



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo n° 10875.001598/2001-16
Recurso n° 134.627 Voluntário
Matéria RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
Acórdão n° 302-39.616
Sessão de 8 de julho de 2008
Recorrente DEGUSSA BRASIL LTDA
Recorrida DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 14/09/2000

**EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO
PASSIVO. DEVOUÇÃO DE VALORES.
IMPOSSIBILIDADE.**

As exportações realizadas sob o manto do regime de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo devem sofrer a tributação quando do retorno da mercadoria, nos moldes do previsto na legislação específica, não resultando em pagamento a maior ou indevido de tributos.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Beatriz Veríssimo de Sena, Ricardo Paulo Rosa e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do 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\$ 24.409,43 conforme requerimento de fls. 01, relativamente à Declaração de Importação nº 00/0875004-6, registrada em 14/09/2000.

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 congênera americana, Degussa-Hüls Corporation, 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 Corporation, 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 US\$ 41.250,00 constantes da invoice emitida pela empresa americana;) 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) argüi 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, inexistente portanto a cobrança do IPI;

3. Observa-se dos fatos em exame:

3.1) a requerente registrou em 14/09/2000 a DI nº00/0875004-6, 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. 06/07 e 15/18, as exigências formuladas foram atendidas e a mercadoria desembarçada em 09/10/2000 (fls. 10).

4. A Delegacia da Receita Federal em Guarulhos/SP através do Despacho Decisório DRF/GRU nº 091/2002, fls.105/107, baseado na informação fiscal de fls.101/102, indeferiu o pedido.

5. A interessada tomou ciência do despacho acima aludido em 12/09/2002, conforme aviso de recebimento de fls. 110, apresentando em 19/09/2002 a manifestação de inconformidade de fls. 111/115, 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.

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza/CE indeferiu o pleito da recorrente, conforme Decisão DRJ/FOR nº 7.134, de 25/11/2005, (fls. 117/125).

Às fls. 129 o contribuinte foi intimado da decisão supra, motivo pelo qual apresenta Recurso Voluntário e documentos de fls. 130/210, tendo sido dado, então, seguimento ao recurso interposto.

Iniciado o julgamento, foi convertido o processo em diligência para juntada do processo administrativo de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo requerido.

Retornando os autos da diligência, é novamente posto em julgamento.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator

Verificamos dos autos que o contribuinte busca repetir valores pagos a título de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados pagos quando do retorno de mercadoria enviada ao exterior para fins de regime de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo.

Com a devida vênia ao entendimento da recorrente, entendo que sua irresignação não merece acolhimento, já que a legislação é clara quando dispõe ser devida a tributação no retorno daquelas mercadorias, nos moldes do previsto na legislação específica.

Neste sentido, bem dispôs a decisão recorrida, argumentos os quais tomo para suportar a presente decisão:

Restituição Solicitada

3. *Constata-se que o argumento nuclear da defesa reside na afirmação de que não havendo a incorporação de materiais ao produto reimportado, descrito na DI da seguinte forma: "CATALISADOR A BASE DE PLATINA E FERRO SUPOSTADO EM CARVÃO ATIVO PO, UMIDO. COMPOSIÇÃO EM SÓLIDOS: 5% PLATINA + 0,65% FERRO E 94,35% DE CARVÃO ATIVO EM PÓ", não cabe a incidência dos impostos.*

4. *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.*

5. *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 n 2.472/88 instituiu o regime aduaneiro especial de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo.*

6. *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.*



7. 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.

8. 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)

9. 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.

10. 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".

11. 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 00/0875004-6.

12. 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 sem de aperfeiçoamento passivo.

13. 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.

14. É importante trazer a lume as seguintes peças dos autos: a) fatura comercial nº 236503, fls. 09 que demonstra o valor de U\$ 41.250, a título de mão-de-obra, bem como o Termo de Identificação de fls.98/99 e os documentos de fls.92/99, nos quais a empresa descreve minudentemente a operação a ser realizada no exterior.

15. Observa-se dos documentos acima referenciados 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.

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

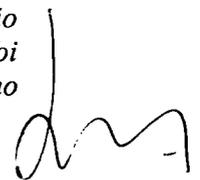
"Ocorre que uma das fases do processo de industrialização desse tipo de catalisador, a de estabilização por tratamento térmico, somente pode ser realizada nos Estados Unidos. Assim (...) precisará enviar para a DEGUSSA-HUEL CORPORATION, que detém instalações, equipamentos e tecnologia para a realização 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).

17. Dessume-se da análise documental dos autos 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.

18. 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.

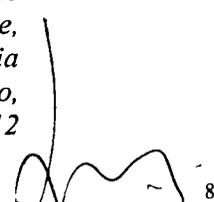
Nestas condições, não cabe qualquer questionamento sobre os pagamentos dos tributos exigidos pelo GSAD e efetuados pelo, importador, pois atendeu perfeitamente o disposto na Portaria MF N° 675/94, onde, a expressado "valor agregado" denota claramente o acréscimo de, valor dado à mercadoria pelo, seu grau mais elevado, de elaboração, o seu aperfeiçoamento, e é lícito, supor que para atingir este nível, além 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."

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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. 8 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.

24. 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...”.

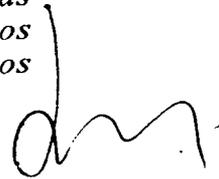
25. Por sua vez, depreende-se do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 17, de 16/02/98, vigente à época dos fatos, que o Fisco também deverá observar, para fins de apuração do valor aduaneiro, as Notas Explicativas, os Comentários e as Opiniões Consultivas emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira,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

26. 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 esses 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 estas são importadas, mas apenas aos materiais utilizados e aos serviços prestados pelo fabricante estrangeiro e, às vezes, somente aos serviços”.(grifei)

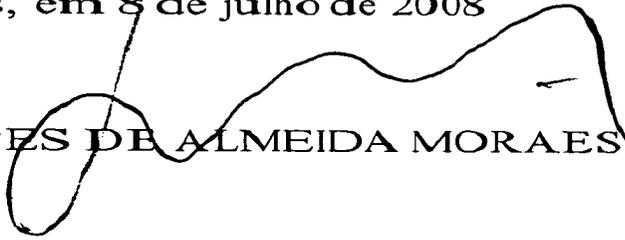


27. *Ante as normas que disciplinam o regime em exame, constata-se que com relação ao valor constante da fatura comercial nº 236503, compreendendo US\$ 41.250, correspondente ao preço cobrado pela mão-de-obra, há incidência do II e em consequência do IPI-vinculado a importação no Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo.*

28. *"Ex positis" infere-se que não há valores a serem restituídos ao contribuinte, confirmando-se assim o indeferimento do Despacho Decisório de fls. 105/107.*

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 8 de julho de 2008


LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator