



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10074.721541/2013-98</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-004.043 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ASTROMARÍTIMA NAVEGAÇÃO S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 12/08/2008 a 07/02/2012

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. EXAME DE SIMILARIDADE.CABIMENTO

Mercadorias importadas com isenção de imposto de importação devem ser submetidas a exame de similaridade, excetuando-se os casos previstos em lei específica e no Regulamento Aduaneiro.

IMPORTAÇÃO. IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES. ISENÇÃO E REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS. DESTINAÇÃO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. COMPROVAÇÃO.

A concessão e a manutenção de isenção e redução de alíquotas de impostos e contribuições incidentes na importação depende da comprovação da destinação das mercadorias quando esses benefícios forem vinculados à sua destinação.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente)

## RELATÓRIO

Por bem detalhar os fatos, adoto, na íntegra, o relatório do r. acórdão n. **07-44.369**, ora recorrido:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 518.465,22 referente a Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/Pasep-importação, Cofins-importação, multas de mora e juros de mora.

Depreende-se do Relatório de Fiscalização, anexo e parte integrante do auto de infração, que a interessada promoveu diversas importações de partes e peças destinadas a embarcações, no período entre agosto de 2008 e dezembro de 2012, usufruindo, indevidamente de isenções e reduções de tributos, pois houve descumprimento de requisitos e condições para fruição desses benefícios.

A isenção do imposto de importação somente beneficia produto sem similar nacional, estando excluídos desta condição os materiais de reposição e conserto para uso de embarcações ou aeronaves, estrangeiras, nos termos dos artigos 15, inciso VII, e 17, *caput* e inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966. Portanto, a *contrario sensu* conclui-se que materiais de reposição e conserto para uso de embarcações ou aeronaves, nacionais, não estão excluídas do disposto no *caput* do art. 17, ou seja, no caso de produtos destinados a navios brasileiros, como os do presente caso, somente estão isentos do imposto de importação os produtos sem similar nacional.

O Regulamento Aduaneiro vigente à época das importações, Decreto nº 4.543/2002, em seus artigos 118, 193 e 201, inciso V, expressava a necessidade de apuração de similaridade, antes da importação, para partes, peças e componentes destinados a reparo, revisão e manutenção de aeronaves ou embarcações, nacionais.

A Lei nº 8.032/1990, ao estabelecer a isenção de imposto de importação e de imposto sobre produtos industrializados a partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações (alínea “j” do inciso II do art. 2º) estabelece a vinculação ao cumprimento do disposto na legislação respectiva (parágrafo único do art. 2º), bem como aos requisitos e condições exigidos pela legislação respectiva (inciso I do art. 3º).

Os artigos 118 e 120 do Decreto nº 6.759/2009, ao regulamentar as disposições do Decreto-lei nº 37/1966 que tratam de isenção na situação sob análise, dispõem sobre os requisitos e condições indispensáveis a serem observadas.

Intimada a se manifestar sobre as Licenças de Importação, informando a inexistência de similar nacional para das mercadorias importadas, a interessada alegou serem desnecessárias, em observância à decisão proferida nos autos do Agravo de Instrumento nº 0044463-42.2012.4.01.0000/DF. Contudo referida decisão teve como objetivo determinar a suspensão da exigibilidade dos valores referentes a II e IPI incidentes sobre as importações em curso e àquelas que venham a ser feitas ao longo do trâmite da ação ajuizada pelo sindicato da fiscalizada. Ocorre que as importações autuadas no presente processo foram realizadas em período anterior, ou seja, não são abrangidas pela decisão referida.

Verificou-se, assim, que a interessada não cumpriu os requisitos e condições lealmente previstos, não fazendo jus aos benefícios fiscais de isenção do imposto de importação (II) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI), bem como ao benefício de redução de alíquotas do PIS-importação e da Cofins-importação para nenhuma das mercadorias constantes das DI listada no auto de infração, destinadas às embarcações de bandeira brasileira.

O art. 12 do Decreto-lei nº 37/1966 condiciona a isenção ou redução, quando vinculada à destinação dos bens, ao cumprimento das exigências regulamentares, e, quando for o caso, à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão. E o art. 120 do Decreto nº 6.759/2009 estabelece que no caso de descumprimento dos requisitos e das condições para fruição das isenções ou das reduções, o beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos tributos que deixarem de ser recolhidos na importação, com os acréscimos legais e penalidades cabíveis.

Intimada, a interessada não apresentou nenhum documento e se limitou a registrar que havia atendido os requisitos necessários quando das importações.

Considerando ser ônus do sujeito passivo da obrigação tributária a comprovação do preenchimento das condições e ao cumprimento dos requisitos previstos em lei para concessão do benefício de isenção não concedida em caráter geral, conclui-se que a interessada não comprovou o efetivo emprego dos bens nas finalidades que motivaram a concessão da isenção e redução dos tributos incidentes nas importações.

A Lei nº 10.865/2004, em seu art. 8º, §12, inciso I, alterado pela Lei nº 11.774/2008, regulamentado pelo art. 4º do Decreto nº 5.171/2004, estabelece a redução a zero das alíquotas das contribuições ao PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação para bens como os importados pelas DI objeto de análise, todavia condicionadas única e exclusivamente à destinação dos bens. Como visto, a interessada não comprovou o efetivo emprego dos bens nas finalidades que motivaram a concessão da isenção e redução dos tributos incidentes na importação.

Assim, descumpridos os requisitos e condições necessários para a fruição das isenções e das reduções de tributos obtidos nas importações registradas pela interessada, essas isenções e reduções foram revogadas e, por consequência, foram lançados ao valores referentes aos tributos, acrescidos de multa de mora, que não possui caráter punitivo, e de juros de mora.

Cientificada do auto de infração a interessada apresentou impugnação na qual alega, em síntese, que:

A impugnação é tempestiva.

É absurda a exigência do fisco de se comprovar a destinação dos bens importados, pois a impugnante tem como único objeto social a exploração da atividade de navegação, o que faz presumir que todas as peças foram importadas para utilização em suas embarcações. Isso também se presume em razão de que jamais houve qualquer operação de alienação de partes e peças.

Em relação ao PIS e Cofins importa registrar que todas as embarcações da impugnante estão registradas no Registro Especial Brasileiro – REB o que acarreta a redução a zero das alíquotas das contribuições.

A cadeia logística demonstra que as peças foram utilizadas nas embarcações. Depois do desembarço aduaneiro é emitida a nota fiscal de entrada e, posteriormente, a nota fiscal de saída para que seja dada a sequência ao processo de entrega dos bens. Na etapa seguinte, é emitido o conhecimento de transporte pela empresa contratada que os entrega nas embarcações.

A partir do cotejo entre o conhecimento de transporte e o relatório de medição é possível identificar que o local de entrega dos bens coincide justamente com a localização das embarcações, o que já deixa evidenciado que tais bens efetivamente foram destinados àquelas embarcações.

Para comprovar tal procedimento, anexa os documentos referentes a 5 (cinco) DI's de cada ano, resguardando-se o direito de posteriormente juntar os comprovantes de todas as operações objeto da autuação fiscal.

Resta, portanto, comprovado que todas as partes, peças e componentes foram efetivamente destinados ao reparo, revisão e manutenção de embarcações inscritas no REB.

O princípio da verdade material deve prevalecer, não podendo a Administração deixar de examinar as provas ora oferecidas pelo contribuinte, que comprovam que os bens importados foram alocados nas embarcações.

Tanto a Lei nº 8.032/1990, em seu art. 2º, inciso II, aliena “j”, e art. 3º, quanto a Lei nº 8.402/1992, art. 1º, inciso IV, e a Lei nº 9.493/1997, art. 11, estabeleceram as isenções de II e IPI para as partes, peças e componentes destinados a embarcações, o que é suficiente para afastar por completo a premissa de que a isenção do II e do IPI somente seria aplicável às partes e peças importadas para aplicação em embarcações estrangeiras. Aparentemente o auto de infração confundiu a isenção prevista no Decreto-lei nº 37/1966 com aquelas previstas nas leis antes mencionadas.

A comprovação da inexistência de similar nacional não foi estabelecida pelas leis que instituíram a isenção de II e de IPI, portanto, a exigência demonstra manifesta violação ao princípio da legalidade.

A partir de fevereiro de 2012 a Receita Federal, mudando seu entendimento, passou a exigir a comprovação de inexistência de similar nacional para que as importadoras fizessem jus à isenção de II e de IPI na importação de partes, peças e componentes destinados ao reparo, à revisão e à manutenção, assim como à conservação, à modernização e à conversão de embarcações.

Assim, o SYNDARMA – Sindicato Nacional das Empresas de Navegação Marítima, ao qual a impugnante é filiada, impetrou o Mandado de Segurança nº 0028166-42-2012.4.01.3400, no âmbito do qual, restou reconhecido, em sede de agravo de

instrumento, que as filiadas estão dispensadas de comprovação de inexistência de similar nacional para a concessão de isenção de II e IPI.

Ao analisar dita decisão, a fiscalização entendeu, equivocadamente, que a mesma somente se estenderia às importações em curso e àquelas a serem realizadas após a prolação da decisão liminar, datada de 30 de agosto de 2012.

Esse entendimento não merece prosperar, pois antes da mudança de interpretação sobre a matéria, não havia nenhuma autuação e, portanto, não haveria motivo para se mencionar expressamente que a dispensa de similaridade nacional se estenderia àquelas importações anteriores à prolação da decisão liminar. E não havendo nenhuma mudança da legislação é óbvio que a dispensa de similaridade se aplicaria a todos os casos, inclusive aos pretéritos que não tinham sido objeto de autuação. De se registrar que a lavratura do auto de infração se deu posteriormente à decisão liminar.

Caso se entenda que não restou comprovada a destinação das peças importadas às embarcações registradas no REB, de se registrar que a embarcação Astro Barracuda é embarcação estrangeira (Bandeira do Panamá, de propriedade da empresa Astro Offshore Corporation) o que acarreta a isenção do II e do IPI, nos termos do inciso VIII do artigo 15 do Decreto-lei nº 37/1966 c/c artigos 2º e 3º da Lei nº 8.032/1990, e sem a exigência de comprovação de inexistência de similar nacional (art.17 do Decreto-lei nº 37/1966).

Houve alteração do critério jurídico em relação às Declarações de Importação autuadas, pois já havia homologação expressa da fiscalização ao desembarcá-las após vistoria física e sem exigência de comprovação de ausência de similar nacional. A alteração de critério jurídico desatende o disposto nos artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional, além de violar os princípios da segurança jurídica e da boa-fé.

Subsidiariamente deve-se reconhecer que a não exigência de comprovação de inexistência de similar nacional era prática reiterada da Administração Pública, o que impede a exigência de multa e juros no presente caso, nos termos do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional.

Requer seja o auto de infração seja julgado nulo ou improcedente, ainda que parcialmente, nos termos da impugnação.

A despeito dos argumentos apresentados pela Impugnante, acordam os membros da **1ª Turma da DRJ/FNS** de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, em acórdão assim ementado:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

Período de apuração: 12/08/2008 a 07/02/2012

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. EXAME DE SIMILARIDADE.

Mercadorias importadas com isenção de imposto de importação devem ser submetidas a exame de similaridade, excetuando-se os casos previstos em lei específica e no Regulamento Aduaneiro.

IMPORTAÇÃO. IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES. ISENÇÃO E REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS. DESTINAÇÃO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. COMPROVAÇÃO.

A concessão e a manutenção de isenção e redução de alíquotas de impostos e contribuições incidentes na importação depende da comprovação da destinação das mercadorias quando esses benefícios forem vinculados à sua destinação.

REVISÃO ADUANEIRA. CRITÉRIO JURÍDICO.

Lançamentos decorrentes de Revisão Aduaneira, realizada nos termos da legislação de regência, não caracterizam mudança de critério jurídico.

Impugnação Improcedente Crédito

Tributário Mantido

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente reiterou os argumentos anteriormente apresentados na Impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Gisela Pimenta Gadelha Dantas - Relatora

O presente Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser admitido.

A Recorrente é empresa tradicional do ramo marítimo que, no exercício regular de suas atividades, celebra Contratos de Afretamento e de Prestação de Serviços, disponibilizando suas embarcações para apoio às atividades desenvolvidas na Plataforma Continental Brasileira.

Para operar o serviço de apoio marítimo, a Recorrente registrou todas as suas embarcações no Registro Especial Brasileiro – REB, cumprindo integralmente as obrigações impostas pelos órgãos regulatórios e fiscais.

Com o intuito de incentivar a indústria naval brasileira, tornando-a competitiva no mercado internacional e mitigando prejuízos decorrentes da ineficiência da produção doméstica de determinados bens, as Leis nº 8.032/90 e nº 10.865/04 instituíram isenções de Imposto de Importação (II) e de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), além da redução a zero das alíquotas de PIS/COFINS, aplicáveis às partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de embarcações.

Nesse contexto, a Recorrente passou a importar diversas peças destinadas ao reparo e manutenção de suas embarcações, valendo-se dos referidos benefícios fiscais.

Ocorre que a Fiscalização desconsiderou tais benefícios e procedeu à cobrança dos tributos, com fundamento nos seguintes argumentos:

(i) **quanto ao II e ao IPI:**

(a) ausência de comprovação de que as partes, peças e componentes importados eram “destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações”; e

(b) ausência de comprovação da inexistência de similar nacional;

**(ii) quanto ao PIS e à COFINS:**

(a) não comprovação de que os materiais e equipamentos — inclusive partes, peças e componentes — eram “destinados ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro”.

Em síntese, o Auto de Infração fundamentou a desconsideração dos benefícios fiscais nos seguintes dispositivos normativos: art. 12 do Decreto-Lei nº 37/66; arts. 118, 120 e 201 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro); e arts. 117, 193 e 201 do Decreto nº 4.543/2002 (antigo Regulamento Aduaneiro). Os dispositivos legais citados assim dispõem, *in verbis*:

Decreto-lei nº 37/1966

Art.15 - **É concedida isenção do imposto de importação** nos termos, limites e condições estabelecidos no regulamento:

(...)

VII - **aos materiais de reposição e conserto para uso de embarcações ou aeronaves, estrangeiras;**

(...) (destaques acrescidos)

Lei nº 8.032/1990

Art. 2º **As isenções e reduções do Imposto de Importação ficam limitadas, exclusivamente:**

(...)

II - aos casos de:

(...) **partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações;** (...)

Art. 3º Fica assegurada a **isenção ou redução do Imposto sobre Produtos Industrializados**, conforme o caso:

- nas hipóteses previstas no art. 2º desta lei, desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo relativo ao Imposto de Importação;

- nas hipóteses de tributação especial de bagagem ou de tributação simplificada de remessas postais e encomendas aéreas internacionais. (destaques acrescidos)

Lei nº 8.402/1992

Art. 1º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:

(...)

**IV - isenção e redução do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, a que se refere o art. 2º, incisos I e II, alíneas a a f, h e j, e o art. 3º da Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990;**

(...) (destaques acrescidos)

Lei nº 9.493/1997

**Art. 11. Ficam isentos do Imposto sobre Importação - II e do IPI as partes, peças e componentes destinados ao emprego na conservação, modernização e conversão de embarcações registradas no REB, desde que realizadas em estaleiros navais brasileiros.**  
(destaques acrescidos)

## **PREMILINAR DE NULIDADE DO R. ACÓRDÃO RECORRIDO POR CERCEAMENTO DE DEFESA**

A Recorrente defende a nulidade da decisão recorrida por ter desconsiderado robusta documentação juntada aos autos em sede de Impugnação.

Ao julgar a impugnação apresentada pela ora Recorrente, a D. DRJ proferiu acórdão se manifestando sobre os documentos juntados aos autos do processo em primeira instância, nos seguintes termos:

Agora, em sede de impugnação e, em verdade, mesmo depois de passado o prazo para apresentação de sua defesa, a impugnante constrói uma demonstração do que entende ser a comprovação da correta destinação dos bens e apresenta documentos para embasar sua alegação. Ocorre que, além de extemporânea, haja vista os documentos não terem passado pelo crivo da fiscalização, fato que inviabiliza sua análise nesta fase processual que trata do julgamento do litígio, a alegação da impugnante não demonstra, inequívoca e necessariamente, que os bens foram destinados às embarcações para as quais foram declaradamente importados. De acordo com a alegação da impugnante, a cadeia logística demonstraria que as peças foram utilizadas nas embarcações. Defende que logo depois do desembarço aduaneiro é emitida a nota fiscal de entrada e, posteriormente, a nota fiscal de saída para que seja dada a sequência ao processo de entrega dos bens. Na etapa seguinte, é emitido o conhecimento de transporte pela empresa contratada que os entrega nas embarcações. A partir do cotejo entre o conhecimento de transporte e o relatório de medição seria possível identificar que o local de entrega dos bens coincide justamente com a localização das embarcações, o que já deixa evidenciado que tais bens efetivamente foram destinados àquelas embarcações. Todavia, a conclusão que defende a impugnante não é necessariamente única e verdadeira. O fato de as mercadorias terem sido encaminhadas ao mesmo local onde estariam as embarcações a que se destinavam não faz comprovar que tenham sido nelas

empregados. Ainda que seja indício de que poderiam ter sido empregados nas embarcações devidas não é suficiente para a necessária comprovação de seu efetivo destino.

Diz o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (grifou-se)

Ao analisar os autos, no entanto, verifico que a documentação mencionada pela Recorrente para justificar eventual cerceamento de defesa foi juntada aos autos após a apresentação da impugnação, ou seja, de forma extemporânea, se considerada a literalidade do artigo acima transcrito.

Assim sendo, embora exista farta jurisprudência deste E. CARF que prestigia o princípio da verdade material — entendimento ao qual me alinho —, o fato de a DRJ não ter admitido a documentação juntada de forma extemporânea, fazendo prevalecer o disposto no Decreto nº 70.235/72, não implica nulidade do acórdão.

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade do v. Acórdão.

## Mérito

### **DA INEXISTÊNCIA DE DESVIO DE FINALIDADE DA NORMA DESONERATIVA**

O v. acórdão recorrido adotou integralmente o entendimento exposto no Auto de Infração, segundo o qual seriam devidos II, IPI, PIS e COFINS em razão de não ter sido comprovado o efetivo emprego dos bens importados nas finalidades que justificaram a concessão dos benefícios fiscais — isto é, sua destinação às embarcações da Recorrente.

Entretanto, a Recorrente possui como único objeto social a exploração da atividade de navegação, o que gera presunção lógica e econômica de que todas as partes e peças importadas destinam-se à manutenção e operação de suas embarcações. Soma-se a isso o fato de que a Recorrente jamais realizou qualquer operação de alienação desses bens, afastando, portanto, a presunção levantada pelo Fisco de que teriam sido desviados a finalidades diversas daquelas previstas em lei.

Ademais, no tocante especificamente ao PIS e à COFINS, destaca-se que **todas** as embarcações da Recorrente se encontram regularmente inscritas no Registro Especial Brasileiro (REB), circunstância que, por expressa disposição legal, atrai a redução a zero das alíquotas das

contribuições incidentes sobre partes, peças e componentes destinados à sua construção, conservação, modernização ou reparo.

Ocorre que, embora a Recorrente tenha demonstrado de forma minuciosa o funcionamento da cadeia logística de entrega das partes, peças e componentes importados, o v. acórdão recorrido manteve a cobrança relativa a diversas Declarações de Importação, nos seguintes termos:

De acordo com a alegação da impugnante, a cadeia logística demonstraria que as peças foram utilizadas nas embarcações. Defende que logo depois do desembarço aduaneiro é emitida a nota fiscal de entrada e, posteriormente, a nota fiscal de saída para que seja dada a sequência ao processo de entrega dos bens. Na etapa seguinte, é emitido o conhecimento de transporte pela empresa contratada que os entrega nas embarcações. A partir do cotejo entre o conhecimento de transporte e o relatório de medição seria possível identificar que o local de entrega dos bens coincide justamente com a localização das embarcações, o que já deixa evidenciado que tais bens efetivamente foram destinados àquelas embarcações.

Todavia, a conclusão que defende a impugnante não é necessariamente única e verdadeira. O fato de as mercadorias terem sido encaminhadas ao mesmo local onde estariam as embarcações a que se destinavam não faz comprovar que tenham sido nelas empregados. Ainda que seja indício de que poderiam ter sido empregados nas embarcações devidas não é suficiente para a necessária comprovação de seu efetivo destino.

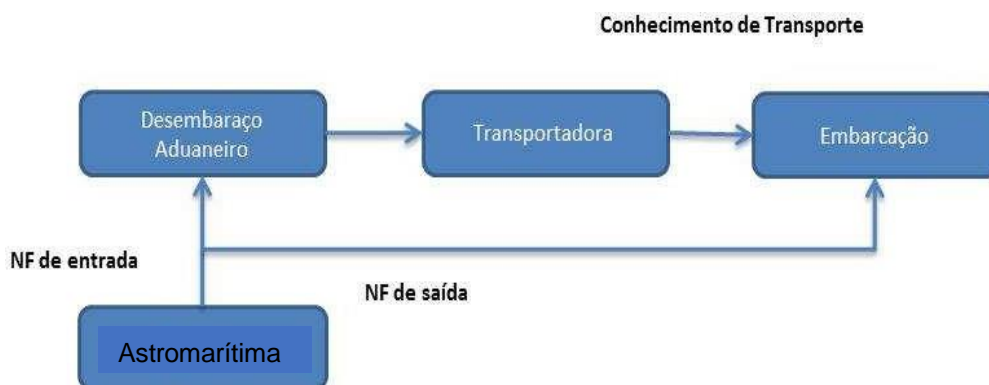
A legislação de regência, já transcrita, em especial o art. 133 do Decreto nº 6.759/2009 prevê a possibilidade de se comprovar a correta destinação dos bens importados por meio de perícia, todavia essa providência a impugnante não tomou.

Em outras palavras, entendeu-se que não teria sido demonstrado, de forma suficiente, o local de utilização das mercadorias importadas.

Todavia, conforme amplamente esclarecido em sede de impugnação — por meio da documentação juntada às fls. 441/654 e, especialmente, às fls. 704/914 — a Recorrente descreveu detalhadamente todo o fluxo logístico dos bens desde o desembarço aduaneiro até a efetiva entrega nas embarcações.

Após o desembarço, a Recorrente emite a **Nota Fiscal de Entrada**, registrando a incorporação dos bens ao seu estoque. Em seguida, é emitida a **Nota Fiscal de Saída**, que dá sequência ao processo interno de remessa das peças. Na etapa posterior, a transportadora contratada pela Recorrente emite o **Conhecimento de Transporte**, documento que materializa a movimentação física dos bens até as embarcações de destino.

Assim, a logística da importação, remessa e entrega das partes e peças às embarcações pode ser resumida da seguinte forma:



Ora, considerando que a Recorrente apresentou as Declarações de Importação, as Notas Fiscais de Entrada em seu estabelecimento, as Notas Fiscais de Saída destinadas aos locais onde se encontram as embarcações, bem como os Conhecimentos de Transporte que acobertaram a movimentação física dos itens até o destino final, entendo que o arcabouço documental apresentado é plenamente suficiente para afastar qualquer presunção de desvio de finalidade.

### PIS/PASEP IMPORTAÇÃO

Em relação ao PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação a Lei nº 10.865/2004, com a reação dada pela Lei nº 11.774/2008, assim dispôs, *in verbis*:

**Art. 8º** As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

**§ 12.** Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições, nas hipóteses de importação de:

(...)

**I** - materiais e equipamentos, inclusive partes, peças e componentes, destinados ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro;

(...)(destaques acrescidos)

Essa disposição foi reprisada pelo Decreto nº 5.171/2004, com a redação dada pelo Decreto nº 6.887/2009, ao regulamentar a matéria, *in verbis*:

**Art. 4º** Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP- Importação e da COFINS-Importação nas operações de importação de:

**I** - materiais e equipamentos, inclusive partes, peças e componentes, destinados

**ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro;**

(...)

(destaques acrescidos)

Como se observa, as alíquotas do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação incidentes sobre a importação de materiais, equipamentos, partes, peças e componentes destinados à construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações **foram reduzidas a zero**, desde que atendido o requisito legal de que tais embarcações estejam **registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro – REB**.

No caso concreto, a Interessada **comprovou plenamente** o cumprimento desse requisito, demonstrando que todas as embarcações destinatárias dos bens importados estavam regularmente inscritas no REB, conforme exigido pela legislação de regência.

Vale ressaltar que o reconhecimento da redução a zero das alíquotas das contribuições na importação **também exige** a comprovação da **efetiva destinação** das mercadorias importadas às finalidades previstas em lei. Tal condição decorre do art. 22 da Lei nº 11.945/2009, que, ao tratar do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, estabeleceu o seguinte:

**Art. 22.** *Salvo disposição expressa em contrário, caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não- incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse.*  
(destaques acrescidos)

Com relação à previsão de comprovação de que os materiais importados com isenção/redução de alíquotas de impostos foram corretamente destinados, de se verificar o contido nos arts. 132 e 133 do Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro, que regulamenta o art. 12 do Decreto-lei nº 37/1966, *in verbis*:

Decreto nº 6.759/2009

**Art. 132.** *A isenção ou a redução do imposto, quando vinculada à destinação dos bens, ficará condicionada à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 12). –*

**Art. 133.** *A comprovação a que se refere o art. 132 será feita, quando necessária, com perícia, nos termos do art. 813.*

Decreto-lei nº 37/1966

**Art.12 -** *A isenção ou redução, quando vinculada à destinação dos bens, ficará condicionada ao cumprimento das exigências regulamentares, e, quando for o caso, à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivarem a concessão.*

Infere-se dos dispositivos transcritos que, sempre que a isenção ou a redução de tributos estiver condicionada à **destinação específica** dos bens importados, a fiscalização pode — e deve — exigir, em momento posterior à importação, a comprovação do efetivo emprego desses bens nas finalidades que justificaram a concessão do benefício fiscal. Tal verificação, quando necessária, pode ser realizada mediante perícia, conforme previsto na legislação aplicável.

No caso sob exame, trata-se de importações de partes, peças, componentes, materiais e equipamentos destinados à reposição, reparo e manutenção de embarcações nacionais. Assim, a fruição dos benefícios fiscais — isenção ou redução das alíquotas de PIS/Cofins-importação e isenção de II e IPI — está intrinsecamente vinculada à correta destinação desses bens. Por essa razão, sua comprovação posterior constitui requisito legítimo para a manutenção dos incentivos concedidos.

Conforme exposto no item anterior, entendo que arcabouço documental apresentado é plenamente suficiente para afastar qualquer presunção de desvio de finalidade.

**INEXIGIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE AUSÊNCIA DE SIMILAR NACIONAL: VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE AO EXIGIR REQUISITOS PARA A ISENÇÃO DO II E DO IPI NÃO PREVISTOS NAS LEIS QUE CONCEDERAM OS BENEFÍCIOS FISCAIS**

O segundo fundamento utilizado pelo Auto de Infração para exigir o II e o IPI consiste na alegação de que a Recorrente não teria comprovado a **inexistência de similar nacional**, requisito que, segundo a fiscalização, seria necessário para a fruição da isenção.

Em sua impugnação, a Recorrente sustenta que tal exigência é **indevida**, com base em dois argumentos centrais:

1. **Ausência de previsão legal:** as leis que instituíram a isenção do II e do IPI não estabelecem qualquer obrigação de comprovar a inexistência de similar nacional;
2. **Precedente judicial favorável:** há decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0028166-42.2012.4.01.3400, impetrado pelo SYNDARMA, que **afasta expressamente a necessidade de comprovação da inexistência de similar nacional** para fins de fruição da isenção.

Sobre requisitos e condições a serem cumpridos para a isenção de impostos, na importação, **em especial o exame de similaridade**, assim dispõe o art. 17 do Decreto-lei nº 37/1966, *in verbis*:

*Art. 17 - A isenção do imposto de importação somente beneficia produto sem similar nacional, em condições de substituir o importado.*

*Parágrafo único. Excluem-se do disposto neste artigo:*

*I - Os casos previstos no artigo 13 e nos incisos IV a VIII do artigo 15 deste decreto-lei e no artigo 4º da Lei n. 3.244, de 14 de agosto de 1957;*

(...)

**Art.15 - É concedida isenção do imposto de importação nos termos, limites e condições estabelecidos no regulamento:**

(...)

**VII - aos materiais de reposição e conserto para uso de embarcações ou aeronaves, estrangeiras;**

(...)

(destaquei)

Como se vê, a hipótese em menção diz respeito à isenção de imposto de importação a materiais de reposição e conserto para uso de embarcações estrangeiras e, de acordo, com o parágrafo único do art. 17 do Decreto-lei nº 37/1966, antes transcrito, para essa hipótese o exame de similaridade estaria dispensado.

Com base nesse enquadramento a fiscalização estabeleceu a lógica de que bens importados com isenção e que seriam destinados a embarcações nacionais, a *contrario sensu*, estariam sujeitos ao exame de similaridade.

O Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009. com a redação dada pelo Decreto nº 7.044/2009, assim regulamentou a questão, por meio de seu artigo 136, inciso II, alíneas “i” e “q”, art. 174, §1º, e art. 181, *in verbis*:

**Art. 136. São concedidas isenções ou reduções do imposto de importação:**

(...)

**II - aos casos de:**

(...)

**i) partes, peças e componentes, destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e de embarcações (Lei nº 8.032, de 1990,-art. 2º, inciso II, alínea “j”; e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso IV);**

(...)

**q) partes, peças e componentes, importados, destinados ao emprego na conservação, modernização e conversão de embarcações registradas no Registro Especial Brasileiro (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 11);**

(...)

**Art. 174. A isenção do imposto, na importação de partes, peças e componentes, será reconhecida aos bens destinados a reparo, revisão ou manutenção de aeronaves e de embarcações. (Redação dada pelo Decreto nº 7.044, de 2009).**

**§ 1º Para cumprimento do disposto no caput, o importador deverá fazer prova da posse ou**

*propriedade da aeronave ou embarcação. (Incluído pelo Decreto nº 7.044, de 2009).*

(...)

**Art. 181.** *A isenção do imposto na importação de partes, peças e componentes destinados ao emprego na conservação, modernização e conversão de embarcações registradas no Registro Especial Brasileiro será reconhecida somente se os serviços forem realizados em estaleiros navais brasileiros (Lei no 9.493, de 1997, art. 11).*

(destaques acrescidos)

Desses dispositivos legais e regulamentares, verifica-se que as **condições exigidas para a concessão da isenção do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** são:

1. Que as **partes, peças e componentes** sejam empregados na **conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações registradas no REB;**
2. Que o importador **comprove a posse ou propriedade da embarcação;** e
3. Que os serviços sejam realizados em **estaleiros brasileiros.**

Como já mencionado, as embarcações em questão estão devidamente registradas no **Registro Especial Brasileiro (REB)**, e não houve qualquer questionamento quanto à nacionalidade dos estaleiros nos quais os serviços foram realizados.

Importante destacar que tais leis **não fazem menção expressa à necessidade de comprovação da inexistência de similar nacional** para fins de fruição da isenção pretendida pela Recorrente.

Ocorre que o **art. 118 do Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro**, ao regulamentar o art. 17 do Decreto-lei nº 37/1966, estabelece a necessidade de apuração de similaridade para fins de isenção e redução de imposto, nos seguintes termos:

**Art. 118.** *Observadas as exceções previstas em lei ou neste Decreto, a isenção ou a redução do imposto somente beneficiará mercadoria sem similar nacional e transportada em navio de bandeira brasileira. (destaques acrescidos)*

As importações em tela não foram excepcionalizadas do exame de similaridade em nenhuma lei específica e as exceções previstas no Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009 estão dispostas, em especial, em seu art. 201, conforme determina o art. 199, nos seguintes termos, *in verbis*:

**Art. 199.** *A anotação de inexistência de similar nacional no documento ou no registro informatizado de importação, ou de enquadramento da mercadoria nas hipóteses referidas no art. 204, é condição indispensável para o despacho aduaneiro com isenção ou redução do imposto.*

**Parágrafo único.** *Excetuam-se da exigência de anotação as mercadorias compreendidas no § 3º do art. 193, no art. 201 e as que forem expressamente autorizadas pela Secretaria de Comércio Exterior.*

(...)

**Art. 201. São dispensados da apuração de similaridade:**

*I - bagagem de viajantes (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17, parágrafo único, inciso I);*

*II - importações efetuadas por missões diplomáticas e repartições consulares de caráter permanente e por seus integrantes (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17, parágrafo único, inciso I);*

*III - importações efetuadas por representações de organismos internacionais de caráter permanente de que o Brasil seja membro, e por seus funcionários, peritos, técnicos e consultores, estrangeiros (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17, parágrafo único, inciso I);*

*IV - amostras e bens contidos em remessas postais internacionais, sem valor comercial (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17, parágrafo único, inciso I);*

**V - partes, peças e componentes destinados a reparo, revisão e manutenção de aeronaves ou embarcações, estrangeiras** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17, parágrafo único, inciso I);

*VI - gêneros alimentícios de primeira necessidade, fertilizantes e defensivos para aplicação na agricultura ou pecuária, e matérias-primas para sua produção no País, quando sujeitos a contingenciamento (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17, parágrafo único, inciso I; Lei nº 8.032, de 1990, art. 2º, inciso II, alínea “h”; e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso IV);*

*VII - partes, peças, acessórios, ferramentas e utensílios (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17, parágrafo único, inciso II):*

*a) que, em quantidade normal, acompanham o aparelho, instrumento, máquina ou equipamento, importado com isenção do imposto; e*

*b) importados pelo usuário, na quantidade necessária e destinados, exclusivamente, ao reparo ou manutenção do aparelho, instrumento, máquina ou equipamento de procedência estrangeira, instalado ou em funcionamento no País;*

*VIII - bens doados a entidades sem fins lucrativos, destinados a fins culturais, científicos e assistenciais (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17, parágrafo único, inciso V, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77);*

*IX - bens adquiridos em loja franca (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17, parágrafo único, inciso I; e Decreto-Lei nº 2.120, de 1984, art. 1º, § 2º, alínea “a”);*

*X - bens destinados a coletores eletrônicos de votos (Lei nº 9.359, de 12 de dezembro de 1996, art. 5º);*

*XI - bens destinados a pesquisa científica e tecnológica, até o limite global anual a que se refere o art. 148 (Lei nº 8.010, de 1990, art. 1º, § 1º); e*

Dessa forma, conclui-se que, no caso das importações em apreço, se exige exame de similaridade para fins de reconhecimento da isenção ou da redução de alíquotas dos impostos incidentes sobre as operações. Tal exigência só não se aplica à embarcação Astro Barracuda que, como bem destacado pela D. Fiscalização, é estrangeira (Bandeira do Panamá, de propriedade da empresa Astro Offshore Corporation) o que acarreta a isenção do II e do IPI, nos termos do inciso VIII do artigo 15 do Decreto-lei nº 37/1966 c/c artigos 2º e 3º da Lei nº 8.032/1990, e sem

a exigência de comprovação de inexistência de similar nacional (art.17 do Decreto-lei nº 37/1966)

**DA EXISTÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL QUE DECLARA A NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE NA FALTA DE COMPROVAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE SIMILAR NACIONAL**

Com base em uma mudança de entendimento da Receita Federal do Brasil, a partir do mês de fevereiro de 2012 as empresas filiadas ao Sindicato Nacional das Empresas de Navegação Marítima (SYNDARMA) - dentre as quais se inclui a Recorrente - passaram a ter exigida a comprovação de inexistência de similar nacional para fazerem jus à isenção de II e IPI na importação de partes, peças e componentes destinados ao reparo, à revisão e à manutenção, assim como à conservação, à modernização e à conversão de suas embarcações.

Neste contexto, o SYNDARMA impetrou o Mandado de Segurança nº 0028166- 42-2012.4.01.3400 visando a afastar tal exigência imposta a suas filiadas, tendo sido proferida decisão em sede agravo de instrumento (AI 0044463-42.2012.4.01.0000/DF5) reconhecendo que as mesmas estão dispensadas da necessidade de comprovação de inexistência de similar nacional para a concessão de isenção de II e IPI.

A decisão judicial referida, de 17/08/2012, assim estabelece (fls. 1414/1432):

*“Ante o exposto, dou provimento ao agravo de instrumento, nos termos do art. 557, § 1º-A, do CPC, para determinar a suspensão da exigibilidade dos valores referentes ao II e IPI incidentes sobre as importações em curso e àquelas que venham a ser feitas ao longo do trâmite desta ação pelas filiadas do Sindicato autor, bem como para que sejam adotados todos os procedimentos para o regular desembaraço aduaneiro das mercadorias, independentemente do pagamento dessas exações, desde que o único óbice seja a referida exigência.” (destaques acrescentados)*

Como se vê, os termos da decisão judicial são claros ao estabelecer seu alcance, “importação em curso e àquelas que venham a ser feitas ao longo da ação”, ou seja, não deixam dúvidas sobre o fato de que não abrangem importações anteriores ao ajuizamento da ação - **13/06/2012, data na qual foi distribuída a ação coletiva:**

Processo:	0028166-42.2012.4.01.3400
Classe:	119 - Mandado de Segurança Coletivo
Vara:	4ª VARA BRASÍLIA
Juiz:	ITAGIBA CATTÁ PRETA NETO
Data de Autuação:	13/06/2012
Distribuição:	2 - DISTRIBUICAO AUTOMATICA - 13/06/2012
Nº de volumes:	
Assunto da Petição:	5987 - Suspensão da Exigibilidade
Observação:	DECLARAR O DIREITO DAS AFILIADAS DO SINDICATO IMPETRANTE A IMPORTAR COM ISENCAO DO II E IPI
Localização:	VIRTUAL - VIRTUAL

No entanto, não consta dos autos comprovação de que a Recorrente seja filiada ao sindicato autor da supracitada ação judicial e, por conseguinte, se foi contemplada pela decisão favorável.

**DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO DOS BENS COMO HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA DA FISCALIZAÇÃO: IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ANTERIORMENTE ADOTADO.**

Não assiste razão à Recorrente ao sustentar que teria ocorrido mudança de critério jurídico. Com efeito, o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação conferida pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 2.472/1988, **autoriza expressamente** a autoridade fiscal a reexaminar, no prazo de cinco anos contados do registro da Declaração de Importação, a exatidão das informações prestadas pelo importador no despacho aduaneiro, com o objetivo de verificar a regularidade do pagamento dos tributos ou a correta aplicação do benefício fiscal.

Trata-se de faculdade legalmente prevista, que visa assegurar a higidez do controle aduaneiro e tributário, **não configurando mudança de critério jurídico**, mas simples exercício da prerrogativa fiscal de revisão das informações declaradas.

*Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da **exatidão das informações prestadas pelo importador** será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo **de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração** de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (destaques acrescidos)*

O Decreto nº 6.759/2009 assim regulamentou o procedimento:

*Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).*

*§ 1o Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.*

*§ 2o A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:*

*I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o); e*

*II - do registro de exportação.*

*§ 3o Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado. (destaques acrescidos)*

Cumprе destacar que os procedimentos de conferência realizados no curso do despacho de importação **não possuem efeito homologatório**, tampouco configuram lançamento tributário.

Com efeito, nos tributos incidentes na importação, a legislação **impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento**, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa — inteligência do art. 27 do Decreto-Lei nº 37/1966 combinado com o art. 107 do Decreto nº 6.759/2009.

Essa sistemática caracteriza o regime de **lançamento por homologação**, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), segundo o qual a atividade administrativa se perfaz mediante:

- (a) **homologação expressa**, quando há manifestação formal da autoridade fiscal reconhecendo a correção do pagamento; ou  
(b) **homologação tácita**, quando, transcorridos cinco anos do fato gerador — aqui, o registro da Declaração de Importação — a Fazenda Pública não se pronuncia.

No caso em exame, nenhuma dessas hipóteses se verificou. Não houve homologação tácita, pois, ao tempo da lavratura do lançamento de ofício ora impugnado, não havia decorrido o prazo quinquenal contado do registro das DI's. Tampouco há que se falar em homologação expressa, inexistindo ato formal da autoridade administrativa com esse conteúdo, como exige o art. 150 do CTN.

Dessa sorte, o simples desembaraço aduaneiro — desprovido de manifestação expressa e antes de transcorrido o prazo de cinco anos — não constitui ato de homologação, nem pode ser interpretado como adoção prévia de critério jurídico pela fiscalização.

Nessas condições, o reexame do despacho aduaneiro, visando à verificação da regularidade fiscal da importação, inclusive quanto ao correto enquadramento legal para fins de fruição de benefícios fiscais, insere-se no âmbito da prerrogativa legal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme autorizado pelo art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966. Tal atuação não configura mudança de critério jurídico nos termos do art. 146 do CTN.

Portanto, a alegação da Recorrente de suposta mudança de critério jurídico carece de amparo legal e deve ser integralmente afastada.

### Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do r. acórdão recorrido e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, a fim de manter apenas a cobrança do IPI e do II, ante a não comprovação da inexistência de similar nacional, ressalvadas as partes e peças destinadas à embarcação *Astro Barracuda*, por se tratar de embarcação estrangeira e, portanto, não sujeita a tal exigência, nos termos do art. 17 do Decreto-lei nº 37/1966.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS**

DOCUMENTO VALIDADO