusto.*

Enquanto a decisão recorrida considerou que teria sido demonstrado pela autoridade fiscal o descumprimento do PPB, a decisão paradigma, em sentido contrário, entendeu que os elementos apresentados pelo Fisco não teriam sido suficientes para a acusação do descumprimento do PPB.

Ainda que as decisões acima referidas tenham sido em sentido diverso, constata- se que tal dissídio ocorreu por questões probatórias, não de interpretação de legislação tributária. Não há, nas decisões confrontadas, divergência quanto à interpretação das normas apontadas pela recorrente: artigo 142 do CTN e art. 9º do decreto nº 70.235/72. Também não há, no recurso apresentado, comprovação analítica da divergência de interpretação da legislação tributária entre os julgados.

Com essas considerações, entendo não ter sido comprovada a divergência jurisprudencial, neste ponto.

Da falha do Fisco ao indicar os dispositivos violados

A recorrente alega divergência jurisprudencial quanto aos elementos do auto de infração, por entender que haveria falha na indicação dos dispositivos violados e infração supostamente cometida, com ofensa ao artigo 142 do CTN, e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72. Apresenta como paradigma o Acórdão nº 303-35.055.

Entretanto, conforme expressamente afirmado pela recorrente em sua peça recursal, tal questão refere-se à nulidade, já apreciada no primeiro tópico, não se configurando em matéria autônoma a ser apreciada novamente.

Conforme expressamente dispõe o § 7º do artigo 67 do RICARF, na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais. Portanto, na questão da nulidade, foram inicialmente apresentados como paradigmas os acórdãos 9303-003.072 e 1102-001.005, sendo descartado o acórdão 303-35.055 e os demais.

Quanto aos paradigmas 9303-003.072 e 1102-001.005, constata-se o descumprimento da previsão do § 8º do artigo 67 do RICARF, visto que a divergência não foi demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Com essas considerações, entendo não ter sido comprovada a divergência jurisprudencial, neste ponto.

Documento nato-digital

Da impossibilidade de revisão do lançamento

A matéria foi prequestionada e consta expressamente da decisão recorrida.

A recorrente alega a ofensa ao art. 149 do CTN decorrente dos múltiplos lançamentos fundamentado em uma mesma acusação fiscal e suporte factual. Segundo seu entendimento, para o mesmo fato (fiscalização do PPB), derivou-se uma infinidade de autos de infração atribuiu-lhe consequência e acusação distintas (e, então, valoração jurídica diversa para idêntica questão), o que configuraria erro de direito que não teria sido elencado entre as hipóteses autorizadoras da lavratura de novos autos previstas no art. 149 do CTN. Apresenta como paradigma o Acórdão no 206-01.224:

> *NORMAS PROCEDIMENTAIS. REFISCALIZAÇÃO. ARTIGO 149, CTN. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DE LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA NOTIFICAÇÃO. A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal autuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação.*

A decisão recorrida entendeu pela inexistência de duplicidade dos lançamentos, mas de lançamento complementar que não acarretaria vícios à autuação. Transcrevo excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

> *"Em relação à preliminar de nulidade, ratifico a apreciação constante da diligência (fls. 2270/2286), nos seguintes termos: "Rejeito a preliminar de suposta duplicidade de lançamentos, tendo em vista que de fato não houve duplicidade de lançamentos, o que houve foi um lançamento complementar através do qual se excluiu as vendas para a Zona Franca de Manaus, em decorrência da diligência de fls. 470/477 (volume II/IX), sendo exigido da recorrente apenas o crédito tributário constante do lançamento complementar.*
>
> *Os próprios acórdãos citados pela Recorrente são uníssonos no sentido de que "O que não pode prevalecer é a exigência da mesma matéria em lançamentos formalizados em dois autos de infração distintos" (Ac. no 10318.556), pois, como bem sustentou a decisão recorrida, no presente processo não se trata de dupla exigência, sendo exigido tão somente o lançamento constante do lançamento suplementar."*

O paradigma, utilizando-se da discussão em torno do art. 149 do CTN, afirma ser impossível a existência de novo lançamento sem que estivesse configurada – e comprovada – uma das hipóteses listadas em tal dispositivo.

Constata-se a inexistência de dissídio jurisprudencial, visto que o acórdão recorrido não divergiu da interpretação dada pelo acórdão paradigma acerca da possibilidade de lançamento de ofício ou revisão prevista no artigo 149 do CTN. A interpretação dada na decisão recorrida respeitou a previsão do CTN, que determina o lançamento "quando a lei assim o determine" (inciso I, artigo

Documento nato-digital

149). Segundo a decisão recorrida, o auto de infração complementar é autorizado pelo art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972:

> 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, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> § 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> § 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> § 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Com essas considerações, entendo não ter sido comprovada a divergência jurisprudencial, neste ponto.

Da impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos do lançamento

A matéria foi prequestionada e consta expressamente da decisão recorrida.

A recorrente alega a ofensa ao art. 146 do CTN decorrente da lavratura de novo auto de infração referente a mesmos fatos, com critérios jurídicos diversos. Apresenta como paradigmas os Acórdãos 3401-002.537 e 1402-001.572:

> ***Acórdão 3401-002.537***
>
> *MUDANÇA DE ENTENDIMENTO ACERCA DE INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - ART. 146 DO CTN - APLICAÇÃO SOMENTE A FATOS GERADORES POSTERIORES À SUA INTRODUÇÃO*
>
> *Nos termos do artigo 146 do CTN, a modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*
>
> ***Acórdão 1402-001.572***

Documento nato-digital

LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO REGULARMENTE NOTIFICADO.IMPOSSIBILIDADE.
Somente o erro de fato, desconhecido quando da autuação, autoriza a revisão do lançamento.

Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, o que revela-se inadmissível.
A revisão do lançamento tributário por erro de fato reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução" (Precedente RESP 1.130.546 - RJ, julgado sob a forma do artigo 543-C, do CPC, de relatoria do Ministro Luiz Fux., julgado em 09/08/2010. Ver itens 5 e 6 da ementa do citado acórdão). No caso dos autos, a revisão do lançamento não se deu por fato desconhecido da autoridade fiscal, quando do lançamento. O que ocorreu foi nova qualificação jurídica a fatos já conhecidos e descritos no primeiro termo de verificação fiscal. Tal procedimento, isto é, diante dos mesmos fatos atribuir outra qualificação jurídica, está a revelar hipótese de erro de direito, situação que à luz do artigo 146 do CTN, não admite revisão do lançamento.

Se o ato deve ser motivado para ser válido, uma vez motivado, não pode a autoridade administrativa, em momento subseqüente, alterar a motivação, sob pena de nulidade. Ou os motivos determinantes do ato administrativo existiam quando de sua prática e ele é válido, ou inexistiam e o ato, neste caso, é inapto a produzir efeitos no mundo jurídico.

Ademais, a situação dos autos está a demonstrar simples omissão, ensejando, igualmente, a aplicação da Súmula 14 do CARF, para afastar a multa qualificada.

Os acórdãos paradigmas entenderam que, a situações pretéritas sobre um mesmo fato e período, o Fisco não poderia realizar novo juízo de valor e aplicar-lhes outro posicionamento, mormente quando os fatos passados já eram do seu conhecimento.

Também, na presente questão, não se consta o dissídio jurisprudencial alegado. A decisão recorrida não divergiu do entendimento dos paradigmas por não se tratar de revisão de lançamento tributário, mas de lançamento complementar, conforme previsto pelo art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, sendo exigido tão somente o lançamento constante do lançamento suplementar.

Documento nato-digital

> Com essas considerações, entendo não ter sido comprovada a divergência jurisprudencial, neste ponto.

Assim, foi negado seguimento ao recurso do Contribuinte com o seguinte fecho:

> Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, NEGO SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.
>
> Relativamente à matéria "nulidade", inclusive seu argumento "falha do Fisco ao indicar os dispositivos violados", por força do disposto no art. 71, §2º, inciso V), do RICARF, este despacho é definitivo, não mais cabendo a interposição de recurso na esfera administrativa. Quanto às matérias "ausência de comprovação de descumprimento do PPB", "impossibilidade de revisão do lançamento" e "impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos do lançamento", cabe Agravo, nos termos do mesmo dispositivo regimental.

Frente a essa decisão o Contribuinte ingressou com Agravo e na sua análise decidiu-se por acolher parcialmente o Agravo (e-fls. 3299):

> Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO PARCIALMENTE para determinar o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da divergência denominada "**A falha do fisco ao indicar os dispositivos violados e a infração supostamente cometida**" alegada pela interessada, antes da apreciação das razões apresentadas pela agravante acerca da negativa de seguimento expressa em relação às divergências "**Nulidade da decisão", "ausência de comprovação de descumprimento do PPB", "impossibilidade de revisão do lançamento" e "impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos do lançamento**".

Em reanálise do Recurso Especial de Divergência do Contribuinte foi proferido despacho complementando o anterior e substituindo-o exclusivamente no tópico "Da falha do Fisco em indicar os dispositivos violados". Assim ficou consignado no que tange a este tópico (e-fls. 3302 e seguintes):

> (...)
>
> Esses são os fatos.
>
> A recorrente alega divergência jurisprudencial quanto à análise dos elementos do auto de infração, por entender que haveria falha na indicação dos dispositivos violados e infração supostamente cometida, com ofensa ao artigo 142 do CTN, e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.
>
> Com relação ao prequestionamento da matéria, constata-se a manifestação da recorrente no item III.2 do recurso voluntário (Da improcedência do auto de infração- Violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional), cujo excerto transcrevo abaixo:
>
> > *"60. É certo que o novo Auto de Infração, assim como o originalmente lavrado, não aponta com clareza qual seria a infração imputada à*

Recorrente nem o dispositivo legal infringido, o que por si só já seria suficiente a demonstrar sua insubsistência."

Entretanto, não consta do voto condutor do acórdão 3301-000.865 qualquer manifestação da turma julgadora acerca dessa específica questão. Transcrevo excerto do voto condutor do referido acórdão, na apreciação das questões preliminares:

"*Em relação à preliminar de nulidade, ratifico a apreciação constante da diligência (fls. 2270/2286), nos seguintes termos:*

"Rejeito a preliminar de suposta duplicidade de lançamentos, tendo em vista que de fato não houve duplicidade de lançamentos, o que houve foi um lançamento complementar através do qual se excluiu as vendas para a Zona Franca de Manaus, em decorrência da diligência de fls. 470/477 (volume II/IX), sendo exigido da recorrente apenas o crédito tributário constante do lançamento complementar.

Os próprios acórdãos citados pela Recorrente são uníssonos no sentido de que "O que não pode prevalecer é a exigência da mesma matéria em lançamentos formalizados em dois autos de infração distintos" (Ac. no 10318.556), pois, como bem sustentou a decisão recorrida, no presente processo não se trata de dupla exigência, sendo exigido tão somente o lançamento constante do lançamento suplementar. [...]

Ademais, não houve alteração dos critérios ou fundamentos jurídicos, conforme alega a Recorrente, não havendo, no presente caso, qualquer desrespeito ao princípio da ampla defesa, estando o auto de infração complementar autorizado pelo art. 18, § 3o, do Decreto no 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito: [...]"

Não há qualquer referência, na decisão recorrida, da questão da alegada falha na indicação dos dispositivos violados e infração supostamente cometida. Constata-se, apenas, apreciação da questão de possível duplicidade de lançamentos, e da alegação de alteração dos critérios jurídicos.

Configura-se, portanto, a ausência de prequestionamento em relação à matéria. Ainda que o sujeito passivo tenha tratado da questão em seu Recurso Voluntário, o voto condutor do acórdão recorrido silenciou sobre o tema, sem que o sujeito passivo tenha oposto os necessários Embargos de Declaração para suprir a omissão. Não há como confrontar as decisões recorrida e paradigma, se o recorrido sequer se pronunciou sobre a matéria suscitada. O sujeito passivo está utilizando a via do Recurso Especial para suprir os Embargos de Declaração não opostos, o que não é permitido.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial não foi comprovada.

Destaca-se que a ausência de prequestionamento é fato impeditivo de seguimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, de acordo com o disposto no § 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF.

Documento nato-digital

Não satisfeito com essa deliberação o Contribuinte ingressou com Agravo/Embargos Inominados alegando a existência de lapso manifesto no despacho de admissibilidade. No Despacho em Agravo ficou assim registrado:

> (...)
>
> O agravo reafirma a higidez do recurso especial e a existência do dissenso interpretativo, aduzindo que mesmo a carência de prequestionamento, se verificada, não redundaria na inadmissão do especial, por se tratar de matéria ordem pública, como tal, passível de cognição a qualquer tempo e grau de jurisdição.
>
> Feito o apertado relato passa-se ao reexame.

I - Nulidade da decisão por ofensa ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72 e ao art. 65, caput e § 3º do RICARF em razão da ausência de apreciação de provas

O juízo de admissibilidade agravado decidiu pela ausência de prequestionamento da matéria, mesmo após exame complementar (efls. 3.658/3.660), realizado a partir de manifestação da Presidente da CSRF em acolhimento parcial de agravo (efls. 3.651/3.656).

Em que pese a ausência de provocação no voluntário e, por conseqüência, no acórdão recorrido, não se pode olvidar que se trata de questão superveniente, que veio aos autos com a constatação de – nas palavras do recorrente – "equívoco da repartição de origem", ao não anexar aos autos a documentação apresentada durante diligência determinada pelo colegiado.

Nesse sentido, os embargos de declaração opostos (efls. 2.976/2.977) com o objetivo de submeter esse questionamento à apreciação da turma julgadora, ainda que não admitido em decisão monocrática, serve à finalidade de instaurar o prequestionamento, como estabelece o art. 1.025 do Código de Processo Civil de 2015 (Lei no 13.105/15).

A divergência interpretativa aponta como paradigmas os Acórdãos nºs 9303-003.072, 1102-001.005, 1101.00601 e 3101-000.528, nessa ordem, de maneira que, à luz do art. 67, § 7º do RICARF/15, somente os dois primeiros serão considerados no cotejo.

O acórdão sob vergasta, como já dito, sequer tangenciou a alegada nulidade, até porque o aclaratório manobrado não foi submetido à apreciação da turma julgadora, por decisão monocrática, de sorte que, sob esse ângulo, nem todas as alegações do recorrente foram examinadas, especialmente as supostas falhas da unidade preparadora, sequer apuradas.

O paradigma 9303-003.072, mesmo reconhecendo a desnecessidade de rebater todos os argumentos trazidos em recurso pelo princípio da eventualidade, acentua que os fundamentos trazidos em manifestação a resultado de diligência impõem enfrentamento próprio, sob pena de configuração de preterição do direito de defesa.

Documento nato-digital

À mesma conclusão chegou o Acórdão nº 1102-001.005, ao asseverar que a falta de análise de documentos juntados ao processo implica cerceamento de defesa.

Como já mencionado, no caso sub examine, segundo o agravante, a documentação à época não teria sido juntada ao processo por lapso da unidade preparadora, o que, no entanto, não foi avaliado pelo colegiado competente. Outrossim, nesse juízo de prelibação não é possível aferir essa situação processual com a profundidade necessária, sob pena de invasão de atribuição da CSRF, de maneira que, formalmente, a desinteligência interpretativa se apresenta.

Assim, aparenta existir a propalada divergência, cabendo à CSRF certificar as circunstâncias relatadas pelo recorrente e, a partir daí, confirmar ou não indigitado dissídio.

II - Ausência de comprovação de descumprimento do PPB e violação ao art. 142 do CTN e ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72

Esse tomo, sob certo aspecto, está imbricado com o anterior, porquanto o pretenso desconhecimento de parcela da documentação apresentada, em tese, refletir-se-ia na questão probatória, que, por sua vez, configurou a razão apresentada pelo juízo de admissibilidade agravado para não reconhecer o conflito, como se extrai da seguinte passagem:

> *"Ainda que as decisões acima referidas tenham sido em sentido diverso, constata-se que tal dissídio ocorreu por questões probatórias, não de interpretação de legislação tributária. Não há, nas decisões confrontadas, divergência quanto à interpretação das normas apontadas pela recorrente: artigo 142 do CTN e art. 9º do decreto nº 70.235/72. Também não há, no recurso apresentado, comprovação analítica da divergência de interpretação da legislação tributária entre os julgados."*

Então, uma vez que a questão documental tratada no item precedente tenha sido admitida, mesmo com ressalvas, os mesmos efeitos devem ser estendidos à matéria em apreço, acarretando o reconhecimento da, também aparente, dissensão em relação ao aresto 3202-001.144:

> *"DESCUMPRIMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. AUSÊNCIA DE PROVAS. Incabível manter a autuação perpetrada quando a Fiscalização deixa de demonstrar, de forma contundente e objetiva, o descumprimento do PPB imputado à contribuinte, baseando a autuação em indícios superficiais desse descumprimento,não tendo trazido aos autos um quadro indiciário robusto."*

Importante registrar que o paradigma colacionada envolve o mesmo contribuinte e situação assemelhada ao presente processo – descumprimento de Processo Produtivo Básico – PPB.

Quanto à objeção contida na parte final do excerto acima reproduzido, a exigência de comprovação "analítica" da legislação interpretada de forma dissidente, como previsto no art. 67, § 1o do RICARF/15, foi aplacada pela Portaria MF 39/2016, que se contenta com a singela remissão da legislação tributária aplicável à situação, sem a necessidade do cotejo pormenorizado,

Documento nato-digital

tendo o recorrente arrolado, no caso, o art. 3o da IN SRF 04/94, art. 9o do Decreto no 70.235/72 e art. 142 do Código Tributário Nacional.

Portanto, aqui também deve ser revertido o juízo de admissibilidade com as mesmas ressalvas feitas no tópico anterior, a saber, a confirmação das falhas de apensação dos documentos apresentados pelo contribuinte.

III – Falha do Fisco ao indicar os dispositivos violados e a infração supostamente cometida e ofensa ao art. 142 do CTN, bem como aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse tópico, a primeira controvérsia a ser examinada consiste na ocorrência ou não do prequestionamento do assunto, bem assim, a possibilidade de seu exame como matéria de ordem de pública, sem necessidade de observância do indigitado requisito.

Como destaca o despacho de admissibilidade complementar de efls. 3.658 e ss., o assunto foi deduzido no recurso voluntário, porém, diversamente do que o contribuinte sustenta no agravo de efl. 3.675/3.685, não houve qualquer manifestação clara do acórdão recorrido a esse respeito, que enfrentou, como preliminares, apenas a duplicidade de lançamentos e a alteração de critérios ou fundamentos jurídicos, nada mencionando sobre nulidade do lançamento por violação aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72 ou mesmo do art. 142 do CTN.

Também não houve qualquer indagação nos embargos de declaração e inominados opostos (efls. 2.619/2.981 e 3.230/3.233), sendo irretorquível que não houve apreciação específica sobre o ponto.

O prequestionamento, como pressuposto de admissibilidade do especial administrativo, impõe não apenas a alegação da matéria em recurso voluntário, mas principalmente debate e julgamento pela instância recorrida. Como observa Marinoni, com extrema percuciência, quando examina o instituto à luz dos recursos extraordinário e especial (STJ):

> *"Também se exige, para a interposição de ambos os recursos, a existência de prequestionamento. A fim de que seja cabível, seja o recurso especial, seja o extraordinário, é necessário que a questão legal ou constitucional já esteja presente nos autos, tendo sido decidida pelo tribunal (ou juízo, no caso do recurso extraordinário) a quo, ou ao menos debatida pelas partes e submetida ao crivo judicial anteriormente à interposição do recurso (Súmulas 282 do STF e 211 do STJ). Essa exigência, estabelecida nos arts. 102, III, e 105, III, da CF, de que as causas tenham sido 'decididas' na instância inferior, tendo essa decisão gerado o exame de lei federal ou da Constituição Federal.*
>
> *Admite-se, para efeito de prequestionamento, a utilização dos embargos de declaração, ao fito de provocar a manifestação expressa do órgão jurisdicional a quo a respeito da questão legal ou constitucional controvertida. Assim, se o tribunal (ou juízo) não se manifesta expressamente sobre a aplicação ou interpretação da lei federal ou da regra constitucional, incumbe ao interessado na interposição do recurso valer-se dos embargos de declaração, provocando o órgão jurisdicional a apreciar especificamente o tema legal ou constitucional." (grifado)*

Documento nato-digital

Quanto à mitigação do pressuposto, ao argumento de se tratar de matéria de ordem pública cujo conhecimento pode ser feito a qualquer tempo ou grau de jurisdição, entendo-a incabível, haja vista que, se houve omissão do colegiado relativa a matéria sobre a qual deveria se pronunciar, o instrumento adequado para sanear o defeito seria o embargo de declaração e não o recurso especial, bem assim, porque esse tema, a bem da verdade, representa inovação de tese defensiva, não se podendo olvidar que o recurso especial administrativo é considerado *recurso de fundamentação vinculada* , i.e., seu emprego é admitido exclusivamente nas hipóteses e condições regimentalmente arroladas.

A dispensa do prequestionamento, se admitida, ainda que para as denominadas "matérias de ordem pública", implicaria transformar a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, por vias transversas, em uma terceira instância administrativa e com isso desnaturar seu caráter de órgão de uniformização de jurisprudência administrativa, razão pela qual, a meu sentir, mesmo nessas hipóteses a apreciação específica pela câmara baixa é impositiva.

Esse entendimento não é isolado e é remansosa a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido que, mesmo nas questões qualificadas como "de ordem pública" o prequestionamento é exigível, como se verifica das recentíssimas decisões AgRg no HC 417.712/SP (19/06/2018), AgRg no EAREsp 253.828/SP (13/06/2018), AgRg no REsp 1.455.786/PB, AgRg no AREsp 1.001.053/SP, valendo a transcrição das ementas dos arestos AgInt no AREsp 1.080.007/SP (19/06/2018) e AgInt no REsp 1.711.767/SP, respectivamente:

(...)

Todavia, o tema não é pacífico e há decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sentido contrário, consubstanciada no Acórdão nº 9303-003.834, de 28/04/2016, citado em agravo, que, de fato, admitiu o exame, inclusive de ofício, de matérias de ordem pública enumeradas no art. 485, § 3º do Código de Processo Civil de 2015, o que, mutatis mutandis, albergaria os vícios formais do lançamento, a teor do seu inciso IV (ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo).

É certo que o aresto não afastou a necessidade de preenchimento dos pressupostos processuais, mas em caso análogo – ausência de prequestionamento – reconheceu a possibilidade do exame de matérias dessa natureza, assim entendidas aquelas relacionadas aos incisos IV, V, VI e IX do art. 485 do CPC/15 e aplicáveis por correspondência ao processo administrativo.

Desse modo, considerando que o presente juízo prévio é perfunctório e sumário por natureza, não tem o condão de vincular ou afastar a prerrogativa do colegiado ad quem, como preliminar do julgamento meritório, de reexaminar, desta vez de forma exauriente, o cumprimento dos requisitos de admissibilidade do recurso, sendo que a dúvida nessa fase processual milita em favor do recorrente.

Com a ressalva adrede, a dissensão exegética se verificaria em relação ao Acórdão no 303-35.055, nas palavras do recorrente o "caso gêmeo do presente", onde, em razão da desobediência do Processo Produtivo Básico – PPB estaria sendo exigido o Imposto de Importação – II.

Documento nato-digital

No relatório de sobredita decisão há, de fato, menção a este processo, revelando certa vinculação entre ambos, o que estamparia a correspondência dos fatos lá tratados a propiciar o conflito jurisprudencial, porquanto o aresto em comento manteve o recurso de ofício que reputou improcedente o lançamento pelo vício ora apregoado, verbis:

> *"IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. VÍCIO DO AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. É nulo o lançamento de oficio que não contempla os requisitos determinados em legislação. Vedado o saneamento que resulta em prejuízo ao Contribuinte."*

Com as considerações relativas ao prequestionamento, tem-se que a divergência restou demonstrado, merecendo o agravo acolhimento.

IV - Impossibilidade de revisão de lançamento e ofensa ao art. 149 do CTN decorrente dos múltiplos lançamentos

A reclamação nessa matéria se restringe à não confirmação do dissenso.

Em agravo o contribuinte reforça que o paradigma apresentada deixa patente que a revisão de lançamento sujeita-se à demonstração de quaisquer das hipóteses do art. 149 do CTN, sem o qual a exigência do crédito tributário seria improcedente.

O despacho agravado fez uma distinção entre revisão de lançamento e lançamento complementar para, ao final, asseverar que se trataria de casos dessemelhantes.

No caso vertente, o relatório da Resolução no 202-01.256, antecessora do acórdão recorrido, com a reprodução do relato da decisão de primeiro grau administrativo, detalha o ocorrido neste processo da seguinte forma:

> *"(...)*
>
> *5. Estabelecido o litígio, a lide foi objeto de análise nesta instância julgadora (DRJ), tendo o Julgador designado, através do Despacho n° 024/2002 (fls. 460/462), exposto diversas constatações e solicitado que fosse realizada diligência para adoção de medidas necessárias à resposta a uma série de quesitos. Para melhor entendimento, trechos do despacho, inclusive os quesitos formulados, são reproduzidos a seguir:*
>
> *(...)*
>
> *7.10. A partir dos elementos coletados, foram produzidos relatórios separados, por produto, com os valores do IPI a recolher, multa agravada e juros de mora relativos ao período compreendido entre a data de ocorrência do fato gerador até o mês de lavratura do auto de infração, levando-se em conta a primeira entrada de insumos para a fabricação do produto especifico e até o limite quantitativo dos kits • importados, **excluindo-se, ainda, as vendas para a Zona Franca de Manaus** (tabela consolidada às fls. 477).*
>
> *(...)*

Documento nato-digital

8. A autuada teve ciência do resultado da diligência, em 11/08/2004, sendo-lhe concedido o prazo de 30 dias para impugnar as novas razões suscitadas.

9. Nos termos do documento de fls. 1070/1072, a interessada, após breve relato dos fatos, transcreveu parte do Despacho da DRJ/REC de fls. 460/463 e do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 470/477, para, em seguida, manifestar-se conforme reproduzimos a seguir:

'4 - Ao término do Relatório consta ainda que a Requerente fica cientificada da reabertura do prazo de 30 dias para aditar a impugnação do auto de infração em questão.

5 - Em face da mencionada reabertura de prazo, e diante de o Relatório de Diligência ter apresentado novos valores constitutivos do crédito tributário, para que a Requerente tenha condições de se posicionar dentro do presente processo administrativo, conhecendo a exata extensão dos efeitos dos atos que nele têm curso, indaga-se se o Relatório de Diligência Fiscal representa um novo lançamento, inclusive com reabertura do prazo de defesa e pagamento com desconto de 500% ou se tem outro efeito qualquer, o qual requer seja esclarecido, reservando-se o direito de manifestar-se após serem prestados os esclarecimentos ora requeridos.'

10. A DRJ/Recife, após analisar o resultado da diligência realizada e diante da demanda da autuada, resolveu encaminhar o processo à unidade preparadora, para apreciação da 'manifestação da contribuinte, procedendo, inclusive, à lavratura de novo auto de infração e cientificando novamente a contribuinte' (Despacho n° 010/2004, às fls. 1074/1075).

11. Foi lavrado novo auto de infração (fls. 1080/1091), de acordo com os dados coletados na diligência fiscal (relatório e anexos, às fls. 470/477 e 478/1061), já relatados anteriormente.

(...)" (destaques no original)

Como se observa da descrição dos fatos, a autoridade fiscal, após diligência determinada pela DRJ, promoveu a exclusão de valores indevidos no processo e fez uma reapuração do crédito.

Em resposta à nova apuração o recorrente indagou a natureza dessa revisão: se um novo lançamento ou outro efeito qualquer do ato administrativo, ao que a DRJ determinou que um novo auto de infração fosse lavrado.

O acórdão recorrido, fundado na jurisprudência citada no próprio voluntário, aquiesceu o procedimento afirmando que não poderia *"prevalecer a exigência da mesma matéria em lançamentos formalizados em dois autos de infração distintos*", o que não seria o caso do lançamento complementar, como neste processo.

O acórdão paradigma (206-01.224), por seu turno, examinando autuação aparentemente complementar, devido a omissões de informações do contribuinte, firmou entendimento que qualquer revisão do lançamento exigiria a demonstração clara de quaisquer das situações relacionadas no art. 149 do

Documento nato-digital

CTN, mesmo quando autorizada o procedimento de reexame de escrita fiscal, como se extrai do seguinte excerto:

> *"Em outras palavras, existindo ordem expressa da autoridade fiscal competente, o fisco poderá refiscalizar/reexaminar períodos já fiscalizados quantas vezes entender necessárias. Porém, a revisão do lançamento anterior, ou melhor, a exigência de diferenças relativas a períodos já fiscalizados, objetos de lançamento pretérito, somente deverá ser efetuada quanto encontrar sustentáculo na norma legal que regulamenta a matéria, artigo 149 do CTN, o qual impõe a comprovação da ocorrência das hipóteses insculpidas em seus incisos, o que não se constata no caso vertente.*
>
> *De igual forma, referida omissão impossibilita que as autoridades julgadoras tenham conhecimento pleno de todos os fatos motivadores do lançamento, com a finalidade de formar sua livre convicção quanto à regularidade do feito, sobretudo quando é cediço que, tratando-se de erro de direito na autuação anterior, não poderá haver a revisão do lançamento.*
>
> *Nessa toada, a indicação clara e precisa dos fatos que fundamentaram a revisão do lançamento, devidamente comprovados, com a respectiva motivação na norma legal (artigo 149 do CTN), é condição sine qua non à validade do ato administrativo sub examine. Ou seja, deve haver a perfeita subsunção da norma ao fato."*

É certo que os ajustes promovidos nos lançamentos, como resultado de julgamento exarado no contencioso administrativo, não configuram "revisão de ofício pela autoridade administrativa", como dispõe o art. 149 do CTN, mas sim a figura do art. 145, I do mesmo codex, todavia, nesses autos há mais uma peculiaridade, pois, em razão de diligência e constatação de equívoco na quantificação do crédito tributário, após o novo levantamento realizado a DRJ Recife/PE determinou a lavratura de um novo auto de infração com o reinício do da fase litigiosa, de modo que não resta claro qual a natureza desse novel lançamento. Por outro lado, enveredar por essa investigação nesse momento extrapola o exame sumário que ora se realiza, de maneira que caberá, mais uma vez, ao órgão julgador ad quem (CSRF) essa tarefa.

Como já dito, nessa fase prévia, a dúvida ou a aparência da discordância interpretativa favorecem a admissão do recurso especial.

V - Impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos de lançamento e mácula ao art. 146 do CTN

Nesse tópico recursal, tal qual nos primeiros, há uma relação de pertinência com o item imediatamente anterior, que aborda a impossibilidade de revisão do lançamento e a afronta ao art. 149 do CTN, sendo, por assim dizer, argüições suplementares, de sorte que não seria possível acatar o dissídio em relação a um deles e negar o outro, em função dessa vinculação.

Tanto assim que o despacho recorrido também traz à baila a discussão sobre a diferença entre revisão de lançamento e lançamento complementar para negar a divergência jurisprudencial.

Documento nato-digital

Porém, como adrede exposto, o exame da real natureza do novel lançamento determinado pela DRJ Recife/PE esbarra na competência para o aprofundamento investigativo, que pertence à CSRF.

Lastreado nessa premissa, tem-se que o aresto fustigado manifestou-se pela validade do procedimento, por não existir exigência em duplicidade ou mesmo dois autos de infração tratando da mesma matéria.

Os julgados dissidentes, Acórdãos nos 3401-002.537 e 1402-001.572, no entanto, mormente esse último, entenderam que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado nas hipóteses do art. 149 do CTN, sob pena de configuração de alteração de critério jurídico, em transgressão o art. 146 do mesmo diploma legal.

O paradigma 1402-001.572, mais claro na exposição da ideia, contemporiza a modificação do lançamento fundada no erro de fato, todavia o rechaça veementemente nas hipóteses de erro de direito, como se constata de sua ementa:

> *"LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO REGULARMENTE NOTIFICADO.*
> *ALTERAÇÂO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *Somente o erro de fato, desconhecido quando da autuação, autor iza a revisão do lançamento.*
>
> *Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, o que revela-se inadmissível.*
>
> *A revisão do lançamento tributário por erro de fato reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade desuacomprovaçãoàépocadaconstituiçãodo crédito tributário. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável,máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo146,doCTN,segundooqual'a modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente àsua introdução' (Precedente RESP 1.130.546-RJ, julgado sob a forma do artigo 543-C, do CPC, de relatoria do Ministro Luiz Fux., julgado em 09/08/2010. Ver itens 5 e 6 da ementa do citado acórdão).*
>
> *No caso dos autos, a revisão do lançamento não se deu por fato desconhecido da autoridade fiscal, quando do lançamento. O que ocorreu foi nova qualificação jurídica a fatos já conhecidos e descritos no primeirotermo de verificação fiscal. Tal procedimento, isto é, diante dos mesmos fatos atribuir outra qualificação jurídica, está a revelar*

Documento nato-digital

hipótese de erro de direito, situação que à luz do artigo 146 do CTN, não admite revisão do lançamento.

Se o ato deve ser motivado para ser válido, uma vez motivado, não pode a autoridade administrativa, em momento subseqüente, alterar a motivação, sob pena de nulidade. Ou os motivos determinantes do ato administrativo existiam quando de sua prática e ele é válido, ou inexistiam e o ato, neste caso, é inapto a produzir efeitos no mundo jurídico.

Ademais,a situação dos autos está a demonstrar simples omissão, ensejando, igualmente, a aplicação da Súmula 14 do CARF, para afastar a multa qualificada." (grifado)

Idêntico ao tema tratado alhures, a averiguação sobre fundar-se o novel lançamento em erro de fato ou erro de direito a justificar ou afastar as disposições do art. 146 do CTN, assim como a pretensa afronta ao art. 149, também do CTN, vai além dos objetivos desse juízo de prelibação, como já exposto.

Conclusão

Em face de todo o acima exposto, com as observações registradas, especialmente a competência da CSRF em aprofundar a averiguação sobre a efetiva divergência jurisprudencial, entendo que o despacho recorrido deva ser reformado, motivo pelo qual proponho que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente às seguintes matérias: (i) "nulidade da decisão por ofensa ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72 e ao art. 65, caput e § 3º do RICARF em razão da ausência de apreciação de provas"; ii) "ausência de comprovação de descumprimento do PPB e violação ao art. 142 do CTN e ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72"; iii) "falha do Fisco ao indicar os dispositivos violados e a infração supostamente cometida e ofensa ao art. 142 do CTN, bem como aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72"; iv) "impossibilidade de revisão de lançamento e ofensa ao art. 149 do CTN decorrente dos múltiplos lançamentos"; e, v) "impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos de lançamento e mácula ao art. 146 do CTN".

Assim, em Despacho em Agravo, este foi acolhido, com seguimento quanto as seguintes matérias:

(i) "nulidade da decisão por ofensa ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72 e ao art. 65, caput e § 3º do RICARF em razão da ausência de apreciação de provas";

ii) "ausência de comprovação de descumprimento do PPB e violação ao art. 142 do CTN e ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72";

iii) "falha do Fisco ao indicar os dispositivos violados e a infração supostamente cometida e ofensa ao art. 142 do CTN, bem como aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72";

iv) "impossibilidade de revisão de lançamento e ofensa ao art. 149 do CTN decorrente dos múltiplos lançamentos"; e,

Documento nato-digital

> v) "impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos de lançamento e mácula ao art. 146 do CTN".

Na análise dos Autos verifica-se procedente a alegação do Contribuinte em relação ao conhecimento, com as vênias devidas aos despachos de admissibilidade, entende-se, da mesma forma que o Despacho em Agravo, que o recurso deve ser conhecido.

Mérito

No presente feito são cinco as matérias que subiram para deliberação desta Turma: 1) nulidade da decisão por ofensa ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72 e ao art. 65, caput e § 3º do RICARF em razão da ausência de apreciação de provas; 2) ausência de comprovação de descumprimento do PPB e violação ao art. 142 do CTN e ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72; 3) falha do Fisco ao indicar os dispositivos violados e a infração supostamente cometida e ofensa ao art. 142 do CTN, bem como aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72; 4) impossibilidade de revisão de lançamento e ofensa ao art. 149 do CTN decorrente dos múltiplos lançamentos"; e, 5) impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos de lançamento e mácula ao art. 146 do CTN. Passar-se-á a análise de cada uma das matérias.

1) nulidade da decisão por ofensa ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72 e ao art. 65, caput e § 3º do RICARF em razão da ausência de apreciação de provas

Neste ponto a questão central é se ocorreu ou não a ausência de apreciação de provas, o que poderia, como alega o Contribuinte, tornar nula a decisão.

Assim sustenta o Contribuinte sobre a questão da não apreciação de provas:

> 80. A nulidade fica ainda mais patente quando documentos extremamente relevantes para o deslinde do feito, que infirmam a liquidez dos débitos constituídos pela D. autoridade fiscal, não foram colacionados aos autos por lapso do órgão de origem e, assim, deixaram de ser apreciados, ainda que EDs tenham sido opostos em relação ao tema.
>
> 81. Mais especificamente sobre os referidos ED, a decisão recorrida não simplesmente negou-lhes provimento, mas o fez com base no §3o do artigo 65 do RICARF. Este dispositivo serve de fundamento para embargos que são manifestamente improcedentes, situação que, nos termos do que foi exposto, não se amolda ao presente caso.
>
> 82. Por assim ser, o reconhecimento da nulidade do r. acórdão recorrido é medida que se impõe, seja pela omissão na análise de argumentos e documentos, seja pelo não provimento dos Embargos de Declaração.
>
> 83. Ainda sobre o não provimento dos EDs, é mister que se determine à instância *a quo* que analise a questão atinente aos documentos apresentados pela Recorrente em 28 de junho de 2010, com a determinação de que o órgão de origem junte-os aos autos e de que a D. autoridade fiscal os analise e se manifeste sobre os mesmos.

Documento nato-digital

Salienta-se assim, que o Contribuinte ingressou com Embargos de Declaração, que não foram admitidos em decisão monocrática, com o objetivo de ver apreciada a documentação apresentada durante a diligência formulada pelo Colegiado.

A questão é a análise dos volumes de Notas Fiscais apresentadas em resposta à Diligência. Neste sentido cito trechos do Despacho de Admissibilidade de Embargos de Declaração para bem esclarecer que não assiste razão ao Contribuinte neste ponto:

> O embargante acusa a decisão recorrida de ser omissa, por ter deixado de apreciar documentação apresentada em diligência, documentação esta que seria, conforme o Embargante, imprescindível para o deslinde da questão debatida nos autos.
>
> A arguição não procede.
>
> Compulsando os autos, às fls. 2.932, constata-se que a Resolução nº 202-01.256, de 7 de setembro de 2008, converteu o julgamento do recurso voluntário em diligência com os seguintes objetivos (fls. 2.778):
>
> > *(...)*
> >
> > *Assim sendo, para melhor convicção do deslinde da qUestão,'entendo ser salutar a conversão do julgamento do recurso em diligência, para os seguintes fins:*
> >
> > *a) apesar de constar do voto Condutor do acórdão recorrido a afirmação de que foram excluídas as vendas para a Zona Franca de Manaus (fl. 1887), conforme tabela consolidada pela Diligência Fiscal de fl. 477, a recorrente alega que nem todas as vendas para a ZFM foram consideradas, merecendo ser reapreciado este item pela unidade fiscal de origem;*
> >
> > *b) da mesma forma não estão sujeitos ao cumprimento do PPB (além dos destinados à própria Zona Franca de Manaus) os produtos exportados (não considerados na diligência), sobre os quais não foram feitas quaisquer referências, nem na diligência fiscal e tampouco na decisão recorrida, e que, segundo a recorrente, podem ser fabricados sem o cumprimento do PPB e com PCIs importadas montadas), ensejando também esclarecimentos pela unidade fiscal de origem.*
> >
> > *Após isto, cientificar a interessada, para, querendo, manifestar-se conclusivamente sobre o resultado da diligência no prazo legal estabelecido.*
> >
> > *(...)*
>
> A Autoridade Diligenciante considerou que a documentação apresentada não satisfazia os termos da Intimação: Confira-se:
>
> > *a) O objetivo precípuo da Diligência, em atendimento a uma determinação do 2° Conselho de Contribuintes, era a empresa, provar, que dentre as Notas Fiscais relacionadas no Relatório de Diligência Fiscal de 09/08/2004 e anexos (fls. 470 a 498), encontram-se outras*

Documento nato-digital

vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus além das que já tinham sido excluídas na diligência anterior (2004) e de produtos para exportação.

b) A empresa declarou na DIRPJ que possui Escrituração em MEIO MAGNÉTICO, bem como possui PATRIMÔNIO LÍQUIDO condizente com a determinação legal (fls. 2419 a 2426), porém não atendeu à intimação, limitando-se a disponibilizar os diversos volumes dos livros fiscais, o que é ininteligível considerando-se que o pleito partiu da própria empresa e o resultado só a ela aproveitaria.

c) Através do Termo de Solicitação de Esclarecimentos, a fiscalização fez ver à empresa que as planilhas fornecidas não permitiam depreender as informações solicitadas na Resolução N° 202-01.256, sendo reiterado o pedido de informações completas mediante o Termo de Intimação, que a empresa não atendeu e continuou disponibilizando a documentação em suas dependências.

d) Quando da primeira diligência realizada em 2004, a empresa adotou a mesma postura, que redundou no Auto de Infração por embaraço à fiscalização (fis.501 a 521) e só após esse fato a empresa demonstrou possuir esses dados armazenados, posto que os apresentou de maneira completa, citando, inclusive, os adquirentes das mercadorias.

e) Por fim, todos os fatos relatados impossibilitaram a continuação da diligência em curso, com a agravante de que a ação fiscal encontra-se em aberto há, aproximadamente, 300 dias, o que levou este auditor a encerrar a ação fiscal inconclusa.

A Autoridade Diligenciante deu conta ainda de que o ora Embargante tomou ciência do Relatório da Diligência em 28/05/2010, e deixou passar em branco o trintídio regulamentar sem oferecer qualquer manifestação a respeito de suas conclusões (fls. 2.935) Nada obstante, às fls. 2.997 a 3.003, há manifestação do interessado, por meio da qual insiste no cumprimento do PPB e explica porque não apresentou a documentação na forma em que foi solicitada pela Autoridade Diligenciante.

Analisando - se o inteiro teor do acórdão embargado, não se vislumbra a alegada omissão. Com efeito, o acórdão é claro ao mencionar que a recorrente não conseguiu, mesmo após reiteradas diligências, comprovar o atendimento ao Processo Produtivo Básico que ensejava o gozo à isenção do IPI. Para melhor visualizar a extensão do acórdão, transcrevo abaixo alguns de seus trechos:

O objetivo precípuo da Diligência, se destinava à possibilitar a recorrente a comprovar que, dentre as Notas Fiscais relacionadas no Relatório de Diligência Fiscal de 09/08/2004 e a nexos (fls. 470 a 498), encontravam - se outras vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus além das que já tinham sido excluídas na diligência anterior (2004) e de produtos para exportação.

Da mesma forma, objetivava ainda, esclarecer sobre a existência de produtos exportados, portanto não sujeitos ao cumprimento do Processo Produtivo Básico (PPB), os quais não teriam sido considerados.

Documento nato-digital

> *Portanto, considerando que o gozo à isenção do IPI, para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, está condicionado ao atendimento ao Processo Produtivo Básico e uma vez não comprovado, mesmo após reiteradas diligências deve ser julgada procedente a exigência fiscal.*
>
> *Consequentemente, comprovado o descumprimento do processo produtivo básico, a falta de destaque do IPI, enseja o lançamento da multa de ofício, nos termos do art. 80,1, da Lei n° 4.502/64.*

Assim, a alegação de omissão por parte do embargante não advém de efetiva omissão no julgado, mas sim do seu inconformismo em aceitar a decisão que negou provimento ao seu recurso voluntário.

Assim, na análise dos autos verifica-se que foi oportunizado ao Contribuinte, por intermédio das diligências, amplo direito de defesa, sem incorrer, portanto, no previsto no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

Com isso, não procedem as alegações do Contribuinte de nulidade da decisão ora recorrida por ausência de apreciação de provas.

2**) ausência de comprovação de descumprimento do PPB e violação ao art. 142 do CTN e ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72**

Neste ponto o Contribuinte faz referência ao Acórdão nº 3202-001.144, de 27 de fevereiro de 2014, posterior ao acórdão recorrido, em que teve provimento ao Recurso Voluntário, pois não foi comprovado o descumprimento do PPB pela Fiscalização. Cito trechos do Recurso Especial para bem ilustrar:

> 90. Conforme esclarecido na exposição dos fatos acima, no processo no 10283.004094/2002-91, cujo auto de infração decorreu da mesma fiscalização que deu origem ao AI ora discutido, tendo sido ambos lavrados com base em idêntico suporte fático e jurídico, este E. CARF, em discussão finalizada administrativamente, decidiu pela improcedência da autuação, uma vez que não houve demonstração do descumprimento do PPB. Trata-se de claro paradigma para o presente recurso, uma vez que adotou posicionamento divergente para análise do mesmo suporte legal e factual.
>
> 91. Assim, a fiscalização deve demonstrar que precisamente os produtos autuados utilizaram em sua fabricação insumos que tenham sido importados além dos limites. Caso contrário, não pode prevalecer o trabalho fiscal.
>
> (...)
>
> **93. É válido repetir que o acórdão aqui trazido – como demonstra a figura abaixo -, é baseado precisamente no mesmo suporte que embasou a acusação fiscal ora combatida.**
>
> 94. Assim, há identidade da matéria tratada no paradigma e no caso
>
> 95. A solução dada aos processos, no entanto, foi diferente.

Documento nato-digital

96. A decisão no presente processo entendeu que o Auto deve

97. Por sua vez, a r. Câmara Julgadora do paradigma dispõe que, se os elementos apresentados pelo Fisco não são suficientes para a acusação do descumprimento do PPB, o auto não pode ser mantido:

> "Da leitura do resultado da diligência, o que se pode verificar, de fato, é que os elementos probatórios que fundamentaram a autuação, na verdade, não se prestam para tal, visto não ter restado comprovado pela Fiscalização o efetivo descumprimento do PPB por parte da contribuinte. [...]
>
> Ao meu ver, entretanto, não basta que se tenham comprovadas importações realizadas pela TDK e remessas de PCI montadas da TDK para a LG. Tudo isso, somado às tais 'observações' apócrifas encontradas, configura-se, sim, em *indícios* probatórios. Entretanto, por si só, tais documentos não importam na comprovação do descumprimento do PPB pela recorrente, que poderia utilizar, na sua produção, até 18% de placas de circuitos impressos importadas montadas sem que, com isso, descumprisse o PPB [...]"

98. Com efeito, não é permitido ao Fisco presumir o descumprimento do PPB quando se está diante de meros indícios. Nesse sentido, deve a autoridade fiscalizadora comprovar suas alegações. Não possuindo elementos suficientes, não deve lavrar o Auto e compelir o contribuinte a adotar providências que caberia aos agentes fiscais.

(...)

103. Cabe lembrar, sobre o assunto, que em nenhum momento o auto de infração demonstrou ou comprovou que a Recorrente descumpriu as regras relativas ao PPB.

(...)

112. Em suma, caberia ao Fisco comprovar o descumprimento do PPB, ocorrência que, somada à conclusão a que chegou o acórdão em processo que deu origem ao presente, leva à impossibilidade de ser mantido o Auto.

Na análise dos autos, incluíndo as diligências realizadas, verifica-se que não assiste razão ao Contribuinte, pois está comprovado o descumprimento do PPB de forma clara e precisa. Cito trechos do voto do acórdão recorrido, proferido pelo Relator Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, julgado por unanimidade, como razões para decidir:

> No mérito importa verificar se de fato a Recorrente fez jus incentivo fiscal e se a mesma cumpriu o Processo Produtivo Básico aprovado pela SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus, conforme consta das Resoluções nº 052, de 30/11/1995 (fls. 103/104), para a montagem de televisores, monitores de vídeos, videocassete e forno de microondas, e nº 109, de 10/08/1999 (fls. 105/106) para montagem de DVD´s, no prazo estabelecido no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, pelo qual se estabelecem percentuais de redução do imposto de importação dos insumos importados utilizados no processo industrial.

Documento nato-digital

Da mesma forma o Decreto nº 2.637, de 1998 (RIPI/98) condicionava a isenção do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, o atendimento ao respectivo Plano Processo Produtivo Básico – PPB, conforme reproduzido no voto condutor da decisão recorrida e a seguir transcrito, *verbis*:

> *"CAPÍTULO V*
>
> *DOS INCENTIVOS FISCAIS REGIONAIS SEÇÃO I*
>
> *Da Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental*
>
> *SUBSESãO I*
>
> *Da Zona Franca de Manaus*
>
> *Art. 59.* ***São isentos do imposto*** *(Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º):*
>
> *(...)*
>
> *II os produtos industrializados na ZFM, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados a comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 3303 a 3307 da TIPI) se produzidos com utilização de matériasprimas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico;"(grifos acrescidos).*

Assim sendo, há que se considerar não só a aprovação do projeto competente pela SUFRAMA, mas também o cumprimento do PPB para a fruição do benefício da isenção fiscal, o que, no caso, não restou efetivamente comprovado.

Com vistas à demonstrar as irregularidades constatadas na industrialização e que embasaram o lançamento complementar, de acordo com o relatório de diligência fiscal (fls. 475), foram juntados aos autos os DCR – Demonstrativos do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação de nos 2397, 2378, 3261, todos de março de 2000 e 8236, 8237, 8238 de 22 de agosto de 2000, em relação aos quais houve descumprimento do Processo Produtivo Básico – PPB para a fruição dos benefícios da Zona franca de Manaus em razão da introdução das Placas de Circuito Impresso montadas (PCI) importadas por terceiros (TDK DA AMAZÔNIA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA), nos quais se observa que não tem amparo no limite de 12% de importação da Portaria Interministerial nº 7, de 25 de fevereiro de 1998, da seguinte forma:

> PPB de aparelhos de áudio e vídeo
> Anexo XI do Decreto nº 783/93 (fl. 134):

Documento nato-digital

"a) montagem e soldagem de todos os componentes nas placas de circuito impresso;

b) montagem das partes elétricas e mecânicas, totalmente desagregadas, em nível de componentes;

c) integração das placas de circuito impresso e das partes elétricas e mecânicas na formação do produto final, montadas de acordo com os itens a e b acima; e

d) gestão da qualidade e produtividade do processo e do produto final envolvendo, inicialmente, a inspeção de matériasprimas, 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 deste decreto.

Observação:

1) Fica temporariamente dispensada a montagem dos seguintes módulos ou subconjuntos:

a) mecanismos, sintonizadores e subconjuntos óticos;

b) módulos quartzo analógico ou digital.

2) Fica permitida a importação de placas de circuito impresso montadas, com seus componentes, até o limite anual de 18% (dezoito por cento), sendo que esse limite será calculado tomando-se como 100% (cem por cento) da quantidade de placas de circuito impresso, de montagem nacional, utilizadas pela empresa no ano imediatamente anterior.

3) Os Ministérios da Integração Regional, da Ciência e Tecnologia e da Indústria, do Comércio e do Turismo, em ato conjunto, regulamentarão em 60 (sessenta) dias, a contar da data de publicação deste decreto, a aplicação da incidência dos dezoito por cento, referidos no item anterior, sobre os diferentes tipos e especificações de placas.

4) Independentemente do estipulado no item 2, fica facultada a importação de circuitos impressos montados somente com os componentes de tecnologia SMD (Surface Mounted Device) pelo prazo de 18 (dezoito) meses, improrrogáveis, a contar da data de publicação deste decreto.

5) Para o cumprimento do disposto neste Anexo XI, será admitida a utilização de subconjuntos montados no País, por terceiros, preferencialmente instalados na Zona Franca de Manaus.

6) Os subconjuntos industrializados por terceiros, na Zona Franca de Manaus, deverão atender ao processo produtivo básico."

Portaria Interministerial n.º 7, de 25/02/1998 (fl. 135):

Documento nato-digital

"Art. 1º Estabelecer que a aplicação da incidência dos dezoito por cento para importação de Placas de Circuito Impresso, montada com seus componentes, referidos no item 2 das Observações do Anexo XI do Decreto n.o 783/93, se estenderá a qualquer tipo de placa de circuito impresso montada com seus componentes, destinada à fabricação de aparelhos de áudio e vídeo.

Art. 2º Em 1999 e a partir de 2000, o percentual de que trata o artigo anterior será de, respectivamente, quinze por cento e doze por cento.

Art. 3º Não caracteriza descumprimento ao Processo Produtivo Básico as importações de placas de circuito impresso montadas com seus componentes, realizadas até a data de publicação desta Portaria, desde que amparadas por autorizações da SUFRAMA"

É certo que, a recorrente deveria cumprir integralmente o PPB, acima descrito, o que inclui a montagem e a soldagem de todos os componentes das Placas de Circuito Impresso (PCIs), sendo admitida a importação quando já montadas para os exercícios de 2000 e 2001 (objeto do lançamento complementar), no limite de 12% (doze por cento) da totalidade das placas de montagem nacional, utilizadas pela empresa no ano imediatamente anterior, sob pena de descumprimento do PPB e recolhimento dos tributos devidos, inclusive do IPI devido pela saída dos produtos industrializados do estabelecimento, nos quais foram aplicados os insumos, quando destinados a adquirentes situados fora da Zona Franca de Manaus.

Nesse sentido, a jurisprudência deste colendo Segundo Conselho de Contribuintes é no sentido de que "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", conforme depreendese da ementa do acórdão no 20212763 (RV no111320, Processo nº 10283.007867/98-99, julgado na sessão de 13/02/2001, de relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro), in verbis:

"Ementa:

NORMAS PROCESSUAIS I) INICIATIVA DO FISCO A atuação da SRF na garantia do crédito tributário relacionado com isenções especiais não está jungida ao impulso prévio do órgão incumbido de zelar pela observância das condições e requisitos para a sua concessão, deve, contudo, dar primazia às manifestações deste órgão em matéria de sua competência. II) SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância sobre legislação referente a Imposto sobre Produtos Industrializados, à exceção daquela referente aos casos de importação, cujo julgamento dos recursos está cometido ao Terceiro Conselho de Contribuintes. Preliminares de nulidade do lançamento e de incompetência deste Conselho rejeitadas. IPI I) ZONA FRANCA DE MANAUS ISENÇÃO O Laudo Técnico de Produto (LTP),

Documento nato-digital

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. II) MULTA DE OFÍCIO É de ser afastada na hipótese de descumprimento de requisitos para a concessão de isenção em caráter especial, desde que não caracterizado dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele, por força do disposto no inciso II do art. 155, c/c o § 2º do art. 179, ambos do CTN.

Recurso provido em parte."

Desta forma, o julgamento foi novamente convertido em diligência (Resolução nº 20201.256) de fls. 2270/2286, para os seguintes fins:

a) Apesar de constar do voto condutor do acórdão recorrido a afirmação de que foram excluídas as vendas para a Zona Franca de Manaus (fl. 1887), conforme tabela consolidada pela Diligência Fiscal de fls. 477, a recorrente alega que nem todas as vendas para a ZFM foram consideradas, merecendo ser reapreciado este item pela unidade fiscal de origem.

b) Da mesma forma não estão sujeitos ao cumprimento do PPB (além dos destinados à própria Zona Franca de Manaus) os produtos exportados (não considerados na diligência), sobre os quais não foram feitas quaisquer referências, nem na diligência fiscal e tampouco na decisão recorrida, os quais, segundo a recorrente, podem ser fabricados sem o cumprimento do PPB e com PCÍs importadas montadas), ensejando também esclarecimentos pela unidade fiscal de origem.

A diligência solicitada foi cumprida da seguinte forma (fls. 2428/2432):

"1.0 Trata-se de ação fiscal para verificar elementos da escrita fiscal do contribuinte visando constatar se a mesma cumpriu o Processo Produtivo Básico aprovado pela Suframa, sendo a referida ação fiscal norteada pela determinação contida no VOTO do relator, da Resolução acima citada.

(...)

V – CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, e com base no exame dos documentos acostados na presente diligência, passamos a tecer as seguintes considerações finais:

a) O objetivo precípuo da Diligência, em atendimento a uma determinação do 2º Conselho de Contribuintes, era a empresa, provar, que dentre as Notas Fiscais relacionadas no Relatório de Diligência Fiscal de 09/08/2004 e anexos (fls. 470 a 498), encontram-se outras vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus além das que já tinham sido excluídas na diligência anterior (2004) e de produtos para exportação.

Documento nato-digital

> b) A empresa declarou na DIRPJ que possui Escrituração em MEIO MAGNÉTICO, bem como possui PATRIMÔNIO LÍQUIDO condizente com a determinação legal (fls. 2419 a 2426), porém não atendeu à intimação, limitando-se a disponibilizar os diversos volumes dos livros fiscais, o que é ininteligível considerandose que o pleito partiu da própria empresa e o resultado só a ela aproveitaria.
>
> c) Através do Termo de Solicitação de Esclarecimentos, a fiscalização fez ver à empresa que as planilhas fornecidas não permitiam depreender as informações solicitadas na Resolução nº 20201.256, sendo reiterado o pedido de informações completas mediante o Termo de Intimação, que a empresa não atendeu e continuou disponibilizando a documentação em suas dependências.
>
> d) Quando da primeira diligência realizada em 2004, a empresa adotou a mesma postura, que redundou no Auto de Infração por embaraço à fiscalização (fls. 501 a 521) e só após esse fato a empresa demonstrou possuir esses dados armazenados, posto que os apresentou de maneira completa, citando, inclusive, os adquirentes das mercadorias.
>
> e) Por fim, todos os fatos relatados impossibilitaram a continuação da diligência em curso, com a agravante de que a ação fiscal encontra-se em aberto há, aproximadamente, 300 dias, o que levou este auditor a encerrar a ação fiscal inconclusa."

> O objetivo precípuo da Diligência, se destinava à possibilitar a recorrente a comprovar que, dentre as Notas Fiscais relacionadas no Relatório de Diligência Fiscal de 09/08/2004 e anexos (fls. 470 a 498), encontravam-se outras vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus além das que já tinham sido excluídas na diligência anterior (2004) e de produtos para exportação.
>
> Da mesma forma, objetivava ainda, esclarecer sobre a existência de produtos exportados, portanto não sujeitos ao cumprimento do Processo Produtivo Básico (PPB), os quais não teriam sido considerados.
>
> Portanto, considerando que o gozo à isenção do IPI, para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, está condicionado ao atendimento ao Processo Produtivo Básico e uma vez não comprovado, mesmo após reiteradas diligências deve ser julgada procedente a exigência fiscal.
>
> Consequentemente, comprovado o descumprimento do processo produtivo básico, a falta de destaque do IPI, enseja o lançamento da multa de ofício, nos termos do art. 80, I, da Lei no 4.502/64.

Como se comprovou, o PPB foi descumprido pelo fato da introdução das Placas de Circuito Impresso montadas (PCI) importadas por terceiros (TDK da Amazônida Importação e Comércio LTDA) sem amparo no limite de 12% de importação previsto na Portaria Interministerial nº 7/1998.

Lembrar-se-á que um dos argumentos do Contribuinte em seu recurso diz respeito de que em nenhum momento o auto de infração demonstrou ou comprovou que a Recorrente descumpriu as regras relativas ao PPB. Como visto acima não procede, pois ficou comprovado o

Documento nato-digital

descumprimento do PPB. Salienta-se ainda que no presente caso, como reforço, trata-se de benefício fiscal e sendo assim cabe também ao Contribuinte demonstrar de forma clara o fiel cumprimento da legislação, sob pena de perda do benefício.

Vota-se assim por manter a decisão ora recorrida, negando-se provimento ao recurso do Contribuinte nesta matéria.

3) falha do Fisco ao indicar os dispositivos violados e a infração supostamente cometida e ofensa ao art. 142 do CTN, bem como aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72

Na análise do Recurso Voluntário verifica-se que foi tratada a matéria concernente a falha do Fisco ao indicar os dispositivos violados e a infração supostamente cometida e ofensa ao art. 142 do CTN, bem como aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

No Recurso Especial o Contribuinte afirma que:

> 60. É certo que o novo Auto de Infração, assim como originalmente lavrado, não aponta com clareza qual seria a infração imputada à Recorrente nem o dispositivo legal infringido, o que por si só já seria suficiente a demonstrar sua insubsistência." (p. 14/15 do recurso voluntário). (...)
>
> 131. Assim, em virtude de a fundamentação do AI estar incompleta - marcada por reticências -, como reconhecido no acórdão paradigma – e por não ter sido indicada base legal que desse suporte à presunção de descumprimento do PPB em relação aos produtos autuados, a Recorrente requer a reforma da decisão para que seja cancelado o Auto.

Com a devida vênia, não assiste razão ao Contribuinte. Este teve conhecimento de forma precisa de qual infração teria sido cometida e verifica-se nos autos que exerceu o seu direito de defesa. Vota-se por negar provimento ao recurso neste ponto.

4**) impossibilidade de revisão de lançamento e ofensa ao art. 149 do CTN decorrente dos múltiplos lançamentos** e **5) impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos de lançamento e mácula ao art. 146 do CTN**

Na matéria alegada sobre a impossibilidade de revisão de lançamento e múltiplos lançamentos, o Contribuinte afirma em seu recurso que existe mais de um auto de infração "fundamentado em uma mesma acusação fiscal e suporte factual, ou seja, o suposto descumprimento do PPB por aquisição das mesmas PCI da sociedade TDK".

Com a devida vênia não assiste razão ao Contribuinte. O que ocorreu de fato foi que diante do resultado da Diligência fez-se o lançamento complementar, com a exclusão das vendas para a Zona Franca de Manaus.

Assim consta do voto no acórdão ora recorrido:

> Em relação à preliminar de nulidade, ratifico a apreciação constante da diligência (fls. 2270/2286), nos seguintes termos:
>
> "Rejeito a preliminar de suposta duplicidade de lançamentos, tendo em vista que de fato não houve duplicidade de lançamentos, o que houve foi um

Documento nato-digital

> lançamento complementar através do qual se excluiu as vendas para a Zona Franca de Manaus, em decorrência da diligência de fls. 470/477 (volume II/IX), sendo exigido da recorrente apenas o crédito tributário constante do lançamento complementar.
>
> Os próprios acórdãos citados pela Recorrente são uníssonos no sentido de que "***O que não pode prevalecer é a exigência da mesma matéria em lançamentos formalizados em dois autos de infração distintos***" (Ac. nº 10318.556), pois, como bem sustentou a decisão recorrida, no presente processo não se trata de dupla exigência, sendo exigido tão somente o lançamento constante do lançamento suplementar.

No que tange a alteração dos critérios jurídicos o Contribuinte salienta ....

> 165. Como mencionado anteriormente:
>
> (i) no primeiro auto de infração lavrado no presente processo, para o mesmo fato aquisição de placas da TDK foi atribuída a consequência jurídica perda do benefício do IPI em todo o período de 1999 a 2001;
>
> (ii) no segundo auto lavrado no presente processo para a mesma aquisição de placas foi atribuída consequência diversa, qual seja a perda do benefício de IPI para vendas de produtos finais em quantidade equivalente às placas adquiridas.
>
> 166. Não pode o Fisco, quando bem lhe aprouver e indefinidamente, modificar a interpretação de normas e fatos e o posicionamento anteriormente adotados, lavrando um, dois, três, infinitos autos de infração sobre um mesmo fato e período a cada hora atribuindo a esse fato uma interpretação jurídica diversa. Caso assim não se entenda, o contribuinte será vítima de elevada insegurança jurídica. Além disso, trabalhos fiscais deficientes serão premiados e reiteradamente convalidados.
>
> 167. Para evitar situações como as aqui descritas, há o artigo 146 do Código Tributário Nacional, que assim prevê:

Entende-se que não assiste razão ao Contribuinte neste ponto. Não ocorreu alteração dos critérios ou fundamentos jurídicos no presente feito, visto que é possível a feitura de Auto de Infração Complementar conforme dispõe o art 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal. Assim prescreve a referida legislação:

> 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, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> § 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Documento nato-digital

> § 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> § 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Diante da análise de alegada impossibilidade de revisão de lançamento e ofensa ao art. 149 do CTN decorrente dos múltiplos lançamentos e da impossibilidade de alteração dos critérios jurídicos de lançamento e mácula ao art. 146 do CTN, vota-se por negar provimento ao recurso.

Conclusão

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen