



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 27 / 01 / 2004  
*Quin*  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10980.011474/99-76  
Recurso nº : 113.672  
Acórdão nº : 202-14.702

Recorrente : CERVEJARIA BELCO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DEPÓSITO RECURSAL** – Na ocorrência simultânea das hipóteses de arrolamento de bens e direitos, considera-se atendida a condição para dar seguimento ao recurso voluntário, com o arrolamento efetuado para garantia de crédito tributário.

**CERCEAMENTO DE DEFESA** - O silêncio ou o indeferimento de pedido de diligência ou de argumento de defesa, sem a devida motivação, configura preterição do direito de defesa e a nulidade da decisão, que deixa de ser declarada na eventualidade da decisão de mérito for a favor do sujeito passivo.  
**MOTIVAÇÃO DE DECISÃO** – Pode consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

**COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL** - Decorre das disposições legais que regem as atribuições desse agente no exercício de poderes e cumprimento de deveres inerentes à sua função estatal.

**TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO** – Pode a apuração da falta, quando conhecida, prescindir dessa formalidade, caso em que a exigência fiscal será formalizada de imediato.  
**ORIGEM DA PROVA** – A coleta de provas do ilícito em fontes que não a fiscalizada em si não caracteriza nenhum vício, importa, no caso, saber se esse conjunto probatório é suficiente para sustentar o lançamento, o que remete o assunto à sede do exame de mérito da exigência.

**DEVIDO PROCESSO LEGAL** – Garantia constitucional que opera a partir da inauguração do litígio, com a apresentação da impugnação, não sendo pertinente pretender que desdobramentos dessa garantia, como o direito de oferecer e produzir provas, atue na fase averiguatória do procedimento, submetida ao princípio da inquisitorialidade.

**EXIGÊNCIA EM DOBRO** – Duas exigências derivadas de uma mesma situação fática, caracterizada por um conjunto de provas em comum, não configuram *bis in idem* quando se referem a normas de naturezas distintas.

**RETIRADA DE PROCESSOS FISCAIS DA REPARTIÇÃO** - É vedado por dispositivo legal expresso, que faculta meio alternativo para o pleno conhecimento dos autos pelo interessado e seus prepostos (cópia do processo), assegurando o pleno exercício do direito de defesa. //



Processo nº : 10980.011474/99-76  
Recurso nº : 113.672  
Acórdão nº : 202-14.702

**MULTA ISOLADA – RIPI/82, ART. 365 – II (1ª Parte) – O elemento nuclear da infração da espécie é a emissão de nota fiscal, que não corresponda à saída efetiva de produto nela descrito do estabelecimento emitente, daí que não tipifica a infração quando a inidoneidade imputada é tão-somente em face do destino/destinatário designado na nota fiscal.**

**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CERVEJARIA BELCO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003

  
Henrique Pinheiro Torres  
**Presidente**

  
Antônio Carlos Bueno Ribeiro  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 10980.011474/99-76  
Recurso nº : 113.672  
Acórdão nº : 202-14.702

Recorrente : **CERVEJARIA BELCO LTDA.**

## RELATÓRIO

Trata o processo de Auto de Infração lavrado contra a ora Recorrente em face da acusação de emissão irregular de nota fiscal em virtude de as mercadorias nela descritas, submetidas a despacho aduaneiro de exportação, não terem embarcado para o exterior, ensejando, assim, a aplicação da penalidade prevista no inciso II do art. 365 do RIPI/82.

Inconformada, a Contribuinte apresentou a tempestiva Impugnação de fls. 100/163, alegando, em síntese, que:

- preliminarmente, o auto de infração reveste-se de nulidade, por cerceamento de defesa, de vez que negado o direito ao contraditório, porquanto na sua confecção não foram analisados os documentos de posse da interessada e nem lhe foi facultada a participação na fase de fiscalização;
- não há infração, pois os documentos que requereram para juntada deram suporte ao embarque das mercadorias, sendo que as notas fiscais desconstituídas pelo Fisco foram carimbadas pelos órgãos competentes;
- não possui qualquer responsabilidade pela quitação do imposto devido a condição em que a venda foi efetuada, não estando obrigada a fiscalizar a vida de seus clientes;
- não há possibilidade de o auto de infração visar as notas fiscais e não as mercadorias nelas consignadas;
- há duplicidade de exigência do crédito tributário, já que os valores aqui perseguidos estão em discussão em outro processo administrativo fiscal (10907-000182/97-00), que ainda não transitou em julgado, aguardando decisão do Conselho de Contribuintes;
- no mérito, o auto de infração não pode prosperar, porquanto a exportação da mercadoria é comprovada pelos documentos anexados, conforme a cláusula FOB, também conhecida como *Ex Works*, que transfere para o comprador a responsabilidade por todos os atos, inclusive a obrigação do pagamento de impostos e taxas decorrentes da exportação. À contribuinte cabia apenas expor a mercadoria, cessando sua responsabilidade no momento da entrega do produto ao adquirente; e
- afinal, requer que o seu nome seja retirado da lista de inadimplentes junto ao Erário Federal e que não seja lançado na Dívida Ativa, bem como diligências para o Fisco apontar o local em que se encontram as



Processo nº : 10980.011474/99-76  
Recurso nº : 113.672  
Acórdão nº : 202-14.702

mercadorias em questão e para apurar quais as notas fiscais que integram o processo nº 10907-000182/97-00.

A Autoridade Singular julgou procedente a exigência da penalidade em foco, mediante a Decisão de fls. 190/198, assim ementada:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*

*Período de apuração: 01/01/1996 a 31/05/1996*

*Ementa: NULIDADES.*

*Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, e não se tratando das situações previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, descabem as alegações de cerceamento de direito de defesa e de nulidade.*

*MULTA DO ART. 365, II DO RIPI/1982.*

*Aos que emitirem notas fiscais fora dos casos permitidos no Regulamento do IPI, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria, sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE”.*

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 210/250), no qual, em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que:

- a decisão recorrida foi omissa com relação às matérias abordadas nas razões preliminares e de mérito da peça de bloqueio, assim como acerca das diligências ali requeridas, sendo nula, portanto, por ferir os princípios do contraditório e da ampla defesa;
- o Fisco não observou os requisitos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, já que não provou a competência dos autuantes para atuar na área aduaneira;
- a negativa do pedido de vistas dos autos fora da repartição agride os princípios da ampla defesa contidos no art. 5º, LV, da CF/88 e as prerrogativas do advogado (Lei nº 8.904/94).

Por força da antecipação de tutela deferida nos autos da Ação Civil Pública nº 1999.61.08.005318-7, o presente processo veio a este Conselho sem o adimplemento do pressuposto processual do depósito recursal (fls. 254/261).



**Processo nº : 10980.011474/99-76**  
**Recurso nº : 113.672**  
**Acórdão nº : 202-14.702**

Inobstante, consoante consulta ao sítio do TRF 3ª Região (fls. ...), no Agravo de Instrumento nº 1999.03.00.049755-6, foi concedido efeito suspensivo, suspendendo, por conseguinte, os efeitos da antecipação de tutela concedida nos autos da citada ação civil pública.

Através do expediente de fls. 266/271, a recorrente faz juntada de fax-simile do documento denominado CARTA-RESPOSTA/DRF/BAU/ARF/BOT/Nº - 0312/2002, de 12.06.2002 (fl. 269), que comprovaria haver garantido seu débito fiscal por meio de arrolamento de bens, cujo termo único alcançaria todo o passivo junto à Fazenda Nacional, ficando, assim, afastada eventual prejudicial ao conhecimento do apelo.

Este Conselho, mediante o Memo 2º CC nº 234, de 28.08.2002, com a finalidade de dar seguimento a este e a outros recursos da mesma Recorrente, solicitou à repartição preparadora informar se houve a apresentação de comprovante de Depósito Recursal, de Fiança Bancária ou Arrolamento de Bens (fl. 272).

Em resposta, aquela repartição informa, no MEMORANDO/DRF/BAU/ARF/BOT/Nº - 0160/2002, de 05.09.2002, que até aquela data não haviam sido apresentados quaisquer dos comprovantes mencionados. Aduz, ainda, que o processo nº 10825.002128/00-96 de arrolamento de bens foi aberto pela fiscalização para cumprimento do disposto no art. 64 da Lei nº 9.532/97. Não se referindo, assim, a arrolamento de bens para fim de prosseguimento de recurso voluntário. Anexa cópia da CARTA-RESPOSTA/DRF/BAU/ARF/BOT/Nº - 0312/2002 (fl. 274), emitida para atendimento dos representantes legais da Contribuinte.

É o relatório.



Processo nº : 10980.011474/99-76  
Recurso nº : 113.672  
Acórdão nº : 202-14.702

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Do exame dos autos, constata-se que a ora Recorrente interpôs o recurso voluntário, em 04.02.2000, sem o instruir com o depósito recursal, exigido pelo § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72 como condição necessária para o seguimento do apelo voluntário.

A Recorrente fora beneficiada por antecipação de tutela concedida em Ação Civil Pública intentada pelo Ministério Público Federal em Bauru – SP que pleiteava a suspensão da aplicação do art. 32 da Medida Provisória nº 1.863-52, que instituiu o depósito recursal.

Entretanto o Tribunal Regional da 3ª Região concedeu efeito suspensivo ao agravo de instrumento nº 1999.03.00.049755-6, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, sustentando, por conseguinte, os efeitos da antecipação de tutela concedida nos autos da citada ação civil pública.

O depósito recursal, como é de todos sabidos, foi um dos requisitos de admissibilidade dos recursos voluntários e sua ausência tornava deserto o apelo do contribuinte, implicando na impossibilidade do órgão julgador *ad quem* conhecer do recurso. No presente caso, a Recorrente deixou de efetuar o predito depósito, mas conseguiu fazer subir o recurso arriada em medida judicial provisória. Todavia, como acima demonstrado, tal medida (a antecipação de tutela na ação civil pública) teve efeito efêmero, já que não subsistiram ao exame do duplo grau de jurisdição, tendo sido denegada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Ademais, os recursos de natureza extraordinária, em regra, têm efeitos meramente devolutivos. Em assim sendo, eventual apelo da Contribuinte ao Superior Tribunal de Justiça ou ao Supremo Tribunal Federal, enquanto não houver trânsito em julgado, não modifica os julgados do TRF da 3ª Região que cassaram a proteção judicial conferida à Reclamante pelo juízo de primeira instância.

É certo, por outro lado, que a Recorrente trouxe aos autos, mediante a Petição de fl. 266, o documento de fl. 269 (FAX-SIMILE DA CARTA-RESPOSTA/DRF/BAU/ARF/BOT/Nº - 0312/2002), que no seu entendimento comprovaria haver garantido o débito fiscal por meio de arrolamento de bens, cujo termo único alcançaria todo o passivo junto à Fazenda Nacional, ficando, assim, afastada eventual prejudicial ao conhecimento do apelo.

No aludido documento, a autoridade preparadora, apesar de reconhecer a existência do processo nº 10825.002128/00-96, em face da Cervejaria BELCO S.A., instaurado pela fiscalização para cumprimento do disposto no art. 64 da Lei nº 9.532/97, afirma que o termo de arrolamento de bens nele controlado não se vincula a nenhum processo específico de exigência, mas sim à totalidade dos créditos tributários, administrados pela Secretaria da Receita

//



Processo nº : 10980.011474/99-76  
Recurso nº : 113.672  
Acórdão nº : 202-14.702

Federal, de responsabilidade da Contribuinte, não se referindo, portanto, a arrolamento de bens de para fins de prosseguimento de recurso voluntário, conforme conclui no MEMORANDO/DRF/BAU/ARF/BOT/Nº - 0160/2002, de 05.09.2002.

Acontece que, nos próprios termos dos atos normativos que regularam os procedimentos para o arrolamento de bens e direitos de que tratam os artigos 64 e 65 da Lei nº 9.532/97, a partir da Instrução Normativa SRF nº 26, de 06.03.2001, há dispositivo (art. 14<sup>1</sup>) prevendo que, na ocorrência simultânea das hipóteses de arrolamento de bens e direitos, considera-se atendida a condição para dar seguimento ao recurso voluntário (art. 2º<sup>2</sup>), com o arrolamento efetuado para garantia de crédito tributário (artigos 7º<sup>3</sup> 8º<sup>4</sup>). De se salientar que a Instrução Normativa SRF nº 264, de 20.12.2002, vigente, dispôs nesse mesmo sentido, consoante o disposto no seu art. 12, a saber:

*“Art. 12. Quando se verificar a ocorrência simultânea das hipóteses de arrolamento de bens e direitos referidas nos arts. 2º<sup>5</sup> e 7º<sup>6</sup>, considera-se atendida a condição para dar seguimento ao recurso voluntário com o arrolamento efetuado para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo.”*

Assim sendo, tenho como atendido, *in casu*, este pressuposto para seguimento do recurso voluntário. Tendo em vista que os demais pressupostos também foram atendidos, dele tomo conhecimento e passo ao seu exame.

Em primeiro lugar a Recorrente invoca preliminar de nulidade da decisão recorrida, sob a alegação dela ter preterido o seu direito de defesa em razão de pretensa omissão com relação às matérias abordadas nas razões preliminares e de mérito da peça de bloqueio, assim como acerca das diligências ali requeridas.

<sup>1</sup> Art. 14. Quando se verificar a ocorrência simultânea das hipóteses de arrolamento de bens e direitos referidas nos arts. 2º e 8º desta Instrução Normativa, considera-se atendida a condição para dar seguimento ao recurso voluntário, com o arrolamento efetuado nos termos do art. 8º.

<sup>2</sup> Art. 2º. Quando não efetuado o depósito a que se refere o § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 32 da Medida Provisória nº 2.095-72, de 22 de fevereiro de 2001, o recurso voluntário poderá ter seguimento se o recorrente proceder à prestação de garantia ou, por sua iniciativa, arrolar bens e direitos.

<sup>3</sup> Art. 7º. O arrolamento de bens deverá ser efetuado sempre que a soma dos créditos tributários, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, de responsabilidade do sujeito passivo exceder a trinta por cento do seu patrimônio conhecido e, simultaneamente, for igual ou superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

<sup>4</sup> Art. 8º. No arrolamento a que se refere o artigo anterior, devem ser observados os seguintes procedimentos:

<sup>5</sup> Art. 2º. O recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão.

<sup>6</sup> Art. 7º. O arrolamento de bens e direitos para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo deverá ser efetuado sempre que a soma dos créditos tributários, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, de responsabilidade do sujeito passivo exceder a trinta por cento do seu patrimônio conhecido e, simultaneamente, for superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).”



Processo nº : 10980.011474/99-76  
Recurso nº : 113.672  
Acórdão nº : 202-14.702

Com efeito, não há dúvida de que se configurada a alegada omissão estaria caracterizada a inobservância do princípio da ampla defesa, constitucionalmente garantido, *que enseja ao particular a possibilidade de ver conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter forma e material e de produzir as provas necessárias à comprovação de suas alegações.*<sup>7</sup>

Do autos, verifica-se que de fato a decisão recorrida não se manifestou acerca dos específicos pedidos de diligência da então impugnante no sentido de o Fisco apontar o local de armazenamento das mercadorias em questão, já que alega que elas não foram embarcadas e nem exportadas, assim como à providência de oficiar a este Conselho para obter a informação de quais as notas fiscais que integram o processo nº 10907.000182/97-00, com vistas a evidenciar a duplicidade de exigência.

Aqui é oportuno registrar a seguinte manifestação de Marcos Vinicius Neder de Lima e Maria Teresa Martínez López:

*“Demais disto, a Lei nº 9.784/99, artigo 38, § 2º, estabelece que “somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias”. Deste modo, em qualquer caso, é obrigatório o pronunciamento do julgador sobre o pedido de perícia. Caso a autoridade julgadora entenda ser desnecessário a perícia, ela tem o dever de, expressamente, motivar a sua recusa. O silêncio ou o indeferimento do pedido sem a devida motivação configura preterição do direito de defesa e a nulidade da decisão...” (g/n)*

Também não foi examinada pela decisão recorrida a matéria concernente a inexistência de possibilidade legal de a autuação visar notas fiscais e não as mercadorias nelas consignadas.

Já quanto à alegação de que o mérito do litígio não fora analisado, porque a decisão foi lançada sobre fatos que no seu conjunto não poderiam ser analisados de forma isolada, tenho que está estribada em argumento não suscetível de amparar essa alegação, pois a decisão recorrida encontra-se fundamentada com base nos elementos por ela considerados suficientes para manter a exigência, constituindo, portanto, o alegado em matéria de mérito a ser examinada no momento próprio, se for o caso.

Da mesma forma improcede a alegação de que a decisão recorrida não apreciou a questão da responsabilidade na quitação do tributo em tela (sic), tendo em vista a condição em que a venda foi efetuada, pois, essa é uma das matérias compreendidas na remissão que fez a autoridade singular à decisão que proferiu no processo em que a Recorrente foi autuada para exigência do IPI não recolhido devido à acusação de exportações fictícias, que também supedaneia o presente lançamento.

<sup>7</sup> Marins, James, *Direito Processual Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, 2ª Ed, Dialética, 2002, pg. 192



**Processo nº** : 10980.011474/99-76  
**Recurso nº** : 113.672  
**Acórdão nº** : 202-14.702

Assim, tenho como válida a encampação dos fundamentos deduzidos a esse respeito naquela outra decisão, devidamente acostada aos autos (fls. 181/189), o que, inclusive, está em consonância com o disposto no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29.01.99<sup>8</sup>.

Em seguida, a Recorrente alega a não comprovação nos autos da competência do signatário do auto de infração em tela para atuar na área aduaneira, reverberando que sem a prova dessa condição, os atos por ele praticados seriam nulos, uma vez que exigem agentes capazes (Decreto nº 70.235/72, art. 59, I).

De pronto deve ser afastado esse questionamento, pois, para colocar em dúvida a competência do Auditor-Fiscal, devidamente identificado por nome e matrícula, lotado na Seção de Fiscalização Aduaneira da Alfândega do Porto de Paranaguá, para lavrar o indigitado auto de infração, incumbia à Recorrente provar o fato e não apenas fazer conjecturas que, inclusive, se situam fora das disposições legais que regem as atribuições daquele agente no exercício de poderes e cumprimento de deveres inerentes à sua função estatal.

Repisa, agora, a Recorrente as preliminares de nulidade centradas em alegações de que o procedimento de fiscalização, que culminou no lançamento combatido, não observou o princípio da ampla defesa e do contraditório, evidenciando, assim, cerceamento ao direito de defesa.

A circunstância de o auto de infração não ter sido precedido da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, que ordinariamente, a par dos demais atos elencados no art. 7º do Decreto nº 70.235/72, formalizam o início do procedimento fiscal, necessariamente não o invalida, podendo a apuração da falta, quando conhecida, prescindir dessa formalidade, caso em que a exigência fiscal será formalizada de imediato, como assinala Luiz Henrique Barros de Arruda<sup>9</sup>.

De se notar que o lançamento em apreço se valeu dos mesmos elementos de prova utilizados em outro lançamento que, por sua vez, foram colhidos na atividade da fiscalização aduaneira de revisão de despachos de importação e exportação, seja de rotina ou por denúncia.

A propósito do Mandado de Procedimento Fiscal, não é pertinente a invocação da aplicação retroativa de suas disposições, por não constituir norma de natureza penal.

O fato de a fiscalização ter utilizado exclusivamente elementos de prova externos à empresa para amparar o lançamento em si não o eiva de nenhum vício. Importa no caso é saber se esses elementos são suficientes ou não para tal, o que remete o assunto à sede do exame do mérito da exigência. É apressado, portanto, por tão-somente isso caracterizar que a

<sup>8</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:  
(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

<sup>9</sup> Arruda, Luiz Henrique Barros de, *Processo Administrativo Fiscal*, 2ª Edição, RT, 1994, pg. 15



**Processo nº : 10980.011474/99-76**  
**Recurso nº : 113.672**  
**Acórdão nº : 202-14.702**

autuação foi “por presunção” e temerário afirmar que as supostas irregularidades foi criada “do nada” à distância pelo AFTN.

No que concerne ao entendimento de Augustin Gordillo, tido pelo Prof. Eduardo Bottallo como “*uma das melhores sínteses a respeito da cláusula do devido processo legal...*”, e que se traduziria no direito de “*ser ouvido*” e de “*oferecer e produzir provas*”, compreendem garantias que em nada colidem com o disposto no art. 14 do Decreto nº 70.235/72, no sentido de que só com a impugnação é que se instaura a fase litigiosa do procedimento e, conseqüentemente, faz atuar os princípios a ela inerentes, como o do contraditório.

Dentre os destaques do “Direito de ser ouvido” está a “*1.2 - oportunidade do administrado expressar suas razões antes do julgamento*” e, quanto ao “*direito de oferecer e produzir provas*”, encontra-se o “*2.2- direito que a prova seja produzida antes da decisão*”, ou seja, em ambos os desdobramentos, tem-se como atendidas essas garantias, desde que possibilitadas até a decisão/julgamento da exigência deduzida em face do contribuinte, o que é compatível com o consagrado entendimento de que antes disso, na fase do procedimento fiscal, opera o princípio da inquisitorialidade.

Acrescente-se que o Princípio do devido processo legal é inerente à etapa processual tributária como assinala o Prof. James Marins, autor de amplo estudo principiológico acerca do Procedimento e Processo Administrativo Tributário<sup>10</sup>:

*“É a partir da impugnação tempestivamente formalizada que se tem transformado o procedimento em processo passando a incidir, no iter administrativo, os princípios do Processo Administrativo Tributário, que são os seguintes:*

- i) Princípio do devido processo legal;*
- ii) Princípio do contraditório;*
- iii) Princípio da ampla defesa;*
- iv) Princípio da ampla instrução probatória;*
- v) Princípio do duplo grau de cognição;*
- vi) Princípio do Julgador Competente;*
- vii) Princípio da ampla competência decisória.”*

Portanto, im procedem os reclamos da Recorrente de ver atuar na etapa averiguatória, conduzida sob a égide do princípio da inquisitorialidade, na qual sequer existe tecnicamente pretensão fiscal, tais garantias, como a de oferecer e produzir provas, não há ainda o *statement of fact* a que se referiu Pontes de Miranda na citação colacionada.

A propalada cobrança em duas oportunidades distintas do suposto crédito tributário (duplicidade na exigência do tributo - sic), neste processo e naquele outro já aludido

<sup>10</sup> Marins, James, Ob. Cit., p. 187.



**Processo nº : 10980.011474/99-76**  
**Recurso nº : 113.672**  
**Acórdão nº : 202-14.702**

de exigência do IPI não recolhido devido à acusação de exportações fictícias (processo nº 10907.000182/97-00), sugere que a Recorrente não percebeu o exato conteúdo/natureza da exigência que aqui lhe é irrogada, qual seja, multa administrativa isolada por emissão, fora dos casos permitidos no regulamento de IPI, de nota fiscal que não corresponda à saída efetiva do produto nela descrito do estabelecimento emitente, nos termos da capitulação legal adotada, vigente à época dos fatos – art. 365, II (1ª parte) – do RIPI/82.

Ou seja, lá exige-se o imposto que não foi destacado e recolhido em virtude de o Fisco entender que a condição imunitória invocada pela Contribuinte não foi adimplida<sup>11</sup> e, o que é pior, foi simulada, com a respectiva penalidade, e aqui impõe-se a multa isolada prevista para a emissão e utilização de nota fiscal que não corresponda à saída efetiva do produto nela descrito do estabelecimento emitente, comumente denominadas de notas inidôneas ou “frias”.

Portanto, independente de ambas as exigências estarem suportadas no mesmo entendimento (exportação fictícia) extraído do conjunto de provas também comum, são distintas quanto a natureza (falta de recolhimento de imposto – norma impositiva<sup>12</sup> X emissão e uso indevido de documento fiscal – norma sancionante por descumprimento de dever instrumental<sup>13</sup>), o que afasta o alegado *bis in idem* na cobrança de tributo e a imputação de se estar lançando mão de dispositivos legais distintos para caracterizar e justificar um mesmo ato.

Finalmente, é uma demasia acoimar de “obscena” a negativa de vista dos autos fora da repartição fiscal, haja vista a existência de dispositivo legal expresso nesse sentido (Lei nº 9.250/95, art. 38<sup>14</sup>), no qual é previsto meio alternativo para o pleno conhecimento dos autos pelo interessado e seus prepostos (cópia do processo), de sorte que não pode prosperar o alegado cerceamento de defesa a esse propósito.

Isto posto, rejeito as preliminares de nulidade acima examinadas, à exceção daquela em que foi reconhecida a omissão da decisão recorrida em examinar alguns dos argumentos deduzidos pela defesa, cerceando, assim, o direito de defesa da Recorrente, o que implicaria, nesta parte, nulidade da decisão singular, a qual deixo de pronunciar-me por entender que, nos termos do disposto no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72<sup>15</sup>, na sua redação atual, a decisão de mérito favorece a Recorrente.

<sup>11</sup> “Saída de produtos industrializados destinados ao exterior.”

<sup>12</sup> É certo que o descumprimento da norma impositiva (pagar imposto decorrente de fato jurígeno lícito) acarreta a incidência da norma sancionante que coíbe esse ilícito tributário, que é distinta da que coíbe descumprimento de dever instrumental.

<sup>13</sup> “Emissão de nota fiscal que corresponda a saída efetiva do produto nela descrito do estabelecimento industrial”.

<sup>14</sup> “Art. 38. Os processos fiscais relativos a tributos e contribuições federais e a penalidades isoladas e as declarações não poderão sair dos órgãos da Secretaria da Receita Federal, salvo quando se tratar de:

I - encaminhamento de recursos à instância superior;

II - restituições de autos aos órgãos de origem;

III - encaminhamento de documentos para fins de processamento de dados.

§ 1º Nos casos a que se referem os incisos I e II deverá ficar cópia autenticada dos documentos essenciais na repartição.

§ 2º É facultado o fornecimento de cópia do processo ao sujeito passivo ou a seu mandatário.”

<sup>15</sup> “Art. 59. São nulos:

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”



Processo nº : 10980.011474/99-76  
Recurso nº : 113.672  
Acórdão nº : 202-14.702

No mérito, a questão que logo se coloca é se a norma punitiva aplicada se ajusta perfeitamente à infração apontada, em observância ao que se denomina de “tipicidade cerrada”, que, na lição de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>16</sup>, é o lado funcional do princípio da legalidade, vale dizer, se há estreita correlação entre o fato apurado e a hipótese descrita na norma cogitada, sem a qual não se pode pretender aplicá-la ao caso concreto. Ou, ainda, no dizer de Lourival Vilanova<sup>17</sup>, “*verificar se o suporte fático concreto contém as notas desenhadas no suporte fático abstrato*”.

A rigor, a autuação em apreço se apresenta defeituosa logo na descrição dos fatos, pois os fatos ali descritos não foram articulados apropriadamente, de sorte a inferir com clareza os efeitos legais deles extraídos pelo Fisco, sendo que a única “nota” indicativa do suporte fático abstrato ali presente encontra-se no seu título: “Emissão ou Utilização de Nota Fiscal Irregular”. Mesmo assim sem precisar qual a infração em tela, já que se refere a dois tipos distintos de infração, contemplando também situações e agentes distintos, a despeito de ser comum o bem protegido e a identidade da penalidade prevista para ambos os casos.

A articulação dos fatos que ensejaram a exigência enfocada, de uma forma um tanto quanto sinuosa, só veio a ocorrer na decisão recorrida, à guisa de rebater a alegação de existência de duas ações fiscais acerca do mesmo imposto, oportunidade em que a digna autoridade singular assim justificou a aplicação do art. 365, II, do RIPI/82 à hipótese dos autos:

*“Esse dispositivo legal, portanto, é aplicável sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais; no que se refere à saída efetiva dos produtos, é de se esclarecer que as notas fiscais, discriminadas às fls. 02/03, foram emitidas com a finalidade de exportação, que não se concretizou, conforme comprovado nos autos, ou seja, não houve saída efetiva dos produtos para o exterior, diante de tais fatos conclui-se que as mercadorias foram consumidas no mercado interno e sem emissão da respectiva nota fiscal, o que justifica a imposição da penalidade.”* (subscritei)

Enfim, se os produtos descritos nas notas fiscais autuadas não foram exportados, foram consumidos no mercado interno e sem emissão das respectivas notas fiscais.

Ora, “consumir mercadoria no mercado interno sem emissão da respectiva nota fiscal” nada tem a ver com o tipo da infração prevista na 1ª parte do inciso II do art. 365 do RIPI/82:

*“Art. 365 – Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na Nota Fiscal, respectivamente:*

\* § 3º com redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993 (DOU de 10/12/1993, em vigor na data da publicação).

<sup>16</sup> Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, Forense, 5ª edição, 1993, fls. 282 e segs.

<sup>17</sup> *Proteção Jurisdicional dos Direitos numa Sociedade em Desenvolvimento*, ed. OAB/SP, 1970, p. 43).



Processo nº : 10980.011474/99-76  
Recurso nº : 113.672  
Acórdão nº : 202-14.702

I – (...);

II – os que emitirem, fora dos casos permitidos neste Regulamento, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso II, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª);

*Parágrafo único. No caso do inciso I, a imposição da pena não prejudica a que é aplicável ao comprador ou recebedor do produto, e, no caso do inciso II, independe da que é cabível pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto em razão da utilização da nota (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, § 1º)."*  
(subscritei)

Da parte subscrita deste dispositivo, observa-se que a infração ali prevista é justamente "emitir, fora dos casos permitidos no Regulamento, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente". Portanto, no consumir mercadoria no mercado interno sem emissão da respectiva nota fiscal, está ausente o elemento nuclear da infração em comento, ou seja, como se diz no jargão do Direito Penal, falta a materialidade, no caso, a nota fiscal.

Num outro giro, mesmo que se admita a seguinte formulação, permitida pelos fatos articulados, "emissão de nota fiscal, que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, para o destino/destinatário nela designado", ainda assim não há o engate do fato ocorrido no mundo fenomênico com o suporte fático abstrato em questão, no qual a falta de correspondência ou inidoneidade prevista na nota fiscal exsurge tão-somente da contraposição entre a saída efetiva do produto nela descrito e o estabelecimento que a emitiu.

A propósito é oportuno rememorar o seguinte ensinamento de Carlos Maximiliano<sup>18</sup>:

*"Interpreta-se a lei penal, como outra qualquer, segundo os vários processos da Hermenêutica (1). Só compreende, porém, os casos que especifica. Não se permite estendê-la, por analogia ou paridade, para qualificar faltas reprimíveis, ou lhes aplicar penas; não se conclui, por indução, de uma espécie criminal estabelecida para outra não expressa, embora ao juiz pareça ocorrer na segunda hipótese a mesma razão de punir verificada na primeira (2)."*

Como em nenhum momento nos autos foi demonstrada ou posta em dúvida a correspondência entre a saída efetiva dos produtos descritos nas notas fiscais que suportaram a presente exigência do estabelecimento da Recorrente que as emitiu, mesmo sem adentrar no

<sup>18</sup> Hermenêutica e Aplicação do Direito, 18ª edição, Forense, Rio de Janeiro, página 321.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

**Processo nº : 10980.011474/99-76**  
**Recurso nº : 113.672**  
**Acórdão nº : 202-14.702**

mérito se as exportações foram fictícias ou não, por **despiciendo**, tenho como não tipificada na hipótese a infração prevista na 1ª parte do inciso II do art. 365 do RPI/82, razão pela qual dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003

  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBETTO