



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 11128.721677/2016-31  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-005.608 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de agosto de 2019  
**Recorrente** VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 19/09/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. EX-TARIFÁRIO. NULIDADE. SUPOSTA INEXISTÊNCIA DE LAUDO TÉCNICO. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo, por falta de prova técnica, o Auto de Infração que afasta a aplicação de ex-tarifário por descumprimento do prazo legal quando este se fundamenta nas declarações prestadas pelo próprio contribuinte.

AUTO DE INFRAÇÃO. EX-TARIFÁRIO. NULIDADE. CONTRADIÇÃO ENTRE INDICAÇÃO DE FATO GERADOR E DATA DA CONDUTA ILÍCITA. INOCORRÊNCIA.

Na hipótese de desconsideração de ex-tarifário por excesso de prazo na importação, o fato gerador da obrigação tributária é aquele previsto na legislação de regência, e não a data em que ocorreu o descumprimento do requisito estabelecido em ex-tarifário.

AUTO DE INFRAÇÃO. EX-TARIFÁRIO. REQUISITOS PREVISTOS EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. IMPORTAÇÃO INTEGRAL DO CONJUNTO. EXTRAPOLAÇÃO DO PRAZO DE VIGÊNCIA. PRINCÍPIOS DA FINALIDADE, PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE.

O descumprimento de requisito previsto em Instrução Normativa (art. 68, da IN 680/2006) apenas é capaz de atrair as consequências previstas no próprio dispositivo. Não se pode legitimar a interpretação deste dispositivo normativo em desacordo com os princípios da finalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Correia Lima Macedo e Charles Mayer de Castro Souza, que lhe negavam provimento. O conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior acompanhou a relatora pelas conclusões. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laercio Cruz Uliana Junior.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafeté Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº **06-63.487**, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), que assim relatou o feito:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 25/04/2016, para constituição de crédito tributário no valor total de R\$ 45.734.353,35, referente às diferenças tributárias, relativas ao Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuição Cofins – Importação, Contribuição PIS/Pasep – Importação, juros de mora e multa proporcional.

Do Relatório Fiscal, parte integrante do AI, destacam-se, em síntese, as seguintes informações:

- A alíquota normal do Imposto de Importação para as mercadorias classificadas no código NCM 8424.89-90 é 14%, porém o importador solicitou a aplicação da alíquota de 2%, com base no ex-tarifário 106, estabelecido pela Resolução CAMEX nº 36, de 01/06/2011;
- A fiscalização relata que em 23/08/2011 a interessada requereu e obteve a autorização para o registro de uma única declaração de importação com entrega antecipada, com a justificativa de que os diferentes embarques, formavam, em conjunto, “uma linha de pintura automotiva”, classificada na NCM 8424.89-90, amparada pelo Ex-Tarifário 106, publicado na Resolução Camex nº 36, de 01/06/2011, vigente até 31/12/2012;
- Por tratar-se de mercadoria, em associação, sistema integrado, reconhecido por Resolução Camex, a ALF/Santos deferiu o pedido considerando o disposto no art. 68 da IN/SRF nº 680/2006 e consignando que o desembaraço aduaneiro só ocorrerá após a verificação do último lote importado, independente de canal de parametrização e após a emissão do laudo técnico;
- O Importador Volkswagen do Brasil Ind. de Veículo Automotores Ltda submeteu a despacho de importação mercadorias estrangeiras, amparadas por 78 Conhecimentos de Embarque, por meio de uma única Declaração de Importação nº 11/1770288-1, registrada em 19/09/2011 e parametrizada em canal verde;
- Ao final de prazo de vigência do EX (31/12/2012), a “linha de pintura automotiva” que se enquadraria no ex-tarifário não havia sido importada na sua totalidade. Sendo

que os 77º e 78º embarques chegaram ao porto de Santos, respectivamente, em 03/01/2013 e 14/02/2013, depois de vencido o prazo de vigência do EX;

- Após o 78º embarque foi realizado laudo técnico por assistente técnico credenciado pela RFB;

- A fiscalização considerou que a mercadoria importada não é alcançada pela redução de tarifa pleiteada pelo importador por descumprimento de prazo estabelecido na Resolução Camex nº 36/2011 e intimou o interessado a recolher a diferença tributária;

- O importador, no curso do despacho, em sua manifestação de inconformidade (fls.96/103 ) confirma de forma inequívoca que as mercadorias que formam o todo não chegaram ao país durante a vigência do ex-tarifário;

- O lançamento é decorrente da diferença entre a alíquota reduzida para 2% (Ex-tarifário) e 14% do imposto de importação para a classificação fiscal NCM 8424.89.90, para todos os 78 embarques que formaram o sistema integrado, por descumprimento de prazo da Resolução Camex nº 36.

Cientificada, a interessada apresentou impugnação de folhas 123/151, anexando os documentos de folhas 152/173, na qual cita jurisprudência e doutrinas, alegando, em síntese, que:

1) Nulidade da autuação fiscal por falta de laudo técnico A autoridade fiscal lastreou seu trabalho , única e exclusivamente, no fato de que dois embarques chegaram fora do prazo acordado para fruição do benefício. Não houve confecção de um novo laudo ou a produção de qualquer outra prova hábil para suportar essa conclusão.

2) Nulidade por erro/contradição na indicação do Fato Gerador Os autos apontam com fato gerador dos tributos setembro/2011, ao passo que, no Termo de Verificação Fiscal, a descrição da conduta alegadamente ilícita refere-se a fatos de janeiro e fevereiro de 2013.

3) Inexistência de descumprimento do ex-tarifário O material vindo nos dois últimos embarques era formado por peças sobressalentes, indiferentes para linha de pintura. A linha de pintura já operava antes mesmo dos dois últimos embarques.

4) Ausência de proporcionalidade/razoabilidade entre a conduta praticada e a exigência feita "... a exigência feita não guarda coerência com a infração alegadamente cometida (inexistência de observância ao "teste de proporcionalidade"). O fato de 2 embarques, de um total de 78, terem ocorrido em até 60 dias após a vigência do ex-tarifário, sendo ambos compostos por itens de valores reduzidos comparativamente ao total (EUR 89 mil x EUR 69 milhões de total), revela a inexistência de prejuízo ao Erário, tornando inaplicável a exigência de quaisquer tributos. Mais grave ainda é a conduta adotada, de cobrança sobre a totalidade da linha importada. Assim, a rigor, como não houve prejuízo com o desembaraço dos 2 lotes descritos em 2013, nada é devido em complementação ao que foi recolhido pela Impugnante. Subsidiariamente, quando muito, caberia a cobrança restrita apenas aos 2 lotes desembaraçados após 31/12/2012."

#### Da Diligência

Alfândega do Porto de Santos-SP, em resposta aos Despachos nº 2/2018 e nº 13/2018 da 8ª Turma da DRJ/Curitiba (fls. 185/219 e 238/239), junta aos autos o Laudo Pericial, emitido em 30/06/2015, pelo engenheiro credenciado pela Alfândega do Porto de Santos e informa que o laudo refere-se à toda carga importada por meio da DI nº 11/1770288, a qual está amparada pelo ex 106 da Resolução Camex nº 36/2011.

Devidamente cientificada, a empresa apresenta manifestação à diligência, (fls. 227/231 e 251/257), junta documentos de fls. 232/233, alegando, em síntese, que:

- A descrição das mercadorias pelo laudo pericial é exatamente igual à descrição do ex-tarifário 106, estabelecido na Resolução Camex nº 36/2011. Portanto, tratam-se de mercadorias descritas na NCM 8424.90.90, fazendo jus ao ex-tarifário pleiteado.

Por fim, reitera todos os demais termos da impugnação já apresentada, requerendo a extinção do crédito tributário pelos motivos lá expostos.

É o relatório.

Após exame da defesa apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

#### ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 19/09/2011

#### FATO GERADOR DO II. OCORRÊNCIA.

O fato gerador do Imposto de Importação corresponde à entrada do produto estrangeiro em território nacional, e considera-se ocorrido na data de registro da Declaração de Importação.

#### EXCEÇÃO TARIFÁRIA.

O enquadramento de um produto em "Ex" tarifário depende do atendimento de todos os requisitos nele previstos, circunstância não demonstrada nos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido.

Em síntese, são esses os argumentos recursais:

2.1 Nulidade da autuação fiscal. Acervo probatório deficiente, pela falta de laudo técnico a suportar as conclusões do Termo de Verificação Fiscal. Houve a confecção de laudo pela autoridade aduaneira que desembaraçou as mercadorias atestando que elas eram exatamente aquelas descritas na posição NCM 8424.90.90 e que, portanto, faziam jus ao ex-tarifário aplicado (esse fato restou comprovado posteriormente nas diligências determinadas pela DRJ). Assim, não poderia a autoridade responsável pela lavratura dos autos de infração, sem o conjunto fático e probatório necessário, desconsiderar a classificação fiscal inicial, sem demonstrar a veracidade da invalidação do enquadramento original reconhecidamente válido.

2.2. Nulidade, por erro/contradição, na indicação do momento da ocorrência do fato gerador dos tributos versus a motivação declinada para os lançamentos. Vício material no ato administrativo. Os autos de infração apontam como fato gerador dos tributos setembro/2011, ao passo que, no Termo de Verificação Fiscal, a descrição da conduta alegadamente ilícita refere-se a fatos de janeiro e fevereiro de 2013. Existência de nulidade material nos lançamentos que devem, por conseguinte, serem cancelados.

2.3. As diligências confirmaram que as mercadorias importadas eram exatamente aquelas descritas na NCM 8424.90.90 e que, portanto, faziam jus ao ex-tarifário pleiteado (ex-tarifário 106 da Resolução CAMEX 36/2011). Foi anexado aos autos, pela ALF/Santos, o laudo técnico atinente à DI nº 11/1770288, o qual comprova e demonstra que as mercadorias importadas pela Recorrente eram exatamente aquelas descritas no

NCM 8424.90.90, fazendo jus, por extensão, ao ex-tarifário pleiteado (ex-tarifário 106 da Resolução CAMEX 36/2011). A DRJ deixou lado a conclusão técnica e repetiu aquilo que já havia sido aduzido pela fiscalização.

2.4. Inexistência de descumprimento do ex-tarifário em questão. O registro da DI, que materializa o fato gerador do imposto de importação, ocorreu quando ele estava em vigor (registro antecipado). Não houve o descumprimento do ex-tarifário de que se trata, seja pelo fato de a DI ter sido registrada já na sua vigência, seja pelo fato de 76 embarques, de um total de 78, terem ocorrido antes de expirado a redução tarifária de que se trata, sendo que o material vindo nos dois últimos era formado por peças sobressalientes, indiferentes para o funcionamento da linha de pintura. Tanto é assim, que a linha de pintura já operava antes mesmo do desembarque desses 2 últimos lotes que chegaram em 2013, o que comprova a improcedência da afirmação fiscal, conforme o Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (art. 2.a).

2.5. Ausência de proporcionalidade / razoabilidade entre a conduta praticada e a exigência feita. Correta aplicação do art. 68, parágrafo único, da IN 680/2006. Ainda que superado o exposto anteriormente (o que se assume apenas para argumentar), a exigência feita não guarda coerência com a infração alegadamente cometida (inexistência de observância ao “teste de proporcionalidade”). O fato de 2 embarques, de um total de 78, terem ocorrido em até 60 dias após a vigência do ex-tarifário, sendo ambos compostos por itens de valores reduzidos comparativamente ao total (EUR 89 mil x EUR 69 milhões de total), revela a inexistência de prejuízo ao Erário, tornando inaplicável a exigência de quaisquer tributos. Mais grave ainda é a conduta adotada, de cobrança sobre a totalidade da linha importada, quando a legislação não impõe que assim se proceda, tendo isso essa meramente a interpretação da Fiscalização. Assim, a rigor, como não houve prejuízo com o desembarque dos 2 lotes descritos em 2013, nada é devido em complementação ao que foi recolhido pela Recorrente. Subsidiariamente, quando muito, caberia a cobrança restrita apenas aos 2 lotes desembarçados após 31/12/2012.

Após os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

O Recurso é próprio e tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Em breve síntese, a situação em exame nos presentes autos é a seguinte: A Recorrente efetuou a importação de uma “linha de pintura automotiva” amparada em ex-tarifário. A Declaração de Importação única comportou o total de 78 operações. Todavia, 2 destas 78 operações foram realizadas após o prazo de duração do ex-tarifário. Tais fatos são incontroversos.

Diante deste quadro, a Fiscalização entendeu que a Recorrente não fazia jus ao ex-tarifário, uma vez que as 76 importações realizadas dentro do prazo de vigência do ex-tarifário não seriam suficientes para formar o conjunto informado no ato de concessão, portanto, restando descumprido o referido ato.

Assim, houve o desenquadramento do ex-tarifário utilizado pelo fato de, ao término do seu prazo de vigência, o conjunto ainda estar incompleto, com apenas 76 das 78 importações previstas inicialmente. Ou seja, ao entendimento de que apenas com as 76 importações iniciais, não seria possível identificar exatamente aquele bem descrito no ex-tarifário.

Segundo a acusação fiscal, a Recorrente incorreu no descumprimento do parágrafo único do art. 68 da IN/SRF 680/2006, uma vez que as importações informadas na DI única registrada não foi integralmente desembarcada dentro do prazo de vigência do ex-tarifário concedido:

Art. 68. Poderá ser autorizado o registro de uma única declaração para mais de um conhecimento de carga nas importações destinadas a um único importador quando:

I - as mercadorias corresponderem a uma só operação comercial e:

a) em razão do seu volume ou peso, o transporte for realizado por vários veículos ou partidas; ou

b) formarem, em associação, um corpo único ou unidade funcional, completo, com classificação fiscal própria, equivalente à da mercadoria indicada na declaração e nos documentos comerciais que a instruem; e

II - por razões comerciais ou técnicas, as mercadorias correspondentes aos diversos conhecimentos de carga formarem, em associação, sistema integrado, reconhecido como tal em Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex), completo, cujos componentes tenham sido contemplados com ex-tarifário.

Parágrafo único. A totalidade da mercadoria ou sistema integrado de que trata este artigo deverá chegar ao País dentro do prazo de vigência do benefício fiscal ou ex-tarifário pleiteado, se for o caso.

Desse modo, por entender que a totalidade do sistema importado não chegou ao país dentro do prazo de vigência do ex-tarifário, efetuou a cobrança dos tributos devidos sobre as 78 importações realizadas pela Recorrente conforme alíquota geral prevista, afastando a alíquota reduzida prevista em ex-tarifário, mas sem desenquadramento da classificação fiscal utilizada.

A Recorrente se insurge contra tal incidência por uma série de argumentos, que passam a ser examinados.

2.1. Nulidade da autuação fiscal. Acervo probatório deficiente, pela falta de laudo técnico a suportar as conclusões do Termo de Verificação Fiscal.

A Recorrente aduz que o Termo de Verificação Fiscal teria motivação fática deficiente, pois, segundo defende, a Fiscalização não teria verificado se os 76 itens importados eram suficientes para compor o conjunto informado no ato de concessão do ex-tarifário. Afirma que o fato de 2 lotes terem chegado após o prazo de vigência do ex-tarifário não seria suficiente para se concluir que o conjunto já importado estaria incompleto, já que a Fiscalização sequer identificou a natureza dos 2 (dois) últimos itens.

Isso porque quando a Fiscalização afirma que “em nenhum momento da vigência do ex-tarifário 106 da Resolução CAMEX 36/2011 a mercadoria importada foi aquela descrita nessa Resolução. Ao contrário. Ao analisar o conjunto de todos os embarques que chegaram ao

País até o dia 31/12/2012, não se constata uma mercadoria enquadrada no citado ex-tarifário”, deveria pautar esta conclusão em laudo técnico.

Vale salientar que a afirmação de não enquadramento ao ex-tarifário feita pela Fiscalização corresponde ao exame apenas das 76 importações iniciais ocorridas durante o prazo de vigência do ex, quando o conjunto ainda não estaria completo.

Com a devida vênia às razões recursais, não assiste razão ao contribuinte.

Como é sabido, o procedimento de verificação aduaneira é, em princípio, realizada pela conferência dos dados e informações prestados pelo próprio contribuinte. No caso, foi a própria contribuinte que informou, na sua DI, que os 78 itens importados formavam um único conjunto. A Fiscalização não partiu de qualquer presunção.

Nesse sentido, o art. 45 do Decreto-Lei nº 37/66, dispõem claramente que:

Art.45 - **As declarações do importador subsistem para quaisquer efeitos fiscais**, ainda quando o despacho seja interrompido e a mercadoria abandonada.(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Assim, caso o Recorrente pretenda infirmar a acusação de que as 76 importações iniciais não seriam suficientes para formar o conjunto descrito no ex-tarifário, contrariando sua própria declaração inicial, é dele o ônus da prova nesse sentido. Se aduz o Recorrente que, ao contrário do que constou na autuação, as 76 peças já formavam um conjunto pronto para uso, cabe a esta esclarecer por qual razão, então, vinculou na mesma DI, itens que extrapolavam o conjunto informado no ex tarifário concedido. Essa prova não foi realizada.

Não se trata de qualquer aspecto técnico que devesse ser observado pela Fiscalização, trata-se de uma conferência, como dito, de dados e informações prestados pelo próprio contribuinte.

Logo, em se tratando de divergência quanto ao que restou declarado pelo próprio contribuinte (que as 78 importações formavam um único conjunto), é seu o ônus de efetuar a devida comprovação.

As alegações apresentadas pelo contribuinte não são suficientes para afastar a conclusão fiscal de que as 76 importações “tempestivas” não são capazes de formar o conjunto descrito no ex-tarifário.

Não há, portanto, qualquer nulidade no procedimento fiscal.

2.2. Nulidade, por erro/contradição, entre a indicação do momento da ocorrência do fato gerador dos tributos e a sua menção na descrição da conduta ilícita. Vício material no ato administrativo.

Aduz a Recorrente que, quando da lavratura do Auto de Infração, foi indicado como fato gerador dos tributos incidentes a data de registro da DI (19/09/2011). Tal ato seria contraditório à conclusão de que “*os fatos contrários à legislação e que teriam ocasionado a exigência tributária ocorreram apenas em janeiro e fevereiro de 2013*”.

Na há, contudo, qualquer contradição no lançamento fiscal. A concessão e aplicação do ex-tarifário pressupõe a sua completa formação. Logo, enquanto não completado o prazo de vigência – quando, enfim, compete à Fiscalização efetuar a conferência do seu cumprimento – ficam suspensas quaisquer exigências tributárias adicionais.

Assim, o fato gerador das obrigações tributárias ocorreu no momento do registro da DI, sendo que o tributo apurado manteve-se parcialmente suspenso em razão da redução de alíquota por força de ex-tarifário. O que ocorreu em janeiro e fevereiro de 2013 foi o ato caracterizador de descumprimento do ex-tarifário concedido - deixou de efetuar a totalidade das importações dentro do prazo estabelecido - fazendo com que as obrigações tributárias já ocorridas devam ser cumpridas sem qualquer aplicação alíquota reduzida.

As importações intempestivas realizadas pela Recorrente em janeiro de fevereiro de 2013 não caracterizam ocorrência de fato gerador (este ocorreu no momento do registro da DI), mas, sim, a comprovação de que extrapolou o prazo estabelecido em ex-tarifário. A conduta ilegal não é a realização destas importações, mas, sim o descumprimento das condições estabelecidas em ex-tarifário.

Afasta-se, assim, esta preliminar de nulidade.

2.3. As diligências determinadas pela DRJ confirmaram que as mercadorias importadas eram exatamente aquelas descritas na NCM 8424.90.90 e que, portanto, faziam jus ao ex-tarifário pleiteado (ex-tarifário 106 da Resolução CAMEX 36/2011). Questão ignorada pela DRJ e que deverá ser apreciada pelo CARF.

Nesse tópico a Recorrente defende que o conjunto descrito no ex-tarifário foi integralmente importado e que, portanto, todas as peças importadas isoladamente faziam jus ao ex-tarifário concedido.

Nos presentes autos consta a realização de Perícia Técnica (fls. 185 e seguintes) realizada com vistas à responder os seguintes quesitos:

1. Descrever as mercadorias de forma que seja possível através da identificação das partes a perfeita correlação com o EX pleiteado.
2. Possui acessórios, sobressalentes ou peças de reposição? Caso positivo, descrevê-los e quantificá-los.
3. A mercadorias é nova? Caso negativo, descrever os indícios de uso.
4. Informar país de origem marca, modelo, número de série e ano de fabricação.
- 6 Demais considerações julgadas pertinentes

O objeto da perícia foi assim descrito:

Atendendo solicitação da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Santos / SP, comparecemos em 10 de abril de 2014, na sede da VOLKSWAGEN DO BRASIL IND DE VEICULOS AUTOMOTORES, situada na Av. Carlos Pedrosa da Silveira, 10.000 – Bairro Quiririm – Taubaté / SP, na presença do AFRF Evaldo Vairoletti, para verificar as características técnicas de uma combinação de máquinas para pintura automotiva, mercadorias importadas através da Declaração de Importação nº 11/1770288-1 As vistorias parciais foram realizadas no Terminal da Santos Brasil, na

cidade do Guarujá, onde tiveram início dia 28 de setembro de 2011 e foram concluídas em 20 de março de 2013.

Em conclusão, a prova pericial destacou que o conjunto que a Recorrente informou ser objeto do ex-tarifário foi integralmente importado e se encontrava em perfeito funcionamento. Aduziu, ainda, se tratar de equipamento integralmente novo e sem a identificação de acessórios, sobressalentes ou peças de reposição.

Ocorre que a prova pericial examinou o equipamento após as 78 importações realizadas pela Recorrente. Ademais, não teve por escopo analisar cada uma das 78 importações realizadas, mas, apenas, constatar que o conjunto que a Recorrente informou ter importado de fato o fora. Foi isso que a Perícia Técnica concluiu: o equipamento que a Recorrente se comprometeu a importar foi devidamente importado e se encontrava em perfeito funcionamento.

Veja-se trechos do Laudo de fl. 185 e seguintes:

Atendendo solicitação da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Santos / SP, comparecemos em 10 de abril de 2014, na sede da VOLKSWAGEN DO BRASIL IND DE VEICULOS AUTOMOTORES, situada na Av. Carlos Pedrosa da Silveira, 10.000 – Bairro Quiririm – Taubaté / SP, na presença do AFRF Evaldo Vairoletti, para verificar as características técnicas de uma combinação de máquinas para pintura automotiva, mercadorias importadas através da Declaração de Importação nº 11/1770288-1

2) Possui acessórios sobressalentes ou peças de reposição? Caso positivo, descreva-os e quantifique-os.

R: Não foram identificados acessórios, sobressalentes ou peças de reposição junto a combinação de máquinas ora identificada.

5) Demais considerações julgadas pertinentes.

R: Trata-se de mercadoria nova, verificamos toda montagem e especificações técnicas e concluímos que suas características estão de pleno acordo com documentos de importação.

Em face deste Laudo, foram solicitados esclarecimentos adicionais pela DRJ (fls. 238 e seguintes), devidamente respondidos (fl. 241). Abaixo, segue comparação entre os questionamentos da DRJ e a resposta fiscal:

I) o Laudo abrange, somente, cargas amparadas pela DI nº 11/1770288-1?

I) SIM.

II) a “Máquina de Pré-Tratamento Completo de Carrocerias em chapas aço inoxidável 316Ti, interno e externo, através de um transportador com movimentos giratórios de 360°, por imersão” é componente importado através da DI nº 11/1770288-1? Se não justifique a menção do laudo.

II) NÃO, ela é referente a DI 11/1621968-0 e ao Auto de Infração 11128.721675/16-41.

III) o Laudo emitido em 30/06/2015 refere-se à toda carga (sistema integrado) da DI nº 11/1770288-1, amparada por ex 106 da Resolução Camex nº 36/2011?

III) SIM.

IV) A descrição das mercadorias pelo Laudo é a mesma descrição do ex-tarifário 106 da Resolução Camex nº 36/2011?

IV) SIM, porém o objeto deste Auto de Infração é o descumprimento do parágrafo único do art. 68 da IN/SRF 680/2006 e não no enquadramento no ex tarifário pleiteado.

Veja-se que no item “II” a resposta foi parcialmente respondida. A Fiscalização não esclareceu por qual razão fez menção à Máquina de Pré-Tratamento Completo de Carrocerias em chapas aço inoxidável 316Ti”, se esta máquina, como afirmou, não era objeto da DI 11/1770288-1, objeto da presente autuação.

Ocorre que tal fato não altera em nada o ora exposto, uma vez que as questões que importam à presente lide são aquelas respondidas nos demais itens.

E, em exame do Laudo, percebe-se que a menção à máquina estranha à DI decorreu de mero erro de escrita, quando foi adicionado ao texto um parágrafo estranho, veja-se:

## 2 – Da Vistoria Final.

Em 10 de abril de 2014 realizamos diligência na sede da VOLKSWAGEN DO BRASIL IND DE VEICULOS AUTOMOTORES, situada na Av. Carlos Pedrosa da Silveira, 10.000 – Bairro Quiririm – Taubaté / SP , na presença do AFRF Evaldo Vailoretti, Despachante Aduaneiro Sr. Péricles Bastos e Eng. Ronaldo José de Paula, Gerente de Manufatura Pintura e Montagem da Volkswagen do Brasil.

- Verificamos a instalação completa de uma combinação de máquinas para pintura automotiva seriada, com capacidade para 62 carroceria/hora, seguindo o conceito de processo primerless (sem aplicação da camada de primer) , ocupando uma área total de aproximadamente 59.000m<sup>2</sup> , constituído dos seguintes subsistemas:

Máquina de Pré-Tratamento Completo de Carrocerias em chapas aço inoxidável 316Ti, interno e externo, através de um transportador com movimentos giratórios de 360°, por imersão, composta por:

- Três zonas de desengraxamento, divididas em uma zona de dilúvio e duas zonas de imersão completa das carrocerias, intercaladas por estações de spray. Estas zonas são constituídas por:

Observem-se os 2 parágrafos em destaque. Apenas o primeiro deles deveria fazer parte do texto, pois se refere exatamente ao conjunto importado pela Recorrente. O segundo parágrafo certamente foi inserido pelo Fiscal por equívoco, uma vez que examinava outra importação que sequer era objeto do processo.

Nada obstante, entendo que a prova pericial realizada nos autos – comprovando a importação do conjunto tal como descrito no ex - não traz qualquer influência à questão efetivamente controvertida nos autos, qual seja: O conjunto foi integralmente importado dentro do prazo de vigência do ex-tarifário?

Em nenhum momento a Fiscalização aduziu que a Recorrente não efetuou a importação do conjunto integralmente. E o Laudo confirma que o conjunto foi integralmente importado. O que afirma a Fiscalização é que esta importação extrapolou o prazo de vigência do ex-tarifário obtido.

Confira-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

Assim, nos termos da petição apresentada pelo importador, a importação em pauta estaria perfeitamente enquadrada nas condições estabelecidas pelo artigo 68 da IN SRF 680/2006. No entanto, os procedimentos não se desenvolveram na forma peticionada e ao final do prazo de vigência da Resolução CAMEX acima citada (31/12/2012), a “linha de pintura automotiva” que se enquadraria no ex-tarifário não havia sido importada na sua totalidade. (fl. 16)

Repise-se, segundo a acusação fiscal, a Recorrente incorreu no descumprimento do parágrafo único do art. 68 da IN/SRF 680/2006:

Art. 68. Poderá ser autorizado o registro de uma única declaração para mais de um conhecimento de carga nas importações destinadas a um único importador quando:

I - as mercadorias corresponderem a uma só operação comercial e:

a) em razão do seu volume ou peso, o transporte for realizado por vários veículos ou partidas; ou

b) formarem, em associação, um corpo único ou unidade funcional, completo, com classificação fiscal própria, equivalente à da mercadoria indicada na declaração e nos documentos comerciais que a instruem; e

II - por razões comerciais ou técnicas, as mercadorias correspondentes aos diversos conhecimentos de carga formarem, em associação, sistema integrado, reconhecido como tal em Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex), completo, cujos componentes tenham sido contemplados com ex-tarifário.

Parágrafo único. A totalidade da mercadoria ou sistema integrado de que trata este artigo deverá chegar ao País dentro do prazo de vigência do benefício fiscal ou ex-tarifário pleiteado, se for o caso.

E, diante de tal cenário, para o entendimento fiscal manifestado, o que se deve verificar é se o conjunto inteiro foi importado **dentro do prazo de vigência do ex-tarifário**, ressaltando que, nos termos do parágrafo único do art. 68 da IN/SRF 680/2006, o “**artigo deverá chegar ao País dentro do prazo de vigência**”.

Aduz a Recorrente:

Ao contrário do que afirmou a Fiscalização, **o objeto do Auto de Infração ora em análise é sim o não enquadramento da mercadoria no ex tarifário pleiteado**, ainda que em decorrência da importação com atraso de dois lotes, conforme se percebe do seguinte trecho do TVF:

“Veja-se que em nenhum momento da vigência do ex-tarifário 106 da Resolução CAMEX 36/2011 a mercadoria importada foi aquela descrita nessa Resolução. **Ao contrário. Ao analisar o conjunto de todos os embarques que chegaram ao País até o dia 31/12/2012, não se constata uma mercadoria enquadrada no citado ex-tarifário.**”

Tendo em vista que a situação fática não se enquadra nas condições do ex-tarifário pleiteado, e tendo em vista a manifestação de inconformidade por parte do importador<sup>12</sup>, lavra-se o presente auto de infração, conforme disposto no artigo 42 da IN SRF 680/2006” (destacamos).

Mais uma vez, rogando vênias às razões recursais, a afirmação da Fiscalização é de que, **até o dia 31/12/2012**, data na qual só haviam sido desembarcados 76 do total de 78 importações, **o conjunto importado não estava completo**. O conjunto só se tornou completo

após o recebimento dos embarques de número 77 e 78, incontestavelmente realizados após o prazo de vigência do ex-tarifário.

Repita-se, a acusação fiscal não é de que o conjunto não fora integralmente importado (este, aliás, nos parece ser fato incontroverso). A acusação fiscal é de que esta importação ultrapassou o prazo de vigência do ex-tarifário.

Veja-se o Relatório Fiscal na parte impugnada pelo Recorrente (fl. 9):

Veja-se que em nenhum momento da vigência do ex-tarifário 106 da Resolução CAMEX 36/2011 a mercadoria importada foi aquela descrita nessa Resolução. Ao contrário. Ao analisar o conjunto de todos os embarques que chegaram ao País até o dia 31/12/2012, não se constata uma mercadoria enquadrada no citado ex-tarifário.

Ou seja, como durante a vigência do ex-tarifário, até 31/12/2012, só haviam ocorrido 76 desembarques dos 78 previstos, o conjunto composto por apenas 76 desembarques não poderia ser considerado como sendo o equipamento completo, descrito no ex-tarifário. Quando a Fiscalização afirma que a mercadoria importada não seria aquela descrita no ato de concessão do ex-tarifário, o faz considerando apenas os 76 desembarques. E, esta “constatação” de insuficiência dos 76 desembarques iniciais para a formação do conjunto, não foi devidamente refutada pela Recorrente.

Em nenhum momento da autuação foi dito que os 78 desembarques (tempestivos e intempestivos) não formariam o conjunto. O que foi dito é que os 76 desembarques iniciais não formavam o conjunto.

E, a par disso, é de se salientar que está provado nos autos que este conjunto se formou com os 78 desembarques, conforme já mencionada Perícia Técnica (fls. 185 e seguintes).

E, sendo certo que das 78 importações vinculadas ao ex-tarifário, 2 foram realizadas fora do prazo, o que competiria à Recorrente demonstrar – nesse aspecto da acusação fiscal – é que o conjunto informado foi integralmente importado dentro do prazo estabelecido, o que significa dizer, por meio das 76 primeiras operações. É apenas esta prova que socorreria o direito da Recorrente. E, se foi a própria Recorrente que declarou que as 78 peças formavam o conjunto, é necessário justificar porque, agora, entende que apenas as 76 primeiras é que formavam o conjunto.

Observa-se que a Recorrente defende que as importações realizadas por meio das adições 77 e 78 corresponderam, em verdade, meras peças sobressalentes, não obstante não se verifique nos autos qualquer prova que ampare tal afirmação. Pelo contrário, a perícia realizada após as 78 importações constatou exatamente *“que não foram identificados acessórios, sobressalentes ou peças de reposição junto a combinação de máquinas ora identificada e que se trata de mercadoria nova sem quaisquer sinais de utilização anterior.”*

Ou seja, a prova existente nos autos não corrobora a alegação de que o ex-tarifário foi integralmente cumprido dentro do seu prazo de vigência, mediante exclusivamente as 76 importações iniciais.

Assim, não há dizer que as análises técnicas foram ignoradas. É fato que o conjunto descrito no ex-tarifário foi integralmente importado, assim como atestou o Laudo

Pericial. No entanto, é também fato que, dos 78 embarques vinculados ao ex-tarifário, 2 foram realizados fora do prazo de vigência. Ou seja, inexiste qualquer prova nos autos que contrarie a afirmação fiscal de que o conjunto não foi integralmente importado durante o prazo de vigência do ex-tarifário.

2.4. Inexistência de descumprimento do ex-tarifário em questão. O registro da DI, que materializa o fato gerador do imposto de importação, ocorreu quando ele estava em vigor (registro antecipado).

Nesse tópico a Recorrente alega que: (i) se o fato gerador das importações ocorre no momento do registro da Declaração de Importação (art. 23 do DL 37/66); (ii) se depois de registrada a DI, as declarações do Importador subsistem para quaisquer efeitos fiscais (art. 45 do DL 37/66), deve ser aplicada a alíquota prevista para o ex-tarifário para todos embarques registrados nesta DI, mesmo os realizados após o prazo de vigência.

Não assiste razão à Recorrente. Como já demonstrado, a razão da autuação não é a importação incompleta do conjunto, mas, sim, o fato deste não ter sido integralmente realizado dentro do prazo de registro da DI. Ou, em outras palavras, ao término do prazo de vigência do ex-tarifário, ainda não existia um conjunto completo, com todas as características descritas. O conjunto só veio a se completar com as duas últimas importações realizadas fora do prazo.

Importante observar, nesse aspecto, que a Fiscalização, inclusive, manteve o NCM do conjunto e o tributou como um único conjunto. A única razão para a não aplicação da alíquota reduzida por força de ex-tarifário é o fato das importações não terem sido integralmente realizadas dentro do prazo de vigência.

Ademais, não se pode defender a aplicação do ex-tarifário para as 76 importações iniciais, excluindo-se apenas as 2 importações intempestivas, uma vez que o ex é concedido para o conjunto, e não para partes do conjunto.

2.5. Incorreção na interpretação e aplicação feita pela Fiscalização do art. 68, parágrafo único, da IN 680/2006. Ausência de proporcionalidade / razoabilidade entre a conduta praticada e a exigência feita.

Finalmente, a Recorrente aduz que a aplicação do art. 68, parágrafo único, da IN 680/2006 foi efetuada de modo desproporcional e irrazoável. Destaca ser dever da administração pública, consoante disposto no art. 2º da Lei nº 9.784/99 e disposições da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB, pautar sua atuação nas regras da razoabilidade e proporcionalidade, com adequação das sanções às condutas puníveis.

Nesse aspecto, assiste razão à Recorrente.

É que a fundamentação legal utilizada na autuação - art. 68, parágrafo único, da IN 680/2006 - não pode trazer, como consequência de seu descumprimento, a exclusão do ex-tarifário, como foi feito.

A IN em questão “disciplina o despacho aduaneiro de importação”. O art. 68, a seu turno, estabelece requisitos formais para a utilização da DI única. Conforme caput:

Art. 68. Poderá ser autorizado o registro de uma única declaração para mais de um conhecimento de carga nas importações destinadas a um único importador quando:

I - as mercadorias corresponderem a uma só operação comercial e:

- a) em razão do seu volume ou peso, o transporte for realizado por vários veículos ou partidas; ou
- b) formarem, em associação, um corpo único ou unidade funcional, completo, com classificação fiscal própria, equivalente à da mercadoria indicada na declaração e nos documentos comerciais que a instruem; e

II - por razões comerciais ou técnicas, as mercadorias correspondentes aos diversos conhecimentos de carga formarem, em associação, sistema integrado, reconhecido como tal em Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex), completo, cujos componentes tenham sido contemplados com ex-tarifário.

Parágrafo único. A totalidade da mercadoria ou sistema integrado de que trata este artigo deverá chegar ao País dentro do prazo de vigência do benefício fiscal ou ex-tarifário pleiteado, se for o caso.

O requisito previsto no parágrafo único (importação dentro do prazo), é estabelecido para fins de possibilidade de utilização ou não da DI única. Ou seja, se o requisito do parágrafo único não for obedecido (e não foi), a consequência deve estar adstrita ao que regulamenta o dispositivo: possibilidade de utilização ou não da DI única.

O dispositivo em questão não prevê, expressamente, o desenquadramento do ex-tarifário como consequência para o não cumprimento dos requisitos nele estabelecidos. E, na inexistência de tal previsão, não pode o intérprete aplicá-la, ainda que sob a justificativa de interpretação. Aplicar comando não previsto em lei (e, no caso, seria em Instrução Normativa) compreende violação ao princípio da legalidade estrita.

A Recorrente teve autorizada a utilização de uma única DI para 78 importações (caput), uma vez que todos os itens, em associação, formavam um único conjunto (fato atestado pela Perícia Técnica de fls. 185 e seguintes). Contudo, como este conjunto (78 importações) não chegou integralmente ao país dentro da vigência do ex-tarifário, incorrendo-se no não cumprimento do requisito previsto no parágrafo único, a única consequência possível seria a revogação da autorização contida no *caput*, qual seja a autorização para utilizar uma DI única. O dispositivo em questão não trata da possibilidade de exclusão do ex tarifário, tal como procedeu a Fiscalização.

Assim, a meu ver, descumprido o parágrafo único do art. 68, da IN 680/2006, a única consequência possível seria o afastamento da autorização prevista em seu *caput*, repise-se, o registro de uma única declaração. E o lançamento fiscal, assim, seria balizado a partir da desconsideração de uma única DI englobando 78 (ou mesmo 76) embarques.

E não foi esse o procedimento fiscal: A DI única não foi desconsiderada pela Fiscalização. A DI única foi mantida e validada, mediante a constatação de importação integral do conjunto descrito no ex-tarifário e manutenção da classificação fiscal utilizada. O único “efeito” da autuação fiscal foi desenquadrar o conjunto do ex-tarifário, mantendo, contudo, o seu enquadramento na posição regular.

Veja-se o NCM utilizado pelo contribuinte e validado na autuação fiscal:

8424.89.90 - Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes – Aparelhosmecânicos (mesmo manuais) para projetar,

dispersar ou pulverizar líquidos ou pós; extintores, mesmo carregados; pistolas aerográficas e aparelhos semelhantes; máquinas e aparelhos de jato de areia, de jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes. - Outros aparelhos: - Outros - Outros

O ex-tarifário concedido (EX 106 da Resolução CAMEX nº 36 de 02/06/2011) foi estabelecido exatamente para a mesma posição considerada na autuação fiscal (NCM 8424.89.90):

|            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 8424.89.90 | <p>Ex106–Combinações de máquinas para pintura automotiva seriada, com capacidade para 62carrocerias/h, seguindo o conceito “primerless”, compostas de: 1 máquina para pintura por eletrodeposição de tinta a base d'água, por meio de 1 transportador com movimentos giratórios de 360°, por imersão, dotado de tanques, sistema de aplicação do eletroforético, bombas de recirculação, reservatórios, subestações geradoras de tensão, retificadores de tensão, sistema de barramentos e escovas de contato elétrico para energização da carroceria, sistemas de monitoramento, visores e medidores de nível com alarme, medidores e reguladores de vazão, pressão e temperatura, compressores, zonas de enxágue e zona de gotejamento; 1 equipamento de polimerização de tinta eletroforética a base d'água, com 1 sistema de pós-queima a gás para aquecimento e exaustão (antipoluição) dotado de sistema de secagem por polimerização da tinta por aquecimento da carroceria, sistema de ultrafiltração de água por osmose reversa, bombas para circulação da água ultrafiltrada, tanques de armazenagem da água, 1 equipamento para vedação automática com massas PVC nas uniões soldadas de carrocerias com sistema "flat stream", dotado de dupla zona de inspeção de superfície com boxes para retrabalho de carrocerias, 4 zonas de aplicação automática de massa PVC nas partes inferiores das carrocerias, dupla zona de aplicação manual de massa PVC nas regiões internas da carroceria e partes móveis, zona de aplicação automática de massa PVC nas soleiras da carrocerias e sistema de bombeamento de massa PVC; 1 equipamento de polimerização de massas PVC por meio de sistema de pós-queima a gás do ar de aquecimento e exaustão (antipoluição); 1 equipamento automático para pintura completa de carrocerias com depurador de ar a seco, com reaproveitamento de 80% da exaustão (reciclagem do ar), índice de eficiência na depuração do ar de 0,3mg/Nm3, dotado de 1 sistema de distribuição, captação e recirculação do ar para ventilação e exaustão, agregados de condicionamento e circulação de ar, com zona de filtragem do ar, zona de umidificação com sistema de spray de água deionizada, zona de aquecimento, zona de resfriamento, ventiladores e motores de insulflamento, cabine de aplicação de tinta com caixa de distribuição de ar, agregados de exaustão e depuração do ar a seco; 1 máquina com sistema automático de limpeza das carrocerias provida de escovas especiais que neutralizam as cargas estáticas removendo a seco partículas com tamanho máximo de 1µm, sistema de bombeamento e dosagem de produto de limpeza e sistema de aspiração das cerdas; 1 equipamento automático robotizado de pintura a base (“base coat”) para regiões internas e externas da carroceria; 1 equipamento automático robotizado de pintura de verniz (“clear coat”) para regiões internas e externas da carroceria; 1 equipamento de medição de camada úmida de tinta (“base coat”) automática e a laser de no mínimo 40 pontos, com 120 disparos de laser por carroceria com gerador de laser e emissor/receptor; 1 equipamento central de abastecimento de tintas (10 cores), dotado de bombas de acionamento elétrico com vazão e pressão controladas por meio de inversores de</p> |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | frequência dos motores elétricos, com possibilidade de redução da pressão e vazão automaticamente quando a tinta não está em uso, agitadores elétricos ou pneumáticos de tinta, sistema de filtragem, controle de temperatura da tinta, manômetros, válvulas, conexões e tubulações para controle e monitoramento do sistema, rede de distribuição de tinta nos pontos de utilização das cabines de pintura; 1 equipamento de polimerização de tintas por meio de sistema de pós-queima a gás do ar de aquecimento e exaustão (antipoluição); 102 robôs de pintura de 7 eixos com 2 ou mais braços mecânicos com 2 ou mais eixos de movimentação com comando numérico computadorizado (CNC) |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Ou seja, ainda que tenha ocorrido o desenquadramento do ex, não houve reclassificação fiscal do conjunto importado. Manteve-se o registro utilizado de uma única DI, com a classificação única do conjunto formado pelos 78 desembarques, no mesmo NCM 8424.89.90. Apenas houve a exclusão da alíquota reduzida fixada para o ex-tarifário, com a utilização da alíquota padrão, do mesmo NCM.

Com efeito, acrescentando ao voto os fundamentos de direito apresentados em sessão pelo Conselheiro Hécio Lafetá Reis, registre-se que o aplicador do direito deve-se atentar à natureza das disposições normativas utilizadas e pautar sua aplicação pelo princípio da razoabilidade de proporcionalidade.

A par do entendimento já manifestado no presente voto no sentido de que exclusão do ex tarifário não é uma consequência prevista para o não preenchimento do requisito estabelecido parágrafo único do art. 68, da IN 680/2006, há que se considerar que o instrumento da instrução normativa tem por objetivo exclusivamente interpretar, esclarecer o conteúdo de uma norma de natureza legal, sem que possa inovar no campo legislativo.

E mesmo tal caráter “interpretativo” da instrução normativa deve ocorrer de acordo com os ditames da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999:

Art. 2oA Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, **finalidade**, motivação, **razoabilidade**, **proporcionalidade**, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - **adequação entre meios e fins**, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Na hipótese dos autos, a desproporcionalidade e irrazoabilidade são evidentes, na medida em que 97% da importação (DI única) foi realizada dentro do prazo de vigência do ex. Além disso, o prazo extrapolado, para o período de vigência de 2 anos, foi de apenas 3 dias para a primeira DI intempestiva e de 45 dias, para a segunda.

Assim, se o fundamento legal utilizado pela fiscalização não prevê expressamente, como consequência da intempestividade parcial, o afastamento integral do ex-tarifário, o seu aplicador não pode fazê-lo, sob pena de prestigiar uma interpretação prejudicial e contrária aos princípios fundamentais da proporcionalidade e razoabilidade.

Ainda no que diz respeito ao transcrito dispositivo legal, que impõe a atuação adstrita ao princípio da finalidade, a “adequação entre meios e fins” e a “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige”, há que se ressaltar que o presente entendimento prestigia tais comandos.

Com efeito, o objetivo do ex-tarifário em exame é o incremento da indústria nacional mediante a autorização de importação de bem com alta tecnologia envolvida e sem similar nacional. A “norma administrativa” criada com o ex-tarifário tem por objetivo a concessão de benefício específico a determinado segmento econômico. E este objetivo buscado pelo ex-tarifário não foi desatendido com as importações intempestivas realizadas. Pelo contrário, tal objetivo será frontalmente violado com a interpretação dada pela Fiscalização.

Por fim, cumpre assinalar que o presente posicionamento não consiste em declaração de inconstitucionalidade ou mesmo ilegalidade de norma. Não está sendo considerada qualquer ilegitimidade do art. 68, da IN 680/2006. O que se está afirmando, em síntese, é que a conduta aplicada (exclusão do ex-tarifário) não tem previsão no dispositivo normativo utilizado, seja por qualquer forma de interpretação que se pretenda dar a este dispositivo. E, dentre as interpretações possíveis, deve ser utilizada aquela que melhor atenda aos comandos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Ademais, em se tratando de exame de Instrução Normativa, inexistente qualquer violação ao art. 62 do Regimento Interno deste CARF.

Por oportuno, acresço ao presente voto a manifestação proferida em sessão pelo conselheiro Hécio Lafetá Reis, por ocasião de retorno dos autos em vista coletiva, que adoto, também, como razões de decidir:

Consta do auto de infração que o lançamento decorreu do descumprimento do prazo previsto no parágrafo único do art. 68 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006. Essa conclusão está também expressa na resposta da Fiscalização à segunda diligência determinada pela Delegacia de Julgamento (e-fls. 238 a 239), a saber: “o objeto deste Auto de Infração é o descumprimento do parágrafo único do art. 68 da IN/SRF 680/2006 e não no enquadramento no ex tarifário pleiteado.” (e-fl. 241)

Eis o teor do referido dispositivo normativo:

Art. 68. Poderá ser autorizado o registro de uma única declaração para mais de um conhecimento de carga nas importações destinadas a um único importador quando:

I - as mercadorias corresponderem a uma só operação comercial e:

a) em razão do seu volume ou peso, o transporte for realizado por vários veículos ou partidas; ou

b) formarem, em associação, um corpo único ou unidade funcional, completo, com classificação fiscal própria, equivalente à da mercadoria indicada na declaração e nos documentos comerciais que a instruem; e

II - por razões comerciais ou técnicas, as mercadorias correspondentes aos diversos conhecimentos de carga formarem, em associação, sistema integrado, reconhecido como tal em Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex), completo, cujos componentes tenham sido contemplados com ex-tarifário.

Parágrafo único. A totalidade da mercadoria ou sistema integrado de que trata este artigo deverá chegar ao País dentro do prazo de vigência do benefício fiscal ou ex-tarifário pleiteado, se for o caso. (g.n.)

Conforme se verifica do art. 68 acima transcrito, a norma complementar exige que, para a utilização de uma DI única, a totalidade da mercadoria chegue ao País dentro do prazo de vigência do ex tarifário, disposição essa que, por meio de uma interpretação lógica, mas apressada, leva à conclusão de que, não observada tal exigência, fica afastado o benefício. Contudo, tal entendimento não consta de forma expressa do referido parágrafo único, o que possibilita outras interpretações, como, por exemplo, que a exclusão do ex tarifário somente deva ocorrer em relação às mercadorias que chegarem após o referido prazo.

A existência de um comando aberto no bojo de uma instrução normativa não se coaduna, em regra, com a sua natureza, pois as normas complementares - dentre as quais se incluem as instruções normativas - se caracterizam pela regulamentação minudente, devendo fornecer todos os elementos necessários a uma boa compreensão das regras aplicáveis ao caso concreto.

Enquanto a abstração e a generalidade são elementos próprios das leis em sentido genérico, a clareza, o detalhamento e a pormenorização - o mais extensivamente possível - são requisitos das normas complementares, que, de acordo com os arts. 961 e 1002 do Código Tributário Nacional (CTN), compõem a denominada “legislação tributária”.

<sup>1</sup> Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

<sup>2</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

O art. 108 do CTN, por seu turno, assim dispõe:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. (g.n.)

Com base no teor do dispositivo supra e considerando que ao presente caso somente se mostra factível a aplicação do seu inciso III, conclui-se pela possibilidade de se integrar a instrução normativa a partir da utilização dos princípios gerais de direito público, dentre os quais se incluem, segundo Leandro Paulsen<sup>3</sup>, a dignidade da pessoa humana, a segurança jurídica, a eficiência, a isonomia, a moralidade, a razoabilidade, a proporcionalidade, dentre outros.

A razoabilidade “aplica-se, primeiro, como diretriz que exige a relação das normas com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral”<sup>4</sup>.

No presente processo, a Declaração de Importação havia sido registrada em 19/09/2011, referindo-se a um despacho fracionado de 78 embarques que formavam um conjunto (“linha de pintura automotiva”) enquadrado no ex-tarifário 106 da classificação fiscal 8424.89.90, vigente até 31/12/2012.

Conforme consta dos autos, o Recorrente já havia importado, em 31/12/2012, 76 partes do conjunto, que correspondem a 97% do total (quase a totalidade), vindo a complementar o referido conjunto com embarques ocorridos em 03/01/2013 e 14/02/2013, datas essas bastante próximas do termo final do ex-tarifário.

Não consta dos autos que tenha havido uma intenção de se burlar a legislação tributária com o curto atraso de 3% dos embarques, não tendo sido demonstrado nos autos ter havido propósito de contornar os controles da Aduana ou de se beneficiar tributariamente de um eventual comportamento abusivo.

Eis um trecho do laudo técnico trazido aos autos a pedido da Delegacia de Julgamento que demonstra não ter havido substituição de mercadorias ou a importação de outro tipo de produto que não aquele informado pelo contribuinte: “Trata-se de mercadoria nova, verificamos toda montagem e especificações técnicas e concluímos que suas características estão de pleno acordo com documentos de importação.” (e-fl. 201).

---

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 864 e 866.

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 121. In: PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 865.

Nesse contexto, o princípio da razoabilidade se mostra plenamente aplicável ao presente caso, sendo com base nesses fundamentos adicionais acima expostos que acompanhei o voto da relatora.

Assim, pelos fundamentos ora expostos, deve-se reconhecer a improcedência do lançamento fiscal.

Diante de todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Venho por meio desta declaração de voto registrar o voto vista feito em sessão.

Não existe previsão legal que permita a desclassificação total do produto da posição do Ex tarifário e que permita a cobrança de toda a diferença de tributo das posições classificatórias, como pretendeu a fiscalização.

A própria IN/SRF 680/2006 não previu e nem regulou tal medida e, portanto, tal IN deve ser aplicada dentro das próprias regras que criou.

O afastamento dessa total desclassificação proposta pela fiscalização, portanto, não irá afastar a IN, irá simplesmente considerar suas limitações, de forma que essa não prevê essa possibilidade de cobrança de toda a diferença de tributo de todo o produto, o que não retira a validade de toda a classificação utilizada pelo contribuinte.

Trata-se de um mero descumprimento de obrigação acessória, pois o Art. 68 dessa IN teve o claro objetivo de facilitar a importação por meio de uma DI única, nada mais:

“Art. 68. Poderá ser autorizado o registro de uma única declaração para mais de um conhecimento de carga nas importações destinadas a um único importador quando:

I - as mercadorias corresponderem a uma só operação comercial e:

a) em razão do seu volume ou peso, o transporte for realizado por vários veículos ou partidas; ou b) formarem, em associação, um corpo único ou unidade funcional, completo, com classificação fiscal própria, equivalente à da mercadoria indicada na declaração e nos documentos comerciais que a instruem; e II - por razões comerciais ou técnicas, as mercadorias correspondentes aos diversos conhecimentos de carga formarem, em associação, sistema integrado, reconhecido como tal em Resolução da

Câmara de Comércio Exterior (Camex), completo, cujos componentes tenham sido contemplados com ex-tarifário.

Parágrafo único. A totalidade da mercadoria ou sistema integrado de que trata este artigo deverá chegar ao País dentro do prazo de vigência do benefício fiscal ou ex-tarifário pleiteado, se for o caso.”

Por isso indaga-se: qual norma legal permite essa conclusão de que, uma vez não chegada todas as partes do produto em tempo, todo o produto perde a classificação no Ex tarifário? Nenhuma norma, muito menos a própria IN. Como relatado pela própria fiscalização, aproximadamente 98% do produto chegou em tempo.

A única consequência lógica e legal seria a não permissão de utilização de uma DI única.

Desqualificar o Ex tarifário por inteiro não é uma consequência que decorre da Lei.

Consequências lógicas cada intérprete pode ter uma, é algo subjetivo que não pode servir de fundamento decisório, desacompanhado de fundamento legal.

Com base no Art. 112, 108 e 142 do CTN e, considerando a falta de fundamento legal, a desproporcionalidade e irrazoabilidade do lançamento, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

## Declaração de Voto

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior

O presente caso é referente importação realizada pela Volkswagen do Brasil sob **o regime do ex-tarifário**, na qual, o regime foi concedido para importar um conjunto composto por 78 (setenta e oito) peças.

Ocorre, que da sua importação, duas peças foram importadas fora do prazo do regime da concessão, assim, se discute se varia jus a vantagem do ex-tarifário ou não.

Antes de adentrar ao mérito do presente caso, cabe trazer a baila que o **ex-tarifário não é benefício fiscal**, uma vez, que sua alíquota **pode ser minorada ou majorada**, em verdade, tratando-se apenas de uma vantagem tarifária, pois é consideração uma exceção ao código tarifário.

Indubitavelmente ao interpreta-se o texto do ex-tarifário, nota-se, que se busca extrair quais as condições essenciais da mercadoria no código tarifário. Nesse sentido o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreia:

EX TARIFÁRIO. NÃO CARACTERIZA BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. REQUISITOS DE ENQUADRAMENTO Ex-Tarifário não se caracteriza como benefício fiscal, pois sua natureza é de exceção a determinado código tarifário, podendo implicar a redução ou majoração de alíquota. **A interpretação literal do texto do Ex-Tarifário somente se aplica para extrair os requisitos ou condições essenciais de enquadramento do bem/mercadoria no código tarifário. A verificação de correspondência de um bem/mercadoria com a descrição do Ex-Tarifário pretendido deve concentrar-se nos elementos que, indubitavelmente, apresentem as características essenciais de forma a se adequarem às especificações estabelecidas no referido EX.** Assim, as discrepâncias de características da mercadoria em relação ao Ex-Tarifário somente excluem da exceção quando desatenderem requisito essencial de adequação

O ex-tarifário tendo tal função híbrida (minoração ou majoração), não enquadra-se na classificação de benefício fiscal, diante disso é inaplicável o art. 111, II, do CTN por não se tratar de isenção.

Ressalta-se que encontra-se em baila é a **discussão** sobre o **cumprimento** ou não dos **requisitos** da importação no **regimento ex-tarifário**, qual seja: **importação do conjunto**.

É de relembrar que trata-se de matéria Aduaneira, que tem o seu convívio com normas Tributárias. Explico.

Não se pode **olvidar** que trata-se de que o Direito Aduaneiro tem sua autonomia e raciocínio próprio, porém, em determinados momentos podendo se socorrer do Direito Tributário ou demais ramos do Direito, por existir um entrelace de matérias. No caso fático, trata-se de como interpretar o regime concedido, sendo necessário adentrar ao Direito Tributário para verificar se trata ou não de benefício fiscal.

A legislação aduaneira não esgotou o tema e convive em convergência como vários ramos como já mencionado, no presente caso, por existir o pedido do ex-tarifário e sendo concedido a importação do conjunto, deve-se ser analisado se a contribuinte realizou importação das peças fundamentais para o desempenho do equipamento ou apenas secundário.

Nota-se que a legislação Aduaneira logrou apenas êxito em trazer que o conjunto deveria ser importado, nada mais verticalizado, assim, devendo nos socorrer das demais regras esparsas.

Em que pese a contribuinte trazer 76 peças do conjunto, quando tinha pedido 78, se essas duas faltantes eram peças fundamentais para montagem ou não.

No caso em tela, a fiscalização não logrou êxito em demonstrar que as 2 (duas) peças importadas fora do prazo eram de suma importância para o desempenho do equipamento, não demonstrado tal aspecto, deve ser levado em conta que a contribuinte trouxe elevado número de peças na qual poderia se considerar que houve o cumprimento do requisito em parte da concessão do ex-tarifário.

No entanto, a contribuinte ao deixar de importar apenas 2 (duas) peças de um conjunto de 78, sem que exista demonstração que eram peças essenciais ou como dito popularmente que eram o coração do conjunto, deve-se aplicar a proporcionalidade e razoabilidade no caso.

Proporcionalidade e razoabilidade devem ser aplicados no caso em tela, justamente por não ser matéria de isenção fiscal.

Assim, como já mencionado a matéria versada é de Direito Aduaneiro porém, ela acaba sendo permeada pelo Direito Tributário para definir se trata-se ou não de benefício fiscal, não tratando de benefício fiscal, deve-se ser aplicado o II e III, art. 108 do Código Tributário Nacional, vejamos:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...)

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

Nessa esteira, entendo que a matéria envolvida se adere ao Direito Tributário, desta feita, deste modo, **devendo aplicar em conjunto a Lei nº 9784/99** ou ainda, mesmo que não fosse o entendimento da aplicação conjunta das normas do Direito Aduaneiro e Tributário em conjunto, devendo aplicar tão somente do Direito Aduaneiro, dever ser aplicada a mencionada lei uma vez que trata-se sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Verifica-se no art. 2º, da Lei 9784/99:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, **razoabilidade**, **proporcionalidade**, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Com isso, não é razoável de que seja descaracterizado o ex-tarifário, uma vez, que as duas peças restantes tenha chego apenas um mês um após o prazo de concessão.

Segundo, não é proporcional que se tenha de arcar com todos os tributos pelos mesmos motivos acima, no entanto, ao meu ver, devendo incidir a tributação normal para apenas os produtos após o prazo estipulado do ex-tarifário, pois entendo mesmo a destempo, a contribuinte importou o conjunto atingindo o objetivo da concessão do ex-tarifário.

Por não se tratar de benefício fiscal que se aplicar o art. 108, do CTN e a Lei 9784/99, caso contrário, deveria ser aplicado o art. 111, II do CTN.

Diante de todo o exposto, acompanho pelas conclusões o voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior