



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

**Processo n°** 13838.000066/98-40  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-003.619 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de maio de 2017  
**Matéria** Imposto sobre a Importação - II  
**Recorrente** Tetra Pak Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**  
Ano-calendário: 1991, 1992

DECADÊNCIA. Afasta-se a aplicação da regra prescrita no art. 150, §4º, do CTN diante da ausência total de antecipação do pagamento, para a aplicação da regra do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, o STJ já se pronunciou no REsp 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 18/09/2009.

RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao importador o ônus de provar ao fisco que a mercadoria importada se enquadra na isenção ou redução do imposto de importação requerida na DI.

ISENÇÃO. TRANSPORTE OBRIGATÓRIO EM NAVIO DE BANDEIRA BRASILEIRA.

É obrigatório o transporte em navio de bandeira brasileira de mercadorias beneficiadas com isenção ou redução de tributos, conforme art. 2º e 6º do Decreto-lei nº 666/69, com alterações do Decreto-lei nº 687/69.  
Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Valcir Gassen que davam provimento parcial em maior extensão, para cancelar o auto de infração também em relação aos itens C, E, G, L e M.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marcos Roberto da Silva, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Valcir Gassen e Semiramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Por economia processual, adoto o relatório da decisão de piso:

Trata o presente processo de exigência fiscal originada de fiscalização levada a efeito na contribuinte acima qualificada, relativa a diversas DI registradas em 1991 e 1992, nas quais foram apuradas infrações ao Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 91030, de 05/03/85, e ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82.

Foi lavrado o auto de infração de fls. 01 para exigir da autuada o imposto de importação, no valor de 1.297.612,50 UFIR, a importância de 309.419,72 UFIR a título de Imposto sobre Produtos Industrializados, ambos acrescidos das multas de ofício previstas nos respectivos Regulamentos, com as alterações advindas pela Lei 8.218/91, inclusive a multa agravada por falta de prestação de informações, mais juros moratórios e multa do controle administrativo das importações no montante de 2.453.102,28 UFIR, relativa ao artigo 526, inciso II do Regulamento Aduaneiro, por falta de guia de importação. Na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fls.02/32) e no “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 33 a 64), o fiscal autuante expõe os fatos apurados e as razões jurídicas que esteiam a exigência, a seguir sintetizados:

As mercadorias importadas com o pleito do benefício fiscal da isenção do IPI vinculado à importação, previsto na Lei nº 8.191/91, através das DFs 2879/91, 3165/91, 3466/91 e DFs 0672, 1931, 3092, 3361, 4682, 5247 e 5415, todas de 1992, deveriam ter sido transportadas em navio de bandeira brasileira, a teor do disposto no artigo 217 do Regulamento Aduaneiro - RA - bem como dos artigos 2º e 6º do Decreto-Lei nº 666/69. Foi constatado, porém, que as referidas mercadorias foram transportadas em navios de bandeira estrangeira, sem a devida apresentação de liberação de carga, em total desrespeito às normas supramencionadas, sujeitando-se, em decorrência, ao recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido na multa do artigo 364, inciso II do RIPI, c/c art. 4º, inciso I da MP 297/91 e art. 37 da Lei 8.218/91.

Quanto à perda do direito de redução do Imposto de Importação incidente sobre as mercadorias importadas, o autuante relata, na parte II do Termo de Verificação Fiscal (fls. 36 e seguintes), as inconsistências apuradas através das diligências para verificações físicas, dos exames documentais e dos laudos periciais, que culminaram no desenquadramento de diversos “ex” tarifários pleiteados, a saber:

**Item A do Termo**, fls. 37

A mercadoria importada pela DI 007118/92, descrita como “01 Espectofotômetro infravermelho FTS7, incluindo acessórios e plotter”, não teria direito a se beneficiar da alíquota de zero por cento do imposto de importação, prevista na Portaria MEFP 512/92, por não atender os requisitos essenciais previstos na Portaria, ou seja, ser um espectofotômetro Ultravioleta, com faixa de medição entre 400 e 700nm.

Segundo relatado no referido Termo, o aparelho importado opera na faixa de medição entre 4.400 e 400 nm.

**Item B do Termo**, fls. 37

Refere-se à DI 001931/92, na qual a contribuinte declarou a importação de “01 - Máquina automática desbobinadeira de filmes,...., a velocidade de 500 m/minuto”.

Em suas diligências o autuante apurou que a velocidade de trabalho na linha de produção variava entre 340 e 362 metros por minuto.

Também quando das visitas efetuadas pelo Assistente Técnico do Fisco verificou-se que a velocidade de produção era de 349 e 359 m/min. Tendo em conta, também, as informações do engenheiro credenciado de que a emenda e o corte determinam, teoricamente, a velocidade máxima da desbobinadeira em até 500 metros/minuto; tendo em vista, ainda, o fato de a velocidade de produção da máquina estar vinculada à da linha, já que trabalham de forma contínua e sincronizada, entendeu por bem o fiscal autuante em desenquadrar a importação do “ex” pleiteado, previsto na Portaria MF 411/92, por entender não ter a máquina velocidade de operação igual ou superior a 500 metro/minuto.

**Item C do Termo**, fls. 39

Através da Adição 01 da DI 002879/91, a interessada declarou a importação de “01 Máquina automática para envasar leite pasteurizado tipo TR/8,... Transformador, inclusive Kit de ferramentas, e, Kit de peças de reposição.”, pleiteando o enquadramento no “ex” 002 da Portaria MEFP 849/90, o qual apresenta, de relevante, a informação de ser ele destinado a máquina para envasar leite, com controlador lógico programável e pesando acima de 10.000 Kg.

Em decorrência da transferência para terceiros da máquina importada, foi a empresa intimada a informar os pesos líquidos e valores individuais da máquina, do transformador, do Kit de ferramentas e do Kit básico de peças de reposição, uma vez que a isenção ampara apenas a máquina descrita na Portaria concessiva, já que deve ser interpretada de maneira literal. Porém, não tendo sido apresentada, pela interessada, nenhuma prova material de que a máquina possui peso líquido superior a 10.000 kg, nem mesmo que possui controlador lógico programável, deixando, portanto, de fazer prova do seu enquadramento nos pressupostos legais, torna-se devido o imposto de importação e, no caso, o IPI-vinculado, sobre a parcela acrescida.

**Item D do Termo**, fls. 42

Prosseguindo, o autuante apurou que as “18- Máquinas automáticas para envase, Mod TBA/3, usadas”, importadas pela DI 3429/92, estavam em desacordo com o “ex” pleiteado, previsto na Portaria MEFP 1.198/91, em virtude dos fatos apurados, decorrentes dos Laudos Técnicos elaborados por engenheiro credenciado do Fisco.

Conforme esclarece o próprio autuante, a totalidade das máquinas foi transferida para terceiros, porém foram elaborados Laudos Técnicos relativos a cinco máquinas que estavam em poder da Agropecuária Tuiuti Ltda e da empresa Irmãos Alves e Cia Ltda., quando se constatou que as máquinas não possuem Controle Lógico Programável, tanto que esse CLP não está mencionado no Certificado CGS nº 71442-02. Desta forma, restou descumprido requisito essencial previsto na portaria concessiva do benefício fiscal.

**Itens E, F, G do Termo**, fls. 43/47

Nas DI 00178, 02266 e 07308, todas de 1991, a empresa declarou a importação de diversas “Máquinas automáticas, para envasar alimentos líquidos ou pastosos, Mod TBA/09, descrevendo conjuntamente, sob mesma classificação fiscal, diversos dispositivos e ou equipamentos. Apurou o fiscal que os equipamentos são acessórios não essenciais para o funcionamento da máquina de envase TBA/09, não previstos no texto da portaria concessiva do “ex” tarifário, possuindo todos classificação fiscal própria e que a máquina importada possui peso líquido de 4.310 Kg, não atendendo, portanto, o requisito essencial previsto na Portaria MF 849/90, pleiteado nos despachos, ou seja, ter peso superior a 5.000 kg.

**Itens H, I e J do Termo**, fls.48/50

Estes itens são concernentes às DI 0441/92, 1427/92 e 26240/92, pelas quais foram importadas diversas máquinas automáticas para envasar leite, modelos 500 TR e 650 TR, beneficiadas com “ex” tarifário, o autuante verificou constar dos documentos intitulados “Machine Order Nimco Equipment”, e também das Faturas-Invoice que acobertaram as transações, a discriminação dos valores pagos como sendo relativos às máquinas e a diversos acessórios, opcionais e sobressalentes. Assim, como a Portaria

concessiva da redução tarifária mencionou única e exclusivamente a máquina, não estando abrangidos no seu texto os acessórios, opcionais e sobressalentes, foi lançado o imposto incidente sobre esses equipamentos.

**Item L do Termo**, fls. 51/52

Trata-se de sobressalentes, já que a máquina para envase mod. TBA/08, importada pela DI 13348/91, veio acompanhada de 02 unidades de limpeza - SCU, não abrangidas pelo texto do “ex” tarifário instituído pela Portaria MF 849/90.

Assim, e tendo apurado, o circunspecto fiscal, que uma máquina de envase, caso haja interesse, pode utilizar apenas uma Unidade de Limpeza, tanto que a máquina fora transferida para terceiro juntamente com uma única unidade, houve por bem cobrar o imposto de importação sobre o valor das duas Unidades de Limpeza - SCU.

**Item M do Termo**, fls. 52/53

Volta o auto a tratar de acessórios, opcionais e sobressalentes, posto que através da DI 1356/92 a contribuinte declarou a importação de “01 Máquina automática para envasar alimentos líquidos ou pastosos,... Mod TBA/08, com os seguintes componentes inclusos; - Unidade de Limpeza com CLP, e, 03 Dispositivos HVA de Bomba Asséptica”. Verificado que tais acessórios devem ser classificados no código TAB-SH 8422.90.000 e que não estavam expressamente mencionados na Portaria MF 1198/91, concessiva de redução tarifária para a máquina de envasar, foi lançado o imposto de importação devido.

**Multa do Controle Administrativo**

Em todas as DI elencadas nos itens “B” a “M”, acima citados, foi exigida a multa do controle administrativo das importações prevista no artigo 526, inciso II do Regulamento Aduaneiro - RA -, relativa à falta de Guia de Importação, haja vista que as mercadorias importadas não estavam devidamente descritas nas GI existentes, conforme determinação expressa do Comunicado CACEX 204/88, ora pela descrição da Guia não corresponder exatamente à máquina efetivamente importada, ora pela falta de informação de características essenciais da máquina, como peso e valores individuais da máquina e dos acessórios que a acompanharam.

**Interpretação dos “ex” tarifários**

Na Parte III do Termo de Verificação, são feitas diversas considerações acerca da interpretação dos “ex” tarifários do imposto de importação, com destaque para os seguintes pontos: sua natureza objetiva, a literalidade na interpretação; possibilidade da revogação de ofício do ato que concedeu isenção, quando não satisfeitas as condições, e, ainda, da vontade expressa na lei quando o legislador quis conceder isenção para as peças de reposição, ferramentas sobressalentes, opcionais e acessórios.

**Agravamento da Penalidade Aplicada**

Tendo em vista os diversos Termos de Intimações não respondidos pela contribuinte e por se tratarem, as informações solicitadas, na visão do autuante, de prova material para fins de reconhecimento da isenção, houve por bem o autor do feito, com supedâneo na Lei 8.218/91, artigo 4º, parágrafo primeiro, agravar as penalidades incidentes sobre o imposto de importação relativo às DI nº 13348/91 e 7118, 1931, 3429, 0441, 1427, 26249 e 1356 de 1992.

**Decadência do lançamento**

No pertinente à decadência do imposto de importação, os critérios adotados estão relatados na Parte LX do Termo de Verificação, na qual se verifica que tendo havido antecipação no pagamento do imposto, contou-se o prazo de cinco anos a partir do pagamento efetuado, e não havendo a antecipação do pagamento foi considerado o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento de ofício.

Inconformada com a exigência fiscal, a interessada ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls.787/805.

Quanto à exigência de transporte em bandeira nacional, alega, em síntese, não ser possível ao AFTN revogar isenções anteriormente concedidas, por ser de competência

do Delegado da Receita Federal, muito menos exigir a multa punitiva do artigo 364 do RIPI, pois afirma que o não pagamento do IPI na ocasião do desembarço deu-se em virtude da homologação da isenção. Assevera já estar extinto o crédito tributário referente às DI registradas em 1991, por força da decadência, porque ultrapassado o quinquênio durante o qual o fisco poderia proceder à cobrança dos tributos. Entende que a Lei 8.191 de 12/06/91, base legal da isenção pleiteada, concedeu ao IPI uma isenção incondicionada, não havendo nesse diploma legal, qualquer alusão à obrigatoriedade de transporte em navio de bandeira brasileira.

Aduz, ainda, que a exigência contida no artigo 2º do D.L. 666/69 afronta o disposto no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, pois, no seu entender, o fato de o transporte ter ocorrido por embarcação de bandeira estrangeira não pode mais ser tido como elemento ensejador da perda do favor fiscal, sob pena de se estar discriminando contribuintes que se encontram em situações idênticas, ferindo, portanto, o princípio da igualdade tributária.

Quanto ao desenquadramento dos “ex” tarifários, inicialmente, reafirma já ter ocorrido o prazo prescricional para todas as DI anteriores a 14/11/91, tornando a revisão aduaneira pretendida impossível de ser realizada, haja vista já ter escoado o prazo de cinco dias previsto no artigo 50 do DL 37/66 e no artigo 447 do Regulamento Aduaneiro, não podendo o Fisco, após esse prazo, proceder à desclassificação fiscal da mercadoria importada. Repisa a tese de que a multa de ofício aplicada não pode prosperar porque em cada desembarço aduaneiro houve o reconhecimento da redução do imposto de importação, tendo a importadora agido, então, de acordo com o entendimento da autoridade aduaneira.

Discorda da afirmação do fiscal autuante de que alíquota zero é igual a isenção, não cabendo falar-se em reconhecimento de isenção para os “ex” tarifários, tratando-se, sim, de alíquota zero, que independe de qualquer reconhecimento.

Tratando especificamente das DI autuadas, pelo desenquadramento dos “ex” tarifários pleiteados, alega, para as DI relacionadas nos itens “A”, “C” e “D” do Termo de Verificação, carecer de provas a autuação fiscal.

No tocante à DI 001931/92, item “B”, afirma constar do próprio Laudo Técnico juntado pelo fiscal, a informação de que a velocidade de operação da máquina é de 500 metros por minutos, de acordo, portanto, com a previsão do “ex” tarifário.

Quanto às DI relacionadas nos demais itens, aduz, basicamente, que os equipamentos importados são acessórios das máquinas, que delas fazem parte, quando encomendados pelos clientes para uso conjunto, pois afirma que sem esses equipamentos seria impossível o envase de produtos, finalidade das máquinas.

Transcreve excertos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado que, no seu entender, demonstram que as peças de reposição devem ser classificadas na mesma posição da máquina a que se destinem. Argui que está sendo cobrado em duplicidade o imposto de importação relativo às DI 1356, 7308 e 26240.

Assevera ser descabido falar-se em aplicação do inciso II do artigo 526 do Regulamento Aduaneiro porque, além de haver Guia de Importação regularmente emitida, as mercadorias foram importadas dentro dos prazos de validade das guias.

No tocante ao agravamento da multa prevista no artigo 4º da Lei 8.218/91, entende que a quantidade de intimações já é suficiente para justificar o atraso no atendimento. Não concorda que tenha havido embaraço à fiscalização, já que a atuação está detalhada. Junta diversas correspondências para demonstrar o atendimento às solicitações, terminando por afirmar que o citado artigo 4 da Lei 8.218/91 somente se aplica ao imposto sobre a renda.

Posiciona-se contra a cobrança da Taxa Referencial Diária -TRD -, no período anterior a agosto de 1991, asseverando não ser possível a aplicação da Lei 8.218 de 29/08/91, que determinou a aplicação da TRD a título de juros de mora, em fato gerador ocorrido anteriormente à sua edição.

Por fim, requer seja efetuada perícia, indicando seu perito, pois deseja ver perfeitamente esclarecidos os fatos apontados na Parte II do Termo de Verificação Fiscal. Pretende que os “experts”, examinando todas as máquinas, respondam se a descrição de cada uma delas é a mesma constante das Guias de Importação e das Declarações de Importação, apontando as características das máquinas, opinando se atendem aos requisitos dos respectivos “ex” tarifários.

Para os itens A a D, a autuação se deu por divergência nas especificações técnicas das máquinas, em descumprimento às descrições das Portarias do Ministério da Fazenda. Para os demais itens, o lançamento entendeu ser inaplicável a redução e a isenção às peças de reposição, ferramentas, sobressalentes, opcionais e acessórios que acompanhavam as máquinas.

Adicionalmente, aplicou as seguintes penalidades:

- (i) multa do art. 526, inciso II, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº. 91.030/1985, por falta de Guia de Importação em face da descrição incorreta das mercadorias importadas;
- (ii) multa do art. 364, inciso II, do RIPI;
- (iii) agravamento da penalidade de ofício pelo não atendimento de intimações, na forma do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91.

A DRJ exonerou parte do lançamento, em decisão assim ementada:

#### *REDUÇÃO DO "EX" TARIFÁRIO*

*Interpreta-se literalmente a legislação que dispuser sobre benefícios fiscais (art. 111 do CTN). Assim, se a mercadoria importada não se enquadrar no "EX" tarifário, sua importação não recebe o benefício fiscal da redução de alíquota.*

#### *MULTA DO CONTROLE ADMINISTRATIVO*

*As mercadorias devem ser descritas na GI em consonância com as disposições do Comunicado CACEX 204/88, de maneira que fiquem devidamente identificadas. Assim, a descrição sem o peso líquido, quando este seja essencial, e, também, com as partes, peças, acessórios e outros equipamentos, como sendo uma só mercadoria, sujeita a contribuinte à multa do artigo 526, inciso II do R.A.*

#### *NORMAS DE PROTEÇÃO AO TRANSPORTE DE BANDEIRA NACIONAL*

*A inobservância das regras de proteção ao transporte de bandeira nacional em importação beneficiada com isenção ou redução do IPI-Vinculado acarreta a perda do benefício.*

*O não atendimento, no prazo marcado e diversas vezes prorrogado, da intimação para prestar esclarecimentos sobre as mercadorias importadas, dá ensejo ao agravamento da multa do artigo 4º da Lei 8.218/91, conforme previsto no parágrafo primeiro desse artigo.*

*AGRAVAMENTO DA PENALIDADE**EXIGÊNCIA FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE*

A DRJ exonerou o seguinte:

- (i) exclusão dos Impostos sobre DIs 007308, de 25/07/91, 001356, de 30/03/92, e 026240, de 26/06/92, lançadas em duplicidade na apuração do auto de infração;
- (ii) redução da multa prevista no art. 364, inciso II, do RIPT, de 100% para 75% por força do tratamento mais benéfico estabelecido pela Lei nº 9.430/96;
- (iii) exclusão do agravamento da penalidade para as DIs 7118/92 e 1931/92, em face da apresentação das informações solicitadas pelo Fisco;
- (iv) exclusão da tributação do item B do auto de infração por ter sido comprovada a velocidade de produção de 500m/minuto;
- (v) redução da multa administrativa aplicada em relação aos itens H, I e J, acerca do não enquadramento dos acessórios no ex 001 da Portaria MF nº 677/91, por estarem corretamente descritos na guia de importação;
- (vi) limitação da multa administrativa apenas para os módulos automáticos de limpeza, não contemplados pelo Ex e que a fiscalização não considerou como integrantes da unidade funcional;
- (vii) limitação da multa administrativa apenas para os módulos automáticos de limpeza e para a bomba asséptica não contemplados pelo Ex e que a fiscalização não considerou como integrantes da unidade funcional;
- (viii) exclusão da TRD no período entre 04/02/1991 a 29/07/1991, na forma da INS RF nº 32/1997.

Tendo em vista a interposição de Recurso Voluntário pela Interessada, em face da parte em que foi vencida, houve a formação deste processo administrativo fiscal sob nº 10830.000066/9840, para apartar os créditos tributários mantidos pela decisão de primeira instância, destinado à apreciação do Recurso Voluntário. Já os créditos tributários exonerados ficaram para apreciação do Recurso de Ofício, sob o nº 10830.006450/9621, o qual foi improvido nos termos do Acórdão nº 301-34.202, de 15/12/2007.

Os dois processos estão apensos, mas o recurso de ofício já foi julgado, com decisão assim ementada:

*IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - "EX-TARIFÁRIO" - Definida pela "exceção tarifária" que a máquina deva ter velocidade igual ou superior a determinado fator, a constatação por meio de laudo técnico a capacidade de a máquina atingir a velocidade mínima definida, deve ser concedido o benefício estabelecido. Deste modo a "máquina automática desbobinadeira de filmes para aplicação em cartão kraft, com corte e emenda automática e velocidade de operação igual ou superior a 500m/minuto" que desenvolva a velocidade de, no mínimo, 500m/minuto, atende ao "EX-TARIFÁRIO" definido pela Portaria MEFP nº 411/1992.*

*IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE - Relacionado o fato gerador em duplicidade na apuração do crédito tributário constituído pelo auto de infração,*

*deve ser ajustado o lançamento sem que implique nulidade do ato administrativo.*

*IPI - VINCULADA À IMPORTAÇÃO - MULTA DEFINIDA NO ART. 364, INCISO II, DO RIPI - Aplica-se retroativamente o tratamento mais benéfico dado pela redução da penalidade perpetrada pela Lei nº 9.430/1996.*

*PENALIDADE AGRAVADA - Na reunião num mesmo auto de infração de diversos fatos geradores, o agravamento de penalidade definido pelo art. 4º, inciso I, da Lei 8.218/1991, deve restringir-se àqueles fatos geradores para os quais não houve o atendimento às intimações realizadas pela fiscalização.*

*MULTA DO CONTROLE ADMINISTRATIVO DA IMPORTAÇÃO - Havendo descrição da unidade funcional - máquina que contemple módulos acessórios ou complementares - cujos módulos não são acolhidos como integrantes da unidade funcional, a penalidade deve limitar-se à ausência da descrição desses módulos não alcançando a máquina principal que for perfeitamente descrita na Declaração de Importação / Guia de Importação.*

#### *NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO*

Em cumprimento ao r. despacho de fls. 168, de abril de 1999 e às Resoluções nºs 3011207, de 17/10/2001 e 3011990, de 07/08/2008, foram realizadas perícias nos seguintes equipamentos: item A, item B, item F, item I e item J.

Quanto aos demais itens do auto de infração, houve novamente conversão em diligência do julgamento, conforme o que determinou a Resolução nº 3101-000.313, de 27 de novembro de 2013 (fls. 969/976) da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para que o Instituto Nacional de Tecnologia realizasse a perícia nos itens restantes. Para tanto, a unidade de origem deveria intimar a Recorrente para que indicasse a localização das máquinas objeto de perícia (itens C, D, E, G, L, M) e diante da indicação da localização das máquinas, que complementasse as informações necessárias para que o INT concluísse os respectivos laudos requeridos.

A autoridade intimou a Recorrente para apontar o local onde se encontravam os itens a serem periciados. De posse das informações prestadas, foi enviado o Ofício nº 276/2014/ALFVCP/SRRF08/RFB/MF-SP (fls. 1.002/1.005) ao Instituto Nacional de Tecnologia (INT), sediado na cidade do Rio de Janeiro-RJ, para que elaborasse parecer técnico com vistas a responder os quesitos formulados pela autoridade julgadora (fls. 974 a 976) sobre os equipamentos descritos nos itens C, E, G, L e M do Termo de Verificação Fiscal (TVF). Houve também a apresentação de quesitos pela Recorrente. Além dos quesitos, foram transcritas no ofício as informações prestadas pela TETRA PAK acerca da localização das máquinas. Foi encaminhado também catálogo técnico do equipamento descrito no item C do TVF, face à informação prestada pela TETRA PAK quanto à localização de tal equipamento.

A diligência foi cumprida, conforme relatório de e-fls. 1023, que, em suma, informou não ter sido possível a realização de perícia nos itens C, E, G, L, M, por falta de condições técnicas necessárias.

**É o relatório.****Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

**Decadência para o Fisco constituir os respectivos créditos tributários e as penalidades, na forma do CTN e o RA**

A Recorrente alega que se operou a decadência dos fatos geradores, nos termos do §4º do art. 150 do CTN.

Neste processo, o objeto em litígio é a cobrança de II e IPI decorrente de total ausência de recolhimento desses tributos incidentes sobre as DI-s listadas no auto de infração.

A II e o IPI são tributos que se sujeitam ao lançamento por homologação, contudo a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pela regra geral do art. 150, §4º, do CTN, apenas quando o contribuinte tiver realizado o respectivo pagamento antecipado ainda que parcial.

Então, afasta-se a aplicação da regra prescrita no art. 150, §4º, do CTN diante da ausência total de antecipação do pagamento, para a aplicação da regra do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, o STJ já se pronunciou no REsp 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 18/09/2009.

Por conseguinte, as DI's autuadas foram registradas a partir de 25/01/1991, o prazo decadência começou a fluir em 01/01/1992, expirando-se em 31/12/1996. O auto de infração foi lavrado em 12/11/1996 e cientificado à contribuinte em 14/11/1996. Assim, não houve a decadência.

**Ocorrência de mudança de critério jurídico por parte da administração aduaneira em face das circunstâncias do desembaraço aduaneiro**

Entendo que não assiste razão à Recorrente neste pleito, pois a revisão aduaneira não implica em mudança de critério jurídico, os critérios em vigor na data da conferência aduaneira não mudaram, apenas houve a constatação de descumprimento das normas pela Recorrente.

Nos termos do art. 149, V e parágrafo único, do CTN, a revisão aduaneira poderá ser efetivada para constituição do crédito tributário.

**Incidência da isenção em face do transporte feito em navio de bandeira estrangeira**

É fato incontroverso nos autos a utilização de navio com bandeira estrangeira. A defesa volta-se apenas à consideração de que o Decreto-Lei nº 666/69 afronta a igualdade tributária e que a Lei nº 8.191/91 concedeu isenção incondicionada para o IPI.

A descaracterização do direito à isenção fiscal de IPI na importação de mercadorias transportadas por via marítima foi decorrente da constatação de que o transporte foi feito em navio de bandeira estrangeira.

Cita-se abaixo a legislação aplicável:

*DECRETO-LEI Nº 666, DE 2 DE JULHO DE 1969.*

*Institui a obrigatoriedade de transporte em navio de bandeira brasileira e dá outras providências.  
DOU 3.7.1969*

(...)

*Art 2º **Será feito, obrigatoriamente, em navios de bandeira brasileira**, respeitado o princípio da reciprocidade, o transporte de mercadorias importadas por qualquer Órgão da administração pública federal, estadual e municipal, direta ou indireta inclusive empresas públicas e sociedades de economia mista, **bem como as importadas com quaisquer favores governamentais** e, ainda, as adquiridas com financiamento, total ou parcial, de estabelecimento oficial de crédito, assim também com financiamentos externos, concedidos a órgãos da administração pública federal, direta ou indireta.*

(...)

***Art 5º Para os fins dêste Decreto-Lei, considera-se navio de bandeira brasileira o navio afretado por empresa brasileira devidamente autorizada a funcionar no transporte de longo curso.***

*Art. 6º Entendem-se por favores governamentais os **benefícios de ordem fiscal**, cambial ou financeira concedidos pelo. Governo Federal. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 687, de 1969)*

*Parágrafo único. As dúvidas de Interpretação sobre o conceito de favores governamentais serão dirimidas pelo Ministério da Fazenda. (Incluído pelo Decreto Lei nº 687, de 1969)*

*DECRETO Nº 91.030, DE 5 DE MARÇO DE 1985*

*Capítulo X*

*Proteção à Bandeira Brasileira*

*Art. 217 – Respeitado o princípio da reciprocidade de tratamento, é obrigatório o transporte:*

(...)

*III – Em navio de bandeira brasileira, de qualquer outra mercadoria, a ser beneficiada com isenção ou redução do imposto (Decreto-Lei nº 666/69, art. 2<sup>o</sup>).*

**§1<sup>o</sup> - Para fins deste artigo, também se considera de bandeira brasileira, o navio estrangeiro afretado por empresa nacional autorizada a funcionar regularmente (Decreto-Lei nº 666/69, art. 5<sup>o</sup>).**

(...)

*Art. 218 – O descumprimento do disposto no artigo anterior:*

(...)

*II- quanto ao inciso III, importará na perda do benefício de isenção ou redução de tributos.*

A exigência do transporte realizado por navio de bandeira brasileira como pressuposto para fruição de isenção já foi enfrentada pela Súmula nº 581, do STF:

*A exigência de transporte em navio de bandeira brasileira, para efeito de isenção tributária, legitimou-se com o advento do Decreto-lei 666 de julho de 1969.*

O Decreto-lei nº 666/69 objetivava incentivar a Marinha Mercante Nacional.

Cotejando os dispositivos legais, tem-se que o conceito de “transporte em navio de bandeira brasileira, para fins de importações que utilizem o transporte marítimo” é construído a partir dos art. 2º e 5º do Decreto-lei nº 666/1969.

Assim, respeitado o princípio de reciprocidade, é obrigatório o transporte em navio de bandeira brasileira de mercadoria a ser beneficiada com isenção ou redução tributária (art. 2º do DL nº 666/1969; art. 217 e 218, do Regulamento Aduaneiro vigente à época, Decreto nº 91.030). Dessa forma, o reconhecimento do direito ao benefício está condicionado ao transporte em navio de bandeira brasileira ou ao transporte em navio estrangeiro fretado por empresa nacional autorizada a funcionar regularmente no transporte de longo prazo, conforme prescrição do art. 5º.

A Lei nº 8.191/91 tratou da isenção de IPI vinculado à importação, das mercadorias constantes da relação publicada no Decreto nº 151/91. Todavia, a Lei nº 8.191/91

não revogou o referido Decreto-Lei, permanecendo intacta a regra de proteção à bandeira, de aplicação geral a todos os favores governamentais, conforme acima disposto.

Portanto, não há reparos a serem feitos na decisão recorrida.

### **Subsunção das 12 importações às normas jurídicas que definiram os respectivos “ex-tarifários”**

Alega a Recorrente que, para os itens A a D, o auto de infração carece de provas. Já para as DI relacionadas nos demais itens, aduz a Recorrente que os equipamentos importados são acessórios das máquinas, que delas fazem parte, quando encomendados pelos clientes para uso conjunto, pois afirma que sem esses equipamentos seria impossível o envase de produtos, finalidade das máquinas.

Em seu recurso voluntário, a empresa alega cerceamento de defesa, por ausência de realização de perícias.

O CARF, por meio de várias Resoluções, determinou a realização das perícias em cada um dos itens do auto de infração. Os resultados das determinações de perícia seguem abaixo elencados.

#### **Item A**

Refere-se a DI 007118, de 17/07/92 – produto desembaraçado com redução de alíquota descrito como “Espectrofotometro eletrônico tipo ultravioleta visível, de reflectância, com faixa de medição de 400 a 700 nm [nanômetros]”, na forma da Portaria MEFP nº 512/1992, A fiscalização afirma que, conforme prospectos técnicos e manuais da máquina, verificou-se ter reflectância com faixa de medição de 400 a 4400 nanômetros.

Por sua vez, o Laudo do item A, às fls. 243/267, apresenta a seguinte conclusão: “O equipamento vistoriado está parcialmente em conformidade com a documentação apresentada. Em vistoria física e reconhecimento do aparelho e por análise em catálogos pudemos constatar: (a) trata-se efetivamente de espectrofotometro, com acessórios (plotter não localizado), (b) o equipamento não atinge a faixa de 400 nanômetros: a faixa de trabalho é de 4000 a 400 cm<sup>-1</sup> (o que equivale a uma faixa de trabalho entre 2730 e 25000 nanômetro).”

Então, deve ser mantida a autuação para o item A, com multa de ofício (com o agravamento já retirado pela DRJ e confirmado no julgamento do recurso de ofício).

#### **Item B**

Excluído do auto pela DRJ e confirmado em recurso de ofício.

#### **Item D**

Refere-se a DI 003429, de 04/09/92, produto desembaraçado com redução de alíquota descrito como “Máquina automática para envasar alimentos líquidos ou pastosos, alimentadas por bobina de cartão kraft laminado com polietileno e alumínio, com controlador lógico programável”, na forma da Portaria MEFP nº 1.198/1991. Para a fiscalização, “as

máquinas analisadas NÃO INCORPORAM Controlador Lógico Programável – CLP, NÃO PODENDO desta forma gozar do benefício”.

Segundo a manifestação, de fls. 211/212, da Recorrente: “não foram objeto de apresentação de quesitos pela Recorrente, encontrando-se, assim, fora do trabalho pericial a ser realizado”. Ademais, o prospecto apresentado pela contribuinte e Certificado SGS nº 71442-02 (fls. 191/212) não provam se a máquina possuía Controlador Lógico Programável.

Por isso, deve ser mantida a autuação para o item D, mantidas as multas aplicadas.

### Item F

Produtos desembaraçados com redução de alíquota descritos como “Máquina automática para envasar alimentos líquidos ou pastosos em embalagens asséptica, alimentada por bobinas de cartão kraft laminado com polietileno e alumínio, com controlador lógico programável, pesando acima de 5.000 kg”, na forma da Portaria MF nº 849/1990, que, excluídos os denominados acessórios importados em conjunto com as máquinas (“Transformador”, “Dispositivo PULL TAB”, “Dispositivo HVA”, Unidade de Limpeza com CLP”, Válvula de Reserva”) considerados como não integrantes do “ex”, o peso líquido estimado (para a máquina importada com o dispositivo “PULL TAB”) foi considerado 4.310kg, aquém do peso previsto na Portaria que instituiu a redução.

O Laudo do item F do auto de infração, às fls. 402/533, tem a seguinte conclusão: “Com base nas observações e constatações feitas na visita de perícia, confirmadas através das referências aos catálogos dos equipamentos e entrevistas com os seus responsáveis, este perito confirma que a máquina TBA/9 somente poderá produzir embalagens tipo PUL TAB única e exclusivamente se possuir o equipamento PULL TAB”.

O laudo atesta que a máquina possui controlador lógico programável (fl. 406), bem como é possível se afirmar que o peso se coaduna com a exigência legal.

Assim, deve ser cancelada a autuação para o item F.

### Item H

Refere-se a produtos desembaraçados com redução de alíquota descritos como “Máquina automática para envasar leite pasteurizado em embalagens cartonada pré-montada de cartão kraft laminado com polietileno”, na forma da Portaria MF nº 677/1991, que, por considerar que o “ex” abrange apenas a máquina, excluiu os “extra equipments” ou “optional accessories”, denominados “acessórios, opcionais, sobressalentes e peças de reposição”.

Em relação aos equipamentos identificados **no item H**, os laudos realizados para os itens I e J, para equipamentos idênticos, juntados às fls. 269/333 e fls. 335/338, suprem perfeitamente a integridade da descrição necessária à identificação e classificação fiscal das máquinas importadas sob o amparo das DIs 000441, de 31/03/92, 001427, de 03/04/92 e 026240, de 26/06/92.

Deve ser cancelada a autuação deste item.

**Item I**

Laudo do item I do auto de infração (equipamentos idêntico aos itens H e J) “Máquina automática para envasar leite pasteurizado em embalagens cartonada pré-montada de cartão kraft laminado com polietileno” às fls. 269/333, com a seguinte conclusão: “O equipamento vistoriado está em conformidade com a documentação apresentada. As partes descritas como acessórios no paking list, são efetivamente essenciais ao funcionamento, ou seja: se removidos, impediriam o perfeito funcionamento da máquina periciada na operação de envase.”

Deve ser cancelada a autuação deste item.

**Item J**

Laudo do item J do auto de infração (equipamentos idêntico aos itens H e I) “Máquina automática para envasar leite pasteurizado em embalagens cartonada pré-montada de cartão kraft laminado com polietileno” às fls. 335/338, com a seguinte conclusão: “O equipamento vistoriado está em conformidade com a documentação apresentada. As partes descritas como acessórios no paking list, são efetivamente essenciais ao funcionamento, ou seja: se removidos, impediriam o perfeito funcionamento da máquina periciada na operação de envase.”

Deve ser cancelada a autuação deste item.

**Itens C, E, G, L, M**

A Resolução nº 3101-000.313 determinou a perícia para esses itens, contudo, o Ofício nº 692/INT (fls. 1.010 a 1.014), esclareceu o que segue, conforme consta do Relatório da Diligência (e-fls. 1020-1023):

- 1. Que o INT entende não ser possível executar perícia à distância, com base apenas em catálogos, o que inviabiliza o atendimento aos quesitos do Item C;*
- 2. Que o INT entende não ser possível executar perícia por semelhança de equipamentos, o que inviabiliza o atendimento aos quesitos do Item L;*
- 3. Que em contato com representante da TETRA PAK, Sr. José Cláudio Pires, o INT foi informado que a única máquina ainda em funcionamento no Brasil é a de modelo TBA/09;*
- 4. Que o INT entende ser necessário observar as máquinas em funcionamento para resposta aos quesitos, o que inviabiliza o atendimento aos quesitos do Item M (máquina modelo TBA/08, fl. 67);*
- 5. Que o INT afirma que os endereços das máquinas fornecidos pelo próprio importador não se mostraram suficientes, o que inviabiliza o atendimento aos quesitos dos demais Itens E e G;*

---

*6. E por fim, que o INT afirma que até o momento não teve fornecidas as condições para que as perícias sejam realizadas, mesmo após ter contactado representante da empresa.*

Ressalte-se que, regularmente notificada, a Recorrente sobre o relatório da diligência não se manifestou.

Para o reconhecimento de isenção ou redução de impostos, cabe ao importador o ônus de provar ao fisco que a mercadoria importada se enquadra na isenção ou redução do imposto de importação requerida na DI.

Saliente-se que o auto de infração foi instruído com conhecimentos de transporte, faturas, notas fiscais de saída das máquinas de envase, catálogos, laudos periciais e etc.

Portanto, deve ser mantida a autuação para os itens C, E, G, L, M.

### **Taxa Referencial Diária como juros de mora**

É exigível a Taxa Referencial Diária como juros de mora, por determinação expressa do art. 3º da Lei nº 8.218/91. O período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991 já excluído e foi objeto do recurso de ofício já julgado.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, 22 de maio de 2017.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora