



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10875.001596/2001-19
Recurso nº	134.629 Voluntário
Matéria	RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
Acórdão nº	302-38.896
Sessão de	11 de setembro de 2007
Recorrente	DEGUSSA BRASIL LTDA.
Recorrida	DRJ-FORTALEZA/CE

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 04/08/2000

Ementa: EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO PASSIVO.

Comprovado que a mercadoria não se encontrava, no ato da reimportação, no mesmo estado em que se encontrava quando da exportação, caracterizado está o regime de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, sendo devidos os tributos sobre o valor agregado, e não havendo indébito a restituir.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de conversão em diligência à Repartição de Origem argüida pelo Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, vencidos também os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Marcelo Ribeiro Nogueira e Mércia Helena Trajano D'Amorim. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Paula Cintra de Azevedo Aragão.

Relatório

Adoto o quanto relatado pelo órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

Trata o presente processo de pedido de restituição do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado a importação, no valor de R\$ 24.713,89, conforme requerimento de fls. 01, relativamente à Declaração de Importação nº 00/723977-1, registrada em 04/08/2000.

2. Conforme o pedido de fls. 01, o contribuinte solicita a restituição dos tributos incidentes na importação, argüindo que:

- a) apresentou pedido de concessão de Regime Aduaneiro Especial de Exportação Temporária, requerendo autorização para o envio à sua congênere americana, Degussa-Hüls Coorporation, do material denominado catalisador químico, o qual seria submetido a processo de estabilização através de tratamento térmico, mediante processos de secagem e calcinação especiais, sem a aplicação de nenhum tipo de material;*
- b) nos termos das normas de exportação temporária, o material enviado para tratamento térmico retornaria ao Brasil na mesma posição tarifária e com a mesma composição do exportado temporariamente, apenas com acréscimo no volume de água (o aumento no volume de água – 5 ou 6 quilos de água para 1 quilo de catalisador ocorre por questão de segurança), sendo cobrados pela Degussa- Hüls Coorporation, os serviços de mão-de-obra;*
- c) quando da reimportação foi surpreendida pelas autoridades fazendárias com a exigência de recolhimento dos impostos e mesmo após a apresentação dos documentos comprobatórios da não existência de material empregado na industrialização, foi exigido o recolhimento destes tomando-se como base de cálculo o valor dos serviços de mão-de-obra, no valor de U\$ 41.250,00 constantes da invoice emitida pela empresa americana;*
- d) diante da urgência na liberação da mercadoria a requerente viu-se compelida ao recolhimento dos impostos de II, IPI e ICMS;*
- e) invoca o art. 386 do Regulamento Aduaneiro/85, argüindo que no tocante ao II, este somente será exigível na importação de materiais acaso empregados na industrialização;*
- f) argui ainda que essa regra se coaduna com as disposições dos artigos 83 e 84, do RA/85, destacando ainda a ressalva do artigo 88 do referido regulamento;*
- g) ressalta com relação ao IPI que ainda que a reimportação possa configurar hipótese de incidência do referido imposto, sendo a base de cálculo deste originária da base de cálculo do II, inexistindo a exigência do II na hipótese de beneficiamento sem a aplicação de materiais, inexiste portanto a cobrança do IPI;*

3. Observa-se dos fatos em exame:

3.1) a requerente registrou DI nº 00/723977-1, de reimportação referente a mercadoria exportada temporariamente para aperfeiçoamento passivo, com base na Portaria MF nº 675/94, a qual foi parametrizada para o canal amarelo;

3.2) quando da análise documental pelo GSAD - Grupo de Saneamento de Despacho, foi exigido o recolhimento dos tributos, apurados após a elaboração dos cálculos como determina o art. 12 da citada portaria, bem como a retificação da DI,

3.3) conforme se constata às fls. 06/09 e 132/135, as exigências formuladas foram atendidas e a mercadoria desembaraçada em 21/09/2001 (fls. 24).

4. A Delegacia da Receita Federal em Guarulhos/SP através do Despacho Decisório DRF/GRU nº 058/2002, baseado na informação fiscal de fls. 139/140, indeferiu o pedido.

5. A interessada tomou ciência do despacho acima aludido em 08/08/2002, conforme aviso de recebimento de fls. 148, apresentando em 04/09/2002 a manifestação de inconformidade de fls. 150/154, nos termos do pedido inicial acima transcrito, o qual pode ser assim resumido: a) não cabe a incidência dos tributos, pois não foi agregado nenhum material no processo de industrialização a que foi submetida a mercadoria reimportada; b) é incabível a cobrança de impostos tomando-se como base de cálculo a mão-de-obra empregada.

6. Acrescente-se que, por força do disposto na Portaria SRF nº 956, de 08/04/2005, DOU de 12/04/2005, a competência para julgamento do presente processo foi transferida da DRJ São Paulo II para esta DRJ/Fortaleza.

A DRJ em FORTALEZA/CE não acolheu a manifestação de inconformidade formulada pela interessada, sendo o voto condutor lastreado nos seguintes termos:

Da análise da matéria à luz da legislação de regência e dos dispositivos invocados pela defesa, precisamente quanto ao artigo 369 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985 constata-se que no Regime Especial de Exportação Temporária, as mercadorias devem ser reimportadas no mesmo estado que deixaram o País ou após serem submetidas no exterior a conserto, reparo ou restauração.

Ocorre que o Ministro da Fazenda em face do que dispõe o art. 93 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto-lei nº 2.472/88 instituiu o regime aduaneiro especial de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo.

Assim com o advento da Portaria do Ministério da Fazenda nº 675 de 22 de dezembro de 1994, criou-se mediante o Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo, a possibilidade de saída do País, por prazo determinado, de mercadoria nacional ou nacionalizada a fim de passar no exterior por operações de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, reimportando-se os

produtos resultantes dessas operações (sem a restrição anteriormente mencionada), com o pagamento dos impostos incidentes sobre o valor agregado.

Conforme dispõe o art. 1º da citada portaria o regime em apreço será aplicado nos termos do referido ato, logo percebe-se que se trata de norma específica e como tal pelo princípio da especialidade será observada em seus devidos termos, para a situação nela disciplinada.

Nesse mister dispõem os artigos 2º e 12 da Portaria MF nº 675/94, "verbis":

"Art. 2º O regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo é o que permite a saída, do País, por tempo determinado, de mercadoria nacional ou nacionalizada, para ser submetida a operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem no exterior, e sua reimportação, na forma do produto resultante dessas operações, com pagamento do imposto incidente sobre o valor agregado ." (grifo nosso).

"Art. 12. O valor dos tributos devidos na importação do produto resultante da operação de aperfeiçoamento será calculado, deduzindo-se, do montante dos tributos incidentes sobre este produto, o valor dos tributos que incidiriam, na mesma data, sobre a mercadoria objeto da exportação temporária, se esta estivesse sendo importada do mesmo país em que se deu a operação de aperfeiçoamento ." (grifei)

Da interpretação da norma em tela, precisamente quanto aos dispositivos invocados, verifica-se que enquanto o primeiro estabelece como princípio do regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo o pagamento do imposto sobre o valor agregado, o artigo 12, detalha a metodologia de cálculo a ser adotada, estabelecendo que o imposto devido será aquele resultante da diferença entre o imposto incidente sobre o produto processado e o imposto incidente sobre as mercadorias exportadas temporariamente para sua elaboração.

Desse modo, com a metodologia adotada tem o importador a possibilidade de abater do imposto incidente sobre o produto reimportado a parcela que corresponderia ao imposto da mercadoria exportada temporariamente que lhe foi incorporada, recaindo a tributação tão somente sobre o acréscimo de valor resultante da "operação de aperfeiçoamento".

Note-se que é de clareza solar nos autos que o sujeito passivo submeteu a reimportação do produto em tela utilizando o Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo conforme DI nº 00/723977-1.

Nesse sentido constata-se que a peça impugnatória encerra uma contradição, embora invoque as regras do regime de exportação temporária, alegando que não houve a incorporação de materiais, admite que a operação a qual se submeteu os catalisadores foi de aperfeiçoamento passivo. Em sendo assim torna-se evidente que as

regras que o informam não são as de exportação temporária e sim de aperfeiçoamento passivo.

Ou seja, na exportação temporária, nos termos do art. 92, § 4º do Decreto-lei nº 37 de 18/11/1966 - DOU 21/11/1966, a ressalva a que alude a peticionária, ocorre apenas quando o produto que sai é o mesmo que retorna, sem que sobre ele tenha havido qualquer aperfeiçoamento, conforme se depreende do texto legal.

É importante trazer a lume as seguintes peças dos autos: a) fatura comercial nº 236444, fls. 12 que demonstra o valor de U\$ 41.250, a título de mão-de-obra, bem como o laudo de fls .136/137, emitido em função da solicitação de fls. 113, quando da reimportação da mercadoria o qual conclui em resposta aos quesitos, fls. 113, tratar-se de um catalisador, na forma de suspensão, constituída de compostos inorgânicos à base de carvão, ferro e platina em 12,4% de água:

“QUESITOS:

1. Identificação do produto comparando com a descrição acima.
2. O produto apresenta constituição química definida e isolada?
3. Em se tratando de preparação, qual a sua aplicação?
4. Se o produto em questão for um catalisador possui como substância ativa um metal precioso ou um composto de metal precioso? Caso afirmativo identificá-lo.
5. Existem materiais agregados a mercadoria exportada temporariamente (vide termo de identificação, caso afirmativo, em que proporção e como isto afeta o valor do produto inicial)?
6. O beneficiamento realizado no exterior resultou em espécie diversa daquela exportada temporariamente? De que modo tal processo influenciou o valor da mercadoria?
7. Outras informações que se fizerem necessárias”.

CONCLUSÃO: Trata-se de um Catalisador na forma de suspensão constituída de compostos inorgânicos à base de Carvão, Ferro e Platina, em 82,4% de Água.

RESPOSTAS AOS QUESITOS:

1. Trata-se de um Catalisador na forma de suspensão constituída de compostos inorgânicos à base de Carvão, Ferro e Platina, em 82,4% de Água, tendo como substância ativa um metal precioso (Platina), um Catalisador em suporte, em 82,4% de Água.
2. Não.
3. De acordo com Informação Técnica Específica, a mercadoria é utilizada como catalisador.
4. Sim. A substância ativa a Platina, um metal precioso.

5. Segundo Termo de Identificação, a mercadoria exportada apresenta composição química qualitativa semelhante ao produto analisado, porém, com teor de Platina abaixo do encontrado pelas análises (4,82%) e Carvão ativo Maior (94,55%).

6. De acordo com os Resultados das Análises, a composição qualitativa é semelhante ao declarado no Termo de Identificação, item A (pré-catalisador não estabilizado). No entanto, o teor de Platina está de acordo com o catalisador estabilizado (item B).

7. Prejudicada.”

Observa-se do laudo acima transscrito que a empresa enviou sob o Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo catalisador não estabilizado para recuperação do metal precioso, reimportando o catalisador estabilizado apresentando “composição química qualitativa semelhante” ao catalisador não estabilizado.

O próprio sujeito passivo descreve a operação a ser processada no exterior da seguinte forma:

“Ocorre que uma das fases do processo de industrialização desse tipo de catalisador, a de estabilização por tratamento térmico, somente pode ser realizada nos Estados Unidos. Assim (...) precisará enviar para a DEGUSSA-HUEL CORPORATION, que detém instalações, equipamentos e tecnologia para a realização dos processos de secagem e de calcinação especiais, que estabilizam o catalisador em questão, propiciando a fixação no carvão ativado dos metais de platina, e ferro. Pode-se dizer que o material enviado para tratamento térmico (antes portanto de ser estabilizado) é um “catalisador não estabilizado” posto que ainda não possui as características de aceleração de reações químicas específicas para a fabricação do herbicida.” (grifos do original).

Dessume-se assim das informações técnicas oferecidas pelo laudo e pelo próprio sujeito passivo que o material reimportado, catalisador químico, sofreu um processo de estabilização e calcinação especiais, operações essas que propiciam condições de operatividade ao catalisador, haja vista o alto custo de um catalisador contendo metal precioso. Esse beneficiamento pelo qual passou a mercadoria resultou em consequência na agregação de valor em decorrência do processo especial utilizado para recuperação do metal precioso.

Nesse mister cumpre ressaltar que o indeferimento pela DRF teve o seguinte fundamento:

“Alega, agora, o interessado que não cabe a incidência dos tributos, pois não foi agregado nenhum material no processo de industrialização e não se pode cobrar impostos tomando-se como base de cálculo a mão de obra empregada.

Da análise da operação descrita pelo próprio requerente, verifica-se que o material reimportado, catalisador químico, sofreu um processo de estabilização e calcinação especiais, que obviamente exige alto grau de tecnologia, tanto que não pode, ser feito, no Brasil. Por esse beneficiamento pelo qual passou a mercadoria, onde, claramente não

foi utilizado, simples “mão de obra”, como, alega o requerente, foi cobrado, U\$ 41.250, pelo, exportador, sendo, este valor utilizado como base de cálculo para os tributos incidentes quando, da reimportação pois ocorreu a valorização da mercadoria pelo menos neste montante.

Nestas condições, não cabe qualquer questionamento sobre os pagamentos dos tributos exigidos pelo GSAD e efetuados pelo, importador, pois atendeu perfeitamente o disposto na Portaria MF nº 675/94, onde, a expressado “valor agregado” denota claramente o acréscimo de valor dado à mercadoria, pelo seu grau mais elevado de elaboração, o seu aperfeiçoamento, e é lícito supor que para atingir este nível, alem do eventual emprego de matérias-primas seja dispensado o emprego de mão-de-obra, ainda que por processo totalmente automatizado, o que enseja custo, portanto devendo ser agregado ao valor final da mercadoria.”

Havendo consenso nos autos quanto à operação submetida à Exportação Temporária para Aproveitamento e em face da argumentação da defesa, verifica-se que os dois regimes são conceitualmente distintos, sendo, via de regra, o Regime de Exportação Temporária, de que cuidam os artigos 369/388 do Regulamento Aduaneiro, aplicável a mercadorias que retornarão ao país no mesmo estado em que foram exportados, ou após submetida a processo de conserto, reparo ou restauração (art. 369), então vigente, enquanto o Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo abrange ao contrário, precisamente mercadorias que sairão do país para serem submetidas a operações de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, retornando, não mais no estado em que foram exportadas, mas na forma do produto resultante dessas operações.

Logo é incabível a invocação de regras específicas do Regime Aduaneiro Especial de Exportação Temporária, por tratar-se este de regime distinto do Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo, adotado pela interessada na operação em tela.

Na esteira desse raciocínio não há que se cogitar da aplicação, ao caso, do disposto no artigo 88 do Regulamento Aduaneiro, vigente à época dos fatos, já que a hipótese de não ocorrência do fato gerador de que trata o inciso I, refere-se explicitamente a mercadoria à qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária, no entanto, como demonstrado anteriormente, os regimes acima explicitados não são mutuamente aplicáveis, visto que distintos são seus fundamentos, sendo inaplicável ao caso concreto em exame as regras gerais da exportação temporária.

E assim se justifica visto que no caso da exportação temporária, incide o imposto de importação apenas sobre o valor dos materiais empregados nos serviços a que a mercadoria for submetida no exterior (já que a mercadoria reimportada é, via de regra, a mesma), enquanto no regime em apreço, por não haver o retorno da própria mercadoria exportada temporariamente, determina a norma de regência que se apure o imposto devido em relação ao produto dela resultante, abatendo-se do mesmo a parcela que corresponderia a mercadoria

nacional ou nacionalizada que nela foi empregada. Desse modo, verificando-se a sistemática de tributação estabelecida no art.12 constata-se que a tributação recairá sobre o acréscimo de valor dado a mercadoria pelo seu grau mais elevado de elaboração, seja este composto por matérias-primas, serviços ou ambos.

Esclarecida a matéria fática e estando sobejamente fundamentada a matéria, é importante salientar, em reforço da tese acima explicitada que a valoração aduaneira das mercadorias importadas é disciplinada pelas normas do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira), publicado no Brasil pelo Decreto nº 1.355/94 e regulamentado pelo Decreto nº 2.498/98 e por farta legislação suplementar, segundo o qual, a base primeira para a valoração de uma mercadoria é o seu “valor de transação”, este definido como o preço efetivamente pago ou a pagar, por essa mercadoria, em uma venda para exportação para o país de importação, com os ajustes previstos na forma do art. 8º do Acordo. A comprovação do valor de transação faz-se, ordinariamente, pela apresentação da fatura comercial, admitindo-se, ainda, possa tal prova ser feita com outros documentos, tais como: contrato de compra e venda, lista de preços do fornecedor, ordem de compra, registros contábeis, dentre outros.

Em síntese, o Acordo dispõe que a base primeira para a valoração aduaneira é o “valor de transação”, tal como dispõe o art. 1º, item 1, do referido Decreto:

“...o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do artigo 8º...”.

Por sua vez, depreende-se do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 17, de 16/02/98, vigente à época dos fatos, que o Fisco também deverá observar, para fins de apuração do valor aduaneiro, as Notas Explicativas, os Comentários e as Opiniões Consultivas emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial das Alfândegas.

Nesse mister cabe observar as disposições do Comentário 5.1:

“MERCADORIAS REIMPORTADAS APÓS A EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA ELABORAÇÃO, TRANSFORMAÇÃO OU REPARO

Por ocasião do despacho aduaneiro na reimportação de mercadoria exportada temporariamente para elaboração, transformação, ou reparo no exterior, as legislações nacionais podem ou não prever a isenção. Contudo, em ambos os casos, o valor das mercadorias reimportadas deve, evidentemente, ser determinado em conformidade com as disposições pertinentes do Acordo.

7. É evidente em todos esse casos que tanto a transação que dá origem à importação das mercadorias em questão, como o preço dela resultante, não se referem às mercadorias no mesmo estado em que estas são importadas, mas apenas aos materiais utilizados e aos serviços

prestados pelo fabricante estrangeiro e, às vezes, somente aos serviços".(grifei)

Ante as normas que disciplinam o regime em exame, constata-se que com relação ao valor constante da fatura comercial nº 236444, compreendendo U\$ 41.250, correspondente ao preço cobrado pela mão-de-obra, há incidência do II e em consequência do IPI-vinculado a importação no Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo.

"Ex positis" infere-se que não há valores a serem restituídos ao contribuinte, confirmando-se assim o indeferimento do Despacho Decisório de fls. 143/145.

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, fls. 200 e seguintes, onde reprisa as alegações ofertadas em primeiro grau e requer a reforma do *decisum a quo*.

Ato seguido, subiram os autos este Terceiro Conselho, conforme indicado no despacho à fl. 288.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Corintho Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Em não havendo preliminares, passa-se de plano ao mérito da contenda.

Resumindo a decisão prolatada pelo órgão julgador de primeira instância, o não acolhimento da manifestação de inconformidade resultou do entendimento de que a recorrente não protagonizou uma exportação temporária, nos termos do art. 369 do RA/85, em que a mercadoria é reimportada no mesmo estado em que foi exportada, mesmo nos casos em que submetida a processo de conserto, reparo ou restauração; e sim promoveu uma exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, em que a mercadoria exportada é submetida a operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, no exterior, e posteriormente é reimportada, sob a forma de produto resultante, com pagamento dos tributos sobre o valor agregado, nos termos da Portaria MF nº 675/94, que tem fulcro no art. 93 do DL nº 37/66, com redação dada pelo art. 3º do DL nº 2.742/88.

A defesa da recorrente, em síntese, lastreia-se no art. 386 do RA/85, que diz:

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

(...)

E como não foram empregados materiais na industrialização, não são devidos tributos na reimportação.

Primeiramente, entendo relevante dizer que sendo este um pedido de restituição aos cofres públicos, cabe ao solicitante trazer todas as provas do seu direito, sob pena de denegação do solicitado. Nesse sentido, os documentos carreados aos autos dizem respeito à reimportação da mercadoria exportada pela recorrente (nota fiscal, Declaração de Importação, laudo, etc.), nada veio ao expediente com relação à concessão do regime de exportação temporária, que em termos de beneficiamento ou transformação sofria restrições da legislação aplicável, tais como a do juízo de conveniência para o País; a mercadoria não podia resultar em produto final, e ainda tinha de ser utilizada direta e exclusivamente no processo produtivo do beneficiário, consoante os termos do art. 370, e seus §§, do RA/85.

Nessa moldura, o raciocínio que embasou o indeferimento da solicitação se me afigura bastante razoável, pois efetivamente a mercadoria não se encontrava, no ato da reimportação, no mesmo estado em que se encontrava quando da exportação temporária - foi pré-catalisador não estabilizado; retorna catalisador estabilizado. Os documentos acostados todos suportam essa versão.

Então, realmente não diviso melhor sorte à defesa da recorrente neste apelo, que cingiu-se a dizer o quanto dito antes, sem trazer novos elementos que pudessem mudar o sentido deste juízo.

No vinco do exposto, voto pelo DESPROVIMENTO do recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2007

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO - Relator