Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10283.008132/98-28

Processo nº	10283.008132/98-28
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3402-009.339 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de outubro de 2021
Recorrente	DDA ELETRONICA S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 20/12/1996

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

No âmbito do direito administrativo, motivo significa as circunstâncias de fato e os elementos de direito que provocam e precedem a edição do ato administrativo. São três as modalidades de vício relacionados ao motivo que podem acometer ato administrativo de lançamento tributário: i) a inexistência de norma jurídica que lastreie a sua prática; ii) a inexistência de fato que ensejaria a sua emanação; e iii) inadequação entre motivos de fato e de direito. No que tange à motivação, trata-se da explicação ou expressão dos motivos do ato administrativo, ou seja, é a exposição do raciocínio que conduz ao ato, fundando-se sobre elementos de fato e de direito, gerando as consequências ali expostas.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, *caput*, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em sua nulidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/12/1996

Os livros fiscais tratam-se de fotografias da realidade financeira e organizacional de uma empresa, são obrigatórios por disposição legal, estão sujeitos à fiscalização e fazem prova contra e a favor do contribuinte conforme disposto no o artigo 923 do RIR/99. Logo não há de se falar em presunção em auto de infração lavrado a partir de auditoria de livros fiscais.

ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

A apresentação de documentação deficiente autoriza o Fisco a lançar o tributo que reputar devido, recaindo sobre o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a conselheira Cynthia Elena de Campos (Relatora), que dava provimento ao recurso para cancelar o auto de infração. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Renata da Silveira Bilhim.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-082.632 (e-fls. 1094-1108), proferido pela 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, exonerando parte do crédito tributário lançado, conforme Ementa abaixo colacionada:

> **Assunto: Regimes Aduaneiros**
>
> Data do fato gerador: 20/12/1996
>
> LIVROS FISCAIS - PRESUNÇÃO
>
> Os livros fiscais tratam-se de fotografias da realidade financeira e organizacional de uma empresa, são obrigatórios por disposição legal, estão sujeitos à fiscalização e fazem prova contra e a favor do contribuinte conforme disposto no o artigo 923 do RIR/99. Logo não há de se falar em presunção em auto de infração lavrado a partir de auditoria de livros fiscais.
>
> Impugnação Procedente em Parte
>
> Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem sintetizar os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida:

> Trata-se de auto de infração lavrado pela equipe de fiscalização da DRF Manaus, contra a empresa DDA ELETRÔNICA S/A, doravante denominada impugnante onde inicialmente foi lançado o crédito de R$ 1.417.849,26, referente à multa prevista no artigo 365, caput e inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n° 87.981/82.

Documento nato-digital

A impugnante trata-se de empresa que à época da lavratura do auto de infração industrializava produtos eletrônicos na Zona Franca de Manaus, em especial receptores de sinal de TV via satélite e a cabo, e para obtenção de benefícios fiscais permitidos pela legislação da Zona Franca de Manaus, era habilitada a um Processo Produtivo Básico regulado pelo do Decreto No. 783 de 25 de março de 1993.

Auto de Infração Original

A infração sancionada foi a introdução de equipamentos clandestinos no território nacional, verificação decorrente de auditoria no estabelecimento da impugnante, que em levantamento do estoque, verificou que no exercício de 1996 houve sobra dos componentes de procedência estrangeira denominados CONTROLE REMOTO (38.211); MICROPROCESSADOR MOTOROLA LSC98508P (62018); PLACA DE CIRCUITO IMPRESSO, CÓd. 13306/413306 (48.466) e SELETOR DE CANAL - TUNER cód. 13322/413322; 13309/413309 (57.862), utilizados na fabricação de RECEPTORES DE SINAL DE TV VIA CABO/SATÉLITE.

Primeira Impugnação

incluir outros itens de matérias primas no estoque inicial e no estoque final de seu levantamento, como também ao deixar de computar importações de matéria prima.

Assim dentre os diversos produtos fabricados (inclusive outros tipos de receptores), encontram-se os receptores de sinal de televisão via cabo, dos modelos DCC- 2000, DCC-3000 e DCC-4000, que foram os únicos verificados pela fiscalização, sendo que para esses produtos foram incluídos nos estoques de insumos códigos que não são aplicados nos mesmos.

Sobre as falhas relacionadas ao levantamento de estoque consta na impugnação:

> INCLUSÃO DE OUTRAS MATÉRIAS PRIMAS NO ESTOQUE INICIAL-CONTROLE REMOTO - a fiscalização registrou como ESTOQUE INICIAL desse componentes 8.432 peças. Porém, como se vê do Livro de Inventário de 31/12/95 - estoque inicial de 1996 (doc. 3, 3A), a empresa possuía apenas o produto de código 413310, na quantidade de 3.550 peças. A diferença de 4.882 (8.432-3.550), corresponde a controles remotos de produto diverso, sendo 4.607 peças do código 411044 e 275 peças do código 411046, relativos ao Receptor de Sinal de Televisão Via Satélite e Via Cabo modelo DCC-1000.

Sobre a não consideração de declarações de importação, consta na impugnação:

> 3.5. A fiscalização não considerou no trabalho fiscal, importações inteiramente regulares, com emissão de Nota Fiscal de Entrada e registro no Livro de Inventário, que permeou o auto de infração de fragilidade tamanha e que torna impossível salvá-lo. Para melhor visualização, listam-se abaixo apenas as importações não consideradas no trabalho fiscal, extraídas do doc. 5, correspondentes às Declarações de Importação n°s. 52; 1.000; 20.914; 22.168 e 23.709;

Sobre o índice de quebra, argumentou a impugnante que:

> Ademais, cumpre ressaltar que, após a RECOMPOSIÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO DOS ESTOQUES de 31/12/95 e de 31/12/96 (doc. 9), elaborada com as correções dos erros acima apontados, verifica-se que a diferença de estoque não atinge 0,5%. percentual plenamente aceitável, ainda mais quando os próprios AFTN admitem quebra de matérias-primas no percentual de 2% das aquisições (veja-se a coluna "QUEBRA" no DEMONSTRATIVO DEAPURAÇÃO DE ESTOQUES anexo do auto).

Documento nato-digital

Primeira Diligência

Devido às inconsistências apontadas, a DRJ Manaus através da informação DITEX/DRJ/MNS N° 008/99, baixou o processo para verificar as alegações da impugnante.

Por ocasião da diligência, a fiscalização constatou que

(i)as alegações da impugnante referentes às declarações de importação não consideradas na auditoria inicial era procedente;

(ii) em relação às alegações de que os agentes do fisco cometeram falhas nos seus levantamentos, ao incluírem outros itens de matéria-prima nos estoques inicial e final do ano de 1996 relativo ao componente controle remoto, a fiscalização verificou, conforme relato às fls 147 e 148 que os insumos (componentes) de cada produto, *" foram aqueles foram aqueles escolhidos pela fiscalização para fazer a sua análise, ou seja, os componentes relacionados no Demonstrativo de Apuração de Estoques, fls. 06, aplicados nos produtos finais vendidos, conforme Mapa de Saídas de Produtos Acabado, fls. 12/17. A relação insumo/produto está demonstrada no Mapa Demonstrativo dos DCR, fls. 18. Os quadros apresentados na peça impugnatória (fls. 86/87), não devem, pois serem consideradas para esta análise, já que os códigos dos produtos ali assinalados (DCC-3000, DCC-2000 e DCC-4000), não são os mesmos utilizados nos livros e documentos fiscais, conforme descrito no item 4.2, retro.";*

(iii) em relação ao índice de quebra a partir da diligência fiscal, constatou-se "*que não há registro na documentação contábil/fiscal da Empresa referente às quebras no processo produtivo, motivo pelo qual deixou de ser considerado pela fiscalização, embora indicado a título ilustrativo no* ***DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE ESTOQUES."***

A partir das constatações da diligência realizada (i) e (ii) , e da realização de novo levantamento de estoque, a fiscalização constatou que ao invés de sobra (importação irregular), ocorreu a saída irregular dos componentes CONTROLE REMOTO; PLACAS DE CIRCUITO IMPRESSO e SELETOR DE CANAIS, exigindo em conseqüência, o Imposto de Importação, multa proporcional e juros de mora, por meio do auto de infração complementar. Quanto ao componente MICROPROCESSADOR MOTOROLA LSC 98508P, foi constatado, mesmo considerando as Declarações de Importação reclamadas pela impugnante, uma diferença a maior (sobra) de 9.518 unidades, conforme novo DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE ESTOQUE/2 (fls. 138), tendo como conseqüência a lavratura do Auto de Infração complementar de fls. 130/131, para exigência do IPI Vinculado, Multa Proporcional, Multa Regulamentar do IPI e Juros de Mora.

Diante do exposto, foi lavrado auto de infração complementar, no qual foram realizadas correções, no caso, computo de componentes de declarações de importação não consideradas inicialmente pela fiscalização. O auto de infração complementar desta forma tratou-se de uma retificação do auto de infração original, que retificou o crédito lançado de R$ R$ 1.417.849,26 para R$ 164.635,40 conforme demonstrativo que segue.

Documento nato-digital

AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINAL				
IMPOSTO/ MULTA	VALOR PRINCIPAL (R$)	JUROS DE MORA (R$)	MULTA DE OFÍCIO (R$)	TOTAL (R$)
*MULTA DO IPI	1.417.849,26			1.417.849,26
AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR				
IMPOSTO/ MULTA	VALOR PRINCIPAL (R$)	JUROS DE MORA (R$)	MULTA DE OFÍCIO (R$)	TOTAL (R$)
IMPORTAÇÃO	4.681,82	3.782,90	3.511,37	11.976,09
IPI - Import	5. 093,69	4. 115,69	3. 820,27	13.029,65
*MULTA DO IPI	139. 629,06			139.629,06
TOTAL				164.634,80

(*) Multa do IPI Artito 365, caput Inciso I do RIPI - Decreto 87.981/1982;

Do auto de infração complementar a impugnante tomou ciência em 11/08/2000 e apresentou impugnação tempestiva em 11/09/2000.

Segunda Impugnação

Cientificada dos Autos de Infração complementar em 11/08/00, a contribuinte apresentou as impugnações de fls. 176/200 (IPI, multas, juros e multa do IPI) e fls. 201/225 (Imposto e Importação, juros e multas), ratificando as razões de defesa anteriormente apresentadas, e fazendo novas alegações, conforme segue:

- Flagrante incongruência na Auditoria de Estoque

Sobre o tema alega que da grande quantidade de produtos fabricados pela impugnante, receptores de sinal de TV, os únicos verificados pela fiscalização foram os RECEPTORES DE SINAL DE TELEVISÃO VIA CABO modelos DCC-2000, DCC-3000 e DCC-4000, e afirma que esta informação pode ser comprovada pelas DCR´s, notas fiscais de entrada e saída examinadas pela fiscalização e pelo Termo de Diligência Fiscal.

Sobre a Informação Fiscal, decorrente da diligência fiscal, a impugnante afirma que não se pode aceitar a informação de que "*a fiscalização não utilizou as nomenclaturas indicadas, a saber, DCC-3000, DCC-2000 e DCC-4000, pois estas não eram utilizadas nos documentos e livros fiscais que serviram de base para os levantamentos*".

Na impugnação, às fls 181 e 182, faz um demonstrativo das matérias primas(componentes) e seus respectivos produtos finais, sempre considerando as nomeclaturas DCC-2000, DCC-3.000 e DCC 4000) e concluiu que:

- Erros na Apuração do Estoque Inicial

- Para os controles remotos : a diferença de 4.882 peças (verificada entre o número de peças lançado pela D. Fiscalização - 8.432 - e o número de peças constantes do Inventário da Impugnante - 3.550) corresponde exatamente a outros *Controles Remotos (Códigos 411044 e 411046)* que não são insumos empregados na fabricação dos "receptores" verificados pela fiscalização.Tais controles remotos seriam insumos de Receptores de controles remotos de Receptores de Sinal de Televisão via satélite conforme consta dos DCR´S (anexo 9 da impugnação).

Documento nato-digital

Erros na Apuração do Estoque Final

mencionados produtos Receptor de Sinal de Televisão Via Satélite e do Receptor de Sinal de Televisão Via Cabo modelo DCC-1000.

A impugnante menciona que além dos erros mencionados, existiram outros erros, sem defini-los, e às fls 185 e 186 apresenta planilhas de levantamento de estoque do ano de 1996, que segundo ela seriam corretas, contrapondo-as a da fiscalização que estaria incorreta.

A partir das tabelas por ela apresentada, a impugnante alega que as faltas apontadas pela fiscalização (estoque apurado - estoque escriturado) são plenamente justificadas pela perda de materiais utilizados por ela em seu processo produtivo, que é de de pelo menos 1%, conforme já admitido por autoridades da Receita Federal no processo 10283.006099/97-01.

Jurisprudência de Conselho de Contribuintes

Terminadas as alegações sobre as inconsistências de estoque, a impugnante menciona jurisprudência do conselho de contribuintes que estabelece entendimentos sobre a auditoria de estoque

Presunção

Sobre o tema a impugnante alega que a autuação que amparou a lavratura do auto de infração, foi baseada em presunção meramente simples *(presunção hominis)*, que se pretendeu justificar a partir da alegada "sobra" de insumos importados, supostamente apurada a partir de uma pretensa auditoria de estoque. Assim, limitaram-se as D. Autoridades Fiscais, **sem respaldo jurídico algum,** a afirmar que a Impugnante haveria irregularmente introduzido mercadorias no país, bem como que teria dado saída irregular a bens importados.

Afirma que este procedimento da fiscalização de usar presunção sem prova legal fere o princípio da legalidade.

Da Inversão do ônus da Prova - Falta de Apresentação de Provas

Alega que nos termos do Artigo 333 Inciso I do Código Civil brasileiro, o ônus da prova cabe à fiscalização.

Violação do Princípio da Segurança Jurídica

Alega a impugnante que ao adotar a presunção, a fiscalização agiu de forma subjetiva o que é vedado à Autoridade Administrativa, que deve agir em estrita sintonia com a letra da lei, que deverá ser integralmente aplicada ao caso concreto. A observância rigorosa do preceito legal emerge imperativa para que o contribuinte possa pautar seus procedimentos em conformidade com a legislação vigente, evitando-se assim a aplicação de pena injusta.

Inconstitucionalidade da Taxa Selic

Alega que os juros moratórios consignados no auto de infração em tela são altamente abusivos, uma vez que a fiscalização utilizou para fins de cálculo dos mesmos, a inconstitucional taxa mensal de captação do tesouro nacional, posteriormente substituída pela

Documento nato-digital

- Para os Controles Remotos a fiscalização registrou como estoque final o total de 13.927. peças contudo o número correto de Controles Remotos utilizados na produção dos Receptores de Sinal de Televisão Via Cabo modelos DCC-2000, DCC-3000 e DCC-4000, foi de 10941, conforme atesta o Livro de Inventário de 31/12/96 (documento 10 da impugnação). A diferença de 2.986 peças corresponde, pois, exatamente aos insumos dos SELIC. Cita que o artigo 192 da Constituição Federal, no seu parágrafo 3o, veda de maneira explícita a aplicação de taxas superiores a 12% ao ano.Citou a título exemplificativo que entre julho de1995 e junho de 1996 foi de 28,14%.

Com base na impugnação citada, pleiteou ao cancelamento do auto de infração em tela.

Segunda Diligência

Diante da alegação, referente ao indíce de perdas na industrialização dos receptores que o índice de perda é de pelo menos 1%, o processo foi novamente baixado em diligência pela DRJ - Manaus para:

a) Solicitar manifestação de órgão técnico competente, mediante laudo, quanto ao percentual de quebra no processo produtivo do componente MICROPROCESSADOR MOTOROLA LAC98508P;

b) Intimar a contribuinte a apresentar cópia autenticada das Notas Fiscais de saída relacionadas às fls. 13/14 (DCR 1502, QTDE. = 20.000 unidades) e das relacionadas às fls. 16/17 (DCR 4993; 5701 e 6239, QTDE. = 425,12 ê 8.520, respectivamente);

Informação sobre a Segunda Diligência Fiscal

O laudo técnico apresentado em resposta à segunda diligência, apontou os seguintes índices de quebra:

i) Controle Remoto e PCI (413310, 413454, 413471 e 413306) - 1% (um por cento); .

ii) Microprocessador (413370) - 2% (dois por cento);

iii) Seletor de Canais (413309) - 2% (dois por cento); e concluiu *"que comparativamente às divergências de estoque supostamente encontradas na autuação (índice médio de 0,139%), a divergências mostram-se inferiores aos Índices de quebra aceitáveis e utilizados pela DDA durante a fabricação componentes, razão pela qual consideramos as diferenças notificadas durante a autuação como perdas normais e inerentes ao processo produtivo".*

Sobre estes índices, cabe observar, que no laudo técnico consta que o valor de 2% era historicamente admitido pela impugnante, e que para o mesmo, não existe nenhum dado contábil ou estatístico que mostre a sua origem.

Realizada a diligência, o processo foi enviado à DRJ de Belém, que em despacho de 11/06/2014 (fl. 941), justificou sua incompetência para a análise da lide de que trata este processo , pois não era de sua competência regimental, o julgamento de processos administrativos fiscais referentes a tributos do comércio exterior.

Terceira Diligência

Documento nato-digital

Da DRJ Belém, o processo foi então enviado à DRJ SPO, onde foi analisado na 11a. Turma desta DRJ, que através da Resolução 16-000.5666 de 09/04/2015, decidiu baixar o processo em diligência, para sanar as seguintes inconsistências verificadas:

a- O laudo não está vinculado a um órgão competente, conforme consta da exigência contida na INFORMAÇÃO/D ITEX/ DRJ/MNS/N° 07/2001;

b- Não é informando no laudo, se o técnico responsável pela sua elaboração é credenciado pela Receita Federal, nos termos da IN SRF 157/1998, nem a qualificação técnica do mesmo.

c- Não existe um critério técnico para a definição dos percentuais de perda. Todos os índices de perda citados no laudo são descritos como históricos, contudo não existe a menção sobre um estudo realizado, ou um método adotado para a determinação do mesmo.

Informações sobre a terceira diligência fiscal

Em síntese, o Relatório Fiscal exigido a partir da Resolução 16-000.5666 da 11a. Turma da DRJ-SP (fls. 1007 a 1041) concluí que:

- Com relação ao controle remoto, microprocessador e seletor de canal, a diferença entre o estoque apurado pela SRF e o estoque escriturado se deve ao fato de não ter sido considerado a quebra de produção destes produtos. A quebra de produção não representa nem 1% da quantidade das mercadorias disponíveis, sendo que este é um valor aceitável em termos de perdas em processo produtivo;

- Com relação à PCI (Placa de Circuito Impresso), a diferença entre o estoque apurado e o estoque escriturado, pode ser explicado pelo fato de não ter sido considerado se a mesma PCI foi cortada e utilizada em dois Produtos finais. A diferença apurada não representa nem 1% da quantidade das mercadorias disponíveis.

Crédito Inscrito no SIEF

Embora a fiscalização tenha feito uma nova auditoria nos documentos apresentados pela impugnante, e feito um auto de infração complementar, retificando o auto original, onde o valor da multa prevista no artigo 365, caput e inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n° 87.981/82, foi reduzida de R$ 1.417.849,26 para R$ 139.629,06, no SIEF encontra-se inscrito o crédito referente a esta multa que consta no auto de infração original, mais os valores dos impostos e multas de ofício lançados no auto complementar.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica em data de 16/07/2018 (Termo de Abertura de Documento de fls. 1126), apresentando o Recurso Voluntário de fls. 1132-1142 em data de 14/08/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 1131), para o qual pediu o total provimento para que seja declarada a nulidade da autuação por alteração de critério jurídico e, no mérito, pediu para que seja reconhecida a regularidade na contabilização das placas de circuito impresso e microprocessadores.

Através do Despacho de fls. 1.171, o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente. Alteração de critério jurídico. Nulidade

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Auto de Infração lavrado pela Equipe de Fiscalização da DRF de Manaus, contra a empresa DDA ELETRÔNICA S/A, que inicialmente lançou o crédito tributário pelo valor de R$ 1.417.849,26, referente à **multa prevista no artigo 365, caput e inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n° 87.981/82.**

O lançamento de ofício teve por motivação a seguinte descrição dos fatos, na forma consignada na autuação:

> Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima citado, foi(ram) apurada(s) a(s) infração(coes) abaixo descrita(s), a dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto numero 87.981 de 23/12/82 (RIPI).
>
> 1- PRODUTO ESTRANGEIRO EM SITUAÇÃO IRREGULAR - CONSUMO OU ENTREGUE A CONSUMO
>
> No exercício das funções de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, em procedimento de fiscalização no contribuinte acima identificado, verificou-se em auditoria de estoque que, no exercício de 1996 houve sobra de componentes/matérias-primas: de procedência estrangeira (CONTROLE REMOTO; MICROPROCESSADOR MOTOROLA LSC98508P; PLACA DE CIRCUITO IMPRESSO, cod. 13306/413306" e SELETOR DE CANAL - TUNER, cod. 13322/413322/13309/413309), utilizados na fabricação dos produtos RECEPTORES DE SINAL DE TV (via cabo/satélite), donde presume-se que o estabelecimento consumiu/entregou a consumo os referidos componentes introduzidos irregularmente no Pais.
>
> A irregularidade esta demonstrada no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE ESTOQUE.
>
> Fazem parte deste Auto, além do citado, os seguintes documentos:
>
> 1- IMPORTAÇÕES DE CONTROLE REMOTO (1996);
>
> 2- IMPORTAÇÕES DE MICROPROCESSADOR (1996);
>
> 3- IMPORTAÇÕES DE PLACAS DE CIRCUITO IMPRESSO;
>
> 4- IMPORTAÇÕES DE SELETOR DE CANAL;
>
> 5- QUANTIDADES SAÍDAS (por DCR);

Documento nato-digital

6- MAPA DE SAÍDAS DE PRODUTOS ACABADOS/1996;

7- MAPA DEMONSTRATIVO DOS DCR;

8- INVENTARIO 31/12/95;

9- INVENTARIO 31/12/96;

10- DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA MULTA;

11- COPIAS DO LIVRO REGISTRO DE INVENTARIO M0D.7 (31/12/95 e 31/12/96)

Por ocasião dos fatos, a Recorrente industrializava produtos eletrônicos na Zona Franca de Manaus, em especial receptores de sinal de TV via satélite e a cabo e, para obtenção de benefícios fiscais permitidos pela legislação da Zona Franca de Manaus, era habilitada a um Processo Produtivo Básico regulado pelo do Decreto Nº 783 de 25 de março de 1993.

A Contribuinte interpôs impugnação argumentando que os Auditores Fiscais cometeram os seguintes erros na apuração da infração:

(i) Inclusão indevida de matéria-prima estranha no estoque inicial e no estoque final;
(ii) Desconsideração de matéria-prima importada registrada através de declaração de importação e Nota Fiscal de entrada;
(iii) Falta de inclusão de matéria-prima em produto acabado discriminado no DCR;
(iv) Após a recomposição da movimentação dos estoques de 31/12/1995 e de 31/12/1996, elaborada com as correções dos erros indicados, foi apurado que a diferença de estoque não atinge 0,5%, o que implica em percentual aceitável para configuração de quebra.

Como consignado no v. Acórdão da DRJ de origem, após diligência realizada em atendimento à determinação da DRJ/Manaus, contida na **INFORMAÇÃO/DICEX.DRJ.MNS/Nº 008/99**, a Fiscalização procedeu a novo levantamento de estoque e constatou os seguintes erros no lançamento original:

(i) Ao invés de sobra (importação irregular), ocorreu a saída irregular dos componentes CONTROLE REMOTO; PLACAS DE CIRCUITO IMPRESSO e SELETOR DE CANAIS. Foi lavrado Auto de Infração Complementar para exigência de Imposto de Importação, multa proporcional e juros de mora;
(ii) Quanto ao componente MICROPROCESSADOR MOTOROLA LSC 98508P, foi constatado que, mesmo considerando as Declarações de Importação indicadas pela defesa, há uma diferença a maior (sobra) de 9.518 unidades, conforme novo DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE ESTOQUE/2. Foi lavrado Auto de Infração Complementar para exigência do IPI Vinculado, Multa Proporcional, Multa Regulamentar do IPI e Juros de Mora.

Documento nato-digital

Com isso, o Auto de Infração original foi corrigido, com retificação do crédito tributário lançado de R$ 1.417.849,26 para R$ 164.635,40, conforme demonstrativo abaixo colacionado:

AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINAL				
IMPOSTO/ MULTA	VALOR PRINCIPAL (R$)	JUROS DE MORA (R$)	MULTA DE OFÍCIO (R$)	TOTAL (R$)
*MULTA DO IPI	1.417.849,26			1.417.849,26
AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR				
IMPOSTO/ MULTA	VALOR PRINCIPAL (R$)	JUROS DE MORA (R$)	MULTA DE OFÍCIO (R$)	TOTAL (R$)
IMPORTAÇÃO	4.681,82	3.782,90	3.511,37	11.976,09
IPI - Import	5. 093,69	4. 115,69	3. 820,27	13.029,65
*MULTA DO IPI	139. 629,06			139.629,06
TOTAL				164.634,80

A Fiscalização oportunizou à Contribuinte a impugnação ao lançamento complementar, tendo a defesa apontado os seguintes argumentos:

(i) Incongruência na auditoria de estoque, uma vez que, não obstante a grande quantidade de produtos fabricados, os únicos verificados pela fiscalização foram os RECEPTORES DE SINAL DE TELEVISÃO VIA CABO modelos DCC-2000, DCC-3000 e DCC-4000, como pode ser comprovada pelas DCR´s, notas fiscais de entrada e saída examinadas pela fiscalização e pelo Termo de Diligência Fiscal;

(ii) Erros na apuração do estoque inicial, uma vez que, para os controles remotos, a diferença de 4.882 peças corresponde exatamente a outros Controles Remotos que não são insumos empregados na fabricação dos "receptores" verificados pela Fiscalização. Tais controles remotos seriam insumos de Receptores de controles remotos de Receptores de Sinal de Televisão via satélite conforme consta dos DCR´S;

(iii) Erros na apuração do estoque final, uma vez que, para os controles remotos, a Fiscalização registrou como estoque final uma diferença a maior (sobra), relativa exatamente aos insumos dos produtos Receptor de Sinal de Televisão Via Satélite e do Receptor de Sinal de Televisão Via Cabo modelo DCC-1000;

(iv) As faltas apontadas pela fiscalização (estoque apurado - estoque escriturado) são plenamente justificadas pela perda de materiais utilizados por ela em seu processo produtivo, que é de pelo menos 1% (um por cento);

(v) O Auto de Infração foi lavrado com base em mera presunção para justificar a alegação de que a Impugnante introduziu mercadorias irregularmente no país, bem como que teria dado saída irregular a bens importados;

(vi) A Fiscalização não apresentou provas, cujo ônus é previsto pelo artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil;

Documento nato-digital

(vii) Violação do Princípio da Segurança Jurídica, uma vez que a Fiscalização agiu de forma subjetiva;

(viii) Inconstitucionalidade da Taxa Selic.

Em função da alegação da defesa sobre o percentual de quebra, através da INFORMAÇÃO/DITEX/ DRJ/MNS/N° 07/2001, foi determinado à Contribuinte a apresentação de Laudo Técnico, emitido por órgão competente, que estabelecesse o percentual de quebra do sistema produtivo para os quatro componentes considerados no Auto de Infração.

Posteriormente, com o resultado da diligência, através da Resolução 16-000.566, de 09/04/2015, a 11ª Turma da DRJ de Belém novamente baixou o processo em diligência, para que fossem sanadas as seguintes inconsistências:

> a- O laudo não está vinculado a um órgão competente, conforme consta da exigência contida na INFORMAÇÃO/D ITEX/ DRJ/MNS/N° 07/2001;
>
> b- Não é informando no laudo, se o técnico responsável pela sua elaboração é credenciado pela Receita Federal, nos termos da IN SRF 157/1998, nem a qualificação técnica do mesmo.
>
> c- Não existe um critério técnico para a definição dos percentuais de perda. Todos os índices de perda citados no laudo são descritos como históricos, contudo não existe a menção sobre um estudo realizado, ou um método adotado para a determinação do mesmo.

Em cumprimento, foi apresentado novo Laudo Técnico, elaborado por Perito credenciado à Receita Federal (e-fls. 979-1038), na forma exigida pela Instrução Normativa RFB nº 1020/2010, concluindo que:

> - Com relação ao controle remoto, microprocessador e seletor de canal, a diferença entre o estoque apurado pela SRF e o estoque escriturado se deve ao fato de não ter sido considerado a quebra de produção destes produtos. A quebra de produção não representa nem 1% da quantidade das mercadorias disponíveis, sendo que este é um valor aceitável em termos de perdas em processo produtivo;
>
> - Com relação à PCI (Placa de Circuito Impresso), a diferença entre o estoque apurado e o estoque escriturado, pode ser explicado pelo fato de não ter sido considerado se a mesma PCI foi cortada e utilizada em dois Produtos finais. A diferença apurada não representa nem 1% da quantidade das mercadorias disponíveis.

Em análise a este novo Laudo, através do Relatório de Diligência Fiscal nº 02.2.01.00-2017-00015-4 (e-fls. 1060-1062), a DRF de Manaus apenas manifestou que *"Diante do novo LAUDO TÉCNICO apresentado, não cabe a fiscalização elaborar auto de infração complementar sem que antes sejam julgados os documentos de prova apresentados, bem como analisado o mérito do referido laudo, tendo em vista que se essa Delegacia de Julgamento achar procedente os elementos de prova acostados, não subsistirá a autuação."*

A DRJ de origem proferiu o v. Acórdão objeto do recurso em análise, pelo qual deu parcial procedência à impugnação, conforme conclusão abaixo reproduzida:

> Do exposto entendo que cabe razão à impugnante, pois de uma análise dos documentos que constam às fls. 23 e 24 deste auto de infração, resumos dos inventários dos anos de 1995 e 1996, temos que ao contrário do que afirma a fiscalização, as nomeclaturas DCC 2000 DCC 3000 e DCC 4000 estão indicadas no Livro Registro de Inventário, que trata-

Documento nato-digital

> se de livro obrigatório para todas as empresas, e tem o objetivo de registrar todas as mercadorias em estoques quando do levantamento do balanço da empresa. Tal livro, assim como os demais documentos observados no auto de infração, notas fiscais de saída, DCR´s e Demonstrativo de apuração de estoque, deveriam ser observados para a lavratura do auto de infração.
>
> Também entendo que cabe razão à impugnante quanto à alegação de erro no computo dos estoques inicial e final do ano de 1996 do componente controle remoto, pois é observado nos registros de inventário, que além dos controles remotos onde aparecem as nomeclaturas DCC 2000 DCC 3000 e DCC 4000, também aparecem controles remotos sem nomeclaturas, código 413310, que segundo a impugnante representariam componentes incluídos de forma incorreta nos estoques finais e iniciais. Os controles remotos com código 413310 ao que tudo indica, não fazem parte dos equipamentos e componentes auditados, que no registro de inventário aparecem com as nomeclaturas DCC 2000 DCC 3000 e DCC 4000.
>
> Entendo que as alegações da impugnante, quanto aos controles remoto, está correta, assim como os quantitativos demonstrados na impugnação referente a estoque inicial e final no ano de 1996 que foi de 3550 e 359 peças respectivamente.

Em Recurso Voluntário, preliminarmente, argumentou a Contribuinte pela nulidade do Auto de Infração complementar em razão de alteração do critério jurídico motivador do ato administrativo inicial, o qual foi literalmente substituído por outro auto de infração, incorrendo em revisão do lançamento fiscal.

Com razão à defesa.

O Código Tributário Nacional assim prevê em seu artigo 146:

> Art. 146 - A modificação introduzida, de oficio ou em consequência 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 a sua introdução.

Tal normativo impede que, após lavrado o lançamento de ofício, seja adotado novo critério, alterando o fundamento legal invocado inicialmente.

Cabe salientar que a hipótese de lançamento complementar é prevista pelo artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235/1972[1], bem como o prazo para nova impugnação foi concedida à Recorrente.

Todavia, somente seria possível revisar o lançamento objeto deste litígio nos caso permitidos pelo artigo 149, IV, c/c artigo 145, III do Código Tributário Nacional, cujos dispositivos assim estabelecem:

[1] 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)
§ 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)

Documento nato-digital

> **Art. 145.** O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
>
> **III -** iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.
>
> **Art. 149.** O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
>
> **IV -** quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
>
> **Parágrafo único.** A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Da análise dos autos, entendo que a alteração efetuada em diligência fiscal não versa somente sobre erro de fato, mas igualmente sobre erro de direto.

Vejamos a tabela consignada em peça recursal da ora Recorrente:

AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINAL	NOVO AUTO DE INFRAÇÂO (chamado equivocadamente de complementar)
Fls. (4 não digitais) dos Autos	*Fls. (127 não digitais) dos Autos*
DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAI(S): No exercício das funções de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, em procedimento de fiscalização, no contribuinte acima identificado, verificou-se em auditoria de estoque que, no exercício de 1996 houve sobra de componentes/matérias-primas: de procedência estrangeira (CONTROLE REMOTO; MICROPROCESSADOR MOTOROLA LSC98508P; PLACA DE CIRCUITO IMPRESSO, cod. 13306/413306" e SELETOR DE CANAL - TUNER, cod. 13322/413322/13309/413309), utilizados na fabricação dos produtos RECEPTORES DE SINAL DE TV (via cabo/satélite), donde presume-se que o estabelecimento consumiu/entregou a consumo os referidos componentes introduzidos irregularmente no Pais.	**DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAI(S):** Valor do AUTO COMPLEMENTAR, de acordo com o que estabelece o par. 3º, do art. 18, do decreto nº 70.235/72. O valor foi apurado conforme ficou constatado que o Contribuinte promoveu a saída irregular de componentes, conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE ESTOQUE/2. A infração foi constatada em diligência determinada pela DRJ/Manaus (...)
ENQUADRAMENTO LEGAL: Artigo 365, caput e inciso I, do RIPI, aprovado pelo Decreto 87.981/82.	**ENQUADRAMENTO LEGAL:** Art. 6º e 7º do Decreto Lei nº 288/67, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.387/91 c/c Instrução Normativa SRF nº 49/84; art. 87, inc. I, 220, 389 a 395, 499, 542, do RA, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

Como relatado no v. Acórdão objeto de recurso e acima já mencionado, somente após novo levantamento de estoque, a Fiscalização constatou que ao invés de sobra (importação irregular), ocorreu a saída irregular dos componentes, retificando o Auto de Infração original para exigência de Imposto de Importação, multa proporcional e juros de mora. Igualmente lavrou novo Demonstrativo de Apuração de Estoque quanto ao componente MICROPROCESSADOR MOTOROLA LSC 98508P, ao constatar a suposta sobra de 9.518 unidades e, com isso, lavrou

Documento nato-digital

igualmente Auto de Infração complementar para exigência do IPI Vinculado, Multa Proporcional, Multa Regulamentar do IPI e Juros de Mora.

Ocorre que os artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional, acima citados, não permitem que um lançamento seja refeito por ocasião do julgamento da defesa, com adoção de critério jurídico diverso do lançamento original. E foi o que ocorreu no presente caso, uma vez que a Fiscalização inicialmente motivou a autuação com fundamento legal no artigo 365, *caput* e inciso I do RIPI/82 (e-fls. 7) e, após diligência determinada pela DRJ, refez o lançamento com fundamento legal nos artigos 6º e 7º do Decreto-Lei nº 288/67 c/c IN SRF nº 49/84, artigos 87, inc. I, 220, 389 a 395, 499 e 542 do RA/85.

Não está entre as hipóteses previstas pelo Código Tributário Nacional a alteração da interpretação dos dispositivos legais anteriormente invocados, após constatação de equívoco na motivação e fundamentação inicial, com ajustes e/ou acréscimo de novos elementos sobre os mesmos fatos geradores.

Destaco as considerações do Ilustre Doutrinador Humberto Ávila:

> A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Neste mesmo sentido se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:

> AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. SEGURANÇA JURÍDICA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.
>
> A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora de primeira instância não é possível, ainda que se resulte em valores inferiores àquele originalmente lançado. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, para a apuração do valor tributável mínimo do IPI, efetuado após diligência solicitada pela autoridade julgadora, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN. **(Acórdão 9303-004.627)**

Saliento que no v. Acórdão nº 9303-004.627, acima citado, foi negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, sendo abordado sobre a impossibilidade de modificação do critério jurídico adotado no lançamento inicial pela autoridade julgadora de primeira instância. Naquele processo, o v. Acórdão nº 3201-001.912, objeto do recurso, considerou nulo o auto de infração por ofensa ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que, após diligências, foram refeitos os cálculos dos demonstrativos e constatados erros no levantamento anterior, com ajustes no crédito tributário já constituído, assim como ocorreu no litígio ora em análise.

Vejamos as razões expostas no r. voto condutor da decisão da CSRF, de relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

Documento nato-digital

É incontroverso que a decisão de primeiro grau alterou o lançamento efetuado: o montante inicial lançado de R$ 67.974.971,97 foi reduzido em R$ 28.939.500,62. A dúvida está em configurar a essa alteração, que se processou pela modificação na forma de se apurar o valor tributável mínimo, como sendo uma **modificação nos critérios jurídicos** adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento em consequência de decisão administrativa, ou como sendo um **mero procedimento revisional** do cálculo do crédito tributário.

Entendo que as duas hipóteses se confundem: o procedimento revisional do cálculo do crédito tributário é perfeitamente possível e exigido sempre que se constate uma irregularidade no lançamento efetuado. É derivada do princípio de autotutela da administração, que deve rever seus próprios atos quando eivados de vícios e irregularidades. Entretanto, como forma de se proteger a segurança jurídica do sujeito passivo e sua confiança legítima, o legislador introduziu em nosso sistema tributário, a regra do artigo 146 do CTN, na qual a modificação no lançamento originada da revisão do ato administrativo, quando feita nos critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada para fatos futuros.

Dessa forma, a solução para a controvérsia reside em identificarmos se ocorreu uma modificação nos critérios jurídicos adotados no lançamento original pela decisão da DRJ após as diligências efetuadas.

Constata-se que a **regra que estribou o lançamento original**, para o cálculo do valor tributável mínimo, foi a da **média ponderada dos preços da contribuinte e de sua interdependente comercial, nos próprios meses das saídas dos produtos**. Já a **regra que estribou o levantamento realizados nas diligências**, foi a da **média ponderada dos preços praticados por três contribuintes não identificados, localizados na praça da recorrente, mais os da interdependente comercial, nos meses anteriores aos da saída**.

Efetivamente houve um vício no lançamento original, na apuração da base tributável, vício esse reconhecido pelo julgador de primeiro grau após a diligência efetuada. **A alteração processada somente ocorreu pela constatação do erro na apuração original, que alterou a forma de se apurar o valor tributável mínimo**.

Não se trata de cerceamento do direito de defesa, visto que o contribuinte revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação e recurso, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, exatamente como ocorreu nos autos. Também não procede alegações de ausência de prejuízo, visto que o recálculo do crédito tributário se mostrou favorável ao contribuinte, tal como aconteceu nos autos. Trata-se, pois, de uma vedação contida no Código Tributário Nacional como forma da proteção da confiança legítima do contribuinte.

Para enquadrarmos a situação em análise àquela prevista no artigo 146 do CTN, importa-nos extrair o real alcance da norma, a partir de sua decomposição:

1. ***A modificação introduzida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento***

   A modificação no critério de apuração do valor tributável mínimo adotado pela autoridade administrativa é incontroversa: enquanto o lançamento original considerou a média ponderada dos preços da contribuinte e de sua interdependente comercial, nos próprios meses das saídas dos produtos, a retificação do lançamento considerou a

média ponderada dos preços praticados por três contribuintes não identificados, localizados na praça da recorrente, mais os da interdependente comercial, nos meses anteriores aos da saída. Não se trata de mero erro de cálculo, mas de forma de apuração da base tributável do IPI a partir do conceito de valor tributável mínimo.

2. De ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial

É incontroverso que a modificação foi introduzida em decorrência de decisão administrativa (Acórdão 14-30.577, da DRJ/RPO, às fls. 5050 a 5061).

3. Somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo,quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução

Consequente: apenas para fatos futuros à sua introdução, ou seja, apenas para fatos futuros a 24 de agosto de 2010, data da decisão da DRJ)

Tal entendimento não diverge das seguintes decisões unânimes desta Terceira Turma de Julgamento da CSRF:

Acórdão 9303-01.501

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

***Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração**. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento* Acórdão 9303-001.690

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscalno auto d infração.

Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o queé vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

No mesmo sentido os Acórdãos CSRF/01-04.535 e CSRF/01-04.490.

Quanto à segunda matéria, natureza do vício que ensejou a anulação do lançamento, a decisão a quo entendeu que não se tratava de vício formal, mas material.

Temos entendimento convergente.

Sendo a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e da fundamentação legal elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, **os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento, que ensejaram sua revisão, que devem obedecer ao disposto no artigo 146 do CTN, tem natureza material, por alcançar a própria substância do crédito tributário**. **(sem grifos no texto original)**

Destaco ainda o v. **Acórdão nº 2401-005.729**, de relatoria da ilustre Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, pelo qual reconheceu que não é possível a alteração do lançamento tributário na tentativa de salvar a autuação anterior através de nova valoração jurídica dos fatos já conhecidos. Vejamos a Ementa:

Documento nato-digital

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

NULIDADE POR IMPRECISÃO DO LANÇAMENTO

Não há que se falar em nulidade quando estão explicitados todos os elementos concernentes ao lançamento e claramente descritos os motivos da autuação. Se certos ou errados, serão objeto de apreciação no mérito.

PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. NATUREZA MERCANTIL CARACTERÍSTICAS DE RISCOS E ONEROSIDADE EXISTENTES

A concessão do plano tem como objetivo fomentar a visão empreendedora dos administradores, empregados e prestadores de serviços em concernência aos objetivos do empregador. Ao aderir ao programa o profissional sente-se estimulado a permanecer na empresa e trabalhar para a evolução dos resultados dos negócios, a fim de obter ganhos futuros com as vendas de ações.

Assim, conceitualmente, referidos planos de outorga de ações tem natureza de operação mercantil. Para que se verificasse alguma desvirtuação na sua concepção original, a acusação fiscal teria que ter apresentado elementos contundentes de desvirtuamento do plano que afastassem a natureza mercantil do negócio firmado pelos participantes.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NO LANÇAMENTO

Se a autoridade fiscal não aprofundou o trabalho delimitando o que seria passível de mudança no âmbito do lançamento tributário, não cabe agora fazer uma tentativa de salvar o lançamento anterior através de nova valoração jurídica dos fatos já conhecidos, sem trazer motivo jurídico e fático para tal fim e sem tecer os detalhes imprescindíveis para a nova forma de avaliação dos fatos. Deve ser observada a vedação contida no art. 146 do CTN.

FATO GERADOR BASE DE CÁLCULO

Diante da possibilidade de sobreposição de exigência fiscal e tendo em vista a mudança de critério jurídico adotado no lançamento, a autoridade administrativa teria que esclarecer no ato administrativo a não ocorrência de tributação do mesmo fato gerador no mesmo período.

Não há como correlacionar o fato jurídico (aspecto temporal) apontado no lançamento com a base de cálculo (aspecto quantitativo) auferida de forma dissonante do momento histórico eleito. Há nesse aspecto incerteza no lançamento. Há clara violação ao art. 142 do CTN.

Considerando as razões acima, é flagrante que o resultado da diligência alterou a motivação e os fundamentos legais do lançamento original, motivo pelo qual entendo que está configurada a modificação do critério jurídico anteriormente adotado, resultando em vício material que torna nulo o Auto de Infração lavrado e objeto deste litígio.

3. Mérito

Sendo vencida com relação à nulidade do Auto de Infração em razão da modificação de critério jurídico, na forma já tratada, igualmente no mérito entendo que deve ser cancelado o Auto de Infração, considerando as razões abaixo demonstradas.

Documento nato-digital

Como já demonstrado em relatório e no **Item 2** deste voto, após diligência realizada em atendimento à determinação da DRJ/Manaus, contida na **INFORMAÇÃO/DICEX.DRJ.MNS/Nº 008/99**, a Fiscalização procedeu a novo levantamento de estoque e constatou os seguintes erros no lançamento original:

(i) Ao invés de sobra (importação irregular), ocorreu a saída irregular dos componentes CONTROLE REMOTO; PLACAS DE CIRCUITO IMPRESSO e SELETOR DE CANAIS. Foi lavrado Auto de Infração Complementar para exigência de Imposto de Importação, multa proporcional e juros de mora;

(ii) Quanto ao componente MICROPROCESSADOR MOTOROLA LSC 98508P, foi constatado que, mesmo considerando as Declarações de Importação indicadas pela defesa, há uma diferença a maior (sobra) de 9.518 unidades, conforme novo DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE ESTOQUE/2. Foi lavrado Auto de Infração Complementar para exigência do IPI Vinculado, Multa Proporcional, Multa Regulamentar do IPI e Juros de Mora.

Em síntese, **o lavrado Auto de Infração complementar retificou o Auto de Infração original**, resultando na correção do crédito tributário incialmente lançado pelo valor de R$ 1.417.849,26, com redução para o valor de R$ 164.635,40, conforme demonstrativo constante da decisão recorrida e acima já colacionado.

Destaco novamente que, em cumprimento à diligência determinada através da Resolução 16-000.566, de 09/04/2015, foi apresentado Laudo Técnico, elaborado por Perito credenciado à Receita Federal (e-fls. 979-1038), atendendo às exigências da Instrução Normativa RFB nº 1020/2010, no qual consta a seguinte conclusão:

> - Com relação ao controle remoto, microprocessador e seletor de canal, a diferença entre o estoque apurado pela SRF e o estoque escriturado se deve ao fato de não ter sido considerado a quebra de produção destes produtos. A quebra de produção não representa nem 1% da quantidade das mercadorias disponíveis, sendo que este é um valor aceitável em termos de perdas em processo produtivo;
>
> - Com relação à PCI (Placa de Circuito Impresso), a diferença entre o estoque apurado e o estoque escriturado, pode ser explicado pelo fato de não ter sido considerado se a mesma PCI foi cortada e utilizada em dois Produtos finais. A diferença apurada não representa nem 1% da quantidade das mercadorias disponíveis.

Após, a DRJ de origem julgou pela parcial procedência da Impugnação, acatando os índices de quebra dentro da faixa fixada em 1% (um por cento), referentes aos componentes controle remoto e seletor de canais, para os quais não cabem os créditos lançados de II, IPI, e respectivas multas.

Todavia, considerou o i. Julgador de primeira instância, que a apuração de diferença de estoque do controle remoto não foi verificado para os demais componentes, uma vez que a impugnante não apontou onde ocorreriam os erros e inclusões ou retiradas do estoque,

Documento nato-digital

bem como pelo fato de que, a partir de uma análise dos documentos das fls. 23 e 24, observou que todos os demais componentes considerados na confecção das planilhas do auto de infração, apresentam-se com as nomenclaturas DCC 2000 DCC 3000 e DCC 4000, demonstrando que, para a confecção das planilhas referentes a estes componentes, não ocorreu o erro verificado para o componente controle remoto.

Com relação à placas de circuito impresso, entendeu o i. Julgador de primeira instância que *"…. (i) encontrar-se índice de quebra fora da faixa limitada em 1%, definida pelo laudo técnico e (ii) segundo o laudo técnico não haver perda deste componente no processo de fabricação em tela, cabem os créditos lançados de II, IPI, e respectivas multas, que deverão ser mantidos".*

Para a conclusão em referência, foi justificado que *"…. não deve ser considerado o índice de quebra para as placas de circuito impresso, contudo caso fossem consideradas, com os números apresentados pela fiscalização, que entendemos corretos, e apontam uma diferença de estoque (estoque final apurado - estoque final escriturado) de 10039, teríamos um índice de quebra de 3,48% bem superior ao índice de quebra admitido pelo segundo laudo técnico, o que inviabilizaria a alegação da impugnante de que a falta de 10039 placas de circuito impresso seria devida a perdas no processo produtivo".*

Com relação aos microprocessadores, entendeu o i. Julgador de primeira instância que *"…. a impugnante não abordou em sua impugnação os motivos da diferença de estoque, motivo pelo qual entendo que deve ser mantida a multa prevista no artigo 365, caput e inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n° 87.981/82".*

Para a conclusão em referência, foi justificado no v. Acórdão recorrido que não foi verificada a falta, e sim o excesso, não havendo que ser considerado o índice de perda.

Todavia, como bem observado pela defesa, realmente há incongruência na fundamentação da decisão para manter parcialmente a autuação, uma vez que, diferentemente do que acatou para o controle remoto e seletor de canais, concluiu para os demais componentes como correto o índice de perda identificado pela Receita Federal na autuação original.

Da leitura do Laudo Pericial acatado pela DRJ de origem, constata-se que, entre as análises realizadas, foram tratadas as diferenças entre o estoque apurado pela SRF e o estoque escriturado de PCI (Placas de Circuito Impresso) e Microprocessador.

Segundo o Laudo em referência, a quebra de produção é a relação entre a diferença de estoque e a quantidade disponível, refletindo as perdas que ocorrem e, após análise do levantamento de estoque, foi apontada a conclusão descrita no Item 8 do respectivo parecer, acima já reproduzida.

Com relação aos componentes não acatados pela DRJ de origem, vejamos as conclusões expostas no Laudo Pericial em referência (e-fls. 979-1039):

Documento nato-digital

Conforme se verifica, a SRF encontrou divergência entre o estoque escriturado e o que foi apurado pela SRF, sendo que fazemos a seguinte consideração:

8.1. CONTROLE REMOTO, MICROPROCESSADOR E SELETOR DE CANAL

No tocante ao Controle Remoto, Microprocessador e Seletor de Canal, o estoque apurado pela SRF (que se trata da diferença entre os materiais que entraram e saíram na empresa) é maior do que o estoque escriturado.

Contudo, **esta diferença se justifica pelo fato de não ter considerado a quebra de produção (perdas no processo) de Controle Remoto, Microprocessador e Seletor de Canal**. Ou seja, não foi considerado que houveram materiais os quais entraram na empresa, porém não chegaram a ser efetivamente comercializados ao cliente final, sendo que durante os testes ou mesmo na fabricação do produto final, os itens supracitados apresentaram problemas e tiveram de ser sucateado.

Enquanto o estoque escriturado leva em consideração o estoque contabilizado da empresa, o estoque apurado pela SRF levou em consideração os materiais que entraram e que saíram, **sem considerar as perdas no processo produtivo**.

Estas perdas **existem em todos processos de produção**, e no caso de aparelhos eletrônicos, alguns dos motivos para a perda de material estão ligados a: Danos nos componentes eletrônicos na hora da soldagem ou montagem, curto-circuito, sobretensões, descarga eletrostática, mal manuseamento do componente, más condições de armazenamento, roubo de componentes, rejeição dos produtos acabados.

Ao verificar a diferença entre a quantidade escriturada e a apurada pela SRF, constata-se que esta representa **menos de 1% (um porcento) das mercadorias disponíveis e se refere às perdas no processo produtivo (Quebra de produção)**, conforme demonstrado abaixo:

Produto	Entrada de materiais	Saída (vendas)	Estoque final		Diferença entre o apurado pela SRF e o estoque escriturado	Quebra de produção (%)
	Disponível	Total	Escriturado Total	Apurado pela SRF (Disponível - Vendas)		
Controle remoto	384.493	366.492	17.642	18.001	-359	0,0934
Microprocessador	287.645	274.622	11.946	13.023	-1.077	-0,3744
Seletor de Canal	287.926	274.622	12.465	13.304	-839	-0,2914

Documento nato-digital

(...)

Diante o exposto, conforme cálculo e informações acima, conclui-se, com relação ao Controle Remoto, Microprocessador e Seletor de Canais:

(...)

8.1.2. Microprocessador

- Havia disponível 287.645 Microprocessadores no ano de 1996;
- 274.622 Microprocessadores foram vendidos em 1996;
- 1.077 Microprocessadores se trataram de perdas no processo produtivo (**quebra de produção de 0,37%**);
- 11.946 Microprocessadores foram escriturados no estoque final;
- **Desta forma:** 274.622 + 1.077 + 11.946 = **287.645**

(...)

8.2. PCI (PLACA DE CIRCUITO IMPRESSO)

Com relação ao PCI (Placa de Circuito Impresso), o estoque apurado pela SRF é maior do que o estoque escriturado.

Contudo, esta diferença se justifica pelo fato de não **ter considerado se a mesma PCI foi cortada e utilizada em dois ou mais Produtos finais**.

> Para poder exemplificar, uma PCI com dimensões de 250mm x 250mm pode ser cortado para ser utilizado em dois aparelhos que utilizem placa de 250mm x 120mm.

Na tabela constante na página 179 do processo nº 10283.008132/98-28, tanto na entrada de materiais quanto na sua saída, não consta as dimensões das PCIs, sendo assim, é possível que algumas PCIs disponíveis tenham sido cortadas para a produção de dois ou mais Produtos finais. Desta forma, 01 PCI que entrou pode ter gerado 02 Produtos acabados, vendidos ao cliente final.

Uma outra informação a ser considerada é que as PCIs (Placa de circuito impresso) normalmente são fabricadas por empresas terceiras, desta forma, todo o processo de fabricação e as perdas relativas a estas já foram consideradas, uma vez que no processo de fabricação do produto final será inserido somente placas de circuito impresso testadas e aptas ao seu funcionamento, nestas PCIs serão inseridos os componentes eletrônicos, tais com resistores, capacitores, circuito integrado, etc.

Nas imagens abaixo é possível observar o que é uma PCI (Placa de Circuito Impresso), bem como exemplos de componentes eletrônicos que são inseridos na mesma, gerando assim uma PCI com componentes montados:

Documento nato-digital

Figura 1 – Placa de Circuito Impresso (PCI)

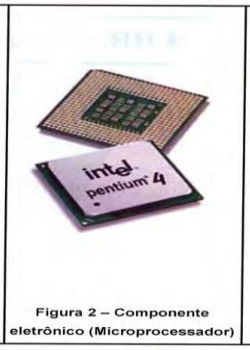

Figura 2 – Componente eletrônico (Microprocessador)

Figura 3 – Componentes eletrônicos diversos

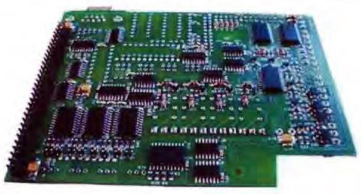

Figura 4 – Placa de Circuito Impresso com componentes eletrônicos montados

(...)

8.3. CONCLUSÃO

Diante o exposto, conclui-se:

i. Com relação ao controle remoto, microprocessador e seletor de canal, a diferença entre o estoque apurado pela SRF e o estoque escriturado se deve ao fato de **não ter sido considerado a quebra de produção destes produtos**. A quebra de produção **não representa nem 1% da quantidade de mercadorias disponíveis**, sendo que este é um valor aceitável em termos de perdas em um processo produtivo (é admitido como razoável um índice de quebra de produção no máximo em 1% do total disponível).

ii. Com relação à PCI (Placa de Circuito Impresso), a diferença entre o estoque apurado pela SRF e o estoque escriturado se deve em função de **não ter sido considerado se a mesma PCI foi cortada e utilizada em dois ou mais Produtos finais**.

Coaduno com o argumento da defesa, uma vez que o Laudo Pericial confirmou que a diferença entre o estoque apurado pela SRF e o estoque escriturado pela Contribuinte ocorreu por não ter sido considerado se a mesma PCI foi cortada e utilizada em dois ou mais produtos finais e, com relação aos microprocessadores, a quebra de produção não representa nem 1% (um por cento) da quantidade de mercadorias disponíveis.

Documento nato-digital

Com a devida vênia¸ não foi justificada a manutenção do percentual de índice de quebra em 3,48%, inicialmente adotado pela Fiscalização, não obstante as constatações apontadas em Laudo Técnico, na forma acima colacionada.

Ademais, o mesmo percentual de quebra em 1% (um por cento), considerado para afastar o lançamento com relação aos componentes controle remoto e seletor de canais, foi atribuído aos microprocessadores no Laudo Pericial, o que não justifica entendimento contrário com relação a este último, na forma como concluiu a DRJ de origem.

E, diante das conclusões apontadas em Laudo Pericial, elaborado por determinação da Autoridade Julgadora de primeira instância, resta suficiente a contraprova ao trabalho fiscal, motivo pelo qual deveria a Fiscalização comprovar a subsistência do lançamento, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil, afastando a sua desconstituição, o que não fez.

O ônus da prova atribuído à Autoridade Fiscal na constituição do crédito tributário igualmente é estabelecido pelo artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, conforme redação abaixo:

> **Art. 9º** A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**. **(sem destaque no texto original)**

Portanto, aplicando o resultado do mesmo Lado Técnico acatado pelo i. Julgador *a quo* com relação aos demais componentes, entendo que deve ser afastada a autuação igualmente sobre a placa de circuito impresso (PCI) e microprocessadores, motivo pelo qual dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento de ofício objeto do litígio em análise.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para, preliminarmente, anular o lançamento de ofício por vício material e, no mérito, cancelar o Auto de Infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Documento nato-digital

Voto Vencedor

Conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Em que pese a bem fundamentada decisão do i. Conselheira Relatora, compreendo ser necessário a adoção de solução diversa ao presente processo, tendo em vista a inexistência de alteração de critério jurídico, como se passa a expor.

Entende a Relatora que o resultado da diligência realizada alterou os fundamentos legais do lançamento inicial, restando configurada a modificação do critério jurídico anteriormente adotado, motivo pelo qual teria existido flagrante a configuração de vício material que tornou nulo o auto de infração complementar lavrado pela Administração Tributária.

Contudo o Colegiado, em sua maioria, entendeu que inexistiu qualquer alteração no critério jurídico em auto de infração complementar, tendo em vista a mera ocorrência de erro de fato e não de direito.

No âmbito do direito administrativo, motivo significa as circunstâncias de fato e os elementos de direito que provocam e precedem a edição do ato administrativo. São três as modalidades de vício relacionados ao motivo que podem acometer ato administrativo de lançamento tributário: i) a inexistência de norma jurídica que lastreie a sua prática; ii) a inexistência de fato que ensejaria a sua emanação; e iii) inadequação entre motivos de fato e de direito. No que tange à motivação, trata-se da explicação ou expressão dos motivos do ato administrativo, ou seja, é a exposição do raciocínio que conduz ao ato, fundando-se sobre elementos de fato e de direito, gerando as consequências ali expostas.

Nenhuma destas hipóteses foi encontrada na avaliação do auto de infração complementar, razão pela qual não assiste razão à defesa, e subsistente é a autuação.

Portanto, estando adequado o AI, rejeito a preliminar de nulidade.

Afastado tal argumento, no mérito a ilustre Relatora entendeu por dar provimento ao Recurso, considerando os mesmos fundamentos já destacados preliminarmente, para, no mérito cancelar o auto de infração, tendo em vista a falta de provas com relação à acusação de promoção de saída irregular de componentes.

Todavia, diante da análise dos autos, o Colegiado entendeu que, no tocante a parte da autuação mantida pela decisão de piso, não há que se falar em ausência de provas a ensejar o cancelamento do AI.

Desta forma, concordo e adoto como razões de decidir a decisão da DRJ, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº. 9.784/99, conforme abaixo passo a transcrever:

> O auto de infração foi lavrado para a cobrança de multas e impostos, que tem como base a falta ou excesso de componentes no estoque final.
>
> Os impostos são devidos na falta de componentes (estoque apurado - estoque escriturado), observados em auditoria fiscal. Logo a falta é um fato observado a partir

da contabilidade da empresa e não uma presunção. Os componentes faltantes foram importados com redução/isenção de impostos, uma vez que se tratam de bens destinados a industrialização na zona Franca de Manaus, através de um Processo Produtivo Básico, no qual a impugnante está habilitada. Por serem componentes, onde as quantidades importadas devem ser obrigatoriamente empregadas nos produtos finais, a falta dos mesmos constatada a partir da auditoria fiscal, demonstra que os mesmos não foram empregados na produção, o que gera então a obrigação do imposto e multas decorrentes.

Já a multa do IPI (artigo 365, caput e inciso I, do Regulamento do IPI,aprovado pelo Decreto n° 87.981/82), foi também lançada devido a procedimento de auditoria de estoque, onde foi observado o excesso de mercadorias em estoque, estoque (escriturado maior que estoque apurado). Os componentes em excesso são todos importados, logo se os mesmos não tem registro de sua entrada através de uma declaração de importação, devidamente escriturada na contabilidade da empresa, faz-se concluir que a entrada dessas mercadorias se deu de forma ilegal no pais, o que enseja a aplicação da referida multa.

Do exposto, cabe concluir que o auto de infração não foi lançado devido a presunções e sim devido a auditoria de diversos documentos, entre os quais, registros contábeis de estoque do livro Registro de Inventário, a parir da qual a fiscalização verificou o excesso ou falta de componentes utilizados na fabricação de receptores de televisão a cabo/satélite.

No âmbito da legislação tributária, a escrituração contábil se mostra de suma importância, pois os livros fiscais tratam-se de fotografias da realidade financeira e organizacional de uma empresa. É a legislação tributária que disciplina quais são os livros fiscais obrigatórios, o tempo que devem ser mantidos sob guarda do contribuinte, e os prazos de prescrição para cobrança e decadência para o lançamento dos créditos nele inscritos, que de acordo com o CTN é de 5 anos para a decadência e 5 anos para a prescrição, implicando num prazo de 10 anos de guarda dos mesmos, isto se não ocorrer interrupção ou suspensão do prazo, prorrogando ainda mais a guarda dos registros contábeis.

Conforme dispõe o artigo 923 do RIR/99 os livros fiscais estão sujeitos a fiscalização fazendo prova contra e a favor do contribuinte.

Desta forma, entendo incabível a alegação de que o auto de infração impugnado foi lavrado com base em presunções.

Uma vez afasta a hipótese aventada pela impugnante de lavratura de auto de infração com base em presunção, entendo que também são improcedentes as alegações de (i) Inversão do ônus da Prova - Falta de Apresentação de Provas e (ii) Violação do Princípio da Segurança Jurídica.

Sobre a alegação de Inconstitucionalidade da Taxa Selic, cabe observar que a aplicação dos juros de mora está previsto no parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9430/1996, que é de caráter geral e aplicável sobre todos os créditos da união pagos fora do prazo de vencimento, logo é de caráter procedimental e não cabe a autoridade administrativa julgadora de primeira instância apreciar questões de inconstitucionalidade sobre a mesma.

A autoridade julgadora de primeira instância, tem a função de decidir em função das leis existentes, não lhe cabendo questionar constitucionalidade, razoabilidade ou proporcionalidade do comando legal. A análise de teses contra a constitucionalidade, assim como da proporcionalidade e razoabilidade das leis é privativa do Poder Judiciário. Nesse sentido é vasta a jurisprudência dos colegiados administrativos, consoante se pode observar das ementas infra-transcritas:

Documento nato-digital

"IPI - CONSTITUCIONALIDADE - VIGÊNCIA DA LEI - À autoridade administrativa falece competência para apreciar a constitucionalidade e/ou a legalidade de legislação aplicável. Vinculação do artigo nº 142 do CTN." (2º CC – 3ª Câm. Acórdão nº 203-00947. Data da sessão: 27/01/94.)

"LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS - Compete exclusivamente ao Judiciário o exame da legalidade/constitucionalidade das leis. Recurso negado." (2º CC – 2ª Câm. Acórdão nº 202-10665. Data da sessão: 10/11/98.)"

Diante do exposto afasto a alegação de inconstitucionalidade da taxa selic.

Por ultimo passamos à análise do índice de quebra da produção, que seria uma possível explicação para a falta de componentes verificada na relação (estoque apurado - estoque escriturado).

Cabe observar a princípio que o índice de quebra não é observado em nenhum documento contábil da impugnante.

Os laudos apresentados falam em índices históricos e de índices plenamente aceitos na literatura sobre o tema. Os dois laudos apresentados apresentam os seguintes índices de quebra para os componentes de que trata este auto de infração:

Componente	Índice de Quebra - Laudo 1	Índice de Quebra Laudo-2
Controle Remoto	1%	1%
Placa de Circuito Impresso	1%	1%
Microprocessador	2%	1%
Seletor de Canal	2%	1%

Sobre os dois laudos citados, cabe observar que o segundo laudo deve ser considerado, pois ao contrário do primeiro foi realizado por perito credenciado da Receita Federal. Contudo devem ser considerados neste auto de infração, somente os índices de quebra.

Dito isto passaremos a uma análise sobre o índice de quebra dos diversos componentes.

- controle remoto - conforme já analisado neste voto, aceitamos as alegações da impugnante em relação aos erros cometidos pela fiscalização no computo do estoque final dos anos de 1995 e 1996, e entendemos que a diferença de estoque (estoque final apurado - estoque final escriturado) que aponta falta de mercadorias foi de 359 controles remotos. Para este valor de diferença de estoque, considerando o quantitativo de 389.875 controles disponíveis no ano de 1996, teremos um índice de quebra de 0,092%;

- placa de circuito impresso - para as placas, a impugnante não apontou onde se encontraria erro de cálculo da fiscalização ou possíveis inclusões que levaria a redução da diferença de estoque. Ás fls 179 apresenta um número diferente de produtos importados que talvez justificasse a diferença de estoque final, contudo não justifica a origem deste número e na citação, não faz nenhuma menção sobre possível erro no quantitativos de placas de circuito importadas.

Sobre as placas de circuito impresso, cabe observar a informação de que consta no segundo laudo técnico à fl. 1006, que " as PCI´s (Placa de circuito impresso) normalmente são fabricadas por empresas terceiras, desta forma todo o processo de fabricação e as perdas relativas a estas já foram consideradas, uma vez que no processo de fabricação do produto final será inserido somente placas de circuito impresso testadas e aptas ao seu funcionamento, nestas PCI´s serão inseridos os componentes eletrônicos, tais como resistores, capacitores, circuito integrado, etc."

Documento nato-digital

Diante do exposto, entendo que não deve ser considerado o índice de quebra para as placas de circuito impresso, contudo caso fossem consideradas, com os números apresentados pela fiscalização, que entendemos corretos, e apontam uma diferença de estoque (estoque final apurado - estoque final escriturado) de 10039, teríamos um índice de quebra de 3,48% bem superior ao índice de quebra admitido pelo segundo laudo técnico, o que inviabilizaria a alegação da impugnante de que a falta de 10039 placas de circuito impresso seria devida a perdas no processo produtivo.

- para os seletores de canais a diferença entre os valores de diferença de estoque (estoque final apurado - estoque final escriturado) que aponta falta de mercadorias apresentados pela fiscalização está bem próximo daquele que a impugnante entende como correto. O valor de diferença de estoque encontrado pela fiscalização foi de 839 seletores de canal. Para este valor de diferença de estoque, considerando o quantitativo de 293.906 seletores disponíveis no ano de 1996, teremos um índice de quebra de 0,28%;

- microprocessadores. Quanto aos microprocessadores pelo fato de nos mesmos não terem sido verificado falta e sim excesso, não há de se considerar o índice de perda.

Do exposto sobre os índices de quebra, entendo que se encontram dentro das faixa do índice, fixada em 1% para os componentes utilizados na fabricação de receptores de sinal de TV via cabo/satélite, os índices referentes aos componentes controle remoto e seletor de canais, para os quais não cabem os créditos lançados de II, IPI, e respectivas multas, que deverão ser exonerados.

Para as placas de circuito impresso devido a (i) encontrar-se índice de quebra fora da faixa limitada em 1%, definida pelo laudo técnico e (ii) segundo o laudo técnico não haver perda deste componente no processo de fabricação em tela, cabem os créditos lançados de II, IPI, e respectivas multas, que deverão ser mantidos.

Para os microprocessadores a impugnante não abordou em sua impugnação os motivos da diferença de estoque, motivo pelo qual entendo que deve ser mantida a multa prevista no artigo 365, caput e inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n° 87.981/82.

Desta forma, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

Documento nato-digital