



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

**Processo n°** 10283.005966/98-08  
**Recurso n°** 139.446 De Ofício  
**Acórdão n°** 3101-00.170 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de julho de 2009  
**Matéria** II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO  
**Recorrente** Delegacia da Receita Federal de Julgamento em FORTALEZA/CE  
**Interessado** SB Indústria e Comércio Ltda.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 30/04/1997 a 05/12/1997

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.**

Havendo omissão e inexatidão nos demonstrativos de cálculo da exigência tributária, e encontrando-se esses destituídos de suporte documental hábil que possibilite a comprovação dos critérios utilizados para a determinação da matéria tributável, fica configurado o cerceamento do direito de defesa que macula o lançamento de vício insanável, impondo-se a decretação de sua nulidade.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 1ª **CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA** da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Presidente

  
CORINTHO OLIVEIRA MACHADO  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Luiz Roberto Domingo e Vanessa Albuquerque Valente.

Ausente justificadamente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

## Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

*Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação, acrescido de juros de mora e da multa, no percentual de 75%. Inicialmente foi lavrado o auto de infração de fls. 02-41, no valor de R\$ 5.563.998,49, posteriormente retificado por meio do Auto de Infração Complementar de fls. 183-204, perfazendo o crédito tributário, na data da lavratura, correspondente ao total de R\$ 7.854.266,90.*

*De acordo com a descrição dos fatos constante do Auto de Infração, a SB Indústria e Comércio Ltda. tem projeto industrial aprovado pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) para fabricação de Terminal de Captura de Dados (bem de informática), com os benefícios fiscais do Decreto-lei nº 288/1967. Por meio das Declarações de Internação relacionadas às fls. 33, a citada empresa promoveu a internação do referido produto, mediante o pagamento do Imposto de Importação com redução, conforme apurado no Demonstrativo do Coeficiente de Redução (DCR) nº 002754, de 15/04/1997 (fls. 49-54).*

*Segundo relata a fiscalização, no cálculo do coeficiente de redução do Imposto de Importação, foram computados como de origem nacional as matérias-primas e os materiais secundários de origem estrangeira utilizados pela empresa Videosom do Amazonas Indústria Eletrônica S/A (CNPJ 10.204.535/0001-38), localizada na Zona Franca de Manaus, na fabricação de produtos intermediários, que por sua vez, foram empregados como insumos pela autuada, na fabricação do produto final.*

*Ainda conforme o relato, tal procedimento contraria o § 5º (parte final) combinado com o § 4º (parte inicial) do art. 7º do Decreto-lei nº 288/1967, com redação dada pela Lei nº 8.387/1991, os quais excluem os bens de informática da fruição do benefício fiscal neles estipulados. Esses produtos, quando internados para outros pontos do território nacional, ficam sujeitos à exigibilidade do Imposto de Importação relativo a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem, componentes e demais insumos de origem estrangeira neles empregados, conforme regra do art. 2º, § 1º, da Lei nº 8.387/1991.*

*Os auditores fiscais concluem que o sujeito passivo beneficiou-se indevidamente da redução do Imposto de Importação no percentual utilizado, razão pela qual foram refeitos os cálculos do DCR, acrescentando-se aos insumos importados os componentes de origem estrangeira que integram os produtos intermediários adquiridos na Zona Franca de Manaus, que deixaram de ser computados, conforme demonstrativos de fls. 06-33. Em decorrência, foi formalizada a exigência do Imposto*

*A*

*de Importação devido, com os juros de mora e multa, deduzida a parcela recolhida por ocasião das internações.*

*Cientificado do lançamento em 28/09/1998, conforme Aviso de Recebimento de fl. 61, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, apresentando a **impugnação** de fls. 68-81, em 27/10/1998, por meio da qual expõe as seguintes razões de defesa:*

*a fundamentação legal da exigência tributária é desprovida de qualquer pertinência lógica ou jurídica, por desconsiderar os princípios basilares que norteiam os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e por pretender sujeitar os bens de informática, produzidos na citada região, a tratamento fiscal mais oneroso, indicando dispositivos legais que não se aplicam à espécie, contrariando, ainda, norma expressa da própria Receita Federal sobre a matéria;*

*na fabricação dos Terminais de Captura de Dados, a requerente emprega, além de materiais de origem estrangeira, certos subconjuntos adquiridos da empresa Videosom do Amazonas Indústria Eletrônica S/A, conforme facultado pelo item 2 das observações, do Anexo VIII, do Decreto nº 783/1993, o qual estabelece o Processo Produtivo Básico (PPB) para os bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus;*

*os laudos anexos à impugnação atestam que a fabricação do Terminal de Captura de Dados está condizente com o processo produtivo básico previsto na legislação;*

*a empresa Videosom, por sua vez, fabrica os componentes na Zona Franca de Manaus, atendendo ao processo produtivo básico, ao amparo da Resolução nº 18/1993 do Conselho de Administração da Suframa e demais documentos pertinentes;*

*a requerente e a Videosom não possuem nenhum vínculo societário direto ou indireto, não sendo empresas coligadas, cabendo observar o contrato social e o Parecer Técnico nº 008/93, no qual consta a relação de cotistas da Videosom;*

*na apuração do coeficiente de redução do Imposto de Importação, devido quando da internação dos produtos, aplica-se a fórmula prevista no § 1º do art 7º do Decreto-lei nº 288/1967, conforme alterado pela Lei nº 8.387/1991;*

*os componentes fabricados na Zona Franca de Manaus pela Videosom, em conformidade com o Processo Produtivo Básico, adquiridos pela impugnante para emprego na industrialização dos Terminais de Captura de Dados, são considerados bens de produção nacional, devendo ser computados tanto no dividendo como no divisor da fórmula acima;*

*o auto de infração carece de comprovação documental necessária para dar suporte à descrição dos fatos, acarretando cerceamento do direito de defesa e, por consequência, viciando o lançamento de nulidade;*

a exigência tributária baseou-se em documento privado, aparentemente emitido pela Videosom, intitulado "Relação das Últimas entradas", datado de março de 1997 e que relaciona os insumos adquiridos pela citada empresa exclusivamente naquele mês;

não há como saber se os insumos listados no referido documento são de fato produtos de origem estrangeira e, ainda que sejam, não se pode atestar a exatidão dos números nele consignados, pois os únicos documentos hábeis seriam as Declarações de Importações, sendo impossível a impugnante defender-se contra eventuais incorreções nos citados valores;

a fiscalização não poderia ter se baseado em valores de importações realizadas pela Videosom exclusivamente no mês de março de 1997, para formular exigência referente a operações praticadas pela requerente nos meses de abril a dezembro do mesmo ano;

a fiscalização presumiu que nas operações ocorridas após o mês março de 1997, a Videosom incorreu nos mesmos custos de importação daquele mês, exigindo o Imposto de Importação com base em valores arbitrados, ou seja, aplicou a diversos fatos geradores valores correspondentes a um único fato gerador, maculando um dos elementos essenciais da hipótese de incidência, qual seja, a base de cálculo;

no novo cálculo do coeficiente de redução, a fiscalização acrescentou aos insumos importados pela impugnante aqueles que integram os produtos intermediários adquiridos da Videosom, não computados no DCR, porém não considerou os valores referentes à soma das matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem componentes e outros insumos de produção nacional e da mão-de-obra empregados no processo produtivo pela Videosom e agregados aos componentes por ela fabricados;

de acordo com o art. 3º do Decreto-lei nº 288/1967, está isenta de tributação a entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus destinadas a consumo interno e industrialização em qualquer grau;

os insumos empregados na fabricação de componentes fornecidos aos fabricantes de produtos finais são isentos do Imposto de Importação, porquanto objeto de consumo interno na Zona Franca de Manaus e, por isso, gozam de isenção;

esse entendimento encontra respaldo em renomados juristas que se pronunciaram quando da edição da Medida Provisória nº 1.602/1997, que pretendia alterar a sistemática vigente na Zona Franca de Manaus no que respeita à isenção do Imposto de Importação aplicável aos insumos estrangeiros empregados nos componentes lá fabricados e utilizados na industrialização de produto final;

*o art. 32 da Medida Provisória nº 1.602/1997 não constou da Lei nº 9.532/1997, de modo que a alteração da sistemática tributária da Zona Franca de Manaus não se concretizou;*

*as atividades fabris tanto da requerente quanto da Videosom, satisfazem as regras do processo produtivo básico e foram devidamente aprovadas pelo Conselho de Administração da Suframa;*

*a saída dos Terminais de Captura de Dados não é fato gerador do Imposto de Importação relativo aos insumos importados pela Videosom e aplicados naqueles terminais, pois os componentes fabricados pela citada empresa não são produtos estrangeiros;*

*a Lei nº 8.387/1991 estabeleceu, para os produtos de informática industrializados na Zona Franca de Manaus, um regime específico temporário, aplicável até 29/10/1992, esclarecendo que, depois daquela data incidem as mesmas regras gerais, acerca do coeficiente de redução, aplicáveis para os demais produtos fabricados naquela região;*

*as operações objeto do auto de infração ocorreram em 1997, portanto, depois do término do regime especial aplicável aos bens de informática industrializados na Zona Franca de Manaus;*

*a Resolução nº 365/1992, do Conselho de Administração da Suframa, concedeu à requerente, após 29/10/1992, os benefícios fiscais previstos no Decreto-lei nº 288/1967, sem qualquer ressalva ou exceção;*

*enquanto o caput do art. 7º do Decreto-lei nº 288/1967, com redação dada pela Lei nº 8.387/1991, prevê a exigibilidade do Imposto de Importação relativo a insumos de origem estrangeira empregados no produto, seu § 5º determina que tal exigência abrange os itens empregados no processo produtivo industrial do produto final, exceto na hipótese de produto fabricado de acordo com projeto aprovado, atendendo a processo produtivo básico, que seja utilizado como insumo na fabricação de outro produto por empresa não coligada à fornecedora do insumo;*

*o art. 2º da Lei nº 8.387/1991 contém norma idêntica a do art. 7º do Decreto-lei nº 288/1967, mas não semelhante àquela do § 5º do citado art. 7º, de modo que mesmo entendendo-se que aquele artigo prevê regime fiscal diferenciado para os bens de informática, conclui-se que não há previsão legal para exigibilidade do Imposto de Importação no tocante aos insumos empregados no processo industrial do produto final de informática;* ✓

*entende-se, à luz do art. 2º da Lei nº 8.387/1991 e da redação da parte final do § 5º do art. 7º do Decreto-lei nº 288/1967, que esta disposição legal não se aplica aos bens de informática e obrigatoriamente se conclui que para estes bens não existe previsão legal a autorizar a exigência de Imposto de Importação sobre componentes, que tenham sido fabricados, de acordo com* A

*projeto aprovado e obedecendo ao processo produtivo básico, e utilizados como insumos na fabricação de bens de informática, por empresa não coligada à fornecedora do insumo, também em conformidade com o projeto aprovado e o processo produtivo básico;*

*ou então se deve aceitar que o § 5º do art. 7º do Decreto-lei nº 288/1967 aplica-se também aos bens de informática, concluindo-se que as operações praticadas pela requerente estão enquadradas na exceção prevista no citado parágrafo, uma vez que não é coligada à empresa Videosom;*

*o art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 4/1994 não diferencia bens de informática, estabelecendo a aplicação indistinta da mesma regra a todos os produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, revelando que o entendimento esposado pela fiscalização contraria manifestação normativa expressa da própria Receita Federal;*

*requer o cancelamento da exigência, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.*

*Em 15/03/1999, por meio do despacho de fls. 171-175, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Manaus, determinou a realização de diligência para que a fiscalização se pronuncie sobre a questão preliminar argüida pela defendente, no tocante ao cerceamento do direito de defesa em face da falta de comprovação documental, bem como as alegadas incorreções na apuração do novo coeficiente de redução.*

*Foi solicitado, ainda, o saneamento relativamente à: a) listagem intitulada "Relação das Últimas Entradas", sem identificação da sua autoria, procedência ou do modo como foi obtida; b) ausência nos autos dos documentos referentes às importações promovidas pela Videosom, comprovando que todos os insumos considerados pela fiscalização foram realmente importados pela citada empresa; c) falta de comprovação da efetiva aquisição de todos os insumos pela impugnante; d) inexistência nos autos de cópias das Declarações de Internações; e) falta de cômputo da mão-de-obra empregada pela Videosom na apuração do coeficiente de redução.*

*Em decorrência, foi lavrado o auto de infração complementar de fls. 183-204, agravando a exigência inicial, cujo valor passou a ser R\$ 7.854.266,90. De acordo com a descrição dos fatos constante do novo auto de infração, foram refeitos os cálculos do coeficiente de redução, obedecendo a sistemática estabelecida na IN SRF nº 04/1994, conforme demonstrativos de cálculos de fls. 188-192. Conforme esclarece a autoridade fiscal, a inovação nos cálculos decorrem da modificação no custo de componentes nacionais, custo de componentes importados, custo de mão-de-obra, que resultaram em novo coeficiente de redução e valor unitário do Imposto de Importação.*



*Na execução dos cálculos foram adotados os seguintes procedimentos:*

*do custo de componentes nacionais (CCN), foram excluídos os valores de aquisição dos subconjuntos adquiridos na Zona Franca de Manaus da empresa Videosom e incluídos o valor dos insumos de procedência nacional constantes dos referidos subconjuntos, bem como os insumos empregados na fabricação do produto final pela SB Indústria e Comércio;*

*foram adicionados ao custo de componentes importados (CCI) os valores dos insumos importados relativos aos subconjuntos adquiridos na Zona Franca de Manaus;*

*ao custo de mão-de-obra (CMO) foi adicionado o valor da mão-de-obra empregada pela videosom na fabricação dos subconjuntos (fls. 206-207);*

*apurou-se o coeficiente de redução do Imposto de Importação;*

*foi calculado o Imposto de Importação unitário para o subconjunto fabricado pela empresa Videosom;*

*ao Imposto de Importação unitário, declarado no DCR original, foi adicionado o valor apurado de que trata o item anterior;*

*com base nesses novos valores apurados, foi calculado o Imposto de Importação devido.*

*Ainda como resultado da diligência, foram juntados aos autos: demonstrativo do custo da mão-de-obra empregada na fabricação dos produtos intermediários, elaborado pela empresa Videosom (fls. 206-207); documento intitulado "Relação das Últimas Entradas" (fls. 208-222 e 618-631); cópia do Livro Registro de Inventário da empresa Videosom (fls. 228-230); Declarações de Importação em nome da empresa Videosom (fls. 237-378); Declarações de Internação em nome da empresa SB Indústria e Comércio Ltda. (fls. 379-515); Notas Fiscais de venda, emitidas pela empresa Videosom (fls. 517-612).*

*No Termo de Diligência Fiscal, de fls. 632-633, a fiscalização informa que:*

*A documentação comprobatória da exigência fiscal encontra-se anexa ao auto de infração;*

*O documento "Relação de Últimas Entradas" foi emitido pela empresa Videosom e devidamente rubricado por seu representante legal;*

*As cópias das Declarações de Importação dos insumos de origem estrangeira utilizados pela empresa Videosom, na fabricação dos subconjuntos, foram entregues ao contribuinte;*

*O Imposto de Importação não foi arbitrado e sim recalculado nos termos da IN SRF nº 04/1994;*

*No caso do DCR em questão, registrado em 15/04/1997, o período base definido no referido ato normativo para apuração do custo dos componentes nacionais, importados e da mão-de-obra é o trimestre anterior ao mês da apresentação do DCR, ou seja, janeiro a março de 1997;*

*Foram juntadas todas as notas fiscais emitidas pela Videosom, que comprovam a aquisição dos subconjuntos pela empresa SB Indústria e Comércio Ltda.*

*Em 29/02/2000, o sujeito passivo foi cientificado do novo auto de infração, apresentando, em 27/03/2000, a impugnação de fls. 641-659, na qual reitera os argumentos expendidos na impugnação anterior aduzindo, em síntese, que:*

*a exigência formulada no novo auto de infração padece das mesmas inconsistências do auto original, inclusive, erros de cálculo, sendo desprovida de qualquer pertinência lógica ou jurídica;*

*o custo da mão-de-obra empregada pela Videosom, informado pela fiscalização, foi fundamentado em mera correspondência encaminhada pela citada empresa à Receita Federal, ou seja, um documento privado emitido por terceiros;*

*a requerente não tem como saber se os valores de salários e encargos listados em tal documento são de fato as quantias efetivamente despendidas, abrangendo todos os funcionários envolvidos com o processo produtivo dos bens em questão, não tendo como se certificar da exatidão desses valores;*

*os únicos documentos hábeis para comprovar tais custos seriam os holerites e guias de recolhimento de encargos, os quais não foram apresentados pela fiscalização, acarretando o cerceamento do direito de defesa, o que torna imperativa a declaração de nulidade do auto de infração;*

*a fiscalização considerou somente os custos dos componentes nacionais empregados pela Videosom na fabricação dos subconjuntos, não computando os valores referentes aos insumos de produção nacional utilizados pela requerente no processo produtivo do produto final;*

*os vícios da exigência fiscal impõem a decretação da nulidade do lançamento ou ao menos seja determinado o saneamento, para fins de correção e recálculo da exigência, caso não sejam acolhidos os argumentos de mérito;*

*a Resolução nº 200/1998 do Conselho de Administração da Suframa dispõe que os benefícios fiscais existentes na Zona Franca de Manaus aplicam-se indistintamente a todos os produtos fabricados nesta região, exceto apenas armas, munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou toucador;*



a própria Suframa reconhece que, tendo vencido, em 29/10/1992, o período em que vigorou regime específico temporário para bens de informática, estes se sujeitam às mesmas regras gerais que se aplicam aos demais bens fabricados na Zona Franca de Manaus;

indaga-se quais os favores fiscais a que se refere a fiscalização, pois o § 5º do art. 7º do Decreto-lei nº 288/1967 não estabelece nenhum favor fiscal, muito pelo contrário, impõe um encargo adicional, dispondo acerca da exigibilidade do Imposto de Importação sobre insumos empregados no processo produtivo de bens industrializados na Zona Franca de Manaus;

se for interpretado literalmente o disposto na parte final do § 5º combinado com o disposto na parte inicial do § 4º do citado art. 7º, há que se concluir que o encargo tributário adicional ali previsto não se aplica aos bens de informática;

o art. 2º da Lei nº 8.387/1991 manda aplicar, aos bens de informática, o coeficiente de redução do Imposto de Importação, apurado conforme disposto no § 1º do citado artigo 7º, porém não manda aplicar a tais produtos a regra do § 5º do mesmo artigo;

se porventura se entender que o art. 2º da Lei nº 8.387/1991 e a parte inicial do § 4º combinada com a parte final do § 5º do art. 7º do Decreto-lei nº 288/1967 estabelecem regime fiscal diferenciado para os bens de informática fabricados na Zona Franca de Manaus, há de se concluir que a distinção desse regime em relação ao regime geral é justamente a de não haver previsão legal para exigibilidade do Imposto de Importação sobre os itens empregados no processo produtivo industrial do produto final de informática;

a exigência prevista no § 5º do art. 7º do Decreto-lei nº 288/1967 somente se aplica a outros produtos fabricados na Zona Franca de Manaus;

por fim, requer seja decretada a nulidade do auto de infração ou sua improcedência ou, não sendo possível atender tais pedidos, determine-se o saneamento do auto de infração, com reabertura de prazo, conforme previsto na legislação;

protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Em 09/06/2000, por meio do despacho de fls. 757-759, foi solicitada nova diligência para que a fiscalização prestasse os esclarecimentos necessários sobre as questões argüidas, em preliminar, pela impugnante, salientando-se a necessidade de saneamento dos autos quanto a provas documentais atinentes aos valores utilizados nos cálculos do DCR, relativos a dados da empresa Videosom. ✓

Em 22/03/2001, a impugnante apresentou a petição de fls. 761-762, na qual argumenta que, tendo em vista a edição da ✓

*Instrução Normativa SRF nº 17/2001, vem reiterar os termos de suas impugnações. Aduz que o art. 8º do citado ato normativo mantém as diretrizes da legislação anterior, confirmando o entendimento da requerente no sentido de que, conforme regulamentação da própria Receita Federal, não há exigência do Imposto de Importação na situação em causa. Assim, sustenta que a exigência fiscal contraria a legislação aplicável, inclusive a orientação da Receita Federal sobre a matéria. Requer, por fim, o acolhimento dos pedidos formulados nas impugnações anteriores, para que seja reconhecida a total improcedência do lançamento.*

*O despacho de fl. 763 informa que, em diligência, foram apurados novos cálculos que resultaram em mais um agravamento da exigência, sendo solicitado ao Delegado da Receita Federal autorização para lavratura de auto de infração complementar, o que foi deferido pela citada autoridade fiscal. Em 21/02/2003, tendo em vista razões de ordem regimental e operacional, o processo foi encaminhado à Alfândega do Porto de Manaus para realização de procedimentos necessários à lavratura de novo auto de infração complementar, com a observação de que os documentos necessários e suficientes para tal procedimento seguiriam em anexo ao processo, conforme despacho de fls. 764-776.*

*A correspondência eletrônica, anexada às fls. 765-766, registra que, apesar da informação supracitada no sentido de que os documentos estariam anexos aos autos, isso não ocorreu, ressaltando que, através de contato telefônico, foi informado que tais documentos estariam em poder do auditor fiscal responsável pela diligência.*

*No documento de fls. 777-778, exarado em 01/06/2005, foi informado que a empresa autuada encontra-se com suas atividades paralisadas desde 2001, não havendo sido localizada no endereço constante nos sistemas informatizados na Receita Federal. Como consequência foi proposta a adoção do procedimento de inaptdão do CNPJ.*

*Às fls. 782-783, é proposta a devolução do processo ao órgão de origem e posteriormente à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), tendo em vista a impossibilidade de lavratura do auto de infração complementar, em razão de os documentos necessários para consecução do citado procedimento não se encontrarem anexados aos autos. Na fl. 785, o auditor fiscal responsável pela lavratura dos autos de infração justifica que não executou a diligência, apenas prestando auxílio técnico. Informa, ainda, que não possui os documentos produzidos por ocasião da diligência, necessários à lavratura do auto de infração complementar, os quais teriam sido encaminhados à Alfândega.*

*Em 29/06/2005, por meio dos documentos de fls. 786-796, a impugnante comunicou o seu novo endereço, anexando cópia de alteração do contrato social. Em 18/08/2005, a empresa*

*Videosom foi intimada a apresentar os documentos comprobatórios dos custos de fabricação dos produtos fornecidos à empresa SB Indústria e Comércio Ltda. (insumos e mão-de-obra), referentes ao ano de 1997 (fls. 822-823). Em resposta, a intimada informou que, em razão ao decurso do prazo decadencial, os documentos solicitados foram incinerados, aduzindo, ainda, que a empresa está desativada operacionalmente desde 1999. Por consequência, os autos foram encaminhados a esta DRJ.*

A DRJ em FORTALEZA/CE declarou improcedente o lançamento, ementando o acórdão assim:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 30/04/1997 a 05/12/1997*

*ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO APRESENTADO APÓS O DECURSO DO PRAZO LEGAL. INTEMPESTIVIDADE.*

*Não se conhece de aditamento à impugnação apresentado após o transcurso do prazo de trinta dias, contados da data de ciência do auto de infração.*

*NULIDADE*

*Havendo omissão e inexatidão nos demonstrativos de cálculo da exigência tributária e encontrando-se ainda destituídos de suporte documental, que impossibilita o conhecimento dos critérios utilizados para a determinação da matéria tributável, fica configurado o cerceamento do direito de defesa que macula o lançamento de vício insanável, impondo-se a decretação de sua nulidade.*

*Lançamento Nulo.*

Considerando o montante do crédito tributário exonerado, o órgão julgador de primeira instância interpôs o competente recurso de ofício dirigido a este Colegiado, na forma determinada pelo artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo artigo 67, da Lei nº 9.532/1997.

A Repartição de origem, após intimar a interessada da decisão *a quo*, fl. 853, e considerando a presença do recurso de ofício, encaminhou os presentes autos para apreciação deste Colegiado, conforme despacho de fl. 854.

Houve concessão de vistas e reprodução de cópia do processo já na Secretaria do Terceiro Conselho de Contribuintes, fls. 855 e seguintes. ✓

É o Relatório. //

## Voto

Conselheiro CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Relator

O crédito tributário exonerado no julgamento de primeira instância superava o limite de alçada previsto na Portaria MF nº 375/2001 c/c art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, vigente ao tempo da decisão, e inclusive o atual, regulamentado pela Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 (um milhão de reais), razão pela qual tomo conhecimento do Recurso de Ofício.

A decisão recorrida lastreou-se nos seguintes fundamentos para declarar nulo o lançamento, com os quais concordo e adoto como razões para negar seguimento ao recurso de ofício:

### *DA NULIDADE*

*Nesse passo, cumpre examinar a questão preliminar de cerceamento do direito de defesa, suscitada pela impugnante.*

*De acordo com a descrição dos fatos contida no Auto de Infração, a exigência tributária foi motivada pela insuficiência de recolhimento em razão de erro na apuração do coeficiente de redução do Imposto de Importação, devido quando da internação de bens de informática da fabricados na Zona Franca de Manaus para outros pontos do território nacional. Segundo argumenta a autoridade fiscal, na fórmula matemática prevista em lei, o contribuinte computou, como nacionais, valores relativos a insumos estrangeiros, o que afetou o cálculo do citado coeficiente. Assim, a fiscalização promoveu a retificação do mencionando cálculo e, por consequência, do imposto devido.*

*Por ocasião da primeira diligência, determinada pela DRJ em Manaus, foram supridas algumas incorreções e omissões existentes no auto de infração original, caracterizadas pelo erro no recálculo do coeficiente de redução e na apuração do imposto devido, por deixarem de ser computados os valores referentes aos insumos de produção nacional e da mão-de-obra, empregados no processo produtivo dos produtos intermediários fabricados pela empresa Videosom e vendidos à impugnante. Além disso, quanto à falta de suporte probatório para os valores das importações efetuadas pela empresa Videosom e computadas na apuração do coeficiente de redução, houve saneamento com a juntada aos autos das DIs correspondentes e retificados os cálculos pertinentes. Tais alterações e inovações deram ensejo à lavratura do auto de infração complementar.*

*Entretanto, no novo auto de infração persistem omissões e inconsistências no tocante à determinação da matéria tributável e subsiste a ausência de documentação idônea que sirva de base à apuração do novo coeficiente de redução, fatos que comprometem a validade do lançamento.*

*No caso em exame, o procedimento fiscal se propôs a recalcular o coeficiente de redução do Imposto de Importação, a partir de alteração das variáveis que compõem a fórmula definida no art. 7º, § 1º, do Decreto-lei nº 288/1967, com redação dada pela Lei nº 8.387/1991. Dentre os itens que foram acrescidos ao cálculo efetuado pela empresa no DCR, destaca-se o custo de mão-de-obra, empregada pela Videosom. Todavia, como observa a litigante, os dados relativos ao custo de mão-de-obra não foram demonstrados pela fiscalização com base em documentação hábil, haja vista que documento de fl. 206 (tabela elaborada pela empresa Videosom) não se reputa adequado para o fim de comprovar os dados nela consignados, representados por salários e ordenados, incluídos os encargos trabalhistas e sociais, despendidos com o pessoal empregado no processo produtivo, o que requer o embasamento em documentos próprios (folha de pagamentos, guias de recolhimento etc).*

*Tem-se, então, que referidas informações restam desguarnecidas de suporte probatório. Isso significa dizer que houve falta de demonstração dos dados que serviram de base à determinação da matéria tributável, a qual está intrinsecamente relacionada com a apuração do coeficiente de redução que, por sua vez, depende da identificação exata dos valores que compõem a fórmula, dentre eles o custo da mão-de-obra.*

*Ademais, não fosse isso suficiente, conforme atentou a impugnante, verificam-se inconsistências no cálculo do coeficiente de redução, efetuado pela fiscalização, que igualmente afetam a determinação da matéria tributável. No auto de infração consta a afirmação de que foram excluídos, do custo de componentes nacionais, os valores dos subconjuntos adquiridos da empresa Videosom, e incluídos os valores dos insumos de procedência nacional integrantes dos citados subconjuntos bem como daqueles incorporados ao produto final pela empresa SB Indústria e Comércio Ltda.*

*Entretanto, analisando-se o demonstrativo de apuração do coeficiente de redução (fl. 189), elaborado pela fiscalização, verifica-se que o custo dos componentes nacionais ali indicado corresponde unicamente ao valor dos insumos nacionais aplicados nos subconjuntos fabricados pela Videosom (R\$ 0,87), conforme revela a planilha de fls. 188.*

*Assim, pelo que indicam os citados demonstrativos, na apuração do coeficiente de redução, foram considerados pela fiscalização somente os custos dos componentes nacionais empregados pela Videosom na fabricação dos subconjuntos, não se computando os valores referentes aos insumos de produção nacional empregados pela empresa SB Indústria e Comércio Ltda. no processo produtivo do produto final. Por outro lado, não foi apresentada nenhuma justificativa para a ausência de tal parcela no custo de componentes importados.*

*Tais constatações já haviam sido feitas pelo órgão julgador que apreciou anteriormente o processo, tanto assim, que foi*

determinada a segunda diligência, empreendida para corrigir tais omissões e incorreções, a qual, porém, não logrou o efeito pretendido. Conquanto tenha sido informado, no despacho de fls. 763 e 785, que, em diligência, foram produzidas novas provas documentais e elaborados novos cálculos, os quais resultariam em agravamento da exigência, os demonstrativos e documentos correspondentes não chegaram a ser anexados aos autos, conforme atesta o documento de fls. 765 e 769. A própria fiscalização afirma que: “os documentos necessários e suficientes à lavratura do Auto de Infração, objeto do presente trabalho fiscal não se encontram anexados de forma integrante e inseparável ao presente processo administrativo fiscal”, propondo a devolução ao órgão julgador, “tendo em vista a impossibilidade de lavratura do Auto de Infração Complementar” (fl. 782).

Ora, se inexistem, no caderno processual, demonstrativos de cálculo escoreitos e a correspondente prova documental que lhe dê suporte, de modo a respaldar a exigência tributária, e tampouco foram cientificados à impugnante, resta explícito o vício do lançamento, caracterizado por obscuridade, omissão e inconsistência, que acabam por afetar o direito de defesa da impugnante, na medida em que não teve ciência dos critérios de cálculo e documentos que amparam a determinação da matéria tributável. Portanto, o auto de infração continua a carecer de comprovação documental necessária para dar suporte à descrição dos fatos, acarretando cerceamento do direito de defesa e, por consequência, viciando o lançamento de nulidade.

Nesse passo, anote-se que o lançamento é um instituto específico do Direito Tributário, privativo da Administração Pública e, como tal, sujeito à estrita legalidade, princípio basilar e norteador de toda atividade administrativa, visto que todo ato administrativo tem como fonte primária a lei. A formalização da exigência tributária, seja através de auto de infração ou notificação de lançamento, há de ser feita com observância dos requisitos dos atos administrativos em geral.

Além disso, o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) estabeleceu os requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário, que se dá pelo lançamento: a demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, a **determinação da matéria tributável**, o **cálculo do montante do tributo devido**, a identificação do sujeito passivo e, sendo caso, propositura da aplicação de penalidade. Há, ainda, requisitos específicos que, no caso em espécie, estão elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, o qual determina que o auto de infração conterà obrigatoriamente, dentre outros, a descrição dos fatos, a qual guarda um liame lógico com a determinação da matéria tributável.

O art. 142 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e sob o enfoque do princípio consagrado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o que resultará na conclusão de que a determinação da matéria

*tributável e o cálculo do montante do tributo devem estar cristalinamente explicitados no auto de infração, acompanhados ainda dos documentos em que se embasam, com vista a assegurar o contraditório e a ampla defesa ao litigante em processo administrativo.*

*Constata-se, assim, que a lei processual impõe a forma solene para a validade jurídica do auto de infração, como instrumento de constituição do crédito tributário. Dentre os requisitos exigidos, indispensável, por ser da essência do ato, é a descrição dos fatos em que se baseia o lançamento. Todavia, sob o prisma da interpretação sistemática, infere-se das mencionadas disposições legais que tal requisito não se considera atendido com o mero relato dos motivos fáticos e jurídicos em que se lastreia a exigência tributária, mas abrange necessariamente a demonstração explícita da apuração dos valores e dos critérios de cálculo utilizados para a determinação da matéria tributável e do imposto devido, bem como da comprovação documental que lhe dê suporte, os quais se incluem como requisitos obrigatórios do lançamento.*

*Tal demonstração tem o escopo de fornecer ao sujeito passivo todas as informações pertinentes ao lançamento para que possa exercer com plenitude o seu direito de defesa, constitucionalmente assegurado, o qual restará obstado se não for possível conhecer com precisão quais são os valores e critérios de cálculo que respaldam a exigência tributária e os documentos em que se baseiam. É que o exercício da defesa abrange não só a refutação dos fatos descritos e seus efeitos legais, mas também envolve o exame e conferência dos cálculos e documentos em que se baseiam, com vista a permitir a contestação de eventuais inconsistências, assegurando-se, dessa forma, o controle da atividade impositiva. Somente com o conhecimento de todos esses elementos que servem de base para a exigência tributária é que se assegura ao interessado o pleno exercício do direito de defesa.*

*É certo que, na maioria dos casos, considera-se atendido esse requisito mediante a simples alusão ao número da DI, a qual deve conter todos os valores levados em conta para determinação da base de cálculo, sendo, muitas vezes, suficiente a reprodução, no auto de infração, dos principais elementos extraídos da DI, tais como, valor tributável, alíquota, imposto apurado, dedução de eventual quantia já recolhida e, por fim, a diferença devida.*

*Todavia, percebe-se a atipicidade do caso em exame, que não se trata da exigência integral do imposto apurado na DI, mas consiste na exigência parcial desse imposto, em função de um índice de redução que, por sua vez, é calculado a partir de variáveis as quais necessitam ser demonstradas, porquanto a sua exata apuração envolve um cálculo que encerra maior grau de complexidade em relação à hipótese aludida no parágrafo acima. Em síntese, o Imposto de Importação a ser apurado varia de modo inversamente proporcional ao grau de insumos*

*nacionais empregados no processo produtivo do produto internado. A princípio, não se conhece de modo direto o valor tributável e, por conseguinte, o montante do imposto a ser exigido, uma vez que tais informações dependem cálculo do coeficiente de redução que requer a exata identificação do custo de componentes nacionais e da mão-de-obra, os quais não chegaram a ser claramente demonstrados.*

*Inexistem nos autos quaisquer demonstrativos de cálculo que evidenciem de forma clara e exata a determinação da matéria tributável, não atendendo a esse objetivo as planilhas de fls. 188-192, as quais são omissas e inconsistentes. Como consequência, conclui-se que o contribuinte não chegou a ser cientificado das informações necessárias ao conhecimento completo do lançamento tributário.*

*Em obediência aos princípios da legalidade objetiva e tipicidade, é preciso que haja, além da descrição dos fatos imputados ao sujeito passivo, a demonstração precisa, completa e coerente dos valores e cálculos que subsidiam o lançamento, bem como dos documentos que embasam essa apuração, de modo a permitir o exercício do contraditório e da ampla defesa. No caso sob exame, embora argumentações tenham sido expendidas no Auto de Infração com o intuito de caracterizar o ilícito, a descrição dos fatos revela omissão e inexatidão no tocante à determinação da matéria tributável, deixando com isso de demonstrar a apuração do crédito tributário.*

*O óbice à perfeita compreensão do crédito tributário exigido resulta inexorável prejuízo à defesa, impossibilitando seu pleno exercício, o que macula de vício insanável o Auto de Infração. Com efeito, não pôde a litigante exercer com plenitude o direito de defesa, oferecendo todas as contestações possíveis, uma vez que sequer lhe foi permitido conhecer a prova documental que embasa os valores utilizados e certificar-se da exatidão dos cálculos que levaram à determinação da matéria tributável e a apuração do montante do tributo lançado.*

*Portanto, do exame dos autos, constata-se que o lançamento, em razão dos fatores antes referidos, não obedece aos requisitos de completude, clareza, exatidão, o que equivale a desatender o disposto no art. 142, caput, do CTN, c/c o inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, configurando-se, dessa forma, a preterição do direito de defesa. Nesse sentido, impõe-se a decretação da nulidade do lançamento, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.*

*Pelo princípio da instrumentalidade das formas e dos atos processuais, o ato só se considera nulo e sem efeito se, além de inobservância da forma legal, não tiver alcançado a sua finalidade. É o que ocorre no caso concreto, em que há um vício de forma insanável, uma vez que foi preterida uma solenidade essencial ao ato administrativo de lançamento, impossibilitando o exercício da ampla defesa. Ainda que tenha sido efetuado com observância das demais formalidades exigidas pela lei, o*



*lançamento, seja pela omissão ou incorreção na descrição dos fatos, seja pela omissão de outras informações essenciais, que não venha a permitir ao sujeito passivo conhecer com clareza a determinação da matéria tributável e o cálculo do imposto devido, deve ser considerado nulo, dele não emanando nenhum efeito jurídico.*

*A conclusão firmada na presente peça se coaduna com o entendimento da Secretaria da Receita Federal, veiculado no Parecer nº 9, de 03 de fevereiro de 1999, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, cujos fundamentos adoto no julgamento do presente processo, conforme a seguir transcrito:*

*“A nulidade está presente num ato jurídico quando há defeito grave que impeça a produção do efeito pretendido. Há nulidade quando o ato desrespeita, no momento de sua formação, o pressuposto exigido pela lei para que tenha validade. A nulidade é a reação da ordem jurídica, tolhendo o ato de seus efeitos, imposta à manifestação de vontade que não cumpriu os requisitos fixados pela lei. Ocorre que nem sempre tais requisitos aparecem de maneira expressa na lei. Não raras vezes, a essência do ato vem à tona mediante o conhecimento dos princípios gerais com os quais deve ele se conformar. Se o ato, no momento de sua formação, passa ao largo dessa essência ou descumpre alguma solenidade fundamental, deverá suportar a reação do ordenamento - a nulidade. (...)”*

*Assim como os atos jurídicos em geral, os atos administrativos também possuem elementos básicos de estruturação. À competência do agente, forma e objeto do ato, somam-se a finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não reúna condições para irradiar os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Portanto, é causa de nulidade do ato a existência de qualquer defeito que macule tais elementos.*

*O vício de forma é um dos possíveis vícios que podem atingir o ato administrativo, causando a sua nulidade. Ao discorrer sobre a teoria da nulidade dos atos administrativos, Antônio da Silva Cabral, in “Processo Administrativo Fiscal”, menciona os principais vícios dos atos administrativos, e, entre eles, o vício de forma, que, nos dizeres de Seabra Fagundes, consistiria no “conjunto de solenidades com que a lei cerca a exteriorização do ato administrativo, estabelecendo o vínculo aparente entre a manifestação de vontade e objeto”.*

*O item “b” do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 4.717, de 20 de junho de 1965, que define os vícios dos atos administrativos, dispõe:*

*“b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; ...”. (...)”*

*Assim, é equívoco pensar que a única causa de nulidade do lançamento é a incompetência do agente. A interpretação*

*meramente literal do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 levar-nos-ia à conclusão absurda de que, por exemplo, mesmo que a forma adotada pelo ato de lançamento fosse desconforme com o mandamento legal, ele reuniria condições para produzir efeitos. Ora, de tal conclusão decorreria a afirmação errônea de que um ato administrativo poderia prosperar, mesmo tendo sido exteriorizado por uma forma absolutamente irregular. Cabe então lembrar que se nos atos jurídicos da ordem privada, em que impera a liberdade de forma, o vício nesta última é causa de nulidade absoluta, conforme preconiza o art. 145, incisos III e IV, da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), mais ainda o será para os atos administrativos, pois neles impera a vinculação à forma.*

*Aplicar, de maneira literal e isolada, o disposto no referido art. 59 significa ignorar a coerência do sistema jurídico. Não concordamos, desta feita, que a lista prescrita naquele dispositivo legal seja *numerus clausus*, e sim *numerus apertus*. É nulo todo ato administrativo que desrespeita os requisitos impostos pela legislação. O dispositivo do Decreto não faz menção às vicissitudes do ato administrativo do lançamento em virtude da forma, por esta circunstância já estar implícita, já que ele é cercado de requisitos e formalidades já consagradas pela legislação.*

*Os requisitos formais do ato administrativo de lançamento aparecem no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972. Se o ato não respeita referidas formalidades, não tem condições para produzir efeitos. (...)*

*(...) E mesmo que o lançamento seja promovido por agente competente, que a finalidade seja o interesse público, o motivo seja aquele fixado em lei, no caso dos atos vinculados, e o objeto seja a manifestação creditícia do Fisco, ainda assim o lançamento carregará consigo a nulidade absoluta se a forma determinada explícita ou implicitamente na lei for desrespeitada, com a omissão dos elementos que deveriam estar contidos no documento que exterioriza o ato de imposição. (...)*

*A ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito à ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem sempre nortear as atividades da Administração. (...) Costuma a doutrina sobre o assunto sentenciar que, tratando-se de atos administrativos, não há que se falar em anulabilidade, visto que os vícios a eles relativos são de ordem pública, cabendo, nesses casos, somente a nulidade, cuja declaração é de interesse da própria administração e não apenas de interesse privado do particular. (...)*

*Em face do que se expôs, conclui-se que a falta de menção, no lançamento, dos elementos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 constitui vício de forma, causando, portanto, a nulidade do lançamento que pode e deve*

*ser decretada de ofício pela autoridade administrativa competente.”*

*Portanto, demonstrado que o auto de infração não descreve a matéria tributável de forma completa, exata e congruente, o que impede a compreensão do crédito tributário apurado, ensejando cerceamento do direito de defesa, cumpre declarar sua nulidade, com fundamento no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 5º, inciso LV, e art. 37, caput, da Constituição Federal e ainda com respaldo no princípio da estrita legalidade que informa todo ato administrativo.*

Ante o exposto, voto por DESPROVER o recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2009

  
CORINTHO OLIVEIRA MACHADO