

PROCESSO N° : 10283-006018/93-77  
SESSÃO DE : 21 de maio de 1996  
RESOLUÇÃO N° : 302-773  
RECURSO N° : 116.681  
RECORRENTE : BSR DA AMAZÔNIA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
RECORRIDA : DRF/MANAUS/AM

RESOLUÇÃO N° 302-773

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento do processo em diligência à Repartição de Origem. O cons Ricardo Luz de Barros Barreto, declarou-se impedido, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

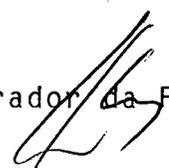
Brasília-DF, em 21 de maio de 1996



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO  
Presidente



LUIS ANTONIO FLORA  
Relator



Procurador da Fazenda Nacional

15 JUL 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : ELIZABETH MARIA VIOLATTO, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES, HENRIQUE PRADO MEGDA e ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO. Ausente o Conselheiro : UBALDO CAMPELLO NETO. Fez sustentação oral o advogado Dr. JUAN ARSKY OAB-DF/9671.

MF - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - SEGUNDA CÂMARA  
RECURSO: 116.681 - RESOLUÇÃO Nº 302-773  
RECORRENTE: BSR DA AMAZÔNIA SA - IND. E COM.  
RECORRIDA: DRF/MANAUS/AM  
RELATOR: LUIS ANTONIO FLORA

## RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 2/3, com exigência de crédito tributário consistente nos Impostos de Importação sobre Produtos Industrializados, com atualização fixada por lei, juros de mora, multas capituladas nos artigos 521, I; 526, II do Regulamento Aduaneiro e 364, II do RIPI.

Os motivos da autuação foram os seguintes:

- que, observada a relação insumo/produto declarada nos DCR, considerando as perdas admissíveis no processo industrial, constatou-se "faltas" de componentes importados para os quais não foi apresentada à Fiscalização documentação ou registro que comprove o emprego na industrialização, com desvio de destinação prevista na Guia de Importação. A apuração baseou-se em documentos contábeis e registros fiscais apresentados pela empresa, tais como Declarações de Importação, Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação - DCR, Livro de Registro de Inventário, Mapa de Produção e Vendas e Notas Fiscais de Entrada e Saída;

- que, adotado o mesmo processo, constatou-se "sobras" de componentes em relação ao quantitativo importado, para os quais não foi apresentado documentação hábil que comprove a sua regular importação. Desta feita, a empresa consumiu, deu saída ou possuía em seus estoques produtos de procedência estrangeira desacompanhados da Guia de Importação ou de documento equivalente, tendo sido utilizado para esta constatação o confronto dos mesmos documentos contábeis e registros fiscais mencionados acima.

A empresa apresentou peça defensiva contestando integralmente o Auto de Infração, alegando em síntese o seguinte:

“Centra-se a matéria litigiosa na questão central da existência, ou não, da FALTAS de componentes importados nos estoques da Impugnante, acarretando desvio na finalidade prevista na Guia de Importação, e/ou de SOBRAS de componentes, o que poderia caracterizar importação irregular de produto de procedência estrangeira.

A mais vertente doutrina, relativa ao princípio da legalidade, que recebe o respaldo da jurisprudência pátria, ensina-nos que as normas legais instituidoras de tributos e de penalidades são do tipo rígido, cerrado. Isso vale dizer que se ao fato típico nelas previsto não corresponder, em todos os seus aspectos e circunstâncias, o fato concreto ao qual se pretende aplicá-las, deve ser afastada a hipótese da incidência do tributo, mesmo que um só aspecto, circunstancialmente, não ocorra porque os efeitos da norma jurídica não se irradia sob o fato concreto em tal caso.

Objetivando oferecer subsídios à formação do livre convencimento da autoridade julgadora de 1º grau, impõe-se a análise de cada uma das situações apontadas, de per si, em face da conotação que cada uma delas recebe na sua movimentação.

Certo é, portanto, que o deslinde da questão consiste na apuração da movimentação (entrada e saída) e dos estoques dos componentes levantados para que se chegue à consequente e peremptória conclusão de que a presumida diferença apontada pela Fiscalização não tem origem em “desvio de destinação prevista na Guia de Importação” - FALTAS e na importação irregular - SOBRAS, mas no fato do douto Agente Fiscal não ter considerado as transferências de componentes de um para outro modelo, no caso de utilização comum entre os diversos modelos, as quais, não acatadas, geraram as pseudos SOBRAS e FALTAS escriturais. Como também, os casos das perdas por furto, devidamente

comprovado, as quais foram consideradas, pelo douto agente como desvio de destinação.

No mais, são simples cálculos aritméticos das quantidades referentes aos: estoque inicial + entradas - saídas: produção ou vendas = estoque final. No entanto, feita a apuração isoladamente por produto, se determinado componente - **comum de dois** - for transferido de um item para outro acarretará falta no primeiro e sobra no segundo e, no entanto, elas (sobras e faltas) não são verdadeiras, como restará provado, e nem tem o condão de fazer nascer a obrigação tributária-penal.

É que a aplicação de sanções - severíssimas como soe ser no caso real - depende de prova, a qual deve ser exaustivamente promovida pelo fisco, de forma a convencer, não por meios indiciários, mas diretos, quanto à procedência do alegado. Trata-se de uma proteção estabelecida em favor da liberdade e do patrimônio do contribuinte, que não pode ser punido com base em **presunções**. Por isso se afirma que a verdade material prevalece sempre, nesses casos sobre a verdade formal.

É consequência desse princípio que as partes não precisam requerer ao julgador a aplicação da legislação, nem estão obrigadas a produção de determinadas provas que sejam absolutamente elementares a formação do livre convencimento do julgador. Não prevalece, pois, aqui, a concepção duelística do procedimento, que resulta em matéria patrimonial, na vitória daquele que, com maior habilidade, saiba promover o próprio interesse de parte.

Ao contrário, aqui deve prevalecer soberanamente o princípio da **busca da verdade** por parte do julgador, ainda que por incúria ou inércia das partes o direito não haja sido pleiteado.

No caso real, no entanto, não foi concedida ao contribuinte a oportunidade de esclarecer os casos de transferências de componentes de um para outro modelo, cuja a utilização é "comum-de-dois", e, em relação ao furto executado por ex-funcionários, devidamente comprovado mediante laudo, a prova oficial foi desconsiderada pelo ilustre

Agente, sob a alegação de que, assim mesmo, isto é, mesmo diante a prova oficial, foi dado aos componentes furtados, embora que por terceiros, destino diverso do previsto na Guia de Importação, como se fosse possível prever um furto. Melhor ainda como fosse possível prever esse furto no momento do preenchimento da G.I. e, somente aí, certamente não haveria destinação diversa".

No mérito diz que o Fisco pretende demonstrar ser juridicamente válida a cobrança do Imposto de Importação e sobre Produtos Industrializados sobre parte dos componentes importados pela Impugnante, para industrialização na Zonas Franca de Manaus, sob a frágil e insustentável alegação que:

*a) parte dos componentes de utilização "comum-de-dois" foi transferida de um modelo para outro, no processo de industrialização, gerando aparentes faltas e sobras, isto é, falta no estoque do modelo do qual foi transferido e sobra naquele para o qual foi transferido;*

*b) parte de estoque dos componentes sofreu perda por furto, na Zona Franca de Manaus, por parte de ex-funcionário da empresa. Este fato está documentalmente comprovado e, assim mesmo, a falta daí gerada foi considerada pela douta Fiscalização como saída ilegal e para outra Unidade da Federação, uma vez que se o Douto Agente tivesse optado por considerar que o produto do furto teria sido vendido na Zonas Franca, não teria, o referido Agente, como justificar a pretendida cobrança, uma vez que o consumo na ZFM não é fato gerador do II.*

Relativamente às transferências de componentes do estoque de um modelo para o outro, nos casos em que insumo é comum-de-dois, não há o que justificar juridicamente, mas, tão só, mediante cálculos aritméticos, isto é, apurar-se o resultado mediante a movimentação: (estoque inicial + compras - produção ou venda - quebra - transferência = estoque final). Resultando valores corretos, im procedente será a diferença apontada pelo douto Agente, que, em homenagem à justiça, deverá refazer seus quadros. A impugnante permite-se anexar mapa demonstrativo da movimentação dos produtos que tiveram insumos transferidos.

Com relação à **perda por furto**, comprovadamente cometido por ex-funcionário da empresa, na área da Zona Franca de Manaus, a Impugnante examinará a sua "**ratio iuris**".

O Imposto sobre Importação tem por fato gerador a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional (CTN, art. 19 e DL 37/66, art. 1º).

No entanto, em relação à Zona Franca de Manaus a sua legislação "**master**" - Decreto-lei 288, de 28/1/67 - dispõe:

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

Como a criação da Zona Franca de Manaus tem por escopo específico permitir o desenvolvimento da região, daí a razão de se conceder a referida isenção, é de concluir que o favor legal somente atinge a efetiva entrada da mercadoria.

É certo que o Parágrafo Único do art. 1º do Decreto-lei 37, de 18/11/66, considera como entrada no Território Nacional, para efeito de ocorrência do fato gerador a mercadoria que constar como importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira no processo de desembaraço.

O Decreto 63.431, de 16/10/68, dispõe que, importada a mercadoria e não havendo o desembaraço em razão de avaria ou extravio, impõe-se a tributação, sem ser considerada a isenção que beneficiaria a importação, pois, mediante presunção legal, tem-se como ocorrido o fato gerador. (ex-vi do Parágrafo Único, do art. o, do DL 37/66). ✓

Textualmente:

*Art. 30 - No caso de avaria ou extravio de mercadoria, o montante dos tributos e multa será calculado à vista do manifesto ou dos documentos de importação.*

*§ 3º - No cálculo de que trata este artigo não será considerada isenção ou redução do imposto que beneficie a importação.*

Não é o que ocorre, entretanto, no caso "sub judice", a mercadoria importada pela Impugnante foi devidamente desembaraçada com os favores isencionais concedidos às entradas desses bens na Zona Franca de Manaus. A operação de importação da Impugnante, portanto, completou o seu ciclo substantivo-formal em perfeita subsunção com a legislação de amparo (art. 3º do DL 288/67), resultando concretizado, pleno e acabado o benefício isencional, não lhe podendo ser exigido o tributo sem que venha ocorrer um novo fato gerador.

Nesse sentido, a legislação estabelece duas formas de imposição, relativamente às mercadorias importadas para a Zona Franca de Manaus, verbis:

Lei 8.387, de 30/9/91

*Art. 3º - O "caput" do artigo 37, do Decreto-lei 1.455, de 7 de abril de 1976 passa a vigorar com a seguinte redação:*

*Art. 37 - As mercadorias estrangeiras importadas para a Zona Franca de Manaus, quando desta saírem para outros pontos do Território Nacional, ficam sujeitas ao pagamento de todos os impostos exigíveis sobre importações no exterior.*

Trata a norma citada da cobrança integral do Imposto de Importação e do Imposto Sobre Produtos Industrializados para os casos de saídas de mercadorias, para outros pontos do Território Nacional, que não tenham sofrido na Zona Franca de Manaus processo de industrialização.

Editada a Lei 8.387, de 30/12/91, foi dada nova redação ao Art. 7º do Decreto-lei 288, de 28/2/67, que dispõe:

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

Como se vê, não contém o texto legal disposição impositiva com relação aos casos de avaria ou extravio de mercadoria importada ocorridos após o desembarço e da sua efetiva entrada no território nacional. (vide art. 30, Decreto 63.431/68).

Por sua vez, em se tratando de mercadoria ingressada na Zona Franca de Manaus com os favores do Decreto-lei 288/67 (e após o desembarço), a exigência dos tributos federais (II e IPI) está condicionada a efetiva saída desta para outros pontos do Território Nacional (art. 37, da Lei 8.387/91), cujo pagamento pode ser integral ou com redução de sua alíquota "ad valorem" (art. 7º do DL 288/67).

Portanto, entende a Impugnante que a exigência dos tributos (II e IPI), relativamente à perdas por furto, devidamente comprovado, manifestada por via do Auto de Infração à apígrafe, é totalmente improcedente, pois invalidada é a presunção de que o produto desse furto, praticado na ZFM, saiu para outros pontos do Território Nacional. Escolheu o Autuante, dentre suas situações - saída ou não para outras UF - a mais gravosa para o contribuinte. Interpretou às avessas o art 112, do CTN. Y

Ademais, deve se ter juízo que o art. 114, do CTN estabelece que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Ora, Senhor Julgador, à primeira vista poder-se-ia entender que, se a lei ordinária, no caso, aquela de nível hierárquico limitado às indicações constitucionais e complementares, definisse que a **presunção** (de saída para outro ponto do Território Nacional) seria fato gerador do tributo, dever-se-ia concluir que tal situação seria "**necessária e suficiente**" para se permitir a hipótese de imposição ao sujeito passivo da relação tributária.

Isto, no entanto, só a primeira vista.

Pois na lição do mestre Ives Gandra da Silva Martins, o art. 114, do CTN apenas pode ser interpretado, coerentemente, se aquela hipótese configurada na Lei estiver configurada também nas regras matrizes correspondentes ao tributo regulado, a nível constitucional e complementar, assim como se a referida hipótese tiver nascido à luz da metodologia e de técnica inspiradoras de todo o sistema tributário nacional.

Por sua vez, o fato que se pretende tributar há de guardar inteira subsunção com a hipótese configurada na norma legal, esta é que seria o fato gerador da obrigação tributária e não o é.

De conseguinte, improcedente é, pois a exigência manifestada pela fiscalização na parte correspondente a **perda por furto**, por total ausência de amparo legal

## TRANSFERÊNCIAS DE COMPONENTES, QUADRO DEMONSTRATIVO E NOTAS EXPLICATIVAS

### TRANSFERÊNCIAS DE COMPONENTES

Como já foi exaustivamente declarado no curso desse arrazoado, a transferência de componentes de utilização comum-de

dois do estoque de insumos de um para o de outro produto da linha de produtos da Impugnante, não pode ser considerado *destino diverso do constante da Guia de Importação*, sem espantar o bom senso.

Essa transferência não é procedimento impermitido pela legislação do Imposto de Importação ou do Imposto Sobre Produtos Industrializados, pois se trata de simples movimentação interna (dentro da empresa) de componentes.

Também, e principalmente, não pode ser considerada "fato gerador" do Imposto de Importação, uma vez que esse "fato" (transferência interna de componentes) não consta dentre as hipóteses de incidência previstas na legislação pertinente.

Pelo exposto, solicita que seja declarada a improcedência do Auto de Infração em lide."

Analisando o processo, a ilustre Autoridade Julgadora "a quo" diz que, constata-se que a empresa, de fato, cometeu irregularidades na importação de produtos estrangeiros (vide demonstrativos de fls. 12 e 13), tendo em vista não ter comprovado a entrada legal dos produtos estrangeiros relacionados no demonstrativo 01 (fls. 12), conforme ficou constatado quando do exame fiscal/contábil na documentação fiscal da impugnante.

O argumento enfatizado pela empresa da ocorrência de roubo/furto praticado por ex-funcionário não é suficiente para descaracterizar a irregularidade praticada. Certidões expedidas pela Secretaria de Segurança Pública (fls. 71 e 72), não demonstram ou especificam os produtos estrangeiros roubados e o documento fornecido pela BSR da Amazônia SA (fls. 75), contendo a descrição dos produtos roubados, inclusive o preço dos mesmos, não faz menção dos produtos citados no demonstrativo 01, que faz parte integrante do Auto de Infração.

Também, não é verídica a afirmativa que a Fiscalização deixou de considerar e as perdas e quebras ocorridas no

processo produtivo, pois, o demonstrativo 01 (Apuração do Estoque de Componentes Importados), contém todas as quebras ocorridas no período de 1º/1/91 a 31/12/91, dessa forma, o alegado pela impugnante não procede.

O artigo 86 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/85), expressa: *O fato gerador do imposto é a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro. E seu Parágrafo Único, enfatiza: Para efeitos fiscais, será considerada como entrada no território aduaneiro a mercadoria constante de manifesto, ou documento equivalente, cuja falta for apurada pela autoridade aduaneira.* O artigo 220 da disciplina legal acima citada estabelece o seguinte: *Sempre que o Imposto de Importação dispensado vier a ser exigido, exigir-se-á também o Imposto sobre Produtos Industrializados.*

Por tais razões e entendendo que estando o processo revestido das formalidades legais, julgou procedente a ação fiscal, para declarar devido os "quantus" inseridos no Auto de Infração.

Inconformada, a Autuada, tempestivamente, apresentou Recurso Voluntário a este 3º Conselho, onde, em suas razões, além de tecer comentários sobre aspectos contraditórios da decisão monocrática, reitera os termos da peça impugnatória, acompanhada do Demonstrativo de Estoques e Notas Explicativas, que alega não ter sido considerado no deslinde da ação fiscal. Portanto, preliminarmente, requer diligência à R.O., para que seja esclarecido pela fiscalização os pontos que entende terem sido omitidos. No mérito, pugna pelo provimento do Recurso.

Cumprе salientar que, através de recente petição, de 31/1/96 (fls.     ), a Recorrente, avocando o artigo 5º, LV da Constituição Federal, mais uma vez reitera o pedido de diligência, apresentando, para tanto, diversos quesitos a serem respondidos pela fiscalização. 8

É o relatório.

VOTO

Desde a fase impugnatória, a Recorrente vem pleiteando o pedido de diligência, para não ser tolhida no seu direito de defesa e, considerando a oportunidade e relevância dos quesitos apresentados, que poderão melhor orientar o deslinde da Ação Fiscal, voto no sentido de converter o julgamento em diligência à R.O., para que a mesma analise e responda os tópicos constantes da petição de fls. 125/128, bem como instrua o processo com os documentos relativos ao andamento da ação penal noticiada nos autos, se antes a parte oferecer.

Sala das Sessões, 21 de maio de 1996

  
LUIS ANTONIO FLORA  
Relator