



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

Processo nº 11050.001284/2003-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-000.344 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2009
Matéria II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Recorrente CISA TRADING
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 29/01/1999

EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO PASSIVO.

Considera-se valor agregado o valor referente às matérias-primas e aos serviços empregados no aperfeiçoamento das mercadorias exportadas para posterior reimportação.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de falta de MPF. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim e Ricardo Paulo Rosa (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira.

Joel Miyazaki - Presidente em exercício

Ricardo Paulo Rosa - Relator

Luciano Lopes de Almeida Moraes - Redator Designado *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Ricardo Paulo Rosa, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Judith do Amaral Marcondes Armando.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

*Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 01 a 10 por meio do qual são feitas as seguintes exigências: **R\$ 307.485,31** (trezentos e sete mil quatrocentos e oitenta e cinco reais e trinta e um centavos) de **Imposto de Importação (II)**, depositados judicialmente devido ao fato de a autuada estar discutindo judicialmente (2ª Vara da Justiça Federal em Rio Grande, MS 99.10.000263-9) a taxa de câmbio aplicável às importações (a importadora pretende que a taxa seja de R\$ 1,2084, enquanto que a constante no SISCOMEX, à época era de R\$ 1,8886); **R\$ 6.962,46** (seis mil novecentos e sessenta e dois reais e quarenta e seis centavos) de **Imposto de Importação (II)**, **R\$ 5.221,86** (cinco mil duzentos e vinte e um reais e oitenta e seis centavos) de **multa de lançamento de ofício do II**, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto devido, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 – DOU 30/12/1996; **R\$ 411.094,49** (quatrocentos e onze mil e noventa e quatro reais e quarenta e nove centavos) de **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, depositados judicialmente, pelos mesmos motivos do depósito judicial referente ao II; **R\$ 92.438,93** (noventa e dois mil quatrocentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos) de **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, **R\$ 69.329,20** (sessenta e nove mil trezentos e vinte e nove reais e vinte centavos) de **multa de lançamento de ofício do IPI**, nos termos do art. 80, I, da Lei nº 4.502 de 30/11/1964 - DOU 30/11/1964 ret. em 31/12/1964 com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996, além dos juros de mora.*

Conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 02 a 04, o motivo das exigências, além da aplicação da taxa de câmbio em discussão judicial, foi devido ao fato de a autuada haver calculado os tributos incidentes na importação tomando por base o valor total dos veículos (252 automóveis Modelo Tigra, marca General Motors) com a redução das partes exportadas temporariamente que foram incorporadas a eles no processo de montagem. Ainda, com base na Lei nº 9.449/1997, regulamentado pelo Decreto nº 2.072/1996, a importadora requereu a redução de 50% (cinquenta por cento) do II incidente sobre os veículos importados.

A autuada havia procedido à exportação temporária com aperfeiçoamento passivo, conforme previsto na Portaria MF nº 675 de 22/12/1994, 5 (cinco) rodas, 5 (cinco) pneus e 1 (um) motor, para cada veículo.

A fiscalização não nega a aplicação da redução de 50% (cinquenta por cento) do II com base na Lei nº 9.449/1997, mas diz que a base de cálculo aplicada pela importadora deveria considerar os termos do art. 12 da Portaria MF nº 675/1994, no sentido de que o valor dos tributos devidos na importação do

produto resultante da operação de aperfeiçoamento deve ser calculado deduzindo-se do montante dos tributos incidentes sobre esse produto, o valor dos tributos que incidiriam, na mesma data, sobre a mercadoria objeto da exportação temporária, se esta estivesse sendo importada do mesmo país em que se deu a operação de aperfeiçoamento. Às fls. 04 a 06 constam demonstrativos da diferença tributária exigida.

Lavrado o Auto de Infração em tela e intimada a autuada em 21/07/2003 (fl. 82), em 18/08/2003 (fl. 84) ela ingressou com a impugnação de fls. 84 a 101 por meio da qual alega em síntese:

- o lançamento em questão é nulo por falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF);

- o lançamento é improcedente relativamente às exigências fiscais discutidas judicialmente, através do MS 99.10.000263-9, na Justiça Federal do Rio Grande – RS onde foi procedido o devido depósito judicial, conforme documentos de fls. 133/134;

- observa-se que o comando posto no art. 12 da Portaria MF nº 675/1994 não estabelece que o valor dos tributos incide sobre a mercadoria objeto de exportação temporária, calculados na sua respectiva classificação fiscal, assim a fim de não haver incompatibilidade entre essa norma e o a posta no art. 2º dessa citada Portaria é de se considerar que a classificação fiscal aplicável é a do produto acabado (transcreve os arts. 2º e 12 da Portaria MF nº 675/1994 e apresenta um estudo a respeito da interpretação da norma às fls. 91 a 93 citando o Desembargador Paulo Dourado de Gusmão);

- aliás, a forma de interpretação apresentada acima acompanha o sentido posto no art. 386 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, ou seja, que se tributa apenas o valor agregado se evitando taxar o produto nacional;

- não é difícil, também, identificar a incompatibilidade do art. 12 da Portaria 675/1994 com o art. 92, do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, regulamentado pelo Decreto nº 61.574/1967. Referido artigo diz que a reimportação da mercadoria exportada temporariamente não constitui fato gerador do imposto de importação (transcreve à fl. 95 ementa da Solução de Consulta nº 261, de 28/09/2001, exarada pela Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região. Às fls. 96/97 procede à defesa da tese das alíquotas que devem ser aplicadas às peças nacionais);

- quanto às multas, não há que se exigi-las haja vista o entendimento posto no Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 10/1997, Ato Declaratório Interpretativo nº 13, de 10/09/2002 da Secretaria da Receita Federal e Acórdão do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes (transcreve às fls. 97 a 99). Combate às fls. 99 a 101 a aplicação da taxa Selic.

Pede que seja decretada a nulidade do lançamento por ausência de MPF e caso ultrapassada a preliminar que se declare sua

improcedência devido aos motivos expostos, ou, alternativamente, sejam canceladas as multas de lançamento de ofício e a aplicação da taxa Selic.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou sua decisão na ementa correspondente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 29/01/1999

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF

Não se exige o MPF nas hipóteses de procedimentos de fiscalização realizado no curso do despacho aduaneiro, ou interno, de revisão aduaneira.

EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial - por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou a desistência de eventual recurso interposto.

Impugnação Não Conhecida

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 29/01/1999

Ementa: EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO PASSIVO

O valor dos tributos devidos na importação do produto resultante da operação de aperfeiçoamento será calculado, deduzindo-se, do montante dos tributos incidentes sobre este produto, o valor dos tributos que incidiriam, na mesma data, sobre a mercadoria objeto da exportação temporária, se esta estivesse sendo importada do mesmo país em que se deu a operação de aperfeiçoamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 29/01/1999

Ementa: TAXA SELIC. EXAME DA ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE

Não compete à autoridade julgadora administrativa o afastamento por ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de normas da legislação tributária vigente, a não ser nos casos em que na fase do julgamento elas já houverem sido declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Relator

O recurso é tempestivo, vez que o contribuinte foi intimado da decisão de primeira instância no dia 23 de outubro de 2006 (fl. 153) e a sua protocolização perante a autoridade de jurisdição deu-se no dia 21 de novembro de 2006. Trata-se de matéria de competência deste Terceiro Conselho. Dele tomo conhecimento.

Os fundamentos do recurso são os mesmos apresentados em sede de impugnação.

Em preliminar, requer a decretação da nulidade do lançamento “*por vício no procedimento fiscal que lhe deu origem, uma vez que comprovadamente a Recorrente não teve ciência legal e foram da emissão, no seu nascedouro, de qualquer Mandado de Procedimento Fiscal...*”, assim como porque “*a discussão relativa à taxa de câmbio utilizada, até por força do disposto no Ato Declaratório Normativo nº 03/96, deverá ficar restrita à esfera judicial, devendo-se aguardar o que for decidido pelo Poder Judiciário*”, conforme entende, “*os valores referentes a esses depósitos [feitos em juízo] não podem ser objeto de lançamento fiscal, sob pena de configurar duplicidade na cobrança...*”.

No mérito, advoga que a Portaria MF 675/94 não estabelece que o cálculo dos tributos incidentes na reimportação seja feito com base na classificação fiscal dos produtos exportados e que o correto seria calculá-los pela aplicação da alíquota definida para a classificação aplicável ao produto acabado.

Considera que o artigo 12 da Portaria MF 675/94 “*há que ser interpretado de forma a não conflitar com as demais normas, hierarquicamente superiores, que disponham sobre o tema, até mesmo o art. 2º da própria Portaria 675 que prevê tributação apenas sobre o valor agregado*” e que “*a interpretação dada pela fiscalização, ao dispositivo comentado é contrária ao disposto no artigo 92, § 4º, do Decreto-Lei 37/66, com redação dada pelo Decreto-Lei 2.472/88, pois a reimportação de mercadoria exportada temporariamente, nos termos do mesmo artigo 92, não constitui fato gerador do imposto de importação*”.

Reitera também o entendimento manifesto no sentido de que o Ato Declaratório Normativo (COSIT) nº 10/97 e ADN Interpretativo nº 13/06 afastam a aplicação da penalidade por declaração inexata, assim como de que não é lícito ao Fisco a utilização da taxa SELIC.

Nos termos do Decreto 70.234/72 e alterações posteriores, são nulos os atos e termos praticados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Não é suficiente, portanto, que se constate a inobservância de disposição contida na legislação para que o ato praticado seja declarado nulo, pois as circunstâncias para tanto são apontadas na Lei. Ademais, o legislador cuidou, mais adiante, de deixar claro que todas as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade.

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Feita esta importante ressalva, cumpre agora examinar se a ausência de Mandado de Procedimento Fiscal caracteriza alguma das situações especificadas no artigo 59 como suficientes para a declaração de nulidade do procedimento fiscal levado a efeito.

Sendo as faltas cometidas no curso do procedimento, que importam na nulidade do ato praticado, restritas a duas situações, quais sejam, (i) a ocorrência do cerceamento ao direito de defesa do contribuinte ou (ii) a prática do ato por pessoa ou servidor incompetente para exercê-lo, passo ao exame da primeira hipótese. O cerceamento do direito de defesa.

Como se sabe, a fase litigiosa do procedimento inicia-se com a impugnação ao auto de infração, nos termos do Decreto 70.235/72.

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

É a partir deste momento que o contribuinte exerce de forma ampla e plena o consagrado direito de defesa, na qual lhe é assegurado o acesso aos autos, cópias, o direito a requerer perícias etc, assim como o duplo grau de jurisdição, em decisões proferidas por colegiados compostos por integrantes que não tiveram participação no procedimento fiscal que deu origem ao auto de infração.

Não vejo como considerar-se que qualquer falha ocorrida ainda na fase de formalização da exigência possa acarretar a preterição do direito de defesa do contribuinte se houve a manifestação de inconformidade e foi instaurada a fase litigiosa do procedimento, sendo-lhe, desta forma, assegurado o direito de contraditar as acusações contidas no processo, o que, de fato, efetivamente ocorreu no presente feito e do que ainda agora estamos nos ocupando.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi criado pela Portaria 1.265, de 22 de novembro de 1999, inserido em um conjunto de outras regras que tinham o propósito de consolidar critérios de planejamento e normas para execução do procedimento fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal.

A Portaria estabeleceu, em seu artigo segundo, que os procedimentos fiscais seriam instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, ao passo em que o artigo 11 especificava situações em que o MPF não seria exigido, incluindo a dispensa nos casos de procedimentos realizados dentro da repartição, de revisão aduaneira e de lançamento suplementar de revisão das declarações prestadas pelo contribuinte.

Nessas duas hipóteses para as quais a dispensa foi prevista há em comum o fato de que o contribuinte é autuado em decorrência de um procedimento interno praticado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sem a necessidade de intimá-lo previamente para obtenção de documentos.

Ora, sem falar no fato de que o caso vertente está contemplado pela dispensa de emissão de MPF, se admitirmos que a ausência desse documento é caso de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, como aceitar que a própria norma que o instituiu previa situações para as quais sua emissão estivesse dispensada? Fosse ele um mecanismo de proteção ao direito de defesa e não se admitiria sua dispensa em nenhuma hipótese, como não se admite a subtração de qualquer outro procedimento que represente proteção a esse direito.

O Mandado de Procedimento Fiscal representa um importante instrumento, inserido dentro de um sistema de planejamento e controle da atividade fiscal.

Olhado de forma ampla, infere-se que ele atribui moralidade ao exercício da atividade fiscal e maior segurança nas relações fisco-contribuinte, mas daí até afirmar-se que a sua ausência representa preterição do direito de defesa há uma distância abissal.

Muito pelo contrário, a partir do momento em que o Mandado passou a ser exigido, ele garantiu ao administrado o direito de solicitá-lo à fiscalização, buscando assegurar-se de que o procedimento não está sendo praticado por pessoas que não detêm a competência para tanto. Sua ausência não afasta esse direito, pois permite que o mesmo investigue as razões para tanto. Até então, não haveria como tomar esse tipo de providência, já que a ação fiscal não dependia de ordem expressa da administração.

De fato, o Mandado estabeleceu um canal de comunicação entre o administrado e a administração como um todo, reduzindo ou mesmo anulando a possibilidade de que ações autônomas possam ser praticadas.

Superada a primeira questão, ocupo-me da segunda hipótese.

A ausência do Mandado de Procedimento Fiscal torna incompetente o servidor para a prática do ato?

A competência para constituir o crédito tributário decorre de determinação expressa na Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional, que, como se sabe, tem status de Lei Complementar.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei nº 10.593/2002, com alterações posteriores, disciplina atualmente a investidura no cargo e especifica as competências dentro da Carreira.

"Art. 3º O ingresso nos cargos das Carreiras disciplinadas nesta Lei far-se-á no primeiro padrão da classe inicial da respectiva tabela de vencimentos, mediante concurso público de provas ou de provas e títulos, exigindo-se curso superior em nível de graduação concluído ou habilitação legal equivalente.

"Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil

Art. 5º Fica criada a Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil, composta pelos cargos de nível superior de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.

"Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (grifei)

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

Existem, portanto, condições definidas em lei para a investidura no cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo-lhe reservada a competência, em caráter privativo, de constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional, conforme prescreve o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Se assim é, carecem de uma solução os casos em que, no exercício de sua atividade profissional, o Auditor exerce a atribuição à qual está vinculado por força de lei, sem que tenha sido emitido o documento que, nos termos da Portaria Ministerial, instaura o procedimento fiscal em si.

Estaria o procedimento iniciado pelo Auditor compulsoriamente em face de sua vinculação ao exercício do poder-dever que lhe é cometido fadado à declaração de nulidade pela ausência do correspondente Mandado? Ou a ausência do mesmo importa em considerar-se o procedimento não instaurado, já que, nos termos da Portaria 1.265/99, a instauração se dá com a emissão do Mandado?

A resposta à primeira questão encontra-se no próprio artigo 5º da Portaria 1.265/99, no qual é garantido ao Auditor o exercício da sua competência mesmo que a empresa não tenha sido selecionada para fiscalização e que não haja Mandado de Procedimento Fiscal emitido.

Art. 5º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o AFRF deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado da data do início do mesmo, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), do qual será dada ciência ao sujeito passivo. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, o AFRF deverá lavrar termo circunstanciado, mencionando tratar-se de procedimento fiscal amparado por este artigo e contendo, no mínimo, as seguintes informações: (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

I - dados identificadores do sujeito passivo; (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

II - natureza do procedimento fiscal e descrição dos fatos, bem assim o rol dos livros, documentos ou mercadorias objeto de retenção ou apreensão, se houver; (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

III - nome e matrícula do AFRF responsável pelo procedimento fiscal; (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

IV - nome, número do telefone e endereço funcional do chefe do AFRF a que se refere o inciso anterior. (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

§ 2º Do termo referido no parágrafo anterior será dada ciência ao sujeito passivo, sendo-lhe fornecida cópia. (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

No que diz respeito à instauração do procedimento fiscal em si, parece haver na norma infralegal uma clara incompatibilidade com o comando expresso no Decreto 70.235/72.

Portaria SRF 1.265/72

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em

nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. (grifei)

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Decreto 70.235/72

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (grifei)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada

Na verdade não há qualquer tipo de incompatibilidade. E a compreensão do significado e alcance de cada norma permite resolver esse impasse como um todo.

A Portaria 1.265/99, hoje revogada, propunha-se, como ainda se propõe hoje a Portaria 4.066/07, à organização das atividades de fiscalização do contribuinte, desde a fase de planejamento até a de execução, conferindo às mesmas novos instrumentos de controle interno e externo. Elas têm propósito de cunho meramente administrativo, ainda que com repercussão de longo alcance na medida em que, como ocorre com outras normas infra-legais, interferem decisivamente na vida o administrado.

Vejamos sobre o que dispõe as Portarias, conforme nelas enunciado.

“Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Não há qualquer menção ao exercício das competências inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e nem às consequências que ação do fisco acarretam para o contribuinte.

É por isso que, nas Portarias, considera-se instaurado o procedimento somente a partir da emissão do MPF, enquanto que na Lei o procedimento instaura-se com o primeiro ato de ofício praticado por servidor competente.

É que as Portarias estão destinadas à organização administrativa do Órgão, enquanto à lei compete regulamentar as relações fisco-contribuinte e as próprias competências da autoridade administrativa.

Na data de emissão do MPF considera instaurado o procedimento fiscal para efeito de controle interno da unidade local da Secretaria, mas o procedimento somente trará consequências para o contribuinte (a perda da espontaneidade, por exemplo) a partir do primeiro ato de ofício praticado por servidor competente e cientificado ao contribuinte. Até então, o instituto da espontaneidade continua a disposição do administrado. Uma vez cientificado o contribuinte, independentemente de haver ou não MPF emitido (e isso fica mais

claro na medida em que há hipóteses em que o Mandado pode ser emitido depois de iniciado o procedimento ou mesmo não emitido), o contribuinte perde sua espontaneidade.

Não há testemunho mais claro de que o exercício da competência legal do Auditor da Receita Federal do Brasil não se vincula a emissão do MPF, sendo esta uma providência de cunho exclusivamente administrativo.

Finalmente, cumpre aqui ressaltar que todo exercício de atividade pública é normatizado por regulamentos, portarias e regimentos que especificam direitos, deveres, proibições, penas e tudo o mais que deve ser observado para o bom andamento nas relações entre a administração e o administrado. Contudo, a inobservância de tais requisitos não importa sempre na nulidade dos atos praticados. Tal consequência está adstrita às situações previstas em lei, no caso: cerceamento de direito de defesa ou prática de atos por servidor ou pessoa incompetente.

Também não procede a alegação de que o procedimento é nulo pelo fato de o assunto estar sendo discutido judicialmente, já que o objeto da lide deste não se confunde com aquele. Em nenhum momento se discute no presente feito questão relativa à taxa de câmbio aplicável nas operações. Também não há qualquer tipo de cobrança em duplicidade.

Afastadas as preliminares, passo ao mérito.

A autuação decorre do fato de o contribuinte ter calculado os tributos incidentes na importação tomando por base o valor total dos veículos com a redução do valor das partes exportadas temporariamente e que foram incorporadas no exterior no processo de montagem, ao passo que a Portaria MF nº 675/1994 determina que o valor dos tributos devidos na importação do produto resultante da operação de aperfeiçoamento seja calculado deduzindo-se do montante dos tributos incidentes sobre esse produto, o valor dos tributos que incidiriam, na mesma data, sobre a mercadoria objeto da exportação temporária, se esta estivesse sendo importada do mesmo país em que se deu a operação de aperfeiçoamento.

O contribuinte deseja que o artigo 12 da Portaria MF nº 675/1994 seja interpretado segundo uma visão sistêmica de toda a legislação que regula a matéria, inclusive, em harmonia com o artigo 2º da própria Portaria que, ao determinar que o imposto incida sobre o valor agregado, estaria em contrariedade com o disposto no artigo 12. Contudo, tenho que não é possível dar interpretação a um dispositivo legal de tal sorte a afastar aquilo que está textualmente contido na norma.

A recorrente pode contestar o critério adotado pelo poder público para determinação da forma de cálculo dos tributos devidos nesse tipo de operação, mas não há dúvida de que foi por esse meio que entendeu-se deveriam ser eles calculados e não pelo método proposto pelo contribuinte.

Por outro lado, mesmo que admitíssemos existir uma inconsistência entre o comando contido no artigo 12 e o disposto no artigo 2º da Portaria MF nº 675/94, tal fato não teria o condão de afastar a aplicação da norma na parte que ela cuida especificamente da forma como os tributos devem ser calculados. Também não é demais referir que não há nenhuma outra lei, decreto ou portaria, que verse especificamente sobre a forma de cálculo dos tributos nas exportações para beneficiamento passivo, determinando em sentido contrário ao especificado no artigo 12 da Portaria.

Também não pode ser aceito o argumento de que tal interpretação seja contrária ao disposto no artigo 92, § 4º, do Decreto-Lei 37/66, com redação dada pelo Decreto-Lei 2.472/88, na medida em que a reimportação de mercadoria exportada temporariamente não constitui fato gerador do imposto de importação. Como bem explicitado na decisão *a quo* apenas não constitui fato gerador do imposto a reimportação de mercadoria no mesmo estado em que foi exportada.

Art. 92. Poderá ser autorizada, nos termos do regulamento, a exportação de mercadoria que deva permanecer no exterior por prazo fixado, não superior a 1 (um) ano, ressalvado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º O prazo estabelecido neste artigo poderá ser prorrogado, a juízo da autoridade aduaneira, por período não superior, no total, a 2 (dois) anos.

§ 2º A título excepcional, em casos devidamente justificados, a critério do Ministro da Fazenda, o prazo de que trata este artigo poderá ser prorrogado por período superior a 2 (dois) anos.

§ 3º Quando o regime aduaneiro especial for aplicado à mercadoria vinculada a contrato de prestação de serviços por prazo certo, nos termos e condições previstos em regulamento, o prazo de que trata este artigo será o previsto no contrato, prorrogável na mesma medida deste.

§ 4º A reimportação de mercadoria exportada na forma deste artigo não constitui fato gerador do imposto. (grifei)

Ressalva feita à necessária aplicação da norma tal qual ela dispõe sobre a metodologia de cálculo do valor agregado, imperioso acrescentar que, também do ponto de vista lógico, não há qualquer incongruência no critério definido no o artigo 12 da Portaria MF 675/94.

Ele determina que os tributos na importação do produto final sejam calculados deduzindo-se, do valor total dos tributos incidentes sobre o produto acabado, o valor dos tributos que incidiriam na importação da mercadoria objeto da exportação temporária, em lugar de deduzir-se apenas o valor destas últimas do valor do produto acabado para depois aplicar-se a alíquota incidente sobre a diferença.

Façamos um esboço matemático da operação.

(VM)	Valor da mercadoria exportada para beneficiamento passivo:	R\$ 100,00
(VP)	Valor do produto final importado após beneficiamento:	R\$ 1.000,00
(%VM)	Alíquota do II incidente sobre a mercadoria exportada:	5%
(%VP)	Alíquota do II incidente sobre o produto final importada:	10%

1º Método (sugerido pela recorrente)

$$\begin{aligned}
 \text{Valor dos tributos devidos na importação} &= (VP - VM) \times \%VP \\
 &= (R\$ 1.000,00 - R\$ 100,00) \times 0,1 \\
 &= R\$ 90,00
 \end{aligned}$$

2º Método (definido na norma)

$$\begin{aligned}\text{Valor dos tributos devidos na importação} &= \text{VP} \times \% \text{VP} - \text{VM} \times \% \text{VM} \\ &= \text{R\$ } 1.000,00 \times 0,1 - \text{R\$ } 100,00 \times 0,05 \\ &= \text{R\$ } 100,00 - \text{R\$ } 5,00 \\ &= \text{R\$ } 95,00\end{aligned}$$

Tal como acontece no exemplo acima, quando é utilizado o método definido na legislação, desde que seja preservada a lógica de que a alíquota incidente na importação da mercadoria exportada para beneficiamento passivo é menor do que a que incide sobre o produto acabado, o valor dos tributos devidos pelo importador será maior do que o calculado segundo o método desejado pela recorrente.

A razão para que isso ocorra é por demais óbvia. Explica-se pelo fato de utilizar-se uma alíquota menor para calcular o abatimento do valor devido pelo importador.

Os protestos da recorrente estão dirigidos à suposta incongruência entre esse método e àquilo que, segundo entende, pode ser considerado o valor agregado especificado na norma.

É de se compreender que, conforme pensa, o termo valor agregado não poderia levar em consideração alíquotas, mas apenas o valor acrescido pelo beneficiamento, com vistas à posterior aplicação da alíquota sobre o saldo remanescente e que, ao proceder de forma diferente, a administração estaria incluindo na base de cálculo do produto tributado a própria mercadoria exportada, sob a qual estaria incidindo a alíquota que seria corretamente aplicada apenas ao produto final.

Contudo, examinando melhor a questão, chega-se à conclusão que trata-se de um engano de interpretação passível de ser cometido.

Ao retornar ao país, sob a mercadoria exportada para beneficiamento passivo incidirá tributação independentemente do método utilizado, distinguindo-se um e outro pela justamente pela alíquota aplicada.

Utilizássemos o método proposto pela recorrente e na verdade estaríamos aplicando sobre a mercadoria exportada, para efeito de dedução do valor de tributos a recolher, a alíquota do produto final, sem nenhuma sustentação lógica para tanto.

Observemos o exemplo abaixo.

$$\begin{aligned}\text{Valor dos tributos devidos na importação} &= \text{VP} \times \% \text{VP} - \text{VM} \times \% \text{VP} \\ &= \text{R\$ } 1.000,00 \times 0,1 - \text{R\$ } 100,00 \times 0,1 \\ &= \text{R\$ } 100,00 - \text{R\$ } 10,00 \\ &= \text{R\$ } 90,00\end{aligned}$$

Como se vê, ao reduzir do valor do tributo devido o valor daquele que seria devido se sobre a mercadoria exportada incidisse a mesma alíquota que incide sobre o produto final, o saldo final a pagar é o mesmo que se obtém pelo método proposto pela recorrente.

Isso acontece exatamente porque ao subtrair do valor dos produtos importados o valor das mercadorias exportadas temporariamente antes de lhes serem aplicadas

as alíquotas correspondentes, o que na verdade se faz é reduzir o valor da tributação aplicando-se à mercadoria reimportada a alíquota do produto final e não a sua própria alíquota.

Por todo o exposto, conclui-se que a metodologia de cálculo definida na norma é a mais adequada, pois não permite que o valor devido seja calculado pela incidência de alíquota aplicável para o produto importado à mercadoria reimportada.

No que diz respeito às multas aplicáveis, deve-se ter em conta que o Ato Declaratório Normativo (COSIT) n.º 10/97 e ADN Interpretativo n.º 13/06 não afastam a aplicação de penalidade para qualquer ocorrência identificada no curso de despacho ou em ato de revisão aduaneira, mas exclusivamente para aquelas neles especificadas, quais sejam, a classificação tarifária até o ano de 1999, a solicitação de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional e a indicação indevida de destaque ex, não compreendendo, por conseguinte, a situação de que aqui se trata.

Finalmente, no que diz respeito à exigência da taxa Selic, trata-se de matéria sumulada no âmbito deste Tribunal Administrativo.

Súmula n.º 04 do Terceiro Conselho de Contribuintes - A partir de 1.º de abril de 1995 é legítima a aplicação/utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Ante o exposto, VOTO POR AFASTAR as preliminares argüidas e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte.

Ricardo Paulo Rosa

Voto Vencedor

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Redator Designado *ad hoc*

A mim coube fazer o voto vencedor, já que o relator originalmente designado não compõe mais este conselho.

A pretensão do contribuinte merece acolhimento.

Como o art. 12 da Portaria MF 675/94 não estabelece que o valor dos tributos que incidem sobre a mercadoria objeto de exportação temporária, este deva ser calculado segundo a sua respectiva classificação na posição fiscal descrita na TEC.

Isto é o que dispõe o art. 2º da mesma Portaria 675/94:

Art. 2º - O regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo é o que permite a saída, do País, por tempo determinado, de mercadoria nacional ou nacionalizada, para ser submetida a operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, no exterior, e sua reimportação,

na forma do produto resultante dessas operações,' com pagamento do imposto incidente sobre o valor agregado.

Assim, clara a incompatibilidade do art. 12 da Portaria 675/94 às suas normas superiores, em especial o Decreto-Lei 37/66 e o Regulamento Aduaneiro vigente à época.

O referido art. 12 deve ser interpretado de forma a não conflitar com as demais normas, hierarquicamente superiores, que disponham sobre o tema, até mesmo o art. 2º da própria Portaria 675 que prevê a tributação apenas sobre o valor agregado.

Aliás, em perfeita consonância, a norma do art. 2º, com o disposto no art. 386 e seu parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro vigente à época:

Art. 386 - Na reimportação de mercadoria exportada temporariamente para conserto, reparo, restauração, beneficiamento ou transformação, são exigíveis os tributos incidentes na importação dos materiais acaso empregados naqueles serviços.

*Parágrafo Único - No caso deste artigo, o despacho aduaneiro na reimportação será feito com relação à própria mercadoria, aplicando-se a alíquota que lhe corresponde e **deduzindo da base de cálculo** o valor que lhe foi atribuído no momento da exportação. (grifou-se)*

Portanto, esta é a interpretação correta que se deva dar na espécie, pois a exclusão do valor da mercadoria objeto da operação de exportação temporária da base de cálculo da reimportação reflete a manutenção do benefício de isenção concedido.

Por fim, de ressaltar que a Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região assim já se manifestou:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 261, DE 28 DE SETEMBRO DE 2001

ASSUNTO: Regimes Aduaneiros

EMENTA: EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO PASSIVO. Incide tributo sobre o valor agregado na forma do art. 12 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 675 de 22 de dezembro de 1994. Considera-se valor agregado o valor referente às matérias-primas e aos serviços empregados no aperfeiçoamento das mercadorias exportadas para posterior reimportação.

(DOU de 19/12/2001)

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte.

Luciano Lopes de Almeida Moraes

CÓPIA