



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10074.721543/2013-87  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-004.421 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2018  
**Matéria** II/IPI/PIS/COFINS - ISENÇÃO - INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS  
**Recorrentes** PETROBRAS TRANSPORTES S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2012

TRIBUTOS SOBRE COMÉRCIO EXTERIOR. ISENÇÃO. LEIS EXTRAVAGANTES. APURAÇÃO DE SIMILARIDADE. NECESSIDADE.

O requisito de apuração de similaridade, constante do art. 17 do Decreto-Lei nº 37/66, ressalvadas as exceções taxativamente relacionadas no mesmo dispositivo, estende-se a todas as isenções de tributos sobre o comércio exterior, ainda que veiculadas em leis extravagantes.

ISENÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Uma vez demonstrado que o sujeito passivo preenchia todos os requisitos para fruição de isenção condicionada à destinação do bem, mediante apresentação de documentação hábil, mostra-se improcedente o lançamento realizado com fundamento no suposto desatendimento às exigências legais.

ISENÇÃO CONDICIONADA À DESTINAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIGÊNCIA.

As isenções condicionadas à destinação do bem exigem a demonstração do integral cumprimento dos requisitos para sua fruição, motivo pelo qual, em caso de operações sucessivas e continuadas com bens isentos, a prova deve recair sobre cada operação isoladamente considerada, não sendo possível o recurso à amostragem, para estender prova de uma operação a outra, por falta de previsão legal.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO.

Consoante Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para

títulos federais, sendo o enunciado impositivo no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 72, *caput*, do RICARF (Portaria MF 343/15).

#### JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, após a formalização da multa de ofício mediante instrumento de lançamento, auto de infração ou notificação, o valor correspondente, isolada ou conjuntamente com o tributo devido, constitui-se em crédito tributário e, nessa condição, está sujeito à incidência dos juros moratórios.

#### LANÇAMENTO. VÍCIO. INCONSISTÊNCIA DO MOTIVO. NULIDADE. DESCABIMENTO.

Não está eivado de nulidade o lançamento que, à época de sua lavratura, observava os requisitos formais do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e continha os elementos típicos do ato administrativo, do qual é espécie, bem assim, retratava os fatos até então apurados e as infrações praticadas, de modo que, se provado o contrário, no curso do procedimento contencioso, deve-se declarar a improcedência das razões de autuação e não nulidade do feito, mormente quando parcela da autuação é mantida.

Recurso de ofício negado e recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros André Henrique Lemos, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que davam provimento parcial para exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco indicou a intenção de apresentar declaração de voto no que se refere à matéria tratada no recurso de ofício.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausente justificadamente a Cons. Mara Cristina Sifuentes.

## **Relatório**

Trata o presente processo de lançamento para exigência de II, IPI, PIS/Pasep e Cofins, incidentes na importação, no período de apuração outubro/2008 a dezembro/2012, em razão da i) inobservância de requisitos para isenção de partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de embarcações, que, segundo a fiscalização, exigiria exame de similaridade e, por consequência, licenciamento não automático; e, ii) não comprovação do integral emprego dos bens nas finalidades garantidoras da isenção.

Em impugnação o contribuinte sustentou inexistência do exame de similaridade para o caso dos autos, por força do art. 201, VII, “b” do Regulamento Aduaneiro; que as importações atenderam os requisitos da Lei nº 8.032/90 para fruição da isenção; que as partes, peças e componentes importados foram exclusiva e integralmente destinadas ao reparo, revisão e manutenção de embarcações de sua propriedade; que faz prova do preenchimento das exigências do art. 174 do Regulamento Aduaneiro; e, que as importações em questão estão sujeitas ao PIS/Pasep e Cofins à alíquota zero (art. 8º, § 12, I da Lei nº 10.865/04).

O processo foi convertido em diligência para exame da documentação apresentada em impugnação e prestação de informações (efls. 51.444/51.447), com relatório fiscal às efls. 51.450/51.455 e manifestação do sujeito passivo às efls. 51.561/51.574.

A DRJ São Paulo I/SP, em votação majoritária, deu parcial provimento ao recurso para afastar a exigência do exame de similaridade ao caso concreto, mantendo o lançamento em relação a produtos cujo prova do emprego na finalidade legal não foi feita, mediante decisão assim ementada:

*“ISENÇÃO DE IMPOSTOS NA IMPORTAÇÃO. NORMAS APLICÁVEIS.*

*As normas a serem observadas na concessão ou reconhecimento de isenção de impostos na importação de mercadorias são aquelas que regem a matéria específica. Cumpridos os requisitos específicos instituídos para a concessão ou reconhecimento da isenção esta deve ser deferida.*

*ISENÇÃO DE IMPOSTOS NA IMPORTAÇÃO. EXAME DE SIMILARIDADE. EXIGÊNCIA.*

*A partir da Edição da Lei 8402/1992 que equiparou as operações de reparo e manutenção de embarcações previstas na ‘j’ do artigo 2o da Lei 8032/1990, à exportações para fins fiscais, e do disposto nas Leis 9493/1997 e 9432/1997, os requisitos para a isenção dos imposto de importação exigidos são (i) destinação dos bens, peças e equipamentos, para o reparo, manutenção e modernização de embarcações; (ii) registro das embarcações no REB e (iii) realização de obras em estaleiro brasileiro, não sendo exigido o exame de similaridade com produtos nacionais.”*

O presidente da turma julgadora interpôs recurso de ofício.

O recurso voluntário pugnou pela nulidade do lançamento, porquanto fundado na presunção de descumprimento da legislação isencional, sem considerar os elementos de prova disponibilizados pelo recorrente, o que violaria o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 e arts. 24 a 29 do Decreto nº 7.574/2011; que a comprovação de aproximadamente 98% (noventa e oito por cento) da destinação das peças fora realizada, implicando na improcedência total do lançamento; que todas as peças importadas foram destinadas à manutenção das embarcações de sua propriedade; subsidiariamente, defendeu a conversão do

juízo em diligência para comprovação do emprego integral dos bens importados nas finalidades exigidas; e, por fim, a inaplicabilidade da taxa selic como indexador dos juros de mora, bem assim, o descabimento da incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Na sessão de 28/02/2018 o julgamento foi iniciado, com apresentação de voto pela conversão em diligência e, em seguida, retirado de pauta por vista coletiva.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

## **Recurso de ofício**

O recurso de ofício atende aos pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, entendeu a fiscalização que a importação de partes, peças e componentes, realizada pela recorrente, para fazer jus à vindicada isenção, exigiria o exame de similaridade previsto no art. 17 do DL 37/66, com conseqüente emissão de LI não automática para o seu reconhecimento e deferimento, o que não ocorreu, bem assim, a falta de comprovação integral do emprego dos bens importados nas finalidades exigidas pela regra de isenção.

O recorrente, por seu turno, defendeu o seu direito com fulcro nas disposições do art. 2º, II, “j” da Lei nº 8.032/90, que, c/c com os arts. 17, II, “b” do DL 37/66 e 201, VII, “b” do Decreto nº 6.759/2009, dispensariam tal exame quando ditos componentes se destinassem a reparo ou manutenção de aparelho, instrumento, máquina ou equipamento de procedência estrangeira, instalado ou em funcionamento no país, sustentando que suas embarcações são montadas com equipamentos importados, cuja manutenção “reclama peças originais ou autorizadas pelos fornecedores”, em virtude de garantias e necessidade de segurança.

Na seqüência, após discorrer sobre a legislação citada, aduziu que a isenção em comento teria natureza eminentemente objetiva, vinculada tão somente à aplicação na finalidade catalogada, *in casu*, o emprego dessas peças, partes e componentes importados na manutenção, conservação, revisão e reparo das embarcações registradas no REB (Registro Especial Brasileiro), de que trata a Lei nº 9.432/97, sem deixar, contudo, de referir à dispensa do exame de similaridade carreado pelo art. 201, VII, “b” do RA/09 (Decreto nº 6.759/09)

Ainda na impugnação, descreveu o regramento para a realização da manutenção e garantias respectivas dos equipamentos instalados em embarcações autorizadas a navegar no país.

Pois bem, para facilitar a fluência do raciocínio condutor do presente voto, necessário a análise detida de alguns pontos importantes do lançamento/impugnação.

Ainda na fase investigativa, quando questionado sobre a ausência de licenças de importação para as declarações autuadas, respondeu o contribuinte que a falta do documento

se devia à sua desnecessidade, por força das disposições dos arts. 199 e 201, VII, “b” do Decreto nº 6.759/09 (RA/09), nesses termos:

**Item 1. Não dispomos de Licenciamento de Importação atestando a inexistência de similar nacional em função do entendimento de que a TRANSPETRO está dispensada dessa comprovação, com base no parágrafo único do artigo 199 c/c artigo 201, inciso VII, alínea “b” do**

**Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/09). Em síntese, em função da dispensa da anotação de inexistência de similar nacional, entendemos não ser exigível o Licenciamento de Importação na presente condição.**

Vale a transcrição dos mencionados preceptivos:

*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. (Vide Decreto nº 8.463, de 2015)*

*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:*

(...)

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

(...)

*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;*

(...)” (destacado)

Segundo a interpretação então patrocinada, o emprego de peças de reposição e/ou componentes importados em quantidades necessárias ao reparo e manutenção de equipamentos de procedência estrangeira, instalados nas embarcações do recorrente, estariam dispensados da apuração de similaridade exigida pelo art. 17 do Decreto-Lei nº 37/66.

Aliás, o próprio art. 17 do DL 37/66, por intermédio do seu inciso II, já estabelecerá referida dispensa, em sua redação original, *verbis*:

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

*Decreto-lei nº 1.554, de 1977)(Vide Decreto-lei nº 2.238, de 1985)(Vide Decreto-lei nº 2.433, de 1988)(Vide Lei nº 12.767, de 2012)*

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

*(...)*

*II - as partes, peças, acessórios, ferramentas e utensílios:*

*(...)*

*b) destinados, exclusivamente, na forma do regulamento, ao reparo ou manutenção de aparelho, instrumento, máquina ou equipamento de procedência estrangeira, instalado ou em funcionamento no país.”*

Como prova do cumprimento desse requisito, inicialmente, foi apresentada planilha com a indicação das declarações de importação abrangidas pela ação fiscal, a identificação das embarcações, o número de inscrição no REB, **o equipamento em que utilizadas as peças/componentes importados com isenção** e a sua **procedência**, consoante documentos de efls. 15.258/15.275., para o período 2012; 15.449/15.455, para 2008; 15.844/15.509 , para 2009; efls. 15.534/15.557, para 2010; e , efls. 15.592/15.616, para 2011.

A resposta específica à intimação fiscal foi a seguinte (efl. 15.256):

**Item 3. Segue em anexo planilha contendo: i) número da DI; ii) navio em que foi instalada; iii) número do REB do navio; iv) equipamento para o qual as partes e peças foram importadas; v) origem do equipamento, relativo ao ano de 2012.**

Posteriormente, em impugnação, essas planilhas foram complementadas com a inclusão da informação do DME (Documento de Entrega de Material) respectivo (efls. 36.381/36.481 – vol. IV), o que demonstraria a vinculação entre as importações e o emprego das mercadorias nos objetivos legais, a amparar a dispensa da apuração de similaridade e o gozo da isenção correspondente.

A fiscalização não contestou, diretamente, o emprego dos insumos importados nas finalidades descritas pelo contribuinte, porém, inferiu que não houve prova documental suficiente para tal desiderato, não incluindo na autuação apenas aquelas declarações de importação para as quais foi apresentado, além da aludida planilha, os documentos internos da empresa para demonstração da entrega do material nas embarcações, tais como os “documentos de entrega de material (DME)”, “autorizações de transporte de material” e “boletins de remessa”.

Ou seja, não se questionou a procedência estrangeira do equipamento à qual se destinavam as peças importadas, como especificado nas citadas planilhas, mas sim, o seu efetivo emprego, ao passo que, durante a ação fiscal, a exigência foi cumprida parcialmente, segundo o contribuinte, “por amostragem”.

Estranhamente, quanto à exigência da apuração de similaridade, a fiscalização não examinou as operações sob o enfoque do art. 201, **VII, “b”** do RA/09, acima transcrito, mas à luz do art. 201, **V** do RA/09, que ostenta a seguinte redação:

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

(...)

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);

(...)”

Como o autuado informou que suas embarcações eram nacionais, a conclusão dos autuantes foi pela necessidade do exame de similaridade, uma vez que o art. 201, V aplicar-se-ia exclusivamente às embarcações estrangeiras.

Essa inferência, ainda que logicamente correta, peca pelo equívoco da premissa adotada, porquanto o recorrente **nunca** afirmou que a dispensa da similaridade se fundava no dito inciso V (art. 201 do RA/09), mas sim no **inciso VII, “b”**, como destacado, o que acaba por profligar a argumentação do lançamento quanto à necessidade da indigitada apuração de similaridade.

Cumpra registrar que, como dito alhures, não houve contestação do emprego das peças/componentes nos equipamentos de procedência estrangeira instalados nas embarcações do recorrente por parte das autoridades fiscais, tanto assim que, para definir as declarações de importação que seriam objeto de autuação, tomaram essas mesmas planilhas confeccionadas pelo contribuinte como parâmetro de segregação, como se verifica dos documentos de efls. 15.692/15.694, onde textualmente consta o seguinte título: “*DI<sub>S</sub> ANALISADAS PELA FISCALIZAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DA FINALIDADE QUE MOTIVOU A ISENÇÃO*”

Segue excerto exemplificativo dessa planilha:

DI <sub>S</sub> ANALISADAS PELA FISCALIZAÇÃO <u>COM</u> DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DA FINALIDADE QUE MOTIVOU A ISENÇÃO				
DI	Navio	REB	Equipamento	Procedência
815577286	MARTA	34	MOTOR DIESEL PRINCIPAL	ALEMANHA
815578711	BICAS	54	MOTOR DIESEL PRINCIPAL	SUIÇA
815579408	PEDREIRAS	28	QUEIMADOR DE OLEO COMBUSTIVEL DA CALDEIRA	JAPAO
815580503	BICAS	54	MOTOR DIESEL AUXILIAR	JAPAO
815582182	CANTAGALO	64	MOTOR DIESEL AUXILIAR	ALEMANHA
815582905	GURUPI	75	SISTEMA DE DETECAO DE NEVOA DE OLEO	ALEMANHA
816001566	CANDIOTA	62	CALDEIRA AUXILIAR	ALEMANHA
816005472	GUAPORE	69	MOTOR DIESEL PRINCIPAL	DINAMARCA

Portanto, se essas informações fossem rechaçadas pela fiscalização, seria contraditório o acatamento de indigitada planilha, muito menos a sua utilização na confecção da tabela de “declarações de importação comprovadas”. Ao contrário, caberia aos agentes a exposição de sua improcedência, com a coleção das provas que ditos insumos não foram empregados em equipamentos estrangeiros instalados e em funcionamento nas embarcações, o que não ocorreu, diga-se.

Feitas as colocações, passo ao reexame da decisão de piso.

O voto vencedor acentuou que a Lei nº 8.032/90, através de seu art. 1º, IV, § 2º, teria equiparado as operações de reparo e manutenção de embarcações a operações de exportação, posteriormente ratificada pelo art. 11 da Lei nº 9.432/97, e também o art. 11 da Lei nº 9.493/97, que conferiu isenção de II e IPI para partes, peças e componentes destinados ao

emprego na conservação, modernização e conversão de embarcações registradas no REB e desde que realizadas por estaleiros navais brasileiros, não havendo qualquer exigência acerca da necessidade do exame de similaridade, restringindo-se as condições para fruição do benefício, então, à i) destinação dos bens importados, ii) registro das embarcações no REB e iii) realização das obras em estaleiros brasileiros.

Esses requisitos, segundo o voto, foram satisfeitos pelo recorrente, como apontado em diligência realizada (efls. 51.450/51.455), ressalva feita às partes, peças e componentes acobertados pelas declarações de importação assinaladas na decisão *sub examine*.

Após analisar a legislação de regência e as manifestações apresentadas, comunguei o entendimento externado na declaração de voto lançada no aresto reexaminando, acerca da necessidade do exame de similaridade.

Nesse diapasão, diversamente da tese encampada pelo voto vencedor, entendo que a exigência do exame em comento não necessitaria de previsão expressa e pontual na lei extravagante que veicula isenção de imposto de importação, haja vista que a apuração da similaridade é regra geral para fruição do benefício fiscal, como estatuído no Decreto-Lei nº 37/66 e Decreto nº 6.759/2009 (RA/09), *verbis*:

“CAPÍTULO III –

*Isenções e Reduções*

SEÇÃO I –

*Disposições Gerais (...)*

*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.*

(...)

SEÇÃO V –

*Similaridade*

***Art. 17 - A isenção do impôsto de importação sòmente beneficia produto sem similar nacional, em condições de substituir o importado. (Vide Decreto-lei nº 1.554, de 1977)(Vide Decreto-lei nº 2.238, de 1985)(Vide Decreto-lei nº 2.433, de 1988)(Vide Lei nº 12.767, de 2012)***

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

(...)

*II - as partes, pecas, acessórios, ferramentas e utensílios:*

*a) que, em quantidade normal, acompanham o aparêlho, instrumento, máquina ou equipamento;*

*b) destinados, exclusivamente, na forma do regulamento, ao reparo ou manutenção de aparêlho, instrumento, máquina ou equipamento de*

*procedência estrangeira, instalado ou em funcionamento no país.”*  
(destacado)

## “CAPÍTULO VIII

### DAS ISENÇÕES E DAS REDUÇÕES DO IMPOSTO

#### Seção I

##### **Das Disposições Preliminares**

*Art.114. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que dispuser sobre a outorga de isenção ou de redução do imposto de importação (Lei nº5.172, de 1966, art. 111, inciso II).*

*Art.115. A isenção ou a redução do imposto somente será reconhecida quando decorrente de lei ou de ato internacional.*

*Art.116. Os bens objeto de isenção ou de redução do imposto, em decorrência de acordos internacionais firmados pelo Brasil, terão o tratamento tributário neles previsto (Lei nº 8.032, de 1990, art. 6º).*

*Art.117. O tratamento aduaneiro decorrente de ato internacional aplica-se exclusivamente à mercadoria originária do país beneficiário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 8º).*

*§1º Respeitados os critérios decorrentes de ato internacional de que o Brasil seja parte, tem-se por país de origem da mercadoria aquele onde houver sido produzida ou, no caso de mercadoria resultante de material ou de mão-de-obra de mais de um país, aquele onde houver recebido transformação substancial (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 9º).*

*§2º Entende-se por processo de transformação substancial o que conferir nova individualidade à mercadoria.*

***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 (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17; e Decreto-Lei nº 666, de 2 de julho de 1969, art. 2º, caput).(Vide Decreto nº 8.463, de 2015)***

*Art.119. A concessão e o reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal relativo ao imposto ficam condicionados à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais (Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, art. 60).*

*Parágrafo único.O disposto no caput não se aplica:(Redação dada pelo Decreto nº 7.315, de 2010)*

*I - às importações efetuadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios e pelos Municípios; e Incluído pelo Decreto nº 7.315, de 2010)*

*II - às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, relativamente às importações vinculadas a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.(Incluído pelo Decreto nº 7.315, de 2010)*

*Art.120. No caso de descumprimento dos requisitos e das condições para fruição das isenções ou das reduções de que trata este Capítulo, o beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos tributos que deixarem de ser recolhidos na importação, com os acréscimos legais e penalidades cabíveis, conforme o caso, calculados da data do registro da declaração de importação (Decreto-Lei nº37, de 1966, arts. 11e12;Lei nº4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, com a redação dada pela Lei nº9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso II; e Lei nº11.945, de 4 de junho de 2009, art. 22).(Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).” (destacado)*

Nesse passo, o fato dos arts. 136, 174 e 181 do Regulamento Aduaneiro não referenciam à necessidade do exame de similaridade para a isenção ali prevista não conduz à ilação de sua dispensa, como acertadamente entendeu o julgador vencido, mesmo porque o art. 118 do diploma é categórico em dispor que as exceções a essa regra (similaridade) devem ser previstas em lei.

Então, em contraponto ao raciocínio exposto, não é a necessidade da apuração de similaridade que deve vir expressa na lei, mas sim a sua dispensa.

De outra banda, nem mesmo as Leis nºs 8.032/90 e 8.402/92 sancionam a desnecessidade dessa verificação, haja vista que esta última apenas ratificou os benefícios instituídos pela primeira, que, por seu turno, na redação original, estabelecia que a isenção sujeitar-se-ia à observância da legislação correlata:

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

*(...)*

*II - aos casos de:*

*(...)*

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

*(...)*

***Parágrafo único. As isenções e reduções referidas neste artigo serão concedidas com observância do disposto na legislação respectiva.***

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

*I - 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;*

*(...)” (destacado)*

Da mesma forma, não se entrevê sua dispensa nas disposições das Leis nºs 9.432/97 e 9.493/97, que sequer tangenciam o assunto, o que implica em reconhecer a sua necessidade, por força do art. 17 do DL 37/66.

Todavia, mesmo concordando em boa parte com o voto vencido, dele passo a dissentir quando afirma que a pretendida dispensa do exame de similaridade estabelecida pelo art. 201, VII, “b” do Decreto nº 6.759/09 alcançaria exclusivamente as partes e peças destinadas ao emprego em embarcações estrangeiras, simplesmente porque esse caso de inexigência já vem textualmente arrolado no inciso V do mesmo artigo:

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

*(...)*

*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);*

*(...)*

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

*(...)*

*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;*

*(...)”*

Assim, partindo do princípio hermenêutico consoante o qual a lei não contém palavras inúteis, não faz sentido lógico-jurídico que o legislador tenha incluído a mesma hipótese de dispensa de apuração de similaridade em dois incisos distintos do mesmo artigo, de maneira que a interpretação mais consentânea com as disposições transcritas aponta para a possibilidade, sim, de dispensa da aferição em comento às partes, peças e acessórios destinados ao reparo e manutenção de aparelhos, instrumentos, máquinas e equipamentos estrangeiros instalados em embarcações brasileiras.

Da mesma forma, não andou bem quando acentuou não ter o recorrente se desincumbido de produzir prova suficiente à demonstração da situação, uma vez admitido o enquadramento na hipótese do art. 201, VII, “b” acima reproduzido, isso porque essa prova nunca lhe foi exigida.

Durante o procedimento fiscal essa circunstância, ainda que conhecida, não foi contestada pelas autoridades fiscais, de modo que não cabe, agora, em sede de julgamento, redirecionar o trabalho fiscal e imputar ao recorrente a produção de prova de algo que não foi argüido no lançamento.

Inclusive, na sessão de fevereiro/2018, na primeira oportunidade de apreciação colegiada do processo nessa turma julgadora, propus a conversão do julgamento em

diligência para verificação do emprego dos insumos importados em equipamentos estrangeiros instalados nas embarcações do recorrente, para confirmação da dispensa da apuração de similaridade, uma vez que a destinação como requisito para fruição da isenção já fora verificada. Todavia, após os debates e revendo em detalhes os autos, especialmente as ilações da fiscalização e a argumentação do recorrente, modifiquei o meu entendimento sobre a situação jurídica exposta, ao passo que essa singular destinação, devidamente indicada pelo contribuinte, desde o início do trabalho fiscal, não foi repelida pelas autoridades administrativas, mas, ao contrário, por elas acolhidas, ao utilizar as planilhas como instrumentos norteadores do trabalho fiscal, inclusive com o acatamento da prova coligida em impugnação.

Concernente ao cumprimento da condição remanescente para fruição da isenção reclamada (II e IPI) e redução de alíquota (PIS/Pasep e Cofins) – emprego das partes, peças e componentes na conservação, reparo ou manutenção de embarcações registradas no REB –, merece referência os documentos apensados aos autos, na impugnação, e principalmente o resultado da diligência determinada pelo tribunal administrativo *a quo*, que certificou a aplicação dos bens importados em embarcações nacionais do autuado (efls. 51.451/15.453), sendo pertinente a transcrição das respostas aos quesitos “1” e “3” do relato fiscal:

*“1) Sim, a documentação apresentada na impugnação prova a aplicação de parte dos bens importados nas embarcações nacionais utilizadas pela autuada;*

*(...)*

*3) O método utilizado foi o mesmo empregado no auto de infração, conforme descrito no Relatório de Fiscalização (fls.15.186-15.215), no tópico 4, intitulado “Da Análise Fiscal”, especificamente no subtópico 4.2 intitulado “Do efetivo emprego dos bens nas finalidades que motivaram a concessão da isenção”, onde foram analisados os documentos apresentados pela autuada, denominados “Documento de Entrega de Material” (DEM), que se referem a saída de mercadorias da empresa para os navios, onde cada DEM devidamente numerado contém o número da DI correspondente e a indicação do navio de destino, relacionando assim os bens importados com seus respectivos navios. Foram apresentados e analisados também os documentos intitulados “Boletim de Remessa”, que relacionam DEM com os seus navios correspondentes, onde o recebimento dos bens é atestado por tripulante do navio, geralmente o oficial de máquinas (chief engineer), comprovando a entrega à bordo dos bens importados e consequentemente o efetivo emprego dos bens importados nas finalidades que motivaram o benefício fiscal concedido.” (destaques no original)*

Como se vê, após a diligência, foi eliminada a controvérsia até então reinante entre autuante e autuado, não merecendo a fundamentação da decisão reexaminanda, nesse ponto, qualquer reparo.

Assim, por entender que o exame de similaridade, como regra geral para fruição de isenção de II/IPI para mercadorias importadas, é extensível e exigível àquelas

(isenções) instituídas em legislação extravagante, e.g. a Lei nº 8.032/90; que a dispensa de aludida apuração pelo art. 201, VII, “b”, do Decreto nº 6.759/09, não foi objeto de questionamento específico pela fiscalização; e, por fim, que o requisito da destinação, para a isenção, foi quase inteiramente atendido, como reconhecido pela diligência fiscal, entendendo que a parcela do lançamento, abrangida pelo recurso de ofício, deve, de fato, ser exonerada.

Pelo exposto, ainda que não concorde integralmente com o voto condutor da decisão de primeiro grau administrativo, no que tange à desnecessidade do exame de similaridade, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

### **Recurso voluntário**

A defesa sustenta, preliminarmente, a nulidade do lançamento, ante o resultado da diligência realizada e, no mérito, o cumprimento da condição isencional em cerca de 98% (noventa e oito) das operações de importação, ou, alternativamente, a realização de perícia para comprovação da parcela restante, assim como, a inaplicabilidade da taxa selic como juros moratórios e a impossibilidade da incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada.

Relativamente à nulidade, entendo que o lançamento preenche os requisitos formais do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e não investe contra o direito de defesa do contribuinte, não atraindo as hipóteses de nulidade insertas no art. 59 do mesmo diploma.

Da mesma forma, enquanto espécie de ato administrativo, contém os elementos típicos de sua formação: sujeito, finalidade, forma, motivo e objetivo.

O vício, se existente, não residiria na formação do ato, propriamente dita, mas na improcedência (parcial) do motivo, eis que houve a imputação de infração pelo descumprimento de requisitos para a fruição de isenção/redução de tributos, o que, a partir de elementos probatórios carreados ao processo no curso do procedimento contencioso, mostrou-se infundado, em parte, valendo acentuar, no entanto, que, no momento da autuação, esse não era o quadro fático que se apresentava.

Com efeito, por ocasião da lavratura do auto de infração o contribuinte, ora recorrente, de fato, não havia comprovado plenamente o implemento da condição para a fruição da isenção, a não ser pelo envio de pequena parcela da documentação exigida pela fiscalização, razão pela qual, a meu sentir, não haveria qualquer falha contemporânea à realização do lançamento, muito menos causa de nulidade, mas improcedência da motivação da autuação, com o superveniente acervo documental produzido.

Outrossim, segundo a ótica fiscal, duas seriam as causas de inobservância dos pressupostos à fruição da vantagem fiscal: i) ausência de licenciamento não automático de importação, ante a necessidade de procedimento de apuração de similaridade, e ii) a falta de comprovação do emprego dos bens importados nas finalidades previstas na legislação.

Então, mesmo que possível, em tese, a alteração sobre o erro de motivo, concernente à comprovação da condição para gozo da isenção, como causa de nulidade do auto

de infração, restaria ainda a outra imputação fiscal, que versa sobre matéria de direito, ou melhor, interpretação de normas jurídicas.

Desse modo, a prevalência do entendimento sobre a desnecessidade do exame de similaridade, não redundaria na declaração de nulidade da autuação por erro de motivo, mas sim na improcedência dessa razão específica para exigência do crédito tributário.

Demais disso, não se pode olvidar que, relativamente à comprovação documental, consignou o relatório de diligência fiscal que não houve integral confirmação da destinação dos bens importados, como exigido pelas leis de regência, o que corroboraria a impossibilidade de declaração de nulidade pretendida, ou, para aqueles que assim entendem, ao menos não deveria atingir o lançamento como um todo, mas tão-somente a parcela onde se comprovou a inconsistência do motivo.

Quanto à extensão dos efeitos da constatação de efetivo emprego dos bens importados com isenção/redução de alíquota nas finalidades legais à parcela remanescente, onde o contribuinte não logrou êxito em comprová-lo, ainda que o tenha feito na quase totalidade das operações, não vislumbro possibilidade para acolhimento do pleito, ao passo que, em se tratando de isenção subordinada à destinação do bem, o cumprimento da condição é inerente e inarredável à sua fruição, devendo ser certificada caso a caso e não pelo conjunto, como postula o recorrente, haja vista que essa ampliação não conta com respaldo legal.

A teor do art. 111 do Código Tributário Nacional, a legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Tocante à realização de perícia, de fato, o art. 133 do Decreto nº 6.759/09 (RA/09) prevê, entretanto, não houve *a priori* necessidade de tal recurso, porquanto o exame documental bastou ao propósito de verificar o implemento da condição isentiva.

Por conseguinte, se a documentação apresentada não contemplava a totalidade das operações, cabia ao interessado o requerimento dessa providência, nos moldes dos arts. 16, IV e 18 do Decreto nº 70.235/72, para suprimimento dessa insuficiência, o que não aconteceu.

Nessa vereda, distintamente do que prega o recorrente, o ônus da prova do cumprimento da condição que modula a isenção é do contribuinte que dela se beneficia e não da Administração Tributária, como se verifica do art. 12 do DL 37/66:

*“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.”*

Por certo, quando o dispositivo menciona a necessidade de comprovação posterior do efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão da isenção está a atribuir o encargo probatório ao seu beneficiário, de modo que é o contribuinte quem deve evidenciar o direito à isenção, pela demonstração do cumprimento da condição, e não o inverso, onde as autoridades fiscais devem produzir uma “prova negativa”, consistente na comprovação de que o beneficiário **não** cumpria a condição isentiva.

Essa exegese está em sincronia com as disposições do art. 179 do CTN, ao incumbir o interessado da prova do preenchimento dos requisitos para concessão ou gozo da isenção, quando assim exigido pela lei.

Portanto, sendo o ônus probatório, no caso dos autos, do sujeito passivo, competia ao recorrente propor a perícia, com obediência aos arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72, como prova suplementar à documental.

Outrossim, muito provavelmente a perícia não contemplaria adequadamente a pretensão recursal – a prova efetiva e específica do emprego dos específicos bens importados na manutenção, reparo e conservação das embarcações do recorrente – ao passo que, cuidando-se de peças, partes e componentes aplicados nos equipamentos das embarcações, em uso contínuo há mais de cinco anos, já teria havido a sua deterioração, de modo que apenas a prova documental da entrega desses bens nas referidas embarcações supriria a demonstração da realização da condição.

Nesse sentido, como a prova, a meu juízo, seria estritamente documental, bastaria ao recorrente a sua apresentação, o que não tendo ocorrido, acarreta a exigência dos tributos devidos, a teor do art. 120 do Decreto nº 6.759/09.

Na seqüência, atinente à aplicabilidade da taxa selic como indexador de juros de mora, a matéria já se encontra pacificada no sentido de sua possibilidade, inclusive com edição de súmula de jurisprudência - Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais -, sendo impositiva a sua observância pelos membros do CARF, nos termos do art. 72, *caput*, do RICARF (Portaria MF 343/15).

Respeitante à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, segundo o art. 61 da Lei nº 9.430/96, os débitos decorrentes de tributos administrados pela RFB serão atualizados pela taxa selic, sendo que o emprego da expressão “débitos decorrentes”, a meu ver, açambarca os consectários vinculados aos tributos, no caso específico, a multa de ofício aplicada, cuja constituição ocorre juntamente com a formalização do crédito tributário correspondente ao tributo, mediante lavratura do competente auto de infração ou mesmo notificação de lançamento.

Este raciocínio está alinhado à teleologia do Código Tributário Nacional, quando dispõe, em seu art. 113, § 1º, que a obrigação principal tem como objeto, além da quitação do tributo, o pagamento de penalidade pecuniária, da qual, s.m.j., é espécie a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, estabelecendo, ainda, que o crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta (art. 139), finalizando, no art. 161, que não liquidado – o crédito – na data apazada, deve ser acrescido dos juros moratórios.

Logo, cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do lançamento.

Neste ponto, cumpre anotar que, enquanto não estiver formalizada através de lançamento, por ser a penalidade em questão - multa de ofício - oriunda de um procedimento de fiscalização, não cabe sua atualização monetária, tanto assim que no instrumento de constituição (auto de infração ou notificação de lançamento) a multa incide exclusivamente sobre o valor histórico do tributo conjuntamente lançado, limitando-se os juros moratórios à atualização desta parcela. Todavia, após a formalização do lançamento, tributo e penalidade passam a compor o crédito tributário integral, devendo este montante submeter-se à fluência dos mencionados juros.

Por derradeiro, ainda que não tenha sido ventilado em recurso voluntário, mas tão-somente em memoriais distribuídos em sessão, porém, para evitar quaisquer questionamentos posteriores, não vislumbro inovação da fundamentação do lançamento pelo voto condutor da decisão de piso, na parte mantida, pela suposta agregação de uma novel “condição suplementar”, a saber, que a manutenção, reparo ou conservação fossem realizados em estaleiros brasileiros, porque a referência a essa condição se deu exclusivamente como reprodução do texto do art. 11 da Lei nº 9.493/97, não, porém, que tenha sido a razão para manutenção de parte do lançamento, cujo motivo repousa na falta de comprovação do emprego nas finalidades exigidas em lei, como se verifica do seguinte excerto:

*“Do exposto, concluo este voto, entendendo como a relatora que o exame de similaridade não cabe ao caso em análise, motivo pelo qual reconheço o direito à isenção da autuada ao II, IPI, PIS e COFINS, e julgo procedente a impugnação no tocante a isenção destes impostos e contribuições para aquelas importações para os quais **foi comprovada a destinação dos bens, no caso, o emprego das partes e peças no reparo, manutenção e conservação das embarcações da autuada.** Contudo ao contrário da Relatora entendo que a isenção não cabe para todas as importações, **devendo ser negada para um conjunto de 47 importações, cujas declarações encontram-se listadas na tabela que segue, para as quais a autuada não comprovou o efetivo emprego no reparo e manutenção de suas embarcações.**” (destacado)*

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco,

1. Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundado voto do Conselheiro Relator Robson José Bayerl, apresento a seguinte declaração de voto, ousando dele discordar.

2. Discute-se a cobrança de II, IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação incidentes sobre a importação de peças, partes e componentes exclusivos para embarcações sob o Registro Especial Brasileiro (REB) para tráfego marítimo no país empregados no transporte marítimo de petróleo e seus derivados, tendo a autoridade fiscal entendido que a contribuinte deixou de cumprir os requisitos autorizadores da desoneração

preconizados pelo regime, consistente na **(i)** inexistência de similar nacional; e **(ii)** destinação dos bens.

3. A partir da interpretação do art. 17 do Decreto-Lei nº 37/1966, foram selecionadas as DI registradas pelo importador para as quais não foram encontradas as respectivas licenças de importação (LI) vinculadas que atestassem a realização do exame de similaridade, ou, no caso de sua inexistência autorização expressa da SECEX para dispensa da anotação de inexistência de similar nacional, a que se refere o parágrafo único do artigo 199 do Decreto nº 6.759/2009, tendo a contribuinte informado não serem exigíveis as LI em virtude da dispensa da anotação de inexistência de similar nacional, com base no parágrafo único do artigo 199 e da alínea “b” do inciso VII do artigo 201 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09), inexistindo, não obstante, previsão legal para a exigência de autorização expressa da SECEX, motivo pelo qual o preenchimento da DI com o respectivo benefício não implica a exigência automática da LI.

4. De fato, ao se compulsarem os artigos 193 e seguintes do RA/2009, bem como a Portaria SECEX nº 23/2011, a manifestação da Secretaria de Comércio Exterior é necessária nos casos de comprovação ou não da similaridade nacional, e não nos casos de dispensa. Observe-se que o lançamento teve por fundamento de validade o Decreto-Lei nº 37/1966, que entendeu não estar a contribuinte inserta entre os casos de exclusão. As alterações introduzidas pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 1.726/1979 foram posteriormente revogadas pelo Decreto-lei nº 2.434/1988 que, por seu turno, profligou a expressão “*estrangeira*” do texto, de forma a expurgar o *distinguish* de nacionalidade das embarcações a que se destinam os bens importados para fins de proveito da norma de isenção, o que foi ecoado pela Lei nº 8.032/1990 e também pelo art. 118 do RA/2009. A questão deve ser deslocada, em primeiro lugar, da alínea 'b' do art. 17 do Decreto-Lei nº 37/1966, que estabelece como exclusão da regra geral de anotação as partes, peças, acessórios, ferramentas e utensílios destinados ao reparo ou manutenção de aparelho, instrumento, máquina ou equipamento de procedência estrangeira instalado ou em funcionamento no país. Como refere o voto condutor da decisão de piso neste particular, não se admitir que as embarcações no REB de bandeira brasileira não tivessem o mesmo benefício das estrangeiras implicaria tratamento não isonômico no desempenho de atividade econômica, o que militaria em despreço ao objetivo da norma no sentido de garantir infraestrutura, transporte de cargas e abastecimento de derivados de petróleo em território nacional.

5. Este, ademais, o sentido do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.434/1988, cujo preceptivo normativo condiciona as isenções do II e do IPI incidentes sobre produtos de incidência estrangeira unicamente à destinação das partes, peças e componentes. Assente-se, ainda, com o fato de que, quando o quis, o legislador apontou expressamente a necessidade da comprovação de compleição protecionista da inexistência de similar nacional, como no caso da alínea 'l' do inciso II do art. 2º da Lei nº 8.032/1990, ou na alínea 'a' do § 2º do art. 1º do próprio Decreto-Lei nº 2.434/1988. Ao se descer à espécie, o art. 11 da Lei nº 9.432/1997 determinou a isenção de tais tributos à revelia do exame de similaridade e, ainda que se dê interpretação diversa daquela deste voto quanto à alínea 'b' do art. 17 do Decreto-Lei nº 37/1966, reafirmado pela alínea 'b' do art. 201 do RA/2009, o que se observa é a inovação do ordenamento no sentido da dispensa ou mesmo irrelevância do exame de similaridade para fins de concessão do benefício, não havendo, sequer indiretamente, a exigência do teste de similaridade para a concessão do benefício.

6. Tal constatação decorre também do fato de que aquelas operações de reparo e manutenção de embarcações se equiparam a exportações nos termos da alínea 'j' do art. 2º da Lei n 8.032/1990, que dispõe sobre a isenção ou redução de impostos de importação, o que torna forçoso concluir, como fez o voto vencedor da decisão ora objurgada, que "(...) não cabe a cobrança dos impostos mencionados", cabendo unicamente a sua suspensão até a ulterior "(...) comprovação do emprego das peças ou equipamentos importados na manutenção ou reparo de uma embarcação". O preceptivo normativo em destaque tem por consequência a criação dos efeitos tributários típicos de uma exportação da embarcação sempre que houver construção, conservação, modernização ou reparo, quanto às peças, partes e componentes, de embarcações no REB. Assim, conclui-se, em outras palavras, que todas as importações, produções ou aquisições de partes, peças e componentes destinados ao emprego em embarcações no REB "para todos os efeitos legais e fiscais" (§ 9º do art. 11 da Lei nº 9.432/1997) são equiparadas a operações de exportação. Este o sentido do voto do Conselheiro Walker Araújo no Acórdão CARF nº 3302003.343, proferido em sessão de 24/08/2016:

*"A isenção prevista na Lei nº 8.302/90 não traz nenhum tipo de condição, apenas determina a observância da legislação de regência. Por sua vez, a lei nº 8.402/92, que alcança tanto o imposto de importação quanto o imposto sobre produto industrializado também não impõe condição para fruição do benefício. Já a Lei nº 9.493/97, condiciona a isenção ao efetivo Registro Especial Brasileiro REB e que a conservação, modernização e conversão sejam realizadas em estaleiros navais brasileiros.*

*A isenção prevista no artigo 174, do Decreto nº 6.759/2009, impõe que os bens importados sejam destinados a reparo, revisão ou manutenção de aeronaves e embarcações, não apresentando qualquer requisito que exija o exame de similaridade para o fim de obtenção do benefício.*

*Por fim, o artigo 181, do mesmo diploma legal, exige que (i) as partes, peças e componentes sejam destinados ao emprego na conservação, modernização e conversão; (ii) de embarcações registradas no Registro Especial Brasileiro; e (iii) que os serviços sejam realizados em estaleiros navais brasileiros.*

*Em relação ao artigo 136, do Regulamento Aduaneiro, consta que as isenções ou reduções serão concedidas com observância dos termos, limites e condições estabelecidas na Seção VI, do Decreto nº 6.759/2009, onde se verifica que as importações realizadas pela interessada não estão submetidas a qualquer exame de similaridade.*

**Portanto, de acordo com os dispositivos legais citados, não há necessidade de comprovar a inexistência de similar no mercado nacional para fins de não incidência do imposto de importação e do imposto sobre produto industrializado, considerando que a própria lei que concede a isenção não o faz.**

*Como se vê, as leis nºs 8.302/90, 8.402/92 e 9.493/97 tem natureza específica no tocante às regras de isenção e, por força do princípio da especialidade, a regra especial prevalece sobre a regra geral, no presente caso, as regras previstas no regulamento aduaneiro" - (seleção e grifos nossos).*

7. Entendeu, ainda, a autoridade fiscal que a documentação apresentada pela empresa ora recorrente foi insuficiente, não tendo restado comprovado, para a maior parte das DIs analisadas, que os bens importados foram destinados às embarcações. Correto voto da Auditora-Fiscal Regina Coeli de Vasconcelos Louvise, que integra o acórdão *a quo*, ao destacar que não foram consideradas planilhas apresentadas pela contribuinte que "(...) *indicam: i) número da DI; ii) navio em que foi instalada; iii) número do REB do navio; iv) equipamento para o qual as partes e peças foram importadas; v) origem do equipamento, relativo aos anos de 2008 a 2012*". Acrescenta, ainda, que: "(...) *para se infirmar a veracidade das informações constantes de dita planilha e negar a destinação dos bens declarada pela interessada deveria a fiscalização diligenciar e determinar a realização de perícia, nos moldes do previsto no art. 133 do Decreto nº 6.759/2009, já transcrito (afinal, estamos tratando de um crédito tributário de mais de R\$ 44.000.000,00)*". Complementa, ainda, no seguinte sentido:

*Esse entendimento guarda amparo também no que dispõe o art. 22 da Lei nº 11.945 que, ao tratar de PIS/Pasep-importação e Cofins-importação assim determinou, in verbis:*

***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.***

*Note-se que o dispositivo em tela deixa expresso que as contribuições serão devidas como se não houvesse a redução de alíquotas nos casos em que ao bem importado tenha-se dado destino diverso daquele que amparou a redução de alíquotas. Em outras palavras, há que se comprovar que a destinação dos bens importados ao amparo do benefício teve destinação que não aquela declarada pela interessada.*

*Não se pode correr o risco de penalizar o contribuinte (in abstractum), sem que se tenha um elevado grau de probabilidade no sentido do acontecimento do fato tributário*

*Assim, o Fisco deveria, ab initio, ter instruído o lançamento com as provas dos fatos (destinação diversa dos bens importados), nos termos do artigo 9º, caput, do Decreto nº 70.235/19722, descabendo, após a interposição da peça impugnatória, converter-se o processo em diligência para suprir deficiência probatória (...). De se concluir que o fundamento utilizado para a autuação, de que os bens importados não foram efetivamente empregados nas finalidades que motivaram a isenção e redução de alíquotas dos tributos incidentes nas importações, não foi devidamente comprovado pela fiscalização frente às provas trazidas pela interessada e, portanto, sob esse argumento, a autuação é improcedente" - (seleção e grifos nossos).*

8. Assim, pelas razões acima expostas, voto no sentido de afastar o critério da similaridade como requisito para a fruição do benefício.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco