



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11077.000428/2003-36  
Recurso nº : 130.076  
Acórdão nº : 303-32.708  
Sessão de : 24 de janeiro de 2006  
Recorrente : VOLKSWAGEM DO BRASIL LTDA.  
Recorrida : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO PASSIVO. O art. 402 do Regulamento Aduaneiro não faz distinção se, para fins de tributação no retorno, o valor agregado ao produto deve ser o decorrente dos novos produtos incorporados ao original, ou a todo e qualquer acréscimo de valor neste verificado, inclusive sob a forma de serviços que promoveram o aperfeiçoamento do bem para suas finalidades.  
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
NILTON LUIZ BARTOL  
Relator

Formalizado em: 09 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Tarásio Campelo Borges. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno.

## RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício, formalizado no Auto de Infração de fls. 03/15, tendo em vista haver sido constatado que os valores relativos ao Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) declarados no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), referentes às Declarações de Importação não possuíam o correspondente recolhimento no Sistema de Controle de Arrecadação de Receitas Federais.

Ciente do Auto de Infração o contribuinte apresentou tempestiva Impugnação (fls. 73/93), alegando em suma, que:

- i) através do requerimento para Concessão de Exportação Temporária, o contribuinte submeteu ao regime aduaneiro especial de Exportação Temporária para aperfeiçoamento Passivo 480 conjuntos de caixa de transmissão de 5 velocidades com diferencial incorporado em veículo automóvel para tração dianteira conforme dispõe o laudo técnico;
- ii) o fisco intimou o contribuinte para se manifestar acerca da operação, atendendo as exigências da Portaria MF nº 675/1994, art. 8º, incisos II, IV, V, mudança de código da operação, com a conseqüente renovação do requerimento de novo despacho de concessão;
- iii) em 30 de junho de 2003 foi elaborado laudo técnico por solicitação do fisco, para auxiliar na identificação da mercadoria, na qual concluiu-se que as descrições contidas na Nota Fiscal, em 17/06/03, conferem com a mercadoria examinada;
- iv) os motivos das alterações na fábrica, foi que as transmissões seriam aplicadas em conjunto com uma nova motorização e para tal deverão ter as relações de transmissão, determinadas pelos pares de engrenagens de 3ª, 4ª e 5ª marchas, alteradas para atender as necessidades técnicas da nova utilização, onde, após concluídos o retrabalho acordado, os conjuntos de transmissões retornaram ao País, mediante a declaração simplificada de Importação;
- v) em 29/09/2003 foi elaborado laudo técnico no Centro Unificado de Fronteira, pelo perito assistente fiscal por solicitação do fisco, visando a identificação da mercadoria reimportada, onde ficou constatado que, "as informações contidas no Laudo Técnico do interessado, referentes ao retrabalho realizado nas unidades, bem como sobre as alterações de identificação que foram efetivadas nas mesmas, mostraram-se coerentes ao examinado na vistoria pericial", tomando ciência o contribuinte da Intimação, em que a Inspeção de São Borja requereu a fatura comercial,

além de apresentar esclarecimentos sobre a operação realizada no exterior nas caixas de transmissão, o que efetivamente foi providenciado, inclusive pela juntada de laudo técnico emitido pela própria engenharia do contribuinte;

- vi) entretanto, no mesmo dia o contribuinte tomou ciência da intimação, no qual foi alegado pela Autoridade Pública que “a operação comercial diverge da pleiteada na DSI, pois trata-se de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, regime aduaneiro onde há agregação de valor na mercadoria, nos termos do art. 402 do Decreto 4543/2002”, e ainda, na mesma intimação, foi determinado o cancelamento da DSI nº 03/0024823-6 posto que foi formulada com erro no CNPJ, nos termos do art. 27, incisos II e III da INSRF n 155/1999 e a formulação de declaração de Importação para consumo, com pagamento dos tributos em consonância com o “produto resultante da operação de aperfeiçoamento passivo deduzido do valor da mercadoria exportada empregada na operação;
- vii) a mercadoria foi objeto apenas de prestação de serviços, porém não agregação de valor, porque houve substituição de peças, todavia, a fábrica Argentina cobrou por tais serviços, conforme consigna a fatura que amparou a saída daquele País da mercadoria em regime especial;
- viii) diante dessa situação foi lavrado auto de infração, no qual se exige crédito tributário relativo a IPI e Imposto de Importação, bem como as respectivas multas de ofício, sobre o argumento de que de acordo com a autuação, a mercadoria que lhe é objeto teria sofrido operação Industrial de Beneficiamento, razão pela qual os tributos seriam devidos, onde tal modificação, segundo o próprio importador, trata-se da troca de seis engrenagens de cada caixa de mudanças, observando-se então que o que ocorreu, foi uma exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, ou seja, foi exportada temporariamente uma mercadoria que sofreu beneficiamento no exterior e posterior reimportação, estando sujeita aos impostos incidentes na importação sobre o valor agregado no exterior;
- ix) de acordo com o Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 4543/2002, art. 602, a exportação temporária para aperfeiçoamento passivo é embasada de acordo com o art. 402, não sendo tal dispositivo de Lei que se enquadra a esta hipótese;
- x) muito embora a fiscalização tenha afirmado que houve uma operação de beneficiamento, não há correspondência com a verdade dos fatos, pois de acordo com o Decreto nº 4.544 de 26 de dezembro de 2002, temos que a operação industrial de beneficiamento é caracterizada no art. 4º, II;
- xi) contrapondo a prescrição legal e os fatos efetivamente ocorridos, verifica-se que não há como se falar em operação de beneficiamento, porque não

houve modificação/aperfeiçoamento aptos a alterar o funcionamento ou melhorar o produto;

- xii) as transmissões voltaram como transmissões, seu funcionamento manteve-se e além disso, a substituição não visou a aperfeiçoá-las e sim adequá-las a sua finalidade, ou seja, se não fossem efetuados os reparos nos dentes das engrenagens, aqueles produtos não poderiam ser acopladas a futuros veículos automotores, para funcionarem como transmissões;
- xiii) a Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros editada pela escala de Administração Fazendária, conhecida como Convenção de Kioto em seu anexo E-8 – Anexo Relativo à Exportação Temporária para aperfeiçoamento Passivo, dispõe que Tributação incide sobre a mais – valia do produto;
- xiv) no caso em tela não houve agregação de valor, porque conforme já dito, apenas se adequou a mercadoria à finalidade para a qual foi concebida, não havendo alteração em seus valores, até porque se houve situação de troca de peças, como a própria autoridade alega na autuação, não há agregação/acréscimo, porém, apenas substituição para manutenção do status anterior;
- xv) a documentação apresentada, que corroborava com a declarada na DSI, em nenhum momento informava que a mercadoria sofrera beneficiamento no exterior onde no ato de fiscalização a operação fora omitida em todos os documentos ou declarações apresentadas, mais do que isso, utilizando-se de artifício, quis o importador encobrir a verdadeira operação pois a documentação inicialmente apresentada poderia ser compatível com a reimportação sem aperfeiçoamento passivo nos termos do art. 385 do Regulamento Aduaneiro;
- xvi) o argumento de que a retificação da documentação que instruiu a operação, alegadamente alterada com o único intuito de iludir a fiscalização, é da mesma forma, totalmente descabido, uma vez que, ademais aos documentos mencionados anteriormente, desde a primeira fatura emitida, havia expressa menção a serviços de retrabalho, o que é facilmente averiguável, portanto, o que houve, foi retificação para efeitos de correção de erro meramente formal, nunca material;
- xvii) a ausência de qualquer fundamento para a acusação, ao contrário, em cima das provas se revelam justamente o contrário, põe a prova a idoneidade de uma das mais antigas empresas estabelecidas no Brasil, notória cumpridora de seus deveres fiscais e fundamental peça para o desenvolvimento de nossa economia, devendo a atuação do fisco, se lastrear, pelo Princípio da Verdade Material, garantido em nossa Constituição Federal, e seu art. 5º, XXXV;

Processo nº : 11077.000428/2003-36  
Acórdão nº : 303-32.708

Desse modo, ainda que o lançamento de ofício e o auto de infração sejam atos administrativos vestidos de presunção de veracidade, em caso como este, em que os indícios mencionados pela autoridade pública depõem justamente contra seus argumentos, além da gravidade da acusação feita, temos que se há suspeita de crime contra ordem tributária, o ônus da prova é da autoridade de autuação.

Em face do exposto e do Princípio da Estrita Legalidade, da Segurança Jurídica e da Veracidade Material, requer seja conhecida a presente impugnação, declarando nulo o Auto de Infração e conseqüente cancelamento do crédito tributário lançado.

O contribuinte anexou documentos, fls 94/117.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, foi indeferida a solicitação do contribuinte, nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 22/09/2003

Ementa: REIMPORTAÇÃO. MATERIAIS AGREGADOS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

Na reimportação de produtos temporariamente exportados os materiais neles agregados sofrem incidência dos impostos aduaneiros.

Lançamento Procedente.”

Irresignado com tal decisão, o contribuinte apresentou tempestivamente Recurso Voluntário (fls. 134/179), reiterando seus argumentos e fundamentos de sua peça impugnatória e ainda, alegando em suma, que:

- I) o fundamento da decisão atacada gira todo em torno de dúvidas quanto ao valor aduaneiro das caixas de transmissão e, muito embora se expendeu vários argumentos para esclarecer a correção dos valores declarados, a administração houve por bem fazer prevalecer o seu entendimento de que à Recorrente não assistia razão, à revelia das disposições que regem os procedimentos para investigação na valoração aduaneira, fundou-se tal decisão em presunções de culpabilidade da recorrente, sem que se buscasse a Verdade Material, contrariando, ademais, o princípio “in dubio pro reo”;
- II) de acordo com a normas reguladoras, o procedimento deverá ser iniciado com a prestação de informações e documentos pelo importador sobre o valor declarado, Declaração de valor aduaneiro e todas as informações adicionais requeridas pela autoridade de unidade de sua jurisdição;
- III) se após análise de todos os elementos trazidos não forem suficientes, prescreve a norma que o fisco utilizará método substitutivo de valoração,

Processo nº : 11077.000428/2003-36  
Acórdão nº : 303-32.708

com base em parecer fundamentado, não havendo determinação de autuação, sendo este o mandamento dos artigos 82 do Regulamento Aduaneiro e do art. 32 § 1º da INSRF nº 327/2003, e ainda, a Instrução Normativa SRF nº 318, de 04 de abril de 2003, que divulga atos emanados do Comitê de Valoração Aduaneira, da IV Conferência Ministerial da OMC e do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira determina que a decisão deverá ser observada para fins de apuração do valor aduaneiro;

- IV) se dúvidas há por parte da fiscalização quanto ao valor aduaneiro das caixas de transmissão, o procedimento que está em consonância com o Princípio da Segurança Jurídica, da Estrita Legalidade e do Devido Processo Legal, deve ser o previsto nos artigos 29 a 33 da INSRF nº 327/2003, cujo ato final seria a emanção de Parecer fundamentado, explicitando os motivos que levaram a uma decisão ou outra;
- V) o caso concreto não gera margens para a desqualificação, porque a mercadoria que foi a mesma que voltou, conforme atestam os laudos técnicos, não havendo transformação que justificasse agregação de valor ou mudança de preços da mercadoria, os serviços de retrabalho não alteraram o preço das caixas de transmissão, apenas adequaram-na a outro tipo de motorização, que por sua vez não é melhor nem pior em relação as quais foi originariamente concebida e ainda, os serviços prestados não foram apropriados ao valor das mercadorias que não teve agregação de valor no exterior, não sendo esses custos, portanto, repassados para os futuros compradores;
- VI) supondo-se que o fisco, aberto o procedimento de verificação e entregue todas as informações necessárias, entendesse o primeiro método como desqualificado, a partir do segundo método de valoração, facilmente poderia apurar no mercado o preço de caixas de transmissão idênticas, posto que esse tipo de mercadoria nada tem de peculiar, que justificasse a passagem para o terceiro método de mercadorias similares;
- VII) em nenhum momento foi cogitada a observância das formalidades para situações que tais, sendo de pronto lavrado auto de infração, apenas foi intimada a recorrente para prestar informações sobre o regime especial utilizado, mas nunca sobre a valoração das mercadorias, muito embora a decisão que a penalizou lastreou-se fundamentalmente nas normas de valoração aduaneira, que foram demonstradas, uma a uma, quanto à forma e quanto à substância, todas desrespeitadas pelo próprio fisco, ofendendo-se os direitos e garantias fundamentais do Estado de Direito, mormente os inscritos no art. 5º, LIV e LV
- VIII) o acordo de Valoração Aduaneira é aplicável para os casos de compra e venda de mercadorias, em que as partes são precedentes de países aos quais as partes pertencem, de forma que a base de cálculo do Imposto de Importação seja uniforme e, por essa razão, teremos como base o valor de

cálculo o valor de transação, mais os ajustes prescritos pela Lei, entretanto, o Comitê de Valoração Aduaneira da OMC, determinou que os Países-membros do acordo, tem a faculdade de aplicar as suas disposições, em casos que não há uma exportação propriamente dita, como no regime aduaneiro especial de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo;

- IX) neste sentido a IN SRF nº 318, de 04 de abril de 2003, se pronunciou, por ocasião do despacho aduaneiro na reimportação de mercadoria exportada temporariamente para elaboração, transformação, ou reparo no exterior, as legislações nacionais podem ou não prever a isenção total ou parcial dos direitos e outros gravames exigíveis na importação, contudo, em ambos os casos, o valor das mercadorias reimportadas deve ser determinado em conformidade com as disposições pertinentes do acordo;
- X) diante de tal comentário, o legislador brasileiro delineou as competências para a tributação nessas hipóteses, no art. 12 da Portaria MF nº 675/1995 e na INSRF nº 327/2003, estabelecendo a tributação parcial dessas operações;
- XI) a administração brasileira optou por tão somente tributar os materiais estrangeiros acaso empregados na mercadoria exportada temporariamente, bem como os materiais fornecidos pelo comprador gratuitamente ou a preços reduzidos para incorporação no material reimportado, como se depreende claramente do art. 409 do Regulamento Aduaneiro e art. 36 da INSRF nº 327/2003;
- XII) no caso concreto, não haveria obrigação tributária decorrente dessa reimportação, porque a agregação de materiais as engrenagens que foram submetidas a retrabalho foi ínfima, não tendo sido cobrada pela prestadora de serviços, não caracterizando a má-fé da contribuinte em apresentar os valores desses materiais ao fisco, porque não foram cobrados pela prestadora de serviços, da mesma forma, não tendo sido apropriados aos valores das caixas de transmissão;
- XIII) não se pode olvidar que o art. 8º é aplicável a situações comuns submetidas à valoração aduaneira, quais sejam, compra e venda de mercadorias, pois nesses casos, quando aquele que futuramente importar determinada mercadoria, enviar para o que futuramente irá vendê-la, algum material a ser incorporado na industrialização desse mesmo bem ou serviço, como projetos de engenharia, a preços inferiores aos correntes no mercado ou mesmo a título gratuito, deverá apropriar esses valores nas mercadorias, para que possa ser tributado como valor que a ela se agregou;
- XIV) o valor dos bens e serviços fornecidos pelo adquirente devem ser apropriados, e por apropriação entende-se a tributação do custo dos bens fornecidos por unidade produzida, ou por quantidade contratada, ou ainda

Processo nº : 11077.000428/2003-36  
Acórdão nº : 303-32.708

por unidade fornecida, cabendo ao importador optar por um ou outro meio de apropriação previsto no acordo;

- XV) quanto ao valor do elemento há de se considerar se este foi adquirido de um terceiro não vinculado, hipótese em que o valor de inclusão será a preço pago pelo elemento adquirido e, se este elemento todavia foi produzido pelo próprio importador, ou por pessoa a ele vinculada, o valor a ser apropriado será o relativo ao custo de produção do elemento;
- XVI) os valores que são discutidos como base de cálculo dos direitos aduaneiros no caso em tela, são referentes a prestação de serviços e sobre eles não incide a tributação, sendo este o entendimento do texto-legal Regulamento Aduaneiro, art. 408;
- XVII) de acordo com o Princípio da Legalidade e das competências tributárias, não incide Imposto de Importação e IPI-Vinculado sobre importação de serviços;
- XVIII) o contribuinte nunca negou ser beneficiário do regime aduaneiro especial de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, até mesmo porque o código de enquadramento da operação no Siscomex é o condizente com esta operação, conforme se depreende do Registro de Exportação, da Intimação nº 499/2003 e sua respectiva resposta, todos constantes dos autos;
- XIX) o argumento de que a retificação da documentação que instruiu a operação, alterada com o único intuito de iludir a fiscalização, é da mesma forma, totalmente descabido, uma vez que, ademais dos documentos mencionados anteriormente desde a primeira fatura emitida, havia expressa menção a serviços de retrabalho, o que é facilmente averiguável, portanto, o que houve, foi retificação para efeitos de correção de erro meramente formal, nunca material;

Quanto ao vício formal que macula o presente processo conforme a preliminar levantada, a não existência de procedimento de valoração aduaneira para determinação exata dos valores dos bens importados, requer a sua abertura para que, com observância do devido processo legal estabelecido nos arts. 29 a 33 da INSRF nº 327/2003, possa demonstrar cabalmente a exatidão dos valores apresentados.

Diante de todo o exposto, informa que, tendo prestado garantia para o desembaraço das mercadorias, do valor integral do crédito tributário, já esta cumprida a exigência de garantia de instância prevista no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Anexou documentos as fls. 180/191.

Em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário apresenta depósito recursal, conforme comprovante às fls. 186.

Processo nº : 11077.000428/2003-36  
Acórdão nº : 303-32.708

Do Recurso Voluntário, não foram os autos encaminhados à ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, tendo em vista o disposto na Portaria MF nº 314, de 25/08/1999.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro constando numeração até as fls. 193, última.

É o relatório.



Processo nº : 11077.000428/2003-36  
Acórdão nº : 303-32.708

## VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Apurados estarem presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário por conter matéria de competência deste Eg. Conselho de Contribuintes.

Trata o presente processo de exigência de ofício de Imposto de Importação, IPI e respectivos acréscimos legais, devidos, no entender da fiscalização, corroborado pela decisão recorrida, em decorrência da entrada em território nacional de produto com valor agregado, em relação ao que foi objeto de regime especial de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento passivo.

Antes de adentrar ao mérito da discussão, faço algumas considerações acerca da modalidade de Regime Especial em comento.

O Regime Especial de Exportação Temporária para aperfeiçoamento passivo foi trazido pelo Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 4543/02, o qual, em seu artigo 402 esclarece que este regime permite a saída do país de mercadoria nacional ou nacionalizada para ser submetida a operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, no exterior, e a posterior reimportação, sob a forma de produto resultante, com o pagamento dos tributos sobre o valor agregado.

Vale dizer, a exportação é temporária justamente porque o produto "exportado" deixa as fronteiras do território nacional já com data limite marcada para retorno, ou seja, para ser "importado". Nesta importação ou "retorno", se cumprido o prazo estabelecido pela autoridade concedente do regime, bem como as demais disposições legais que regem a matéria, não há a tributação dos impostos aduaneiros, salvo se o valor do produto importado for superior ao que fora exportado.

Neste caso, existe a tributação sobre o valor agregado.

É esta a disciplina do art 402 do Regulamento Aduaneiro, a qual, em meu entendimento, deve nortear o deslinde da presente lide fiscal.

No caso presente observo que a fiscalização alega que a fatura comercial - "Invoice" nº 0044-00010357, cuja cópia encontra-se à fl. 39 dos presentes autos, espelha o valor de engrenagens que teriam substituído as que acompanharam o produto originalmente exportado.

Já a Recorrente defende que estas engrenagens teriam o mesmo valor das originais, e que, em termos financeiros, sobre o produto objeto de

Processo nº : 11077.000428/2003-36  
Acórdão nº : 303-32.708

exportação temporária teria incidido tão somente a prestação de serviços, estes cujo custo não seria passível de consideração ao se aquilatar eventual valor agregado, para efeito de tributação na importação.

Em meu entendimento não assiste razão à Recorrente.

É de se notar que efetivamente o art. 402 do Regulamento Aduaneiro não faz distinção se o valor agregado ao produto, para fins de tributação no retorno, deve ser o decorrente dos novos produtos incorporados ao original, ou a todo e qualquer acréscimo de valor neste verificado, inclusive sob a forma de serviços que promoveram o aperfeiçoamento do bem para suas finalidades.

A própria nomenclatura do Regime Especial em comento me leva a crer que toda a forma de alteração do produto que o aperfeiçoe em suas funções deve ser considerada. Afinal, trata-se de “Exportação Temporária para Aperfeiçoamento passivo”. Este “aperfeiçoamento”, a meu ver, pode se operar tanto via incorporação de novos elementos ao produto originário como pela prestação de serviços que, incidindo sobre o bem, aumentem seu valor, justamente por tê-lo aperfeiçoado.

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente discorre longamente sobre o Acordo de Valoração Aduaneira, porém não aponta um só dispositivo legal que vede o cômputo do preço dos serviços no cálculo do valor agregado para efeitos de tributação em casos de Exportação Temporária para aperfeiçoamento passivo.

Inclusive, percebo à fl. 158 do Recurso Voluntário que a própria Recorrente sucumbe à realidade dos fatos:

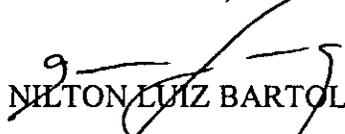
“( ... ) quanto aos materiais , já nos manifestamos quanto à concordância de sua tributação, entretanto, quanto aos serviços, vimos, conforme a própria autoridade afirma, não foram fornecidos pelo importador dos serviços, i.e., a Volkswagen do Brasil Ltda, mas pelo próprio Centro Industrial de Córdoba.”

Ora, em meu entendimento é irrelevante que os serviços que incidiram sobre o produto objeto do Regime Especial, aperfeiçoando-o e valorizando-o, tenham sido prestados por A ou B.

O fato é que é incontestado que promoveu-se o aperfeiçoamento e a agregação de valor ao bem, o que, nos termos do artigo 402 do Regulamento Aduaneiro, enseja a tributação, na importação, proporcional ao valor agregado.

Ante o exposto, e o que mais nos autos consta, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2006

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator