



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 10314.005285/00-13  
**Recurso nº** 128.490  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Resolução nº** 303-01.371  
**Data** 16 de outubro de 2007  
**Recorrente** KNORR - BREMSE SISTEMAS PARA VEÍCULOS COMERCIAIS LTDA.  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO/SP

**R E S O L U Ç Ã O N° 303-01.371**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência à Repartição de Origem, nos termos do voto da Redatora. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator.

ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

NANCI GAMA  
Redatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges, Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Marciel Eder Costa.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário manejado contra o Acórdão proferido pela egrégia 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, que manteve integralmente exigência fiscal formulada contra a recorrente.

Tal exigência, consubstanciada nos Autos de Infração de fls. 1977 a 2.137 e nos seus anexos de fls. 1923 a 1936, decorre da convicção de que a ora recorrente, beneficiária do Regime Automotivo, teria empregado mercadorias importadas com redução do Imposto de Importação em finalidade diversa das permitidas pela legislação vigente à época das importações, que vedava expressamente a sua destinação à revenda.

As importações em questão foram realizadas no período compreendido entre 1996 e 1999, quando era permitido às beneficiárias do Regime Automotivo, importar matérias-primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, destinados ao processo produtivo, com redução do Imposto de Importação em percentuais correspondentes a: 85%, no período compreendido entre o início do programa e 14/11/1996; 70%, entre 15/11 e 31/12/1996; 55%, em 1997; e 40% em 1998 e 1999.

Conforme se extrai do item relativo à Descrição dos Fatos do relatório fiscal, consignado às fls. 1926 a 1928, o escopo da ação fiscal (produtos que seriam alvo de verificação, identificados a partir dos códigos atribuídos pela recorrente) foi fixado por meio de amostragem nas notas fiscais expedidas e nos registros nos sistemas da SRF.

Segundo alegado, a adoção dessa metodologia, que priorizou os produtos que apresentavam maior valor ou quantidade importados, fez-se necessária em função da extensão da pauta de produtos importados.

Descreve ainda o autuante que o passo seguinte da ação fiscal guerreada foi a solicitação da identificação dos produtos fabricados pela recorrente que incorporavam cada uma daqueles partes, peças, componentes e subconjuntos e semi-acabados importados e descrita a matriz insumo/produto dessas mercadorias. Solicitou-se ainda a apresentação do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Sinteticamente, as respostas às intimações produzidas no curso da ação fiscal redundaram na apresentação de:

- 1- declaração escrita descrevendo o rol de produtos que não foram incorporados a uma mercadoria produzida pela recorrente (doc de fls. 590 e seguintes).
- 2- esclarecimento de que não seria possível apresentar a matriz insumo/produto;
- 3- esclarecimento de que o livro fiscal solicitado não era escriturado pela recorrente, apresentando-se, em substituição relatórios das vendas realizadas (docs. de fls. 1887 a 1992 e 1937 a 1943). 05

Consignou ainda o autuante em seu relatório fiscal a informação de que, devido a problemas técnicos decorrentes da substituição, a partir de 1999, do sistema informatizado de controle apropriado, não foram disponibilizadas informações relativas ao emprego dos produtos importados na produção (requisições de insumos ao almoxarifado), relativas aos anos-calendário 1996 a 1998.

Com base nesses elementos, após reconstituir a conta de compras de mercadorias c/ benefício fiscal (doc. de fl. 1934), concluiu o autuante pela inaplicabilidade do benefício inerente ao regime automotivo aos produtos discriminados no trecho do relatório fiscal que repousa às fls. 1926 e 1927.

Segundo relatório, tais glosas resultaram da soma de dois fatores:

1- todas as mercadorias relacionadas às fls. 1926 foram objeto de revenda, após inspeção, identificação troca de embalagem, operações que, no sentir do autuante, não caracterizam incorporação ao processo produtivo;

2- dentre as mercadorias relacionadas às fls. 1927, determinado quantitativo foi considerado como comprovadamente empregado no processo produtivo, sendo as demais unidades objeto de glosa, pela falta de demonstração da sua incorporação a um produto fabricado pela recorrente, aliada à sua comprovada revenda.

A quantificação das mercadorias importadas objeto de verificação e, dentre estas, as consideradas como não-empregadas no processo produtivo da recorrente foi consignada no demonstrativo de fls. 1935 e 1936.

Inconformada, a interessada apresentou impugnação de fls. 2.142 a 2.157, pleiteando a anulação do auto de infração objeto do vertente processo ou, alternativamente, a realização de perícia técnica, alegando, em síntese:

a) que é, essencialmente, indústria automotiva, fabricante de freios para veículos comerciais, bem como peças, componentes, acessórios e equipamentos relacionados com estes itens;

b) que firmou com a União Federal, Termo de Aprovação n.º 049/96, que lhe permitia a importação, com redução de 85% de II, de matérias primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, destinados a seu processo produtivo, respeitados os limites determinados em Lei;

c) que, valendo-se do direito concedido pela União, realizou importações de partes, peças, componentes e subconjuntos, acabados e semi-acabados, destinados a seu processo produtivo, com desconto de 85% do II;

c) que o auto de infração que concluíra pela aplicação das mercadorias em desacordo com a legislação de regência teria se valido de valores colhidos por amostragem, e, consequentemente, de fatos incertos, para arbitrar a hipótese de incidência tributária;

d) que inexistiria suporte legal para a realização do lançamento com base em arbitramento por amostragem nos termos em que fora realizado;

e) que o mesmo auto de infração não contém os requisitos necessários para seu perfeito entendimento (descrição dos fatos), impossibilitando a impugnante de exercer plenamente o seu direito de defesa: além de não descrever a metodologia de amostragem, afirmou que a empresa importou produtos que foram utilizados parcialmente no seu processo produtivo, mas não especificou o valor dessa parcela;

f) que a soma das omissões tornaria o auto de infração em desacordo com o preconizado pelo artigo 10 do Decreto 70.235/72 e pelo artigo 5º, inciso LX da Constituição de 1988 e, portanto, nulo, por cerceamento ao direito de defesa.

g) que agiu segundo o Termo de Aprovação n.º 049/96, expedido pelo Ministério da Indústria e Comércio e do Turismo, e Secretaria de Política – SPI;

h) que pelo citado termo, entre outros benefícios, à impugnante foi concedido o direito de importar, com redução do Imposto de Importação previsto no inciso II do artigo 3º do Decreto 1.761/95, matérias primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, destinados ao seu processo produtivo;

i) que, contrariamente ao entendimento da fiscalização, nenhum dos componentes foi vendido isoladamente, mas acoplados ou integrando um sistema, conjunto ou subconjunto;

j) que, para a compreensão da integração dos sistemas, dos conjuntos e seus componentes, devido a complexidade técnica, seria necessário individualizar cada peça, conjunto e componente, por meio de perícia técnica;

k) que, se visualizada a peça individualmente, identificada pela nomenclatura ou código, jamais se poderia concluir se se trata de uma venda de um conjunto ou subconjunto, principalmente quando realizada por amostragem;

l) que, por tais motivos, com fundamento no inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72, requer seja deferido o pedido de perícia técnica;

m) que a definição utilizada pela autoridade administrativa restringe o conceito de processo produtivo, posto pela letra da Lei, Termo de Acordo e Decreto;

n) nem o Termo de Aprovação de regime automotivo firmado pela impugnante nem a Medida Provisória nem o Decreto que determina o significado dos conceitos utilizados na mencionada MP e TA autoriza a interpretação dada pelo Fisco;

o) que todos os dispositivos legais citados dispõem sobre o “processo produtivo”, mas em nenhum há a conceituação deste como “peça incorporada a um produto final”, de modo que a conclusão da fiscalização não é autorizada pela legislação aplicada ou pelo TA;

p) que a afirmação de que as peças importadas não foram usadas no processo produtivo da empresa, além de ser decorrente de interpretação não autorizada por dispositivo legal é inverídica, já que as peças importadas são testadas e inspecionadas, uma a uma, identificadas (número de série) e embaladas;

af

4

r) que a montagem, compreendendo inspeção, identificação e embalagem, caracterizam um processo produtivo, tanto é que sobre estas operações incide também o IPI, conforme legislação em vigor (art. 3º, III e IV do Decreto n.º 87.981, de 23/12/82);

s) que a própria legislação federal que instituiu o IPI, determina que em caso de montagem e embalagem, há ocorrência de industrialização, não havendo na legislação brasileira norma que conceitue o processo produtivo diferentemente do que determina a lei que instituiu aquele imposto;

t) que, levando em consideração o Princípio da Estrita Legalidade, não se pode admitir restrição a direito da impugnante de utilizar-se de um benefício concedido por lei e regulamentado em termo de acordo, sem lei que determine que caso a peça não integre o produto final não se considera parte de um processo produtivo.

Não foram formulados quesitos ou indicado perito.

Diante de tais elementos, foi proferido acórdão que recebeu a seguinte ementa:

#### *REGIME AUTOMOTIVO*

*O não-emprego dos bens com redução de tributos nos fins ou atividades para que foram importados contrariam a condição objetiva da redução fiscal concedida pela Lei n.º 9.449/97. A falta de cumprimento das condições previstas na legislação acarreta perda da redução do II, recolhimento do IPI, multa de ofício e os juros de mora devidos. Dispositivos legais: parágrafo 5º do artigo 1º da Lei n.º 9.449/97, artigo 106, inciso I, alínea "a" do Decreto-Lei n.º 37/66, regulamentado pelo artigo 145 do RA, aprovado pelo Decreto 91.030/85.*

Os fundamentos para prolação do acórdão recorrido foram essencialmente:

1-em sede de preliminar:

a) não se vislumbrou dissonância entre o auto de infração juntado às fls 1.978 a 2.135 e o art. 10 do Decreto nº 70.235/72;

b) inexistiriam fundamentos para a realização de perícia técnica: em primeiro lugar, deixaram de ser formulados os quesitos que se pretendia ver respondidos por meio da realização desse procedimento probatório e, em segundo, os elementos carreados aos autos pela autoridade fiscal, extraídos das declarações e dos demonstrativos da recorrente, encerrariam elementos suficientes para o julgamento do processo;

2- no mérito: que, efetivamente, as mercadorias deixaram de ser empregadas no processo produtivo da recorrente, o que afastaria *ab initio* os benefícios fiscais concedidos por ocasião da importação das mercadorias.

Para tanto, conclui que as alegadas operações de montagem ou acondicionamento não se coadunam com a natureza das atividades industriais da beneficiária (indústria de transformação) e, nessa condição, não haveria como se considerar mercadorias submetidas a esses processos como usadas ao seu processo produtivo.

*af*

Mais uma vez irresignada compareceu a autuada ao processo, por meio do Recurso Voluntário consubstanciado na peça de fls. 2.208 a 2218, onde pugna, sinteticamente:

1- em sede de preliminar:

1.1 - pelo reconhecimento da nulidade do auto de infração, com base nos mesmos fundamentos invocados quando da apresentação da peça impugnatória (ausência de suporte legal para a realização do lançamento com base em arbitramento por amostragem e prejuízo ao pleno exercício do seu direito de defesa);

1.2 – pela declaração da nulidade da decisão recorrida, que deixara de apreciar questão referente à nulidade do procedimento e ao indeferir pedido de perícia, cerceara o exercício de seu direito de defesa, formulado no intuito de esclarecer dúvidas inerentes à vagueza do auto de infração. No seu sentir, apenas através da competente perícia técnica, seria possível apurar se as vendas apontadas diziam respeito de venda isolada do produto ou de venda do produto agregado a um conjunto ou subconjunto;

2- no mérito, pelo reconhecimento da utilização das mercadorias importadas em conformidade com o preconizado no Termo de Aprovação nº 049/96 e com a legislação vigente à época da sua assinatura.

Alegou, ainda, em sua defesa, que a definição de processo produtivo está atrelada à de industrialização e, nesse sentido, como as operações realizadas se enquadrariam neste último conceito, de acordo com a legislação que regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados, que previa, dentre as operações sujeitas à incidência do imposto, as de montagem e acondicionamento.

Questionou, finalmente, as conclusões da autoridade julgadora *a quo*, que reconheceu a incorporação das peças e componentes importadas com o benefício em processo de industrialização (transformação), mas ainda assim afastara o benefício.

É o Relatório.

*[Handwritten signature]*

## VOTO VENCIDO

Conselheiro LUIS MARCELO DE GUERRA DE CASTRO, Relator

1-Preliminarmente:

1.1 Nulidade do Auto de Infração

1.1.1 - Arbitramento

Apesar da forma incisiva e reiterada com que a recorrente questionou as conclusões levadas a efeito no curso do procedimento fiscal combatido que, no seu sentir, seriam fruto de arbitramento, por meio de amostragem da hipótese de incidência, penso que essa conclusão não encontra guarida nos conceitos legal e doutrinário de arbitramento, nem, o que é mais relevante, na descrição dos fatos carreada aos autos pela autoridade lançadora.

É importante esclarecer, em primeiro lugar, que a verificação por amostragem, ainda que, dependendo do contexto, possa ser qualificada como prova indiciária, não se confunde nem guarda correlação com o procedimento fiscal de arbitramento, assim definido pelo art. 148 do CTN:

*"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."*

Por outro lado, segundo conceito advindo da obra de Leandro Paulsen<sup>1</sup>, que transcreve excerto de sentença proferida nos autos dos embargos à execução nº 2001.72.01.001723-8, esse mesmo procedimento assim é definido:

*"A aferição indireta ou arbitramento da base imponível do tributo é instrumento de tributação indiciária, ou seja, que torna possível ao Fisco a determinação e quantificação do fato tributário com base em indícios de sua ocorrência e dimensão, através da avaliação qualitativa e quantitativa de elementos extra-contábeis..."*

O indício, por sua vez, na lição de Moacir Amaral Santos, define-se, sob o aspecto jurídico, como o fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Juiz Emiliano Zapata Leitão apud Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Porto Alegre, 2007, Livraria do Advogado, p. 957.

867

Tal distinção é relevante em função de que, como é cediço, o arbitramento, por se tratar de fixação de base de cálculo depende de expressa previsão lei em sentido formal, enquanto a instrução do procedimento, em sentido inverso, pode ser realizada praticamente por qualquer meio.

Com efeito, em homenagem à regra fulcrada no art. 332 do CPC<sup>3</sup>, a busca da verdade material, no caso, da destinação das mercadorias importadas com benefício, deve socorrer-se de todos os meios de prova aptos a demonstrar os elementos necessários à investigação da subsunção dos fatos à norma que concedeu a isenção, encontrado óbice apenas nas limitações impostas pelo Constituinte de 1988<sup>4</sup>.

Ou seja, não existe proibição para aferição da verdade, por exemplo, através da constatação, por amostragem, da repetição de fato previsto em lei como suficiente para a consecução de determinado efeito jurídico. À autoridade julgadora compete, em cumprimento ao art. 29 do Decreto nº 70.235/72, ponderar o valor probante desse fato isolado ou da sua repetição, em conjunto com as demais informações carreadas ao processo.

Nesse sentido, pontifica Maria Rita Ferragut<sup>5</sup>, respondendo a indagação acerca da força do conjunto de indícios como meio de prova:

*No concurso das probabilidades, somam-se os indícios homogêneos, isto é, aqueles que conduzam a um mesmo resultado, para que a cada novo indício aumente ou diminua significativamente o grau de certeza, podendo até mesmo conduzir, quando não à evidência, a uma convicção segura*

A esse respeito, revela-se igualmente pertinente a lição de Alberto Xavier<sup>6</sup>, que conclui:

*E inegável a existência de atos discricionários no Direito Tributário, especialmente de atos discricionários no domínio das providências probatórias, em que ao Fisco é confiada a livre escolha ou do tipo de providência a adotar, ou da sua oportunidade, ou até mesmo da sua adoção.*

Assim sendo, revela-se inquestionável que a prova colhida por amostragem pode servir de meio para a formação da convicção acerca de determinado fato e, dessa forma, não é elemento suficiente para, por si só, gerar a reclamada nulidade do auto de infração.

Note-se que essa mesma conclusão tem sido reiteradamente adotada pelos egrégios Primeiro e Segundo Conselho de Contribuintes, além da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo dos Acórdãos cuja ementa se transcrevo parcialmente a seguir:

<sup>2</sup> *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, apud Bonilha, Paulo Celso. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo, 1992, LTr, p. 112

<sup>3</sup> Art. 332 "Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda ação ou a defesa".

<sup>4</sup> Art. 5º, inciso LVI

<sup>5</sup> *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo, 2001, Dialética, p. 51

<sup>6</sup> *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1998, 2ª edição, p. 209.

Acórdão 201-78805, de 08/11/2005, relator: Conselheiro José Antonio Francisco:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APURAÇÃO DE INFRAÇÕES POR AMOSTRAGEM. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INCORRÊNCIA. O procedimento de apuração de infrações por amostragem refere-se à etapa de apuração das infrações porventura existentes e nada tem a ver com lançamento por presunção, não implicando, portanto, existência de nulidade.*

Acórdão 202-15984, de 01/12/2004, relator: Conselheiro Gustavo Kelly Alencar:

*NORMAS PROCESSUAIS. FISCALIZAÇÃO POR AMOSTRAGEM. O expediente da amostragem para a verificação do cumprimento de obrigações tributárias está adstrito ao campo da Estatística Descritiva. NULIDADE. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA. Descabe a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa quando os elementos contidos no lançamento - especialmente a descrição dos fatos - deixam evidente a origem dos valores apurados pelo Fisco e o sujeito passivo, pelo teor de sua impugnação, revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas.*

Acórdão 104-16806, de 26/01/1999, relator: Conselheiro José Pereira do Nascimento:

*IRPF - SISTEMA DE AMOSTRAGEM - NULIDADE - O fato de o trabalho fiscal ter sido elaborado pelo sistema de amostragem não enseja nulidade do mesmo, mormente quando feito com base em documentos fornecidos pelo próprio contribuinte, que também não pode alegar cerceamento de defesa.*

Acórdão 03-04.396, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 17/05/2005, relator (designado): Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes:

*Ementa:*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA - IDENTIFICAÇÃO POR AMOSTRAGEM - LAUDO TÉCNICO EFICAZ - A prova técnica produzida nos autos é suficiente o bastante para identificar a mercadoria sob exame, comprovando-se a correta classificação indicada pelo Fisco.*

Acórdão 203-11250, de 23/08/2006, relator: Conselheiro Valdemar Ludvig:

*PIS. NULIDADE DA AUTUAÇÃO. A verificação fiscal por amostragem não traz nenhum prejuízo ao fiscalizado, com o que, este fato por si só, não é suficiente para reconhecer a nulidade do lançamento tributário.*

Acórdão 102-47382, de 22/02/2006, relatora: Conselheira Silvana Mancini Karam:

9  


*DOI - APURAÇÃO DA MULTA - CRITÉRIO UTILIZADO - AMOSTRAGEM - Descrição adequada do fato gerador e de todos os demais elementos constitutivos do lançamento na forma da legislação de regência, admitindo regular defesa do contribuinte, comprovam que a utilização do critério de amostragem não acarretou nenhum prejuízo ao contribuinte.*

Por outro lado, e mais relevante para a solução da preliminar suscitada, é a constatação de que, contrariamente ao que foi reiteradamente argüido, as conclusões acerca da aplicação dos produtos em finalidade supostamente diversa daquela prevista na lei não foram obtidas por meio de arbitramento, amostragem ou indício, mas de prova direta, colhida nos elementos documentais fornecidos pela recorrente no curso da ação fiscal.

Vejamos o que consignou o autuante a esse respeito:

*"A empresa declarou por escrito que estes componentes sofreram tão-somente inspeção, identificação e troca de embalagem durante toda vigência do regime automotivo."*

(...)

*"A empresa também apresentou em decorrência de intimação fiscal uma relação contendo item importado/produto final/vendas, pois alegou que não possuía a relação insumo/produto solicitada pela fiscalização, onde verifica-se que a mercadoria importada encontra-se..."*

(...)

*"A glosa do benefício fiscal concedido nas declarações de importação que foram efetivamente desembaraçadas, baseou-se no confronto de informação fornecida pelo contribuinte e a apurada em ato de fiscalização interna e externa.*

*Devido ao fato da empresa não fornecer o livro Registro de Controle de Produção e do Estoque, consideramos as informações coletadas no setor de produção e o relatório de vendas da empresa, bem como o conteúdo das DJ's, onde foi reconstituída a conta de Compras de mercadoria c/ benefício fiscal."*

Finalmente, outro fato que, a meu ver, é igualmente relevante para julgamento da preliminar é a utilidade atribuída ao combatido critério de amostragem, utilizado exclusivamente como método para a definição do escopo da ação fiscal (identificação dos produtos que seriam verificados), conforme ficou consignado no relatório que descreve a ação fiscal esgrimida.

Ou seja, contrariamente ao alegado, o autuante, recorrera àquele método no exclusivamente para definir o rol dos produtos que seria objeto de verificação e, uma vez definido esse universo, buscou, nos documentos fiscais e de controle de estoque da recorrente, informações que considerou relevantes para a manutenção ou não do benefício concedido por ocasião da importação.

10

Transcrevo parte do relatório fiscal onde essa informação é expressamente consignada:

*"De posse dessas informações, selecionei por amostragem as mercadorias importadas com redução do imposto de importação, usando critério objetivo - preço e quantidade da mercadoria - face a extensa pauta de importação da empresa beneficiária, a fim de solicitar ao representante legal da empresa ou preposto, através de intimação fiscal quais produtos filiais que incorporaram tais mercadorias durante a vigência do regime automotivo e ainda a apresentação do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque."*

Não vislumbro, portanto, onde a metodologia empregada possa redundar na nulidade reiteradamente suscitada pela recorrente, máxime quando, conforme esclareceu o autuante, tal recurso foi utilizado exclusivamente como técnica preparatória, com vistas à eficiência administrativa, alçada à condição de princípio constitucional pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998.

Nesse aspecto, igualmente precisa é a lição de Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>7</sup>:

*"Por mais estreitos que sejam os rumos marginalizados pelo legislador, sempre haverá espaço para que o aplicador da norma jurídica tributária, ao interpretá-la, subjetivamente encontre a forma que lhe pareça mais adequada e apropriada para conduzir o procedimento administrativo fiscal e emitir os atos administrativos necessários para o cumprimento de sua função legal."*

#### 1.1.2 - Insuficiência da Descrição

Em nome da clareza, transcrevo o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que assim elenca os elementos obrigatoriamente devem constar do auto de infração:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura ;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Partindo do pressuposto de que o cumprimento das formalidades enumeradas nos incisos I , II, IV, V e VI resulta da mera utilização de programa de computador adequado e que a recorrente não apresentou manifestação acerca da sua inobservância, é possível concluir que o ponto fulcral para a decisão acerca da preliminar ora debatida está na completude da

<sup>7</sup> *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro. 2000. Freitas Bastos, p. 86.

11

descrição da matéria fática, levada a efeito no relatório de fls. 1923 a 1928 e nos demonstrativos de fls 1934 a 1936, exigência expressa no inciso III acima transcrita.

Indiscutivelmente, a insuficiência na descrição dos fatos efetivamente redundante em prejuízo ao direito de defesa e este, como é cediço, induz à nulidade do auto de infração e dos demais atos que lhes são consequentes, em respeito à regra fulcrada no art. 59, II do já citado Decreto nº 70.235/72.

Ademais, conforme ficou cabalmente demonstrado na pródiga jurisprudência já trazida à colação neste mesmo voto, o uso da amostragem pode e deve ser questionado se implicar risco ao exercício do direito de defesa.

Nessa esteira, há que se esclarecer, por outro lado, a pugnada anulação por insuficiência na descrição dos fatos estaria embasada em dois fatores: ausência de descrição metodologia empregada quando da fiscalização por amostragem e omissão da descrição dos elementos que permitissem quantificar as mercadorias consideradas como empregadas ou não no processo produtivo da recorrente.

Penso que a discussão acerca da descrição dos critérios de amostragem tenha sido superada quando enfrentada a argüição de nulidade do auto de infração pelo simples uso daquela metodologia.

De qualquer forma, é importante reforçar que, conforme se pode apurar na leitura do trecho do relatório fiscal anteriormente transscrito, contrariamente ao alegado, o autuante descreveu os critérios de amostragem utilizados para seleção dos produtos que seriam verificados: valor e quantidade de cada produto importado.

Assim sendo, resta enfrentar exclusivamente a reclamada omissão na quantificação dos produtos considerados como empregados ou não no processo produtivo.

Nesse ponto, aduz a recorrente, *verbis*:

*"De fato é impossível conferir os valores referentes à importação de peças que foram parcialmente utilizadas em seu processo produtivo, se não se sabe o que é o "parcialmente", nem a que se refere. Evidentemente, se impossível a conferência dos dados apresentados no AIIM, impossível é o exercício de defesa."*

Penso, mais uma vez, que o argumento em que a recorrente embasa sua defesa está em descompasso com os elementos carreados ao processo, especialmente o demonstrativo de fls. 1935 e 1936, onde são discriminados, a partir do quantitativo total dos produtos importados com redução, aqueles que tiveram o benefício glosado em função da sua aplicação em finalidade que, na opinião do autuante, não justificariam a manutenção do benefício concedido.

Note-se que, em tal demonstrativo, os produtos são identificados de acordo com o código atribuído pela recorrente.

Dessa forma, entendo igualmente prejudicada a alegação de que a recorrente não teria como contestar a quantificação ou percentagem de mercadorias que o autuante considerou

12

efetivamente agregadas ao processo produtivo. Embora o demonstrativo não informe a percentagem da glosa, esta poderia ser obtida por meio de cálculos elementares.

Ante ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração.



## 1.2- Nulidade do Acórdão de 1<sup>a</sup> Instância

### 1.2.1 - Cerceamento do Direito de Defesa - Indeferimento de Pedido de Perícia

O pedido de perícia encontra-se abstratamente previsto no art. 16, IV do Decreto 70.235/72, que, após a alteração de sua redação pela Lei nº 8.748, de 1993, reza:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.*

Nesse aspecto, peço licença para transcrever parte do acórdão vergastado:

*“...a perícia solicitada, além de carecer dos quesitos referentes ao exame desejado, conforme determinação contida na norma citada, é plenamente dispensável, pois o auto lavrado foi baseado nas declarações coletadas no setor de produção da empresa, no relatório de vendas e nos conteúdos das Declarações de Importação, os quais foram utilizados para a reconstituição da conta de Compras de Mercadorias com o benefício fiscal, devido ao fato da empresa não fornecer o livro de Controle de Produção e do Estoque.”*

Embora a recorrente tenha refutado veementemente essa conclusão, questionando a qualificação da autoridade julgadora *a quo* para decidir acerca de assunto da complexidade técnica inerente aos fatos envolvidos no presente processo, penso, data vénia, que não existe justo motivo para a anulação pretendida.

Em primeiro lugar, como frisou a autoridade *a quo*, o pedido de perícia efetivamente não preenche os requisitos expressos no sobredito inciso IV do art. 16, razão pela qual, demonstrou-se pertinente a aplicação do parágrafo 1º, do mesmo artigo 16, que reza:

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

Em segundo, penso que a peça impugnatória embora tenha sido enfática quanto à necessidade de complementar a instrução do processo, não se logrou êxito em se demonstrar a imprescindibilidade da providência, nem muito menos a possibilidade da sua prática, condições expressamente previstas no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que prevê:

*“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.”*



Peço licença para transcrever a interpretação de James Marins<sup>8</sup> acerca do conteúdo do dispositivo acima transcrito:

*"... cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e de terminar a realização daquelas que - seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância - sejam necessárias para que a instrução se complete.*

*O juízo de pertinência probatória será feito principalmente com base nos critérios de imprescindibilidade e praticabilidade." (os grifos não constam do original)*

Nesse contexto, apesar da inquestionável moderação com que as regras relativas à formalidade dos atos processuais devem ser aplicadas, a adoção da medida de complementação da instrução só se justifica se tomada em caráter subsidiário à obrigação das partes de instruir o processo e, ainda assim, se imprescindível à solução do litígio.

Ou seja, a garantia do devido processo legal e, principalmente, da celeridade processual, alcançada à condição de garantia constitucional a partir da EC 45, de 2004, exigem rigidez na observação das regras acerca do momento em que as partes (Fazenda e particular) podem trazer elementos para a instrução processual.

Do ponto de vista do impugnante, o § 4º do Decreto nº 70.235/72, incluído pela Lei nº 9.532, de 1997, estabelece:

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) *fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) *refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) *destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

No que se refere aos atos da Fazenda, a mesma rigidez foi reproduzida na regra gizada no art. 9º do Decreto nº 70.235/72 que, após modificação introduzida pela Lei nº 8.748, de 1993, dispõe:

*"Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."*

De se concluir, portanto, que a imprescindibilidade da coleta de informações por meio de diligência ou perícia está umbilicalmente ligada à inviabilidade da comprovação das alegações por meio da apresentação de prova documental.

<sup>8</sup> Direito Processual Tributário. São Paulo. 2005, Dialética, 4ª Edição, p. 279.

Outra conclusão que se alcança a partir da leitura dos dispositivos é a de que a tarefa de avaliar a imprescindibilidade suscitada é tarefa do julgador e não da impugnante e que essa competência só pode ser exercida se fornecidos os elementos que a embasem.

Em outras palavras, a lei não dá liberdade ao impugnante para avaliar, por exemplo, se a prova documental seria de difícil compreensão e, nessa condição, só alcançaria seu objetivo se interpretada por profissional tecnicamente habilitado. A este cabe exclusivamente juntá-los ao processo na oportunidade em que lhe é permitido fazê-lo, deixando a cargo do julgador a avaliação acerca da possibilidade de formar ou não a sua livre convicção.

No contexto do vertente recurso voluntário, relembre-se, a sugerida imprescindibilidade de prova pericial decorreria essencialmente da complexidade de se compreender:

a) a forma pela qual cada peça ou componente importado seria acoplado ou integrado a um sistema, conjunto ou subconjunto da sua fabricação; e

b) as operações de venda, de modo a identificar se cada produto comercializado representava a venda de um produto isolado ou de um produto fabricado a partir daquele produto, dada a imprestabilidade dos códigos de identificação de produto em que teria se baseado o autor.

Penso nesse contexto, que a ausência da juntada de qualquer documento apto a corroborar com as alegações tese prejudicou sobremaneira seu acatamento, até porque, os elementos carreados aos autos, no meu sentir, sugerem que esses fundamentos de defesa poderiam ser demonstrados por meio de provas documentais, apresentadas no devido prazo processual.

Tal conclusão ganha força quando se considera a natureza do objeto societário da recorrente, estabelecimento que se dedica à produção (industrial) de componentes automotivos.

Com relação ao primeiro fundamento, a atividade industrial (e não artesanal) induz ao raciocínio de que a fabricação (integração ou acoplamento) de cada um desses componentes siga um projeto que estabelece o rol de partes, peças, conjuntos e subconjuntos agregados.

Nesse sentido, penso que seria de se presumir que, em princípio, a perícia reclamada poderia ser substituída pela juntada, quando da impugnação, de tais projetos, diagramas, "explosões" de produto, prospectos, matrizes insumos-produto ou qualquer outro elemento que corroborasse com a sua tese.

Com relação à necessidade de perícia sobre as operações de venda, com vistas à identificação inequívoca do produto comercializado, é possível inferir que as regras de escrituração a que tal estabelecimento se submete implicariam na escrituração de documentos, livros ou relatórios expedidos por sistemas informatizados de controle capazes de viabilizar o objetivo pretendido com a perícia.

Essa percepção ganha força em função de que, conforme ficou demonstrado no curso da ação fiscal, cada um dos produtos importados é identificado por meio de um código, utilizado justamente para controle de estoques.

Nesse sentido, para fosse reconhecida a sugerida imprecisão de codificação seria necessário demonstrar, por exemplo, que determinado produto, mesmo após transformado em um terceiro, por meio da agregação a novos componentes, mantivesse o código de identificação original.

#### 1.2.2 - Omissão na Apreciação dos Fundamentos da Impugnação.

A completude da decisão deve ser cotejada com o art. 31 do Decreto nº 70.235/72, que, após sua alteração pela Lei nº 8.748/93, dispõe:

*Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.*

Com efeito, já se tornou pacífico na jurisprudência administrativa que a decisão que deixa de apreciar os fundamentos de defesa deve ter sua nulidade declarada por preterição ao direito de defesa e por supressão de instância, em prejuízo do duplo grau de jurisdição. Apenas à guisa de exemplo, cita-se o acórdão 301-31727, de relatoria do Conselheiro Valmar Meneses, julgado na Seção de 17/03/2005.

No caso concreto, a reclamada omissão, de se relembrar, decorreria da não apreciação de pródiga argumentação acerca da nulidade do arbitramento dos valores objeto do lançamento impugnado.

Analizando o Acórdão vergastado, conclui que o questionamento acerca do método supostamente utilizado quando da realização foi explicitamente relatado (item 11 da descrição) e que a metodologia de fiscalização considerada por aquelas autoridades em nada se confunde com o reclamado arbitramento.

Ou seja, mais do que questionar a validade ou não da alegada metodologia, concluíram expressamente as autoridades de 1ª instância que o lançamento em questão, ao contrário do argumentado, se baseou em arbitramento, mas nos elementos documentais fornecidos pela recorrente.

Transcrevo parte do acórdão que descreve a metodologia empregada para busca das informações que embasaram as conclusões do autuante:

*"Em decorrência da intimação fiscal, a empresa apresentou uma relação contendo: item importado/produto final/vendas, pois não possuía a relação insumo/produto solicitada pelo fisco.*

*Em ato de análise documental, a fiscalização verificou que as mercadorias importadas encontravam-se nas seguintes condições: parcialmente usada no processo produtivo e sem comprovação de uso no processo produtivo.*

*A situação configurada, a partir da análise das declarações e dos documentos apresentados pela empresa, apresentou-se: do total dos produtos parte foi parcialmente utilizada no processo produtivo e a outra parte ficou sem comprovação de uso na produção."(os grifos não constam do original)*

Não visualizo, portanto, a omissão reclamada: as autoridades julgadoras a quo relataram o fundamento de defesa e afastaram a alegação da recorrente.

## 2. Mérito

### 2.1 - Condições

O procedimento fiscal em litígio diz respeito ao Regime Automotivo instituído pela Medida Provisória nº 1.024, de 13 de junho de 1995, que, após seguidas alterações e revogações, teve seu conteúdo consolidado pela Medida Provisória nº 1.536, de 18 de dezembro de 1996, sendo esta última convertida na Lei nº 9.449, de 14 de março de 1997.

Conforme já amplamente abordado, diferentemente dos demais processos que envolvem litígios relacionados ao chamado Regime Automotivo que tramitam por esta Terceira Câmara, o ponto fulcral do litígio, não está no cumprimento ou não dos índices e proporções próprias desse regime. Estes foram analisados e consideradas cumpridas.

Essencialmente, o que está em discussão, é o cumprimento das condições expressas nos art. Iº, II, caput e § 5º da MP 1.351, de 12/03/96, que dispõem:

*Art. Iº Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:*

*I - redução de noventa por cento do imposto de importação incidente sobre máquinas, equipamentos, inclusive de testes, ferramental, moldes e modelos para moldes, instrumentos e aparelhos industriais e de controle de qualidade, novos, bem como os respectivos acessórios, sobressalentes e peças de reposição;*

*II - redução de até noventa por cento do imposto de importação incidente sobre matérias-primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos; e*  
*(...)*

*§ 5º Os produtos de que tratam os inciso I e II deverão compor o ativo permanente ou ser usados no processo produtivo da empresa, vedada a revenda, exceto nos casos e condições fixados em regulamento.(os grifos não constam do original)*

Considerando que a recorrente não logrou êxito na demonstração de suas alegações acerca da incorporação dos produtos importados àqueles produzidos pela recorrente, a solução do presente litígio cinge-se a saber se as operações comprovadamente realizadas: reacondicionamento, inspeção e documentação do nº de série e, em seguida, revendidas, reúnem as condições para que se conclua pela aplicação em conformidade com as regras que disciplinam o regime em questão.

88

0

Nesse aspecto, penso que a recorrente equivocou-se quanto da interpretação do acórdão vergastado. Ao meu ver, diferentemente do que interpretou a recorrente, as autoridades de 1ª Instância não reconheceram nessas operações as condições necessárias à caracterização de industrialização na modalidade “Transformação”. Afirmou, em sentido diverso, que uma operação desta natureza, se realizada, poderia ser considerada como atrelada ao seu processo produtivo.

De qualquer forma, há que se reconhecer que, em uma análise superficial, as operações descritas se subsumiriam ao conceito de industrialização na modalidade acondicionamento ou reacondicionamento, explícita no art. 3º, inciso IV do Regulamento do IPI vigente à época:

*Art. 3º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Leis nºs 4.502/64, art. 3º, parágrafo único, e 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):*

(...)

*IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);*

Por outro lado, como ressalta Alfredo Augusto Becker, regra geral, representa um equívoco pretender limitar um conceito jurídico a determinado ramo ou sub-ramo do direito:

*Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânones hermenêutico da totalidade do sistema jurídico.<sup>9</sup>*

Entretanto, como bem esclareceu o mesmo autor, esse cânones há de ser aplicado com ressalvas, senão vejamos:

*Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão.<sup>10</sup>*

Nessa linha, a pretendida transposição de conceito inerente ao IPI para a legislação que disciplina o regime automotivo, ao meu ver, encontra dois óbices. Em primeiro lugar, a condição inserida na norma não é o uso da mercadoria em uma operação de

<sup>9</sup> Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo. 2002. Lejus, 3ª Edição, p. 122.

<sup>10</sup> Op. cit., p. 124.

industrialização, mas no processo produtivo da beneficiária. Em segundo, a legislação que disciplina o benefício objeto do litígio possui conceitos e delimitações próprios que não podem ser “invadidos” por outro sub-ramo do direito.

Ademais, tratando-se de outorga de isenção parcial, como é cediço, há que ser recorrer à chamada interpretação literal, que veda o uso da analogia ou da interpretação analógica, em respeito à regra gizada no art. 111, inciso II do Código Tributário Nacional, que determina:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

(...)

*II - outorga de isenção;*

Nesse contexto, penso que a discussão acerca da caracterização ou não do processo de industrialização para efeito da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados não é o meio correto para delimitação do que se pode considerar como “uso no processo produtivo”, na medida em que, conforme ficará demonstrado, este conceito foi delimitado pela legislação que rege o regime automotivo. Demonstro.

Há que se ter em mente, em primeiro lugar, que, conforme esclareceu o já transscrito artigo 1º da MP 1.351, as condições para usufruto do benefício serão disciplinadas por meio de regulamento, no caso, o Decreto nº 1.863, de 16 de abril de 1996 que, em seu artigo 4º, fixava:

*“Art. 4º Observado o disposto no artigo anterior, os “Beneficiários” poderão importar, até 31 de dezembro de 1999:*

*I - “Bens de Capital”, com redução de noventa por cento do imposto de importação;*

*II - “Insumos”, com redução do imposto de importação de:*

*a) 85% em 1996;*

*b) setenta por cento em 1997;*

*c) 55% em 1998;*

*d) quarenta por cento em 1999.”*

Cabe observar apenas que o decreto regulamentar em questão foi revogado pelo de nº 2.072, de 14 de novembro de 1996, mas que este último manteve a praticamente a mesma redação para os dispositivos acima transcritos, alterando apenas os percentuais de redução aplicados nos exercícios 1996 a 1999, matéria que não faz parte do litígio em julgamento.

O que tem realmente relevância para o desate do litígio trazido a julgamento por este Colegiado são as condições impostas pelo ato regulamentar, que fixou, categoricamente, o universo de operações alcançadas pelo benefício: importação de “Insumos” ou “Bens de Capital”, realizadas por “Beneficiários”. 06

Observe-se que, não é à toa que tais expressões foram grafadas em maiúsculo e entre aspas, conforme se percebe da leitura do art. 2º do mesmo regulamento, a norma delimitou, com igual precisão, o que se pode considerar como Insumo, Bem de Capital ou Beneficiária, senão vejamos:

*Art. 2º Para os fins desse Decreto, consideram-se:*

*I - "Bens de Capital": máquinas, equipamentos, inclusive de testes, ferramental, moldes e modelos para moldes, instrumentos e aparelhos industriais e de controle de qualidade, novos, bem como os respectivos acessórios, sobressalentes e peças de reposição, incorporados ao ativo permanente;*

*II - "Insumos": matérias-primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados no inciso IV;*

*III - ...*

*IV - "Beneficiários": empresas montadoras e fabricantes de:*

*(...)*

*h) partes, peças e componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados nesta e nas alíneas anteriores;*

Considerando que, no vertente processo, não se formou qualquer litígio em torno qualificação da recorrente como Beneficiária, nem se tem notícia de irregularidade em eventuais importações de Bem de Capital, é limitar-me-ei a discutir as implicações inerentes aos insumos.

Nesse contexto, é inegável que a mercadoria importada que se destina exclusivamente a ser agregada a uma embalagem, não reúne as condições necessárias para usufruto do benefício que exige a sua incorporação a pelo menos um dos produtos relacionados nas alíneas "a" a "h" do inciso IV, independentemente daquele processo de agregação inserir-se ou não no conceito de industrialização para efeito da incidência do IPI.

Em outras palavras, no caso da recorrente, fabricante de autopeças, para efeito da redução em testilha, "uso no processo produtivo", significa, efetivamente, agregação a um dos componentes automotivos de sua fabricação, produto relacionado na alínea "h" do já transcrito inciso IV, do art. 2º.

Assim sendo, pode-se perceber, a partir da leitura sistemática dos dispositivos transcritos que, diferentemente do alegado, os conceitos expressos no parágrafo 5º do art. 1º da Medida Provisória nº 1.351 foram efetivamente objeto de regulamentação: Bens de Capital são máquinas, equipamentos, inclusive de testes, ferramental, moldes e modelos para moldes, instrumentos e aparelhos industriais e de controle de qualidade, bem como os respectivos acessórios, sobressalentes e peças de reposição, desde que destinados ao ativo permanente das Beneficiárias, enquanto que Insumos, as matérias-primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, destinados aos produtos elencados nas alíneas "a" a "h" do inciso IV, desde que produzidos por Beneficiárias.

Observe-se, outrossim, que, mesmo que incorporássemos os conceitos inerentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados, chegaríamos ao mesmo resultado: entende-se por insumo as matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem utilizados na industrialização.

*Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):*

(...)

*VII - as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem destinados a industrialização, desde que os produtos industrializados devam ser enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;*

Por outro lado, confirma o Parecer Normativo 65/79, amplamente utilizado nas decisões proferidas pelo egrégio Segundo Conselho de Contribuintes:

*10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.*

*10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.*

*10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediata e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo*

Ademais, ainda que se discuta se o dispositivo em questão não representa a regulamentação do conceito em torno no qual desenvolve-se o litígio, a norma regulamentar, que tinha poderes para fixar condições para o usufruto dos benefícios do regime, efetivamente exigiu que as mercadorias efetivamente sejam agregadas a um produto fabricado pela recorrente.

Impende registrar, para concluir, que a possibilidade de revenda dos insumos importados dependia de autorização expressa do decreto regulamentar e este silenciou quanto a esse aspecto, inegavelmente, a revenda dos insumos não incorporados ao processo produtivo encontrava-se vedada.

2.2 - Revogação da Isenção

af

Determina o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030, de 1985, que regulamenta o art. 12 do Decreto-lei nº 37/66:

*Art. 145. A isenção ou redução do imposto, quando vinculada à destinação dos bens, ficará condicionada à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão.*

Nesse sentido, a não comprovação da aplicação das mercadorias nas finalidades que motivaram a isenção, implica incontinenti na revogação do benefício.

A esse respeito, pondera Souto Maior Borges:<sup>11</sup>

*O Código Tributário Nacional dirimiu qualquer dúvida a respeito, admitindo expressamente as isenções condicionadas, nos arts. 176, caput, e 178.*

(...)

*Se a isenção é dada sob condição resolutiva, cessada essa condição para a sua outorga, não se há de considerar como revogada a lei de isenção, mas simplesmente que a pessoa ou fato isento passou do campo da não-incidência para o da incidência.*

(...)

*Entende Rubens Gomes de Sousa que a norma legal concessiva de uma isenção condicionada corresponde a um contrato de direito público sob a forma de lei.*

(...)

*A perda da isenção pode decorrer das seguintes causas:*

(...)

*3ª Infração dos deveres impostos ao beneficiário, quando a perda da isenção for, nessa hipótese, a sanção legalmente prevista.*

## 2.3 - Multa de ofício

Penso aplicável, na espécie, a interpretação expendida pela Secretaria da Receita Federal no Ato Declaratório Interpretativo nº 13, de 10/09/2002 (DOU de 11/09/02), que estabeleceu:

*"Art. 1º. Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante".*

<sup>11</sup> Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo, 3<sup>a</sup> ed., 2001, p. 194 a 196.

3- Conclusão

Voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, excluindo a exigência relativa às multas de ofício capituladas no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1998 e no art. art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação fornecida pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 1996.

ag

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2007.

  
LUIZ MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator

## VOTO VENCEDOR

Conselheira NANCI GAMA, Redatora

Com o devido respeito ao entendimento do Conselheiro Relator acerca da desnecessidade da perícia técnica para o deslinde da questão, entendo que não há nos autos elementos suficientes, lastreados no princípio da verdade material que rege a tributação, que assegurem um julgamento indene de dúvida.

A motivação da autuação está fundamentada no fato de, segundo a fiscalização, os bens importados pela Recorrente, ao abrigo do regime automotivo instituído pela Lei n.º 9.449/97, não terem sido empregados em seu processo produtivo, eis que os mesmos foram destinados a revenda, uso parcial ou mesmo não tiveram a comprovação de que foram usados no processo produtivo.

Por outro lado, a Recorrente em sua defesa alega que todas as peças e componentes mencionados no auto de infração são partes de diversos tipos de sistema de freios, bem como partes de conjunto e subconjunto de equipamentos para freios.

A perícia foi julgada desnecessária pela decisão de primeira instância eis que “o auto lavrado foi baseado nas declarações coletadas no setor de produção da empresa, no relatório de vendas e nos conteúdos das Declarações de Importação, os quais foram utilizados para a reconstituição da conta nas Compras de Mercadorias com benefício fiscal, devido ao fato da empresa não fornecer o livro de Controle de Produção e do Estoque.”

Todavia, entendo que para concluir pela destinação imprópria dos bens importados e, por conseguinte, pela procedência da autuação, se faz necessário constar nos autos, de forma clara e precisa, as características das peças importadas objeto do auto de infração, o destino das mesmas, o que constitui o processo produtivo do contribuinte, o que caracteriza o uso parcial das referidas peças importadas, bem assim quais das peças importadas a Recorrente não comprovou sua utilização no seu processo produtivo.

Portanto, a meu ver, sem os esclarecimentos acima mencionados, não dá para dispensar a realização de prova pericial, especialmente, com a devida vênia, sob o fundamento utilizado pela decisão recorrida.

Desta forma, entendo que o julgamento deve ser convertido em diligência para que seja trazido aos autos laudo técnico a ser elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia, contendo respostas aos quesitos a seguir formulados:

### Quesitos:

Queira o Sr Perito esclarecer em que consistia, a época do período objeto da autuação fiscal, e no que consiste atualmente a atividade da Recorrente e quais os produtos por ela fabricados e comercializados, indicando inclusive a classificação fiscal dos mesmos?

Queira o Sr Perito identificar os produtos importados pela Recorrente, beneficiados pelo regime instituído pela Medida Provisória 1.024, de 13 de junho de 1995, que

ensejaram o lançamento fiscal, e esclarecer a destinação de cada um deles, informando ainda se os mesmos, ou uma parte, foram comercializados pela Recorrente, tal como importados?

Queira o Sr Perito apontar se os bens importados objeto da autuação fiscal sofreram algum tipo de transformação pela Recorrente e no que consiste esta alteração?

Queira o Sr. Perito esclarecer o que se denomina sistema de freios, quais peças ou partes o compõem e, se as peças importadas objeto do lançamento, foram acopladas a esse sistema ou deste são parte?

Queira o Sr. Perito esclarecer o que comprehende um conjunto e um subconjunto de equipamentos de freios e o que os mesmos representam no processo produtivo da Recorrente, informando também se os bens importados participam destes conjuntos ou subconjuntos?

Concluída a perícia e juntado aos autos o respectivo laudo, que deverá ser suportada pela Recorrente, dêem vista do mesmo a Recorrente pelo prazo de 15 dias para manifestações, se desejar, bem assim a Procuradoria da Fazenda Nacional por igual prazo. Após, retornem os autos para decisão.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2007.



NANCI GAMA - Redatora