



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

Processo n° 11011.720557/2012-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.193 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de julho de 2016
Matéria Regimes Aduaneiros
Recorrente TAP MANUTENÇÃO E ENGENHARIA BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 21/07/2006

REGIME ESPECIAL DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO ATIVO. CONTRATO DE REPARAÇÃO DE AERONAVE. DESVIO DE FINALIDADE. OPERAÇÃO DE DESMONTAGEM. REEXPORTAÇÃO DE PARTES ESSENCIAIS DO BEM. NACIONALIZAÇÃO PARCIAL DA ESTRUTURA. DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO BÁSICA. TRIBUTAÇÃO INTEGRAL E ENCARGOS. INCIDÊNCIA.

Configura desvio de finalidade do regime de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo o ‘desmanche’ de aeronave admitida com suspensão/isenção de tributos em virtude de contrato de reparação.

Em que pese o contribuinte apresentar contrato cujo objeto consista na reparação do bem, deve manter tal intento do início ao fim do regime de admissão temporária, sob pena de ser retomada a exigência integral dos tributos de importação que estavam apenas suspensos, além dos encargos.

VALORAÇÃO DO BEM POR PERITO. BASE DE CÁLCULO MAIS ADEQUADA.

Prevalece como base de cálculo o valor pelo qual o perito designado pela Receita Federal estimou o bem nas condições em que ingressou em território nacional, ainda que esteja abaixo do que foi declarado pelo contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: i) para reconhecer que houve desvio de finalidade no regime, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira; ii) para estabelecer que, na base de cálculo, o valor aduaneiro a ser tomado deve ser o resultante da perícia, no montante de US\$ 6.000.000,00 (seis milhões de dólares americanos), vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Robson José Bayerl; e iii) para fixar que, na base de apuração da multa de 10%, não devem ser admitidos os abatimentos referentes às reexportações e às nacionalizações, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Tendo em vista a modificação de composição do colegiado, fez nova sustentação oral a Dr^a. Silvânia Conceição Tognetti, OAB/RJ 79.963.

Robson José Bayerl – Presidente

Fenelon Moscoso de Almeida – Redator *Ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício de IPI, PIS/PASEP e COFINS, devidos por ocasião de importação, além de multa e juros, em decorrência do suposto descumprimento do regime de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, com base no qual a Recorrente internalizou uma aeronave Boeing.

O procedimento fiscal iniciou-se com a Declaração Simplificada de Importação (DSI) nº 06/00198625, registrada em 21.07.2006, em regime de Admissão Temporária para aperfeiçoamento ativo. Próximo ao fim do prazo, a Recorrente requereu a prorrogação, que foi deferida para até 31.12.2006.

Ante a suspeita de desvio de finalidade, a autoridade fiscal da Seção de Controle Aduaneiro – SAANA, em 15.07.2011, exarou parecer conclusivo em que dava por descumprido o Regime de Admissão Temporária, propondo a ratificação do crédito constituído no Termo de Responsabilidade, cuja atribuição para execução da medida caberia, então, à Alfândega do Aeroporto de Salgado Filho (fls. 115-119)¹:

[...] Passados mais de cinco meses sem qualquer manifestação do importador (tempo que acarretaria o perdimento do bem, estivesse este em recinto alfandegado), reexaminou-se a operação e foi apurado que:

1. foram removidas diversas partes da mercadoria por apresentar, justamente as de maior valor de mercado, sendo o motor reexportado através da DDE nº 2100541125/5;

2. a mercadoria não mais se encontrava em recondicionamento, motivo da admissão temporária, sendo as partes retiradas já para aproveitamento do material em outros fins.

Assim sendo, configuram-se as seguintes hipóteses de exigência do crédito tributário constituído em Termo de Responsabilidade (IN SRF 285, art. 17):

III- apresentação, para as providências a que se refere o art. 15, de bens que não correspondam os ingressados no País;

IV- utilização dos bens em finalidade diversa da que justificou a concessão do regime;

[...] Uma vez ratificado o crédito, é prevista sua exigência por intimação do responsável, mas também a possibilidade deste ainda promover a reexportação ou despacho para consumo dos bens, sob certas condições. Não obstante inexistir previsão para adoção conjugada de ambas as providências, mas considerando que a reexportação do motor já está efetivada e que a DI já foi registrada – ainda que, tal como a DDE, sem a devida autorização prévia (foi apresentado requerimento, mas posteriormente à DI), e para bem não correspondente ao admitido (conforme visto acima) –, sugiro que se a retifique para atender as disposições do art. 19 e 20 (isto se o sistema permitir, senão restará seu cancelamento e registro de nova).

Pelo exposto, comprovado o descumprimento do regime pelo beneficiário, proponho a ratificação do crédito constituído no Termo de Responsabilidade, notificando-se o interessado conforme art. 18 da IN SRF 285/03. Sendo a baixa do TR atribuição da unidade que concedeu o regime, também deve sê-lo sua execução, pelo que proponho o encaminhamento do presente processo à Alfândega do Aeroporto Salgado Filho, para a providência indicada.

Contudo, a autoridade a quem se encaminhou a execução da medida, em 05.08.2011, divergiu do entendimento esposado no âmbito da SAANA, tendo proferido novo parecer, em que propugnava a não execução do TR 203/2006 discutido (fls. 121-122):

[...] Não consideramos que houve utilização dos bens em finalidade diversa, pois houve manutenção e era do conhecimento desta Unidade as tratativas comerciais com o contratante, após beneficiamento inicial, que se mostrou insustentável a longo prazo, necessitando-se apenas do tempo para poder dar a solução adequada, motivo por que se concedeu a prorrogação.

Houve ingresso de recursos para o mercado interno, na medida do possível, estando a nosso ver satisfeitas as condições para aplicação do regime.

No nosso ver, a baixa do TR só depende da destinação que se dará a carcaça da aeronave. Não houve, em nenhum momento, até onde saibamos, alegações diversas da realidade, que tentassem burlar o controle fiscal desta Unidade ou da IRF/POA. O próprio interessado informa todos os fatos à IRF/POA em que solicitou a nacionalização da carcaça da aeronave, sem omissões.

As objeções relativas a valor do resíduo não dizem respeito a esta Unidade. Embora em estado diverso do original, que sempre esteve com peças faltantes, o bem é o mesmo, tendo-se reexportado as partes que encontraram destino no exterior e proposto o despacho para consumo de parte que, conforme alegado pelo interessado, podem ter interesse para o mesmo nas suas atividades de manutenção, ou até mesmo venda no mercado interno. O preço do resíduo foi o ajustado pelas partes.

O próprio regime de admissão temporária admite a extinção do regime com a destruição do bem, às expensas do beneficiário (art. 15, III, IN/SRF 285/2003), com pagamento de tributos calculados sobre o resíduo da destruição, se economicamente utilizável (art. 15, §7º, IN/SRF 285/2003). Não encontro amparo legal para exigir tributo integral no presente caso, diante da possibilidade deste artigo.

Não há o que ser executado no TR, s.m.j., até o presente momento. O questionamento do valor dado aos resíduos foge do controle desta Unidade.

Proponho o retorno deste à origem para as providências de sua alçada.

Já de volta à SAANA, foi proferido novo despacho em que se buscava dirimir divergências entre as unidades fiscais, prevalecendo o quanto decidido no primeiro parecer, sob o fundamento de que, efetivamente, o regime havia sido descumprido, o que enseja a retomada da tributação integral, antes suspensa:

[...] Quanto às condições do regime, a Alfândega relacionou duas razões para não considerar ter havido utilização do bem em finalidade diversa da que justificou a concessão do regime (nono parágrafo do despacho):

- 1. ter havido manutenção do bem, e*
- 2. ser do conhecimento da unidade as tratativas comerciais com o contratante.*

A segunda razão é estranha ao tema: não se demonstrou, nem se vê como poderia ser demonstrado, que a caracterização da utilização de um bem dependa quer do

conhecimento ou desconhecimento oficial de quaisquer tramitações comerciais do contribuinte, quer das próprias.

A primeira razão é insuficiente: o regime foi concedido para renovação ou recondição, definido como 'a operação que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização' (IN 285/03, art. 4º, inciso I, alínea c) – ora, renovar ou restaurar um produto ultrapassa claramente o que se entende por mantê-lo.

[...] As faturas também nada acrescentam, antes pelo contrário: quase a metade descreve apenas serviços de manutenção e estacionamento (preservation and parking), cujo enquadramento ao regime fora questionado pela própria Alfândega (fl. 116), e as datas dos documentos são anteriores ao acordo que alterou o regime – exceto um, emitido simultaneamente, e referindo pagamento final (final payment), e outros dois emitidos a seguir, mas sem dados que os vinculem ao bem sob análise (fls. 127 a 129)

[...] Conclui-se pela confirmação do encaminhamento do primeiro despacho: não foram cumpridos os compromissos assumidos com a admissão temporária, devendo ser executado o respectivo termo de responsabilidade, sugerindo-se computar o valor da reexportação parcial já procedida. Ressalte-se haver previsão legal para completar a reexportação do bem.

Conforme bem detalhado no Relatório da DRJ de Recife/PE, quanto ao lançamento, são os seguintes elementos que o embasaram (fls. 1323-1325):

DO LANÇAMENTO

*Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte foi apurado que o importador, por meio da Declaração Simplificada de Importação (DSI) nº 06/00198625, registrada em 21.07.2006 e desembarçada em 27.09.2006, na Alfândega de Porto Alegre (ALF/POA), submeteu ao regime aduaneiro de Admissão Temporária para Aperfeiçoamento Ativo (reparação e recuperação do bem): **1 Aeronave Boeing 737K9, SN 24.212, com 01 Motor PN: CFM563B2SN: 725129**, classificada na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela sobre o Imposto de Produtos Industrializados (TIPI) no código 8802.40.90, com alíquota zero de II e suspensão das alíquotas do IPI, da Cofins e do PIS, tendo sido concedido ao bem o prazo (com a prorrogação) para a sua permanência em território nacional até 31.12.2010, sendo que até o seu término, deveria ser reexportada a aeronave recuperada.*

Findo o prazo estabelecido, foi constatado pela autoridade lançadora o desvio de finalidade do bem, com o desmonte de partes e peças da aeronave para exportação e o registro da Declaração de Importação (DI) nº 11/18450584, em 29.09.2011, para nacionalização da aeronave desmontada, sem alguns de seus elementos com utilidade e valor econômico, não tendo sido tomadas as providências previstas pelo artigo 307 do Regulamento Aduaneiro (RA), tudo consoante Termo de Descrição dos Fatos, parte integrante dos quatro Autos de Infração lavrados.

*Pela infração de descumprimento dos requisitos do regime de Admissão Temporária para Aperfeiçoamento Ativo - **desvio de finalidade do bem**, foi lavrado o primeiro AI, ao amparo do artigo 72, inciso I e § 1º, combinado com o artigo 81, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003, para:*

*1º - o lançamento da penalidade de 10% sobre o valor aduaneiro declarado da mercadoria, no valor de **R\$ 2.617.200,00 (dois milhões, seiscentos e dezessete mil e duzentos reais)**.*

Pelo descumprimento de obrigações necessárias à permanência do bem no regime, descaracterizando a suspensão do tributo e das contribuições, mais três AI foram lavrados, nos termos dos artigos 332 a 334, do Decreto nº 4.543, de 2002 (RIPI), e artigo 72, inciso I, e 82, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003, e artigos 1º a 7º da Lei nº 10.865, de 2004, para:

2º - a exigência da diferença do IPI, à alíquota de 10%, no valor de R\$ 2.558.263,96 (dois milhões, quinhentos e cinquenta e oito mil, duzentos e sessenta e três reais e noventa e seis centavos), acrescida de multa de ofício, no montante de R\$ 1.918.697,97 (um milhão, novecentos e dezoito mil, seiscentos e noventa e sete reais e noventa e sete centavos) e de juros de mora, no valor de R\$ 1.568.471,63 (um milhão, quinhentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e setenta e um reais e sessenta e três centavos) - valor total do crédito apurado neste AI: R\$ 6.045.433,56 (seis milhões, quarenta e cinco mil, quatrocentos e trinta e três reais e cinquenta e seis centavos); o beneficiário já havia recolhido uma parte do imposto, daí a cobrança da diferença;

3º A cobrança da Cofins, à alíquota de 7,6%, no valor de R\$ 2.191.814,72 (dois milhões, cento e noventa e um mil, oitocentos e quatorze reais e setenta e dois centavos), acrescida de multa de ofício, no montante de R\$ 1.643.861,04 (um milhão, seiscentos e quarenta e três mil, oitocentos e sessenta e um reais e quatro centavos) e de juros de mora, no valor de R\$ 1.394.651,70 (um milhão, trezentos e noventa e quatro mil, seiscentos e cinquenta e um reais e setenta centavos); valor total apurado neste AI: R\$ 5.230.327,46 (cinco milhões, duzentos e trinta mil, trezentos e vinte e sete reais e quarenta e seis centavos); e

4º A cobrança do PIS, à alíquota de 1,65%, no valor de R\$ 475.854,51 (quatrocentos e setenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e um centavos), acrescido de multa de ofício, no montante de R\$ 356.890,88 (trezentos e cinquenta e seis mil, oitocentos e noventa reais e oitenta e oito centavos) e de juros de mora, no montante de R\$ 302.786,22 (trezentos e dois mil, setecentos e oitenta e seis reais e vinte e dois centavos); valor total apurado neste AI: R\$ 1.135.531,61 (um milhão, cento e trinta e cinco mil, quinhentos e trinta e um reais e sessenta e um centavos).

O crédito tributário totalizou R\$ 15.028.492,63 (quinze milhões, vinte e oito mil, quatrocentos e noventa e dois reais e sessenta e três centavos), de acordo como o Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário e o Termo de Encerramento, às fls. 24 a 26 e 27 a 28 dos autos digitais.

Foram anexados aos autos, a DSI nº 06/00198625, às fls. 89 a 94, o Termo de Responsabilidade nº 203/2006, às fls. 115 a 119, as DI de nacionalização nºs 10/21933255 (cancelada) e nº 11/18450584, às fls. 105/108 e 192/2003, e as DDE referentes à reexportação dos motores e de outras peças da aeronave, às fls. 879 a 890, além de outros documentos referentes à importação temporária em questão.

Na fase de impugnação, a contribuinte arguiu, em síntese, que (a) a complexidade do serviço de reparação e manutenção do maquinário exigiu as prorrogações requeridas; (b) apesar disso, não se tornou viável economicamente a recuperação da aeronave; porém o histórico de reparos demonstra que não houve intenção de realizar o desmonte do equipamento; (c) diante da depreciação da aeronave, algumas peças de alto valor foram reexportadas, e foi firmado contrato para liquidação da dívida da reparação, que envolveu

como pagamento a estrutura da aeronave sem todas as peças essenciais de aeronavegabilidade; (d) em virtude disso, a estrutura transferida foi internalizada, mediante Declaração de Importação no valor de US\$100.000,00; (e) a autoridade fiscal, valendo-se de laudo encomendado, reajustou o valor para US\$327.277,00, e com base neste a contribuinte recolheu as diferenças tributárias; (f) com fulcro nos arts. 75 e 76 do Regulamento Aduaneiro, bem como art. 2º, § único, da IN SRF nº 327/2003, que tratam do acordo do GATT que disciplina a valoração aduaneira, dispõem que dois métodos são aplicáveis: valor de revenda e arbitrada; (g) se foi o próprio Auditor-fiscal quem pediu o Laudo, não há razão para manter a base de cálculo como sendo o valor declarado quando da Admissão Temporária; (h) configura confisco a utilização no lançamento de ofício de base de cálculo própria da Admissão Temporária, posto que apenas internalizou parte da aeronave ingressada em território brasileiro; (i) as duas formas de extinção do regime de admissão temporária foram cumpridas, quais sejam, a reexportação e o despacho para consumo (art. 367, inc. I e V, do Regulamento Aduaneiro); (j) sendo a operação de reexportação autorizada pela Aduana, não há por que questionar agora a conduta da contribuinte (fls. 897-906).

A DRJ de Recife/PE conheceu da impugnação, e julgou improcedentes os pedidos da contribuinte, cujo Acórdão, de nº 11-40.915, restou assim ementado:

“Regime Aduaneiro de Admissão Temporária para fins Ativos. Aeronave. Desvio de finalidade.

A reexportação de partes da aeronave e o despacho para consumo, intempestivo, da aeronave desmontada, sem essas partes, representa desvio de finalidade, uma vez que o bem admitido no regime para reparo e restauração não foi utilizado em conformidade com os fins compromissados.

Impugnação Improcedente”

Assim, o julgador de piso valeu-se dos fundamentos abaixo resumidos para chegar à conclusão dada (fls. 1323-1344):

- 1- O ingresso do bem se deu, inicialmente, pelo regime de admissão temporária para Aperfeiçoamento Ativo (art. 380 do RA), porém a contribuinte desviou a finalidade do regime;
- 2- Isso porque o contrato previa reparação até 22.10.2006, contudo, as prorrogações se estenderam até 31.03.2010;
- 3- Em 13.08.2010, a beneficiária requereu prorrogação do regime. As justificativas utilizadas para prorrogação consistiam em manutenção a longo prazo, sem interesse na desmantelamento do bem, sendo considerado o serviço de alta rentabilidade, a merecer a prorrogação do regime para 31.12.2010. Foi selecionado o seguinte trecho das alegações da contribuinte:

“Uma aeronave que esteja ativa, ou seja, que não será desmantelada sempre requer algum tipo de manutenção para que possa ser considerada apta a voar. Ao nos referirmos à conclusão dos serviços de manutenção da aeronave, na carta enviada anteriormente, estávamos nos referindo ao encerramento dos serviços mais complexos citados acima e não que a aeronave não teria mais serviços que a TAP M&E pudesse executar”;

- 4- O pleito de nacionalização da aeronave desmantelada, sem diversos dos seus componentes originais, valorada pela soma irrisória de US\$ 100.000,00 deu-se em 08.12.2010, menos de quatro meses após o pleito de prorrogação;
- 5- Em razão disso, foi realizada Intimação Saana nº 159/2011, com o fito de verificar se a admissão se deu com finalidade diversa (desmontagem) da que acobertado pelo regime fiscal (renovação ou recondicionamento do bem);
- 6- A contribuinte responde que havia alto custo para colocar a aeronave em condições de voo, entrando em contradição com a afirmação feita de que os reparos mais complexos já haviam encerrado e os serviços de manutenção, a serem realizados no período de prorrogação, colocá-la-iam em condições de voo;
- 7- O advogado representante da empresa, ainda, para justificar o pleito de nacionalização da aeronave desmontada, admitindo a utilização do bem em finalidade diversa da que amparou o regime, assim se manifestou:
“Por conseguinte, em atendimento ao item 2 da intimação, a contribuinte vem esclarecer e justificar as razões que levaram à utilização do bem com finalidade diversa da que amparou a concessão do regime de admissão temporária. Iniciados os procedimentos necessários para recuperação total da aeronave, verificou-se que os serviços exigiriam um altíssimo investimento por parte de sua proprietária..., tanto para o reparo, quanto para sua posterior manutenção e preservação periódica. Constatada a inviabilidade econômica da recuperação da aeronave, sua proprietária optou por retirar os principais itens com valor de mercado, quais sejam, motores, reversores de impulso, entrada de ar do motor (nose cowl) e componentes. Outrossim, diante da depreciação da aeronave e da retirada destes principais itens e componentes, as partes envolvidas, Bavária.....e TAP..., avaliaram que a aeronave somente teria alguma valor se fosse desmontada e vendida em partes, valor este que restou estimado em aproximadamente US\$ 100.000,00. Portanto, para viabilizar a operação e encerrar o contrato de prestação de serviços, as partes firmaram o Termo de Acordo de Quitação de Dívida e Outros Convênios em anexo, no qual foi realizada a transferência da propriedade da aeronave, bem como a quitação de todas as dívidas referentes aos serviços prestados mediante o pagamento da quantia de US\$ 200.000,00. (...)Pelo exposto, a contribuinte espera ter justificado e esclarecido as razões que levaram a alteração da destinação do bem, e requer seja deferida a nacionalização da Aeronave...”
- 8- Em acordo entre a contribuinte e seu cliente no exterior, foi deliberado, à vista da suposta inviabilidade de recuperação da aeronave, que esta seria transferida à contribuinte, como quitação da dívida de US\$200.000,00 originada das investidas para reparação e conservação, mas o bem seria faturado a um valor de US\$100.000,00 ‘apenas para efeitos de declaração alfandegária’;
- 9- No que respeita à valoração aduaneira, transcrevo, *ipsis litteris*, o que reporta o acórdão recorrido (fls. 1335 - 1336):
“Como se deduz de todo o histórico de compra e venda do bem, não houve uma venda em condições normais, como prevê o Acordo do GATT e, sim, um ajuste entre as partes para a quitação da dívida relativas aos serviços prestados na aeronave, mediante um acordo que previa, por um lado, o desmonte dos

componentes de interesse da proprietária, Bavaria, e, por outro, a nacionalização da aeronave residual pela beneficiária do regime, TAP.

Isto posto, o 1º método de valoração aduaneira era inaplicável. O artigo 8º da INSRF nº 327/2003 determina que o valor de transação (1º método) aplica-se em uma relação de venda normal:

'Art. 8º. O método do valor de transação somente será utilizado quando a importação resultar de operação comercial de compra e venda que implique transferência internacional efetiva das mercadorias.'

Para a valoração aduaneira em regimes aduaneiros especiais, a INSRF nº 327/2003 normatiza:

'Art. 35. Na hipótese de descumprimento das regras de permanência da mercadoria no regime ou no caso de despacho para consumo, a valoração da mercadoria para fins de exigência tributária não se limita pelo valor declarado por ocasião de sua admissão no regime.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a execução do Termo de Responsabilidade não prejudica a apuração e exigência de eventual diferença de tributos, em decorrência da determinação do correto valor aduaneiro, que deverá ser objeto de lançamento'. (Grifos acrescentados)

Tendo em vista o estado de “canibalização” (operação de desmontagem de partes úteis para exportação, e sucateamento da parte inservível do bem), foi exigido pela repartição aduaneira, em 03.10.2011, que a aeronave (ou melhor, o que dela restava) fosse submetida a um laudo de avaliação realizado por técnico devidamente credenciado nesse órgão, nos termos da IN-RFB nº 1.020, de 2010, com vistas a apurar o valor tributável do bem no estado em que se encontrava e a situação das partes e peças desmontadas.

A exigência foi cientificada à TAP (1ª interrupção no curso do despacho aduaneiro da DI nº 11/18450584, à fl.862). Por conta das dificuldades e do excessivo tempo de resposta da beneficiária do regime, relativamente à perícia, foram efetuadas, mais duas interrupções no curso do despacho, em 08.12.2011 (2a e 3a, às fls. 863 a 865).

Após a coleta de dados a respeito dos equipamentos (faltantes e existentes), e dos respectivos valores correspondentes, fornecidos pela própria TAP, teve início a perícia, que resultou no “Laudo Técnico de Vistoria e Identificação de Equipamentos, Laudo SRF Porto Alegre/RS nº DI 11/1845058-4”, com ciência e recebimento pela TAP em 08.06.2012.

No Anexo A do referido Laudo estão anexadas fotografias, que mostram o estado de desmantelamento da aeronave; no Anexo B e Apêndices 1 a 9 estão especificados os valores e as partes e peças desmontadas da aeronave.

O Laudo avaliou o veículo aéreo, no estado em que se encontrava, em US\$ 302.277,00 (trezentos e dois mil, duzentos e setenta e sete dólares).

No curso do despacho, nova interrupção ocorreu para a correção do valor aduaneiro e o pagamento das diferenças tributárias e penalidades cabíveis. A TAP corrigiu e recolheu os valores exigidos incidentes sobre a aeronave residual (fls. 866 a 867).

- 10- Ademais, conclui-se que o intento verdadeiro, porém oculto, era de desmontagem do avião, com remessa das peças valiosas de volta à empresa situada no exterior, e manutenção da ‘carcaça’ no Brasil;

- 11- Apesar de intimada pela autoridade fiscal para realizar a retificação da declaração de importação, com recolhimento da diferença referente aos tributos devidos pela tributação integral da aeronave completa, a contribuinte cingiu-se a defender que não havia descumprido o regime de admissão temporária;
- 12- Em decorrência do recolhimento a menor, procedem integralmente os Autos de Infração objeto deste processo, tanto no que respeita à tributação suplementar de IPI, PIS e COFINS, como em relação à penalidade aduaneira e à multa de ofício.

Irresignada com a decisão proferida, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em que sustenta, sinteticamente: (a) ter empreendido esforços na reparação da aeronave, porém ficou demonstrada sua inviabilidade econômica; (b) diante disso, reexportou as partes que teriam valor econômico relevante, tendo internalizado apenas a 'carcaça', sobre a qual recolheu os tributos devidos; (c) de tal sorte, o raciocínio fiscal é irrazoável, pois a contribuinte não precisaria ter ficado quatro anos com o bem e suas peças antes de internalizar a 'carcaça' caso quisesse mantê-la em território nacional desde o início, tampouco necessitaria admitir temporariamente as demais peças, ou, até mesmo, contratar uma empresa especializada para realizar um simples desmanche; (d) a aeronave chegou em estado precário, pois que sem um motor, e à medida que eram efetuados reparos, novos problemas surgiam, de modo que alguns componentes foram reexportados, com a promessa de que seriam substituídos; (e) no entanto, a empresa contratante dos serviços da contribuinte não enviou as peças para substituir as reexportadas, e, a partir disso, foi reconhecida a inviabilidade econômica de recuperação da aeronave; (f) em face dessas circunstâncias, realizou parcialmente a reexportação de peças da aeronave e nacionalização da aeronave, conforme o art. 367, inc. I e V, do RA, não descumprindo o regime de admissão temporária; (g) sustenta que, mesmo que sejam lançados tributos sobre a base declarada na admissão temporária, devem ser deduzidos os valores das peças reexportadas, e também, quanto à avaliação da aeronave completa, não prevalece o valor declarado inicialmente, mas o Laudo do técnico designado pela própria Receita; (g) finalmente, pleiteia a compensação dos valores já recolhidos sobre a nacionalização da aeronave desmontada (fls. 1355-1374).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waltamir Barreiros, Relator, p/ Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, Redator *ad hoc*.

Naquela assentada, o então Conselheiro Relator apresentou minuta de voto, com as considerações acerca das matérias deduzidas em recurso voluntário, a seguir reproduzidas, designando-me o presidente da turma para formalizar o aresto correspondente.

A Recorrente foi intimada do Acórdão da DRJ em 24/05/2013 (fl. 1349), e protocolizou o Recurso Voluntário em 20/06/2013 (fl. 1355-1374), razão pela qual é tempestivo, bem como atende aos demais requisitos de admissibilidade.

DO LANÇAMENTO

Inicialmente, importa firmar que os Autos de Infração se apoiam em incontestável base legal. Referente ao PIS e COFINS importação, os arts. 1º a 5º da Lei nº 10.865/2004 embasam a exigência:

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

[...]

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

[...]

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

III - na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999;

IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de bens importados sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação.

CAPÍTULO III

DO SUJEITO PASSIVO

Art. 5º São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

No que toca ao IPI devido, o então vigente Decreto n. 4.544/2002 previa:

Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

[...]

Art. 123. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, de que trata o art. 122, serão efetuados, sob a sua exclusiva responsabilidade (Lei nº 4.502, de 1964, art. 20):

I - quanto ao momento:

a) no registro da declaração da importação no Sistema Integrado de Comércio Exterior -SISCOMEX, quando do despacho aduaneiro de importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 19, inciso I, alínea a);

[...]

Art. 131. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea b);

[...]

Art. 200. A importância a recolher será (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª):

I - na importação, a resultante do cálculo do imposto constante do registro da declaração da importação no SISCOMEX;

Já a penalidade aduaneira, devida tão somente em razão do descumprimento do regime de admissão temporária, vem prevista no art. 72, inc. I, da Lei nº 10.833/2003:

Art. 72. Aplica-se a multa de:

I - 10% (dez por cento) do valor aduaneiro da mercadoria submetida ao regime aduaneiro especial de admissão temporária, ou de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, pelo descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime; e

A multa de ofício decorrente do Lançamento Suplementar está calcada no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Especificamente no tocante ao regime de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, tal como pretendido pela Recorrente, o Decreto Aduaneiro nº 6.759/2009, nos arts. 380 a 382, prevê:

Art. 380. O regime aduaneiro especial de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é o que permite o ingresso, para permanência temporária no País, com suspensão do pagamento de tributos, de mercadorias estrangeiras ou desnacionalizadas, destinadas a operações de aperfeiçoamento ativo e posterior reexportação.

§ 1º **Consideram-se operações de aperfeiçoamento ativo**, para os efeitos deste Capítulo:

I - **as operações de industrialização relativas ao beneficiamento, à montagem, à renovação, ao recondicionamento, ao acondicionamento ou ao recondicionamento aplicadas ao próprio bem; e**

II - **o conserto, o reparo, ou a restauração de bens estrangeiros.** (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

§ 2º **São condições básicas** para a aplicação do regime:

I - que as mercadorias sejam de propriedade de pessoa sediada no exterior e admitidas sem cobertura cambial;

II - que o beneficiário seja pessoa jurídica sediada no País; e

III - **que a operação esteja prevista em contrato de prestação de serviço.**

Art. 381. A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá, no âmbito de sua competência, editar atos normativos para a implementação do disposto neste Capítulo.

Art. 382. Aplicam-se ao regime, no que couber, as normas previstas para o regime de admissão temporária.

Por sua vez, a IN SRF nº 285/2003, no art. 4º, regulamenta o dispositivo, explicitando o conteúdo dos conceitos indeterminados prescritos na legislação:

Art. 4º **Poderão ser submetidos ao regime de admissão temporária com suspensão total do pagamento dos tributos incidentes na importação, os bens destinados:**

[...]

X- a seu próprio beneficiamento, montagem, renovação, recondicionamento, acondicionamento ou reacondicionamento;

[...]

§ 4º Para os fins do disposto no inciso X:

I - considera-se:

- a) beneficiamento, a operação que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do bem;
- b) montagem, a operação que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal;

Com isso, cumpre notar que se trata de um regime fiscal favorecido, em razão da circunstância especial de que o interesse não é internalizar um bem, fazendo-o circular em território nacional, mas simplesmente oferecer um serviço especializado de aperfeiçoamento ativo sobre objeto oriundo do exterior. **Portanto, para fazer jus à suspensão/isenção dos tributos, o contribuinte deve respeitar o regime de admissão temporária do início ao fim.**

No caso dos autos, o contrato celebrado entre a Recorrente e a proprietária da aeronave Boeing dá conta de que o serviço consistia em reparação do bem, o que se enquadra, *a priori*, no escopo legal (fls. 30-51).

Contudo, eventos subsequentes apontam para a realização da operação de ‘desmanche’ da aeronave, que culminou na reexportação de peças essenciais e nacionalização da sua ‘carcaça’. Dessa forma, o regime de admissão temporária é desconsiderado, incidindo a tributação integral sobre a importação. Senão vejamos.

DO DESVIO DE FINALIDADE DO REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA

O contexto extraído dos autos denota que a Recorrente, já nas razões do pedido de prorrogação da admissão temporária, em 18/03/2009, afirmou que a aeronave não seria desmantelada, que ainda havia serviços a realizar, sendo a sua mera manutenção altamente rentável (fls. 124-138). Em 13/08/2010, protocolizou o referido pedido para análise da Aduana (fl. 99).

Conforme relação feita no acórdão da DRJ, a Recorrente já havia realizado a reexportação de peças essenciais da aeronave, inclusive motores, sem as repor, desde 2007 até maio de 2010 (fl. 1337):

TIPO	Número	registro
DSE	2070079819/4	14/05/2007
DSE	2070110109/0	27/06/2007
DSE	2080042808/8	13/03/2008
DSE	2080137652/9	05/08/2008
DDE	2090266723/8	27/03/2009
DDE	2100541125/5	28/05/2010
DDE	2100857440/6	23/08/2010
DDE	2101083137/2	13/10/2010

Ressaltam os julgadores de piso, que se verifica pela análise da tabela acima, que houve desmonte e remessa ao exterior de peças, partes e componentes da aeronave em 2007 (as duas primeiras DSE da relação), 2008 (as duas seguintes), 2009 (uma) e 2010 (a de maio de 2010), "*anteriormente ao pedido de prorrogação feito em 13.08.2010, no qual a TAP informava que não desmantelaria a aeronave e que a mesma encontrava-se em um longo processo de manutenção, com possibilidade de novas modificações e receitas adicionais pelos serviços prestados na renovação e melhoria.*"

Além disso, é notório que não realizou a importação de bens para substituir aqueles reexportados, no intuito de dar continuidade ao processo de reparação. A esse respeito, explicita a DRJ, "*Conforme os dispositivos legais já citados, a utilização dos bens em conformidade com os fins previstos é um dos requisitos exigidos para a concessão do regime. Por seu turno, a reexportação de partes da aeronave para o proprietário, se realizada dentro do prazo previsto para a permanência do bem no Brasil, em princípio, não representa desvio da finalidade para a qual o bem fora admitido, se bens similares forem importados para a finalidade a que o regime se destina, a reparação do bem, o que não se deu.*" (p. 1342)

Depois, em 10/12/2010, requereu a nacionalização do que restou da aeronave, sem condições de aeronavegabilidade (fl. 113), a qual veio a ser retificada em 29/09/2011 por uma questão de competência administrativa para deliberação [a Inspeção da Receita Federal de Porto Alegre entendeu que a adoção de providência para extinção do regime deveria ser requerida à unidade de despacho da Receita Federal no Aeroporto Salgado Filho] (fl.191).

Intimada pela Seção de Controle Aduaneiro - SAANA, em 02/06/2011, sobre o desvio de finalidade da admissão temporária, que declarara ser a 'renovação ou recondição', porém indicava 'desmontagem', a Recorrente contradiz as anteriores informações prestadas (fl. 53).

Assim, a Recorrente afirma que passa a esclarecer *as razões que levaram à utilização do bem com finalidade diversa da que amparou a concessão do regime de admissão temporária*. Ainda, alude que o *alto custo da recuperação*, bem como a dificuldade de *colocação no mercado*, levou ao acordo de quitação de dívida envolvendo a 'carcaça' da aeronave como pagamento (fls. 55-57).

São estas as contradições: o fato de que, antes, asseverara que a aeronave não seria desmantelada, e depois retira quase todos seus equipamentos principais. Antes garantia que o serviço era rentável, serviços complexos já haviam sido feitos, e depois suscita que o custo de reparação não era compensador.

Ou seja, a Recorrente assume uma conduta num sentido e outro, posterior, em sentido totalmente oposto, querendo sustentar que uma delas é a verdadeira.

Nessa esteira, verifica-se que, desde a admissão até o requerimento de nacionalização, as Notas Fiscais apresentadas pela Recorrente revelam que os serviços prestados consistiam em estacionamento, guarda e checagem da aeronave, sendo levado ao conhecimento da autoridade apenas uma que fazia referência a reparação de aeronave (fls. 127-137).

Em contrapartida, consta do objeto contratual expressamente a reparação do veículo de transporte aéreo, cujo implemento, contudo, não é comprovado. Diante disso, como bem pontuado no Acórdão nº 11-40.915, da DRJ de Recife/PE, tudo leva a crer que se cuida de uma operação de 'canibalização' (fl. 1336):

Aperfeiçoamento Ativo, destina-se à industrialização para melhoria e renovação do bem e NÃO para operação de desmontagem/exportação de partes úteis, e sucateamento da parte inservível do bem, operacionalizada em território nacional.

Esse tipo de operação, comumente chamada de “*canibalização*”, desmontagem e sucateamento, sendo nociva aos interesses nacionais, não encontra amparo em regimes suspensivos tributários. Assemelha-se às operações de importação de pneus usados, resíduos hospitalares e outros bens usados. O bem sucata resultante é de baixo valor residual e de oneroso e difícil descarte, com materiais e componentes muitas vezes prejudiciais ao meio ambiente.

Aplicar-se o benefício de regime suspensivo tributário para o desmonte de aeronaves estrangeiras usadas ou inservíveis em território nacional poderia resultar em depósitos sem destinação de aeronaves sucateadas, conforme já se observa em diversos aeroportos no mundo.

Por tudo o que foi até aqui exposto, fica claro que a Recorrente, beneficiária do regime, desviou a mercadoria de sua finalidade. O fato de surgirem motivos econômicos para afastar a Recorrente da finalidade à qual se comprometeu não exclui a sua responsabilidade.

Por esta razão, a contribuinte, ora Recorrente, deveria ter ofertado o bem ao regime de importação comum, desde a sua entrada no Brasil, ou, em tendo sido admitido temporariamente, como de fato ocorreu, deveria ter efetuado a retificação da DSI de admissão temporária, do regime suspensivo para o regime de tributação integral, com prévia notificação da mudança de regime à autoridade aduaneira.

Diante disso, é notório que o fato gerador dos tributos aduaneiros remonta o ingresso da aeronave completa no país, devendo esta servir de base de cálculo para os tributos lançados suplementarmente.

DAS FORMAS DE EXTINÇÃO DO REGIME

Com efeito, a legislação aduaneira (Decreto n. 6.759/2009) prevê, para ultimar a admissão temporária, além da mais comum reexportação, o despacho para consumo *a posteriori*, quando então o prestador do serviço pretende ficar com o bem, embora o tenha importado em admissão temporária. Neste caso, a tributação integral sobre o bem é retomada:

Art. 367. Na vigência do regime, deverá ser adotada, com relação aos bens, uma das seguintes providências, para liberação da garantia e baixa do termo de responsabilidade:

I - reexportação;

II - entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-los;

III - destruição, às expensas do interessado;

IV - transferência para outro regime especial; ou

V - despacho para consumo, se nacionalizados.

§ 1º **A reexportação de bens poderá ser efetuada parceladamente.**

§ 2º Os bens entregues à Fazenda Nacional terão a destinação prevista nas normas específicas.

§ 3º A aplicação do disposto nos incisos II e III não obriga ao pagamento dos tributos suspensos.

§ 4º Se, na vigência do regime, for autorizada a nacionalização dos bens por terceiro, a este caberá promover o despacho para consumo.

§ 5º A nacionalização dos bens e o seu despacho para consumo serão realizados com observância das exigências legais e regulamentares, inclusive as relativas ao controle administrativo das importações (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 77).

§ 6º A nacionalização e o despacho para consumo não serão permitidos quando a licença de importação, para os bens admitidos no regime, estiver vedada ou suspensa.

§ 7º No caso do inciso V, tem-se por tempestiva a providência para extinção do regime, na data do pedido da licença de importação, desde que este seja formalizado dentro do prazo de vigência do regime, e a licença seja deferida.

§ 8º A unidade aduaneira onde for processada a extinção deverá comunicar o fato à que concedeu o regime.

§ 9º Na hipótese de indeferimento do pedido de prorrogação de prazo ou dos requerimentos a que se referem os incisos II a V, o beneficiário deverá iniciar o despacho de reexportação dos bens no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da decisão, salvo se superior o período restante fixado para a sua permanência no País.

§ 10. Quando exigível multa, o despacho de reexportação deverá ser interrompido, formalizando-se a correspondente exigência (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 71, § 6º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º) (grifos nossos).

Ocorre que a Recorrente pretendeu valer-se do dispositivo legal com o intuito de reexportar partes da aeronave e realizar o despacho para consumo apenas de sua ‘carcaça’, tudo ao abrigo do regime de admissão temporária (inc. I e V).

Sustenta a recorrente que *“Registre-se, ainda, que a Recorrente obedeceu. Rigorosamente, às duas formas legais de extinção do Regime de Admissão Temporária, na forma do disposto no art. 367, incisos I e V do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6759/09) e art. 15, da IN SRF Nº 285/03, vez que providenciou a reexportação de equipamentos e peças da aeronave e, depois requereu a nacionalização da aeronave, no estado em que se encontrava.”* (fl. 1368)

No entanto, parte da equivocada premissa de que a norma autoriza o desmembramento do bem, mesmo sem qualquer previsão nesse sentido, para tornar possível a concomitância das duas hipóteses, quais sejam, reexportação e despacho para consumo.

Em verdade, essa desvirtuação leva a caracterizar o serviço de desmontagem, que não está, de modo algum, albergado pela benesse legal. **A reparação, diversamente, conduz ao estabelecimento de condições perfeitas de uso do bem, o qual, por pressuposto, deve se manter íntegro.** Conforme a lição de André Parmo Folloni, ao tratar das hipóteses de extinção do regime de admissão temporária (*Tributação sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 196):

Descumprido o regime, cessa-se a causa suspensiva. São esses os casos de descumprimento: vencimento do prazo fixado para o regime sem que haja exportação ou alguma das providências acima apontadas, ou do prazo de trinta dias antes referido; requerimento daquelas providências com relação a outros bens que

não aqueles que foram objeto da concessão do regime; **utilização dos bens em finalidade diversa para a qual o regime foi outorgado ou destruição dos bens por dolo ou culpa do beneficiário do regime** [art. 369, do atual R.A. - grifamos].

Pois bem, caso a Recorrente escolhesse alterar o objetivo da importação, deveria ter submetido a aeronave (a partir de então, ‘mercadoria’) à tributação ordinária integral, isto é, realizado o despacho para consumo. De outro lado, mesmo que a reparação, como alegado, houvesse sido malograda, **poderia ter devolvido, sem ônus tributário, a aeronave ao seu proprietário no exterior, desde que de forma integral, encerrando o ciclo com o expediente da reexportação do bem.**

Ou seja, é importante a constatação de que a Recorrente tinha a opção de não ficar com o bem, na hipótese de a reparação restar, de fato, frustrada. E, nesse caso, não decorreria da operação nenhum tributo a pagar, pois a legislação não exige o sucesso da reparação, mas, isto sim, a **intenção de importar com o objetivo de aperfeiçoar o ativo, que também se exprime, no caso de insucesso, com a devolução integral do bem ao seu proprietário sem referido aperfeiçoamento.**

Todavia, diante das informações contraditórias prestadas ao Fisco acerca do seu *modus operandi* no desenrolar da admissão temporária, bem como da sua decisão final de manter apenas a ‘carcaça’ da aeronave, há nítida descaracterização do regime. Por consequência, incide a tributação comum sobre a internalização do bem tal como foi inicialmente importado, visto que o descumprimento de condição básica do regime leva à anulação *ex tunc* de todos os efeitos produzidos, inclusive e principalmente a suspensão/isenção dos tributos incidentes na entrada do bem no país.

No mais, não há de se confundir a **reexportação parcelada** prevista no art. 367, §1º, acima transcrito com uma **reexportação parcial**, tal como ocorreu na situação em análise. Na hipótese legal, o que se tem é um bem sendo reexportado em várias etapas, até que seja integralmente devolvido ao proprietário no exterior.

Noutro giro, a nacionalização parcial/reexportação parcial realizada pela Recorrente é coisa totalmente diversa, já que, nesse caso, não há um diferimento do retorno do bem (todas as suas partes), mas a internalização definitiva de algumas partes, remetendo outras de volta ao exterior. Em breves palavras, na reexportação parcelada o resultado final é a entrega de todas as partes ao proprietário, ao passo que, na reexportação parcial – que pressupõe nacionalização parcial – alguma(s) parte(s) se mantém, de forma definitiva, em território nacional, não encontrando, repita-se, abrigo na legislação de regência.

Por derradeiro, registra-se que o fato de a Aduana não ter glosado especificamente as reexportações parciais não significa a aceitação da conduta da Recorrente. Em verdade, naquele estágio do procedimento, não era possível saber a intenção final de manter a ‘carcaça’ em território nacional, sendo, *a priori*, entendidas como reexportações de parcelas da aeronave, a qual, eventualmente, seria retornada, em sua totalidade, ao exterior. Esta a ilação que se extrai da análise da relação de reexportações, donde consta que a parte substancial das reexportações se deu entre 2008 e 2010, sendo apenas algumas de peças menos relevantes no ano de 2011, e a nacionalização da ‘carcaça’ efetuada em 10/12/2010.

DA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO FISCAL

A discussão acerca do valor da ‘carcaça’ vendida, constante do Acordo de Quitação entre a Recorrente e o proprietário da aeronave no exterior (fls. 74-88), torna-se irrelevante ao deslinde da demanda, à medida que o descumprimento do regime de admissão temporária leva à tributação sobre o bem originariamente admitido em território nacional. Vale dizer, tributa-se como se o bem nunca pudesse ter ingressado em território nacional senão mediante o recolhimento dos tributos devidos no desembarço aduaneiro.

Além disso, descabe falar em dedução, no lançamento, dos valores das peças já reexportadas, vez que, recaindo a tributação sobre o bem originariamente admitido, tais peças o compunham quando da admissão e, portanto, se submetem às exações.

Por derradeiro, procede a alegação da Recorrente no sentido de que deve ser considerado, para aferir a base de cálculo do lançamento, o valor constante do Laudo encomendado pela autoridade fiscal. Assim, embora o valor constante da Declaração Simplificada de Importação seja de US\$12.000.000,00 (doze milhões de dólares) (fl. 91), o perito concluiu que *“Uma aeronave Boeing 737-3K9, com mesmo ano em condições de Voo está em torno de US\$ 6.000.000 (Seis milhões de dólares)”* (fl. 154).

Com efeito, à luz do princípio da verdade material, ainda que o valor declarado pela Recorrente seja mais elevado, prevalece aquele dotado de maior precisão técnica, sendo informado pelo perito.

Certamente, não se acolhe o argumento de que o valor declarado foi ‘um qualquer’, que não visou a mensurar economicamente o bem importado. Todavia, havendo relevante divergência entre o valor do contribuinte e o do *expert* designado pela própria Receita Federal, há de se adotar este último, independentemente se maior ou menor.

A propósito, foi também por Laudo de avaliação técnica que o valor da ‘carcaça’ declarado de US\$ 100.000,00 (cem mil dólares) foi revisto, passando para US\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil dólares), o qual prevaleceu para efeito de recolhimento da diferença tributária pela Recorrente (fl. 152). Ou seja, fica claro e inequívoco que o Laudo deve ser priorizado, tanto assim que a própria autoridade fiscal já dele se valera no início da fiscalização.

O compromisso do Estado-fiscal, enfim, está na perseguição da tributação correta, e não da maior fatia de recursos possível de ser extraída dos seus administrados, sob pena de, no limite, provocar o confisco. Não se perquire nem mesmo a intenção do contribuinte, pois, objetivamente, o valor mais adequado é aquele estimado pelo perito designado pela autoridade fiscal.

COMPENSAÇÃO

Quanto ao pleito de compensação dos valores já recolhidos, quando da nacionalização da ‘carcaça’, impende se reconhecer a falta de interesse recursal, visto que a autoridade fiscal já a autorizara quando apurou o valor de tributo a recolher.

Nesse norte, o cálculo elaborado pela Receita dá conta de que o valor de R\$ 58.936,04 (cinquenta e oito mil e novecentos e trinta e seis reais e quatro centavos) já foi recolhido e, pois, é abatido do total a pagar (fl. 830).

Conclusão:

Com essas considerações, votou no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, unicamente para o fim de reduzir a base de cálculo adotada de US\$ 12.000.000,00 (doze milhões de dólares), para o valor de US\$ 6.000.000,00 (seis milhões de dólares), a ser oportunamente convertida pela Delegacia de origem, visto que esse foi o valor pelo qual o perito designado pela Receita Federal do Brasil estimou o bem importado pela Recorrente, doravante excluído *ex tunc* do regime de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo.

Fenelon Moscoso de Almeida

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Peço vênua para apresentar declaração de voto, divergente do Ilustre Conselheiro Relator. Dr. Waltamir Barreiros, em seu mui bem fundamentado voto e, também, do entendimento discutidos durante o julgamento. Desculpo-me pela objetividade das minhas considerações.

Como vimos, este processo administrativo se refere a aeronave ingressada no território nacional sob regime de admissão temporária para aperfeiçoamento. Não se trata de aeronave nova ou recente, mas com muitos anos de uso em vôos comerciais. Esse aparelho não estava completo, como consta das informações prestadas formalmente naquela ocasião. A autoridade aduaneira analisou o pedido da interessada e concedeu o regime; e, quando a beneficiária necessitou e peticionou, a autoridade aduaneira apreciou os documentos e as razões e concedeu novos períodos de permanência no regime.

A beneficiária pediu a conclusão do regime, e a autoridade aduaneira local concluiu pela procedência da petição e anuiu com o seu encerramento. Mas a Administração Regional reviu o procedimento e levou à decisão de considerar inadimplente o regime e lavrar a exigência fiscal hoje em discussão.

Vou expor o entendimento que pude chegar e que diverge da apreciação em discussão nesta sessão.

Primeiro, ao ler o termo Fiscal adotado como base dessa decisão da Administração e como base da exigência fiscal, não logrou, ele, - a meu ver - demonstrar o que aponta como fato infracional.

Esse Termo afirma que houve "canibalização" da aeronave, que ela seria concorrente com o desvio de finalidade do regime de admissão temporária para aperfeiçoamento e que essa "canibalização" estaria se processando ao longo do regime de admissão temporária. Entretanto, a autoridade fiscal reúne como prova elementos que se restringem principalmente ao que ocorreu no ano de 2010. Faltam-lhe elementos que demonstrem que a canibalização se deu nos anos anteriores e apontem como ela pode ter ocorrido. Não há uma precisa identificação a partir de quando teria iniciado o desvio de finalidade do regime, ou a afirmação clara de que isso teria se dado em 2010.

Reflitamos, senhores Conselheiros, ao longo **dos períodos** de permanência no regime, a beneficiária procedeu a importações e exportações de partes, peças e equipamentos destinados à aeronave e ao seu uso. Essas operações e movimentação se deram sob autorização da Aduana.

Ocorre que o termo fiscal não consegue demonstrar que houve irregularidade nessas operações com relação aos anos anteriores a 2010. A acusação de desvio de finalidade não pode, sem provas, ser apontada como alcançando todos os períodos do regime. Nesse ângulo, entendo que o termo fiscal é impreciso no fato imputado.

Por essa razão que entendo que se deveria cancelar a exigência fiscal.

Além disso, há um fato - com relação às declarações e ao Termo firmado - que foi objeto de reconhecimento pelas autoridades aduaneiras de que ele mereceria revisão. Refiro-me ao valor atribuído ao bem admitido no regime de admissão temporária. Parece-me que o valor de US\$ 12 milhões é evidentemente irreal, tendo em vista as condições da aeronave conforme as informações prestadas e não impugnadas pela autoridade aduaneira na ocasião. As autoridades da administração reconheceram esse equívoco e determinaram uma nova avaliação, com base em trabalho de peritos.

Em minha visão, como um princípio a orientar a constituição e manutenção das obrigações e direitos fisco-aduaneiros, nem o peticionário, nem a própria Administração Aduaneira, podem aceitar como correto o Termo de Responsabilidade Fiscal que se apoia em valor irreal ou em descrição incompleta ou equivocada. Há que se demandar a alteração dos documentos e declarações para que reflitam a realidade econômica, patrimonial e tributária dos fatos. E foi nessa direção, creio, que a autoridade caminhou ao determinar a reavaliação do bem e fixá-lo em US\$ 6 milhões para a data de sua admissão no regime.

A meu ver, há uma incerteza com relação a esse valor e que compromete o estado atual do processo administrativo e do contraditório. Inicialmente, a determinação do verdadeiro valor do bem no ingresso no regime é fundamental. Enquanto restar dúvidas a respeito, o processo demandará que se procure superá-las.

Ademais, a aeronave sofreu alterações com a incorporação - com intuito permanente e com intuito provisório - de partes e peças (algumas em substituição, outras não), ora sob o manto do próprio regime aduaneiro, ora sob a égide de uma importação ordinária para consumo.

Essas importações e exportações se deram sob autorização aduaneira em **consonância com o regime especial da aeronave**. As exportações assim feitas devem se refletir

na apuração da base de cálculo da exigência fiscal pela imputação de desvio de finalidade. Os bens exportados regularmente devem ser deduzidos na fixação do valor sobre o qual se chega para determinar o tributo e a multa exigíveis pela inadimplência. É o que depreendo do que dispõe o Regulamento Aduaneiro (favor ver artigo 366, § 1º e inciso I do artigo 367, artigo 380 e art. 382, do Decreto n. 6.759/2009).

Mas a forma de cálculo que encontramos no processo administrativo também é imprecisa, pois não discrimina com precisão as exportações dos períodos do regime em que não houve desvio de finalidade, e as exportações apontadas como não aceitáveis como regulares. Há, ainda, que se ter em consideração, neste caso, as importações de partes e peças em que houve recolhimento de tributos pelo regime de consumo.

Ou seja, a meu ver, não há como acolher o Termo de Responsabilidade que adotou valor irreal para compor a base de cálculo dos tributos suspensos, conforme reconhecido pela própria Administração Aduaneira, nem mesmo se poderia aceitar a exigência fiscal que tenha esse valor como base. Por isso impugno o valor de US\$ 12 milhões.

Por outro lado, como expliquei nos parágrafos anteriores, o valor de US\$ 6 milhões também me parece carente de determinação precisa do que deve ser dele deduzido para se fixar a exigência fiscal pela inadimplência.

“Regulamento Aduaneiro em vigor

Regime de Admissão Temporária:

Art. 366. No caso de comprovação da reexportação parcelada dos bens, será concedida, a pedido do interessado, a correspondente redução do valor da garantia.

Art. 367. Na vigência do regime, deverá ser adotada, com relação aos bens, uma das seguintes providências, para liberação da garantia e baixa do termo de responsabilidade:

I - reexportação;

II - entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-los;

III - destruição, às expensas do interessado;

IV - transferência para outro regime especial; ou

V - despacho para consumo, se nacionalizados.

§ 1º A reexportação de bens poderá ser efetuada parceladamente.

..

Art. 368. Extingue ainda a aplicação do regime de admissão temporária a produto, parte, peça ou componente recebido do exterior, para substituição em decorrência de garantia ou para reparo, revisão, manutenção, renovação ou recondicionamento a exportação de produto

equivalente àquele submetido ao regime (Lei nº 10.833, de 2003, art. 60, caput).

§ 1º O disposto no caput aplica-se exclusivamente aos seguintes bens (Lei nº 10.833, de 2003, art. 60, § 1º, incisos I e II):

I - partes, peças e componentes de aeronave, objeto da isenção prevista na alínea “i” do inciso II do art. 136; e

II - produtos nacionais exportados definitivamente, ou suas partes e peças, que retornem ao País, mediante admissão temporária, para reparo ou substituição em virtude de defeito técnico que exija sua devolução.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará os procedimentos para a aplicação do disposto neste artigo e os requisitos para reconhecimento da equivalência entre os bens (Lei nº 10.833, de 2003, art. 60, § 2º).

..

DA ADMISSÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO ATIVO

Art. 380. O regime aduaneiro especial de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é o que permite o ingresso, para permanência temporária no País, com suspensão do pagamento de tributos, de mercadorias estrangeiras ou desnacionalizadas, destinadas a operações de aperfeiçoamento ativo e posterior reexportação.

§ 1º Consideram-se operações de aperfeiçoamento ativo, para os efeitos deste Capítulo:

I - as operações de industrialização relativas ao beneficiamento, à montagem, à renovação, ao acondicionamento, ao acondicionamento ou ao reacondicionamento aplicadas ao próprio bem; e

~~*II - o conserto, o reparo, ou a restauração de bens estrangeiros, que devam retornar, modificados, ao país de origem.*~~

II - o conserto, o reparo, ou a restauração de bens estrangeiros. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

§ 2º São condições básicas para a aplicação do regime:

I - que as mercadorias sejam de propriedade de pessoa sediada no exterior e admitidas sem cobertura cambial;

II - que o beneficiário seja pessoa jurídica sediada no País; e

III - que a operação esteja prevista em contrato de prestação de serviço.

Art. 381. A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá, no âmbito de sua competência, editar atos normativos para a implementação do disposto neste Capítulo.

Art. 382. Aplicam-se ao regime, no que couber, as normas previstas para o regime de admissão temporária.”

Processo nº 11011.720557/2012-08
Acórdão n.º **3401-003.193**

S3-C4T1
Fl. 1.464

O Voto apresentado pelo Ilustre Relator traz extensa e profunda análise e sólida fundamentação na legislação, mas ousou dela divergir por coerência com o entendimento que venho esposando em julgamentos neste Colegiado, de procurar privilegiar o Princípio da Verdade Material e defender o formalismo moderado.

Parece-me corresponder aos princípios que regem os atos da administração pública (Lei n. 9784, de 1999 c/c Lei n. 5.172/1966 e Decreto-lei n. 37/1966 e Decreto n. 70.235, de 1972) que não se exija ou se retenha tributo indevido ou que se afaste a exigência quando se constate que lhe falta demonstração cabal do fato imputado.

Eloy Eros da Silva Nogueira