



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

---

<b>Processo n°</b>	11128.001685/97-15
<b>Recurso n°</b>	123.557 Voluntário
<b>Matéria</b>	EXPORTAÇÃO
<b>Acórdão n°</b>	302-38.435
<b>Sessão de</b>	27 de fevereiro de 2007
<b>Recorrente</b>	SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S/A
<b>Recorrida</b>	DRJ-SÃO PAULO/SP

---

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 26/03/1997

Ementa: IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO –  
DRAWBACK – ÁLCOOL ETÍLICO –

Excetuam-se da tributação à alíquota de 40% do Imposto de Exportação, prevista pela Circular do Banco Central do Brasil nº 2.638/95 (álcool etílico não desnaturado com teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol.), as exportações de produtos resultantes da industrialização de álcool importado sob o regime aduaneiro especial de drawback.

Comprovado nos autos que a mercadoria exportada correspondeu, em sua materialidade, àquela compromissada no Ato Concessório de Drawback, não há que se falar em incidência do Imposto de Exportação.

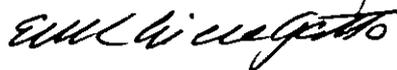
**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

*Eulda*

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CCC. Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Corinθο Oliveira Machado, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausentes os Conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim e Luis Antonio Flora e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa. Fez sustentação oral a Advogada Juliana Borges, OAB/SP – 154.716.

## Relatório

Trata o presente processo de retorno de diligência, nos termos da Resolução nº 302-1.059, de 03 de dezembro de 2002.

Para relembrear os fatos ocorridos, transcrevo o relatório de fls. 272 a 283.

*"Adoto o "Relatório" constante da Decisão DRJ/SPO Nº 001620, de 14/06/00.*

*"Trata-se de exportação feita por Trading Company (SAB Trading Comercial Exportadora S/A), descrita como "álcool etílico não desnaturado retificado com graduação alcoólica mínima de 95,1 GL a 15 graus Celsius", classificada na posição 2207.10.9901, decorrente do Programa Draw-Back da Usina Açucareira Ester S/A.*

*O fisco, à vista do ato concessório Draw-Back 52-56/001 de 2/1/96, solicitou Laudo técnico para identificar os bens. O ato concessório (fls. 38) previa a importação de álcool etílico hidratado (de origem sintética para fins carburantes) e a exportação de álcool etílico não desnaturado (com graduação mínima de 95,1 GL a 15 graus Celsius) após processo de industrialização (reprocessamento do álcool).*

*A Resolução 2638/95 do Banco Central fixou à época da exportação, uma alíquota de 40% de imposto de exportação para álcool etílico não desnaturado em volume superior a 80%, da posição 270710 com todos os seus desdobramentos. Foram excetuadas da tributação apenas as exportações resultantes de industrialização de álcool etílico importado sob o regime de draw-back. Segundo o laudo do LABANA, o álcool era hidratado (álcool etílico não desnaturado hidratado com teor de álcool de 95%), conforme se vê às fls. 20. E não se tratava de álcool para fins carburantes.*

*Como o álcool importado sob o regime draw-back era álcool hidratado para fins carburantes, que deveria ser reprocessado para tornar-se álcool etílico não desnaturado com graduação alcoólica de 95,1 GL a 15 graus Celsius, a fiscalização concluiu que não poderia tratar-se do mesmo álcool, e que o exportador não tinha sua mercadoria incluída no benefício do Draw-Back, sujeitando-se à alíquota de 40% do imposto de exportação, além da penalidade de falta de pagamento do tributo (DL 1578/77, artigo 7º, RA artigo 531).*

### Da Defesa.

*Em sua impugnação, a autuada alegou:*

- 1. A classificação fiscal adotada pela autuada está correta porque o produto exportado foi exatamente aquele descrito nas DDE's.*
- 2. A Usina que retificou o produto afirma que este tem graduação alcoólica mínima de 95,1º GL (fls. 108). As análises procedidas pela SGS do Brasil com amostras retiradas antes e depois do embarque do navio, bem como as procedidas pelo importador no exterior e*

*EMER*

*pelo adquirente final do produto provam que este tinha graduação de 95,8º GL (fls. 109 a 112).*

- 3. Como no ato concessório do Draw-Back consta a graduação alcoólica mínima de 95,1º GL e que este seria um álcool retificado e classificação fiscal 2207.10.9901, não pode a Receita Federal, sendo também um órgão da administração pública como a SECEX, dizer que a classificação fiscal utilizada no ato concessório está errada.*
- 4. A fiscalização se engana quando diz que para que um álcool seja retificado é necessário que tenha um teor alcoólico superior a 96º C. Um álcool será retificado quando for produzido a partir de um álcool de pior qualidade e não retificado quando produzido diretamente a partir da cana-de-açúcar. O álcool será hidratado quando tiver teor de água em sua composição superior a 1%. Dessa forma, um álcool pode ser hidratado e retificado e ter graduação alcoólica inferior a 96º GL.*
- 5. A multa cobrada pela fiscalização é ilegal vez que é superior ao limite máximo de 75% estabelecido pela Lei 9.430/96.*
- 6. Finaliza, requerendo a realização de perícia para responder aos quesitos que enumera (fls. 97).*

Da perícia realizada pelo Instituto Adolfo Lutz.

*O processo foi então encaminhado a esta DRJ/SP para julgamento em primeira instância. Foi deferido o pedido de realização de perícia e foram encaminhados os quesitos elaborados pela fiscalização e pelo contribuinte (fls. 158 a 160) ao Instituto Adolfo Lutz, em São Paulo.*

*Aquele Instituto expediu então os resultados de análise de fls. 164 a 167. O Instituto identificou tratar-se de álcool etílico refinado com graduação alcoólica 94,5º INPM a 20º m/m, de acordo com Ato 10/87, de 13/03/87, do Ministério da Indústria e Comércio. Não esclareceu, todavia, tratar-se ou não de um álcool retificado.*

*Sendo o cerne da questão saber se o álcool exportado era proveniente de uma importação anterior no regime de draw-back, que teria sido industrializado (retificado) no país com a finalidade de exportação, esta DRJ solicitou diligência no domicílio da empresa titular desse regime aduaneiro especial, para confirmar se as exportações efetuadas pela Trading Company atendiam às especificações do regime, o que afastaria a tributação de 40% do imposto de exportação.*

*Como resultado, o fiscal que efetuou a diligência, realizada pela Fiscalização do Fopim, concluiu, às fls. 177:*

- 1. O produto a que se refere o RE nº 96/0560569-001, teria sido importado pela Usina Açucareira Ester S/A, através da DI 002211, registrada em 29/1/96 na Alfândega do Porto do Rio de Janeiro, vinculado ao A/C Draw-Back Suspensão 52-96/001-4. Entretanto, o álcool importado na DI supracitada não sofreu qualquer processamento conforme previsto no ato concessório, tendo sido*

*ELMIA*

vendido na mesma data (29/1/96) à Petrobrás, conforme NF de saída 002462, série 1, cuja cópia está às fls. 175.

Assim, concluiu a fiscalização que o álcool exportado pelo RE nº 96/0560569 não pode ter sido obtido através do reprocessamento daquele álcool importado, pois este foi vendido no mercado interno.

2. Quanto à mercadoria exportada pelo RE 96/0560616-001, esta teria sido importada pela DI 7440, de 28/3/96, registrada na Alfândega do Porto do Rio de Janeiro, vinculada ao A/C Draw-Back suspensão 52-96/018-9. Tal mercadoria importada foi vendida no mercado interno para a Petrobrás, pela NF de saída 003511, de 3/4/96, emitida pela Usina Açucareira Ester S/A (fls. 176).

Assim, concluiu a fiscalização que o álcool exportado através do RE 96/0560616-001 não pode ter sido obtido através do reprocessamento do álcool importado, pois aquele foi vendido no mercado interno.

A constatação do descumprimento do regime de Draw-Back pela Usina Açucareira Ester S/A resultou no lançamento tributário do crédito que ficara suspenso, conforme dá conta o despacho de fls. 177, gerando o processo administrativo 10831.006402/99-39.

Intimada a se manifestar sobre as conclusões da diligência, a autuada nada contestou, limitando-se a fazer quesitos suplementares sobre graduação alcoólica do produto exportado (se 95,1 GL a 15º Celsius ou 96,2 GL), o que nada acrescenta ao processo, visto as conclusões da fiscalização sobre o descumprimento do regime de Draw-Back. Como a única exceção à tributação de 40% do imposto de exportação seria a existência de regime de draw-back cumprido, e como a tributação é para teor alcoólico superior a 80%, os quesitos sobre graduação superior a 90 não acrescentariam nada útil ao litígio. Não contestado o resultado da diligência, restou comprovado no processo o descumprimento do regime draw-back, e a origem diversa do álcool exportado. '.

Em primeira instância administrativa, a ação fiscal foi julgada procedente, em parte, nos termos da decisão de fls. 186/191, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

"Mercadoria exportada sujeita à alíquota de 40% do imposto de exportação pela Circular Banco Central do Brasil nº 2638/95 (álcool etílico não desnaturado com teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol.)

A única exceção à tributação são as exportações de produtos resultantes da industrialização de álcool importado sob o regime de draw-back.

O fisco autuou a exportadora por entender que a mercadoria não faz jus ao benefício do Draw-Back, o que ficou comprovado no processo em diligência da fiscalização. A multa de 100%, por falta de pagamento do tributo, foi reduzida para 75% pela Lei 9.430/96.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE. "

*EMULA*

*Basicamente, os fundamentos que nortearam o Julgador singular são os que se seguem:*

*- Quanto à perícia, a mesma foi indeferida pois: (a) o momento para que fosse solicitada precluiu com a apresentação da impugnação; (b) não há fato novo no processo relativo às perícias efetuadas que a justifique; (c) quanto ao único fato novo, resultado da diligência realizada pela fiscalização do Fopim, a empresa teve oportunidade de contestar, tendo sido regularmente intimada (fls. 181), mas preferindo silenciar; (d) a nova perícia nada acrescentaria ao litígio, calculado no fato de a mercadoria exportada não estar incluída em regime especial de draw-back suspensão, fato comprovado pelo fisco em diligência no domicílio da titular do regime, não contestado pela defesa.*

*- Quanto ao mérito, afirma ter ficado comprovado nos autos, uma vez que não contestado pela defesa, que a mercadoria exportada não fazia jus ao benefício do draw-back suspensão. Sendo assim, a matéria resta meramente fática. A Circular BCB n.º 2638/95, vigente à época da exportação, determinava a cobrança de imposto de exportação à alíquota de 40% para álcool etílico não desnaturado com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (posição 22.07.10.), bem como para as posições 2207.20.0101 e 2207.20.0199. A única exceção à tributação era as exportações de produtos resultantes da industrialização de álcool importado sob o benefício de draw-back. Considera que o fisco, com os elementos que dispunha no momento do desembaraço, concluiu que a mercadoria não poderia ser aquela descrita no ato concessório do draw-back. Por outro lado, assinala que a diligência feita pelo Fopim trouxe outra prova, mais incontestável, de que a mercadoria não estava mesmo incluída no ato concessório do draw-back, fato que a autuada não contestou. Assegura, ainda, que se tornam irrelevantes argumentos sobre teor alcoólico entre 95% e 96% do álcool exportado, visto que a tributação abrange teor acima de 80%, e que quesitos objetivando comprovar diferenças no teor alcoólico tornam-se irrelevantes pois o resultado da diligência realizada, inclusive com a anexação de notas fiscais comprovando a venda da mercadoria importada no mercado interno, comprova que a mercadoria não estava abrigada no benefício do draw-back.*

*- Conclui, portanto, que é correta a cobrança do imposto de exportação à alíquota de 40%, reconhecendo, contudo, que a penalidade aplicada de 100% deve ser reduzida para 75% pela Lei n.º 9.430/96, em obediência, inclusive, ao disposto no ADN COSIT n.º 1/97.*

*- Da decisão, deixou de recorrer de ofício ao Terceiro Conselho de Contribuintes, visto que o valor exonerado não supera o limite de alçada previsto no art. 34 do Decreto 70.235/72 e Portaria MF n.º 333/97.*

*Regularmente intimada da Decisão singular (AR às fls. 197 – verso), com ciência em 01/08/00, a Contribuinte interpôs recurso tempestivo a este Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 199/233), acompanhado dos docs. de fls. 234 a 248, no qual apresentou as seguintes razões de defesa:*

*QUICK*

- 1) *Inicialmente, esclarece que, em conformidade com o disposto no art. 33, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 32 da MP nº 1.973/63, procedeu ao arrolamento de bens integrantes de seu ativo imobilizado e de valor superior à exigência fiscal, para assegurar o processamento e encaminhamento daquela peça de defesa à Segunda Instância de Julgamento. Descreveu e apresentou a avaliação dos referidos bens (fls. 200/201).*
  
- 2) *A seguir, fez um sucinto retrospecto dos fatos ocorridos, basicamente: (a) que o Auto de Infração foi lavrado sob a alegação de que o produto exportado pela recorrente – 40.000 hectolitros de álcool etílico não desnaturado retificado -, classificado na posição fiscal NBM 2207.10.9901, sob o amparo do ato concessório de draw-back nº 52-96/001-4, não teria atendido as especificações para que como tal fosse classificado; (b) que, segundo a autoridade autuante, o teor alcoólico do produto exportado foi de 95,0º GL (Laudos Labana nºs 0340 e 0341/97), com o que a classificação correta da mercadoria exportada é no código 2207.10.9902 – álcool etílico não desnaturado hidratado, com teor de água de 5% aproximadamente (grifei); (c) que, em decorrência de tal fato, a empresa efetuou remessa ao exterior de produto diverso daquele submetido a despacho, sujeitando-se, portanto, às penalidades previstas na legislação em vigor, uma vez que as informações prestadas no SISCOMEX não corresponderam à operação realizada; (d) que, ademais, por essa razão, a exportação procedida não estaria acobertada pelo ato concessório de draw-back, o qual previa a exportação do produto com a classificação atribuída pela recorrente, sujeitando-se o exportador ao pagamento do imposto de exportação à alíquota de 40% sobre o valor das mercadorias, nos termos da Resolução BCB nº 2.638/95; (e) que entende estar materializada, no caso dos autos, a infração prevista na Lei 5.025/66, art. 66 (inciso I, art. 532, do RA), sendo que referido lançamento será efetuado após atendimento do disposto no inciso I, art. 542, do RA.; (f) que, em sua impugnação, a empresa demonstrou estar equivocado o entendimento do fisco de que, para estar caracterizado como álcool etílico não desnaturado, o produto deveria obrigatoriamente conter graduação alcoólica superior a 96º GL; que qualquer álcool que viesse a sofrer um processo industrial para retirada de impurezas e sujidades seria um álcool retificado, não havendo porque exigir que tenha graduação alcoólica mínima de 96,0º GL; que ainda que assim não fosse, a Usina produtora atestou que o produto possuía graduação alcoólica de 95,8º, do mesmo modo que a SGS do Brasil S/A, confirmado pela importadora do produto no exterior e ratificado pela compradora final; que postulou, ademais, pela produção de prova pericial junto ao Instituto Adolfo Lutz, cujo laudo (que deixou de responder aos quesitos formulados pela requerente), encontra-se acostado às fls. 164/167; (g) que, paralelamente à realização da perícia, por determinação da autoridade julgadora, foi efetivada diligência junto à empresa titular do regime aduaneiro de draw-back, segundo a qual ficou apurado que as mercadorias importadas ao abrigo do benefício de draw-back haviam sido revendidas no mercado interno; (h) que, intimada a se*

*EMUL*

*pronunciar sobre a matéria (Laudo emitido pelo Instituto Adolfo Lutz e resultado da diligência), a requerente formulou quesitos complementares tendentes ao esclarecimento do litígio, nos limites do Auto de Infração; (i) que os fundamentos que nortearam a decisão recorrida contaminaram a mesma com o vício de nulidade, como passará a demonstrar.*

*Passando às razões de defesa, expôs o seguinte arrazoado:*

- 3) *Preliminarmente: (a) que o lançamento, como ato administrativo, deve conter seus elementos essenciais, quais sejam, competência, forma, objeto lícito, finalidade e motivo; (b) que a autoridade lançadora elegeu como motivo o fato de o álcool exportado supostamente não ter as especificações técnicas daquele acobertado pelo ato concessório do draw-back, isto é, não ter atingido graduação alcoólica superior a 96,0º GL, o que o descaracterizaria como álcool etílico não desnaturado retificado; (c) que a decisão recorrida, para afirmar a procedência do auto, baseou-se no fato de que a incidência do Imposto de Exportação se justificava ante o descumprimento do ato concessório do draw-back pela suposta venda do álcool importado no mercado interno; (d) que se evidencia, assim, que a decisão recorrida procedeu à alteração do lançamento no pertinente à sua motivação, ato que o direito positivo prevê no art. 145, III, do CTN, para as hipóteses previstas no art. 149 daquele diploma legal; (e) que, no caso dos autos, a autoridade julgadora deu azo à nulidade da decisão porque não tinha competência para proceder a revisão do lançamento fiscal, alterando os seus pressupostos de fato; (f) que, conforme o disposto nos artigos 24 e 25 do Decreto 70.235/72, a competência para a prática de ato revisional de lançamento é do Auditor Fiscal do Tesouro Nacional e não do Delegado da Receita Federal de Julgamento; (g) que esta é a jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes (transcreve várias ementas sobre a matéria); (h) que poderia, sim, a autoridade julgadora ter determinado a lavratura de Auto de Infração Complementar, devolvendo-se ao sujeito passivo prazo para impugnação no concernente à matéria modificada, nos termos do art. 18, parágrafo 3º, c/c art. 20, ambos do PAF; (i) que esta sistemática objetiva o respeito ao Princípio da Ampla Defesa; (j) que o Auto de Infração Complementar deve descrever os novos fatos apurados, reportando-se à peça original, que será parte integrante deste novo Auto; (k) que é este, ainda, o entendimento deste Colegiado; (l) que a falta de abertura para nova impugnação, na forma expressamente estabelecida no art. 18, parágrafo 3º, do PAF, acarretaria a nulidade da decisão recorrida, por preterição do direito de defesa; (m) requer, portanto, que seja declarada a nulidade da decisão recorrida, devolvendo-se os autos à instância originária para que seja conhecida a impugnação apresentada pela recorrente e para que a lide seja decidida dentro dos limites da matéria litigiosa, nos termos do art. 31 do PAF.*
- 4) *Do requerimento de juntada de documento alusivo a fato superveniente: (a) com fulcro no art. 17, parágrafo 4º, "b", do Decreto 70.235/72, requer a juntada do anexo Parecer da lavra do Dr. Jorge Horii, do Departamento de Agroindústria, Alimentos e*

*EMUCA*

*Nutrição da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, da Universidade de São Paulo (fls. 245/248), para que o mesmo seja conhecido pela autoridade julgadora de 1º grau quando do novo julgamento que o previsível acolhimento da preliminar acarretará; (b) a fundamentação deste pleito consiste em que somente com o advento do Laudo elaborado pelo Instituto Adolfo Lutz é que se tornou possível a elaboração do supra citado Parecer, o qual objetiva esclarecer pontos obscuros do referido Laudo, que deixou de responder os quesitos elaborados pela recorrente em sua impugnação; (c) deve ser considerada, no caso, a razoabilidade do tempo decorrido entre a intimação da recorrente para manifestar-se sobre o Laudo e a presente manifestação. Ainda mais se cotejada com o longo período que levou o mencionado Instituto para realizar seu trabalho.*

- 5) *Da afronta ao princípio da verdade material: Tributação por presunção: (a) alega que é visível, no caso, o objetivo da autoridade julgadora de, a qualquer preço, fazer crer que a recorrente não faz jus ao benefício do draw-back porque o álcool importado sob tal regime teria sido pretensamente vendido no mercado interno pela importadora, Usina Açucareira Ester S/A; (b) ou seja, além de atropelar o princípio da ampla defesa, aquela autoridade afrontou, também, o princípio da verdade material, pois desviando-se da prova produzida, optou por reputar verdadeiro um fato (venda da mercadoria no mercado interno) sabidamente não provado, agindo com presunção, o que não é aceito pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes; (c) embora a defesa não tenha contestado o fato de que "a mercadoria importada não fazia jus ao benefício do draw-back" (tendo-lhe sido dado o prazo exíguo de 10 dias), tal situação não autoriza que este silêncio seja entendido como presunção da verdade de qualquer premissa de fato, muito menos de fato sobre o qual sequer se fundou a lavratura do Auto de Infração; (d) a recorrente se manteve dentro dos limites da lide, não podendo ser permitido que seja estabelecida presunção sobre fato estranho; (e) é, ainda, absurdo, que a autoridade julgadora, com base em meras notas fiscais, faça crer verdadeira a alegada venda de álcool no mercado interno, fato que não encontra respaldo na prova dos autos; (f) assim, é óbvio que a autoridade julgadora optou por negligenciar qualquer outra perquirição que pudesse embasar seriamente sua conclusão, como, por exemplo, buscar a manifestação do DECEX sobre o cumprimento das operações de draw-back; (g) inferir-se, imediatamente, de que a Usina Açucareira Ester S/A descumpriu o draw-back é ilógico, absurdo e ilegal; (h) para comprovar o alegado, pede vênias para requerer a juntada do relatório de comprovação do draw-back nº 052-96/001-4 (fls. 240/244), expedido pelo DECEX, que comprova o cumprimento do compromisso de exportar estabelecido por tal ato, comprovação esta reiteradamente reconhecida pelo Conselho de Contribuintes (transcreve ementas - fls. 222/223); (i) tal relatório de comprovação demonstra que os objetivos perseguidos pelo regime de draw-back, ou seja, a busca de resultados cambiais, foi plenamente atingido; (j) com o atendimento efetivo do resultado cambial (Comunicado DECEX 21/97, item 19.6), não se pode*

*EUCL*

*exigir da recorrente o pagamento do imposto de exportação e da multa; (k) mas, ainda que fosse verdadeira a increpação feita, de que a Usina Açucareira Ester tivesse vendido o produto importado no mercado interno, promovendo a entrega à recorrente de outro, em igual espécie, qualidade e quantidade, que teria sido por esta exportado, tal não teria o condão de descaracterizar a operação de draw-back, uma vez que a mercadoria – álcool etílico – é um bem fungível, sendo mesmo aceitável sua substituição por razões logísticas ou operacionais; (l) além do que, se houve ou não venda de álcool importado no mercado interno, esta teria sido procedida pela Usina Açucareira Ester S/A e não pela recorrente, que promoveu a exportação daquele produto que recebeu como tal, não podendo, conseqüentemente, ser responsabilizada por ato de terceiro.*

- 6) *Da inexigibilidade do tributo: (a) à luz do direito positivo, o imposto de exportação criado pela Circular BACEN n.º 2.638/95, não pode ser exigido, uma vez que citado imposto está regido em nosso ordenamento pelo DL n.º 1.578/77, que dispunha até 14/10/94, quando foi editada a MP n.º 655/94 (transcreve o art. 1.º, parágrafo 2.º e o art. 3.º do DL n.º 1.578/77); (b) verifica-se pelos supra citados dispositivos legais que a sistemática criada foi de que o imposto de exportação incidiria apenas sobre os produtos relacionados pelo Conselho Monetário Nacional – CMN- podendo ainda o CMN alterar a sua alíquota, reduzindo-a ou aumentando-a para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Assim, o CMN tinha duas delegações: relacionar os produtos e aumentar ou reduzir as alíquotas; (c) Com o advento da MP n.º 665, em 14/10/94, posteriormente convalidada na Lei n.º 9.019/95, que revogou expressamente o parágrafo 2.º, do art. 1.º, do DL 1.578/77, o CMN não mais poderia “relacionar” produtos sujeitos ao pagamento do imposto de exportação, remanescendo, contudo, sua competência para “aumentar ou reduzir alíquotas”, mas somente daqueles produtos que já estavam relacionados como passíveis do pagamento do tributo na sua exportação, entre os quais não se incluía o álcool etílico não desnaturado; (d) a partir daí, para relacionar outros produtos sujeitos à incidência do I.E., a competência era privativa do Presidente da República, como Chefe Supremo do Poder Executivo; (e) não obstante, em 22/11/95 (ou seja, após mais de 12 meses da revogação da competência do CMN para relacionar os produtos sujeitos ao pagamento do I. E., resolveu o Banco Central do Brasil editar a Circular BACEN n.º 2.638/95, relacionando “álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol” como passível do pagamento do tributo de exportação, o que jamais poderia ter sido feito, nos termos da legislação pertinente, à época. A Diretoria do BACEN não estava investida de poderes para tanto, quer seja para relacionar produtos, quer para aumentar ou reduzir alíquotas; (f) portanto, a Circular BACEN n.º 2.638/95 é ato administrativo nulo de pleno direito, porque praticado por autoridade incompetente para tal mister; (g) tal fato não passou despercebido pelo AFTN autuante, que mencionou: “de outra parte, a Lei n.º 9.019/95 revogou o parágrafo 2.º, do art. 1.º, do DL n.º 1.578/77, mas em nada alterou a cobrança do Imposto de*

*em l/9*

*Exportação dos produtos gravados com alíquota diferente de 0%, como no caso vertente”; (h) ora, os produtos então já gravados com imposto de exportação, com alíquota zero ou outra qualquer, de fato, não foram afetados pela Lei n.º 9.019/95, porque estes já estavam relacionados como passíveis do pagamento da exação, o que não era o caso do “álcool etílico não desnaturado com teor alcoólico igual ou superior a 80% vol”, que não constava daquela relação, só nela podendo ser incluído por ato do Chefe do Poder Executivo; (i) o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região – 1ª Turma- já teve oportunidade de enfrentar a questão, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança n.º 95.04.44922-0-RS, no qual foi discutida a possibilidade de a Resolução BACEN n.º 2.212/94, publicada no DOU do mesmo dia em que era publicada a MP 655/94 (que revogou a delegação de competência inserta no art. 1º, parágrafo 2º, do DL 1.578/77) “relacionar” o açúcar como produto passível do Imposto de Exportação, o que foi recusado pela Corte, pelas mesmas razões aqui suscitadas (transcreve ementa); (j) comprova-se, mais uma vez, que a Circular BACEN n.º 2.638/95 é nula de pleno direito.*

- 7) *Da conclusão. Requer, pelo exposto: (a) que seja acolhida a preliminar argüida, declarando-se a nulidade da decisão recorrida, sendo determinada a baixa dos autos para nova decisão adstrita à matéria fática versada no Auto de Infração; (b) se não for este o entendimento deste Conselho, requer que o presente recurso seja conhecido e provido para, reformada a decisão recorrida, ser julgada improcedente a ação fiscal.*

*Constam, ainda, dos autos, as seguintes peças: (a) Intimação SESAR n.º 367/00, requerendo ao contribuinte o depósito recursal de 30% do valor da exigência fiscal, uma vez que o arrolamento de bens não era auto aplicável (fls. 250); (b) Liminar concedida pelo I. Juiz Federal Substituto da 1ª Vara da Justiça Federal Santos/ SP, assegurando o prosseguimento do recurso interposto pela Interessada mediante apresentação de garantia representada pelo arrolamento de bens (fls. 255/258).*

*Foram os autos encaminhados a este Terceiro Conselho de Contribuintes e distribuídos, por sorteio, a esta Relatora, em 08/05/01, numerados até a folha 263, inclusive, “Encaminhamento de Processo”.*

*Em 18/09/01, a Secretaria desta Câmara juntou ao processo a petição de fls. 264/265, pela qual o Procurador da Interessada requer a juntada de novos documentos aos autos, especificamente “Relatórios de Comprovação de DRAW-BACK” referentes aos Atos Concessórios 52-96/001-4, 52-96/082-0 e 52-96/018-9, que, em complementação aos já relacionados nos autos, demonstram, no seu entendimento, o regular cumprimento dos referidos Atos (fls. 266/268).”*

Em seqüência, transcrevo o “Voto” condutor da Resolução proferida por este

Colegiado:

*“Trata o presente processo, de recurso voluntário contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo -SP.*

*ELIA*

*Antes de mais nada, é necessário o exame dos requisitos de admissibilidade, dentre eles a prestação de garantia ao crédito tributário questionado.*

*A interessada manifestou, por ocasião da apresentação do recurso, a intenção de promover o arrolamento de bens, elencando estes às fls. 200/201, e juntando as escrituras de fls. 236 a 239, bem como o demonstrativo de fls. 235.*

*A autoridade preparadora (Alfândega do Porto de Santos) não aceitou tal forma de prestação de garantia, alegando que o par. 3º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, com a redação da Medida Provisória nº 1.973-63, não era auto-aplicável, carecendo de regulamentação, conforme o par. 5º do mesmo artigo.*

*A recorrente, por sua vez, ajuizou Mandado de Segurança e obteve medida liminar, garantindo-lhe o direito à "apresentação de garantia representada por arrolamento de bens" (fls. 253 a 258).*

*Assim, diante da medida judicial, a autoridade preparadora deveria ter procedido às formalidades do arrolamento de bens, posto que este, apesar de encontrar-se, àquela época, carente de regulamentação para efeito de prestação de garantia recursal, já era prática corrente nas repartições da Secretaria da Receita Federal, por força do art. 64 da Lei nº 9.532/97.*

*Com efeito, a regulamentação do arrolamento de bens, levada a cabo por meio do Decreto nº 3.717, de 03/01/2001 e da IN SRF nº 26, de 06/03/2001, seguiu a linha da Lei nº 9.532/97, conforme se verifica a seguir:*

*"O arrolamento de bens e direitos, limitados ao ativo permanente ou ao patrimônio, conforme o recorrente seja pessoa jurídica ou pessoa física, avaliados pelo valor constante da contabilidade ou da última declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo, será efetuado por iniciativa do recorrente, aplicando-se as disposições dos parágrafos 1º, 2º, 3º, 5º e 8º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997." (Decreto nº 3.717/2001, art. 6º).*

*Os citados dispositivos da Lei nº 9.532/97, por sua vez, estabelecem, verbis:*

*§ 1º Se o crédito tributário for formalizado contra pessoa física, no arrolamento devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge, não gravados com a cláusula de incomunicabilidade.*

*§ 2º Na falta de outros elementos indicativos, considera-se patrimônio conhecido, o valor constante da última declaração de rendimentos apresentada.*

*§ 3º A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.*

*EUCCA*

*§ 5º O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos:*

*I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis;*

*II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados;*

*III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos.*

*§ 8º Liquidado, antes do seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal comunicará o fato ao registro imobiliário, cartório, órgão ou entidade competente de registro e controle, em que o termo de arrolamento tenha sido registrado, nos termos do § 5º, para que sejam anulados os efeitos do arrolamento."*

*Conclui-se, portanto, que o arrolamento de bens não pode prescindir da atuação do Órgão Preparador, responsável pelas diligências necessárias ao cumprimento das formalidades legais exigidas, inclusive aquelas agregadas pela IN SRF nº 26/2001.*

*Diante do exposto, converto o julgamento deste processo em diligência à Repartição de Origem, para que esta adote as providências necessárias à formalização do arrolamento de bens já apresentado pela interessada, porém, ao que tudo indica, ainda não processado pela repartição competente.*

*Lembre-se, por oportuno, que as providências adotadas deverão ser certificadas no presente processo."*

Baixaram os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – II, que os encaminhou à Alfândega do Porto de Santos para as providências cabíveis.

Aquela Alfândega, considerando a competência objeto do art. 4º da IN SRF nº 26/2001, direcionou o processo à Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro, DICAT-DERAT-RJO, para que a mesma procedesse às devidas formalizações (fl. 290).

Esta repartição, por sua vez, julgando ser competente para aquelas providências a Inspeção, por se tratar de auto de exportação, enviou-o à IRF no Rio de Janeiro.

A IRF/RJ, analisando o pleito, ponderou que, independentemente da autuada ter sede no Rio de Janeiro, o lançamento tributário havia sido efetuado pela ALF/PORTO DE SANTOS (fl. 198), a qual teria prevenido a jurisdição e prorrogado sua competência, nos termos do Decreto nº 70.235/72, art. 9º, § 3º. Concluiu, assim, que o local onde ocorreram os fatos que deram origem à obrigação tributária é o domicílio do contribuinte, e que a Alfândega do Porto de Santos é a repartição fiscal competente para promover o encaminhamento, para fins de averbação da Relação dos Bens e Direitos para Arrolamento (fls. 299 a 303).

Retornou o processo à Alfândega do Porto de Santos, para atender à diligência determinada por este Colegiado.

*ELIA*

À fl. 306, aquela repartição aduaneira encaminhou o mesmo à Superintendência da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, requerendo orientação.

A SRRF/8ª RF, verificando o conflito de competência para a prática dos atos necessários ao arrolamento de bens, envolvendo ALF/Porto de Santos, IRF/Rio de Janeiro e Derat/RJ (duas regiões fiscais), consultou a Divisão de Orientação Normativa (DINOR) da Coordenação-Geral de Administração Tributária – CORAT sobre o impasse.

A dúvida terminou por ser esclarecida pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, nos termos do PARECER COSIT N.º 52, de 18/12/2003, cuja ementa transcrevo:

*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ementa: O encaminhamento para averbação da Relação de Bens e Direitos para Arrolamento é procedimento administrativo não alcançado pela prevenção de jurisdição.*

*É competente para a prática do ato a autoridade do órgão que jurisdiciona o domicílio tributário do contribuinte.*

*Dispositivos Legais: IN SRF n.º 264, de 20 de dezembro de 2002, art. 4.º”*

Citado Parecer foi submetido à apreciação do Sr. Secretário-Adjunto da Receita Federal que, em despacho à fl. 313, declarou ser a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária no Rio de Janeiro competente para cumprir a determinação contida na Resolução n.º 302-1.059, desta Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Encaminhados os autos à repartição mencionada, Sab Trading Comercial Exportadora Ltda. foi intimada a apresentar formulário de arrolamento de bens e direitos, conforme modelo contido no Anexo I, da IN SRF n.º 264/2002, entre outras providências.

Devidamente cientificada em 30/06/2004, a empresa não se manifestou.

Contudo, a análise dos autos (fls. 323/324) permitiu a verificação de que a Interessada já havia juntado, quando da interposição do recurso voluntário (fls. 200/234), a relação de bens com pretensão ao arrolamento, instruindo a mesma com os documentos de fls. 235/249 e que tais bens apresentavam valor líquido superior a 30% da exigência fiscal, atendendo, pois, às exigências legais.

À fl. 325 foram, finalmente, providenciadas as averbações dos arrolamentos dos imóveis oferecidos pela ora Recorrente, para fins de garantia de instância.

Subiram os autos a este Colegiado, para julgamento, numerados até a folha 326, tendo sido entregues a esta Conselheira em 17/03/2005.

Às fls. 327 e 394, foram juntados aos autos vários documentos (procurações, termos de posse, termos de renúncia, atas de assembléias ordinárias/extraordinárias, solicitação de cópia do processo, DARF, etc), por solicitação de SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S/A.

Às fls. 395 a 488 foram acostados os diversos memoriais apresentados e os respectivos anexos.

*EUNCA*

Às fls. 489 a 492 consta Parecer sobre teor alcoólico, retificação de álcool, teor de água, etc, da lavra do Professor Dr. Jorge Horii, do Departamento de Agroindústria, Alimentos e Nutrição da Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz"/USP.

Vários outros documentos foram acostados aos autos pela interessada (fls. 493 a 764), inclusive cópia do processo da Usina Açucareira Éster S/A.

Por fim, foram juntados dois novos laudos técnicos, emitidos o primeiro pelo Prof. Dr. Jorge Horii (fls. 776 a 783), e o segundo pelo Dr. Fernando Trindade Nogueira da Silva (fls. 785 a 788).

Os autos foram encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional, em diligência, face à juntada dos novos documentos.

Aquele Órgão manifestou-se às fls. 795/796, argumentando que "*a quantidade exacerbada de documentos apresentados acarretou óbice injustificável à adequada marcha processual*", que "*é para impedir tais prejuízos que a lei processual fixa regras de preclusão*" e que "*incide, no caso, a proibição disposta no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, eis que o contribuinte não demonstrou nenhuma razão excepcional que justificasse a juntada de novos documentos após a fase da impugnação*".

Requer seja negado provimento ao recurso voluntário interposto.

É o Relatório.

*Euclides Augusto*

## Voto

Conselheira Elizabeth Emilio de Moraes Chieregatto, Relatora

O presente recurso apresenta, agora, as condições para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

De pronto, esclareço que este processo teve seu andamento tumultuado em várias de suas fases, como é possível observar pela complexidade do relato feito. Não apenas ocorreu uma série de conflitos em relação à formalização do arrolamento de bens, como ainda, em decorrência de juntadas requeridas pela empresa interessada - SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. – consta dos autos duplicidade de vários documentos, inclusive de alguns que não têm influência direta na solução da lide.

Desta forma, embora o processo, inicialmente com 263 folhas, tenha sido distribuído a esta Conselheira em 08/05/2001, apenas nesta data, 26/02/2007, vem a julgamento, apresentando 796 folhas.

Preliminarmente, para facilitar a compreensão do ocorrido, considero de bom alvitre fazer uma síntese dos principais fatos.

O Auto de Infração, lavrado pela Alfândega do Porto de Santos em 07 de abril de 1997, decorreu das seguintes constatações:

- Sab Trading Comercial Exportadora S/A promoveu a exportação de 40.000 hectolitros de álcool etílico não desnaturado retificado com graduação alcoólica mínima de 95,1 GL – 15 graus Celsius, classificação NBM/SH 2207.10.9901, abrigada por Ato Concessório de drawback.
- Solicitada assistência técnica qualitativa ao LABANA, para fins de perfeita identificação do produto exportado (Pedidos de Exame n.ºs 248/96 e 249/96 – fls. 19 e 29), foram emitidos os Laudos Técnicos de fls. 20 e 30 que concluíram que o produto exportado *“Trata-se de Etanol (Álcool Etilico) contendo 5,0% de Água” e que “Não se trata de Álcool Etilico Não Desnaturado Retificado. Trata-se de Álcool Etilico Não Desnaturado Hidratado com teor alcoólico de 95,0% v/v. Não se trata de Álcool Etilico para fins Carburantes”*. Consta, ainda, dos referidos laudos, que o produto exportado apresentou identificação negativa por cromatografia para Acetona, Acetato de Etila, Gasolina e Metanol.
- A Fiscalização desclassificou a mercadoria, reclassificando-a no código 2207.10.9902, e concluiu que o exportador não *“faz jus ao benefício do DRAWBACK na modalidade suspensão estabelecido no Ato Concessório”*, sujeitando-se ao pagamento do Imposto de Exportação de 40% sobre o valor das mercadorias e às penalidades previstas na legislação em vigor (art. 7º do Decreto-lei nº 1.578/77), (art. 531, RA).
- Para formalizar a exigência, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/03.

*EMILIA*

- No caso, a empresa beneficiária do Ato Concessório nº 052-96/001-4, de 02/01/1996, foi a Usina Açucareira Ester S/A (fl. 38). Nos termos compromissados, a mercadoria importada tratava-se de Álcool etílico hidratado desnaturado de origem sintética para fins carburantes, conforme especificações do DNC, e a exportada, Álcool etílico não desnaturado com graduação alcoólica mínima de 95,1 GL a 15 graus Celsius. (G.N.)
- Às fls. 066/067 consta Auto de Infração Complementar, lavrado em 08/04/1997, com o objetivo de acrescentar aos fatos descritos no Auto original que a exportação efetivamente compromissada no Ato Concessório “*é de Alcool Etílico Não Desnaturado Retificado, classificação 2207.10.9901*”, nos termos do art. 16 da Portaria MEFP nº 594/92 e art. 42 da Portaria DECEX nº 24/92. Esclareceu ainda a Fiscalização que a empresa Sab Trading já teria processado exportações ao amparo do regime de drawback de exato produto especificado em ato concessório idêntico (álcool etílico não desnaturado retificado). Acrescentou que, quando as operações de saída foram realizadas pela própria empresa beneficiária (Usina Açucareira Ester S/A), sempre foram exportados os produtos efetivamente previstos no respectivo ato concessório, qual seja, álcool retificado. Concluiu que as informações prestadas no SISCOMEX, objeto deste processo, não corresponderam às operações compromissadas, razão que fundamentou a exigência fiscal formalizada.
- Irresignada com o feito fiscal, a exportadora apresentou tempestiva impugnação (fls. 76/100), instruída com os documentos de fls. 101/141, na qual requereu a realização de perícia técnica, indicando seu perito e formulando quesitos. Para tal, solicitou amostras das mercadorias às recebedoras estrangeiras. No mérito, contraditando a Fiscalização, alegou que a característica do álcool ser retificado nada tem a ver com o grau alcoólico, mas sim com o fato de o mesmo ter sido processado a partir de um outro álcool de qualidade inferior e que, no presente caso, a retificação se destinou somente à redução de impurezas, mantendo-se a mesma graduação alcoólica (para a Fiscalização, um álcool retificado deve apresentar teor alcoólico superior a 96° GL).
- A DRJ em São Paulo/SP deferiu a perícia, a ser realizada pelo Instituto Adolfo Lutz exclusivamente em amostra em poder do LABANA (art. 18, Decreto nº 70.235/72), formulando os quesitos constantes às fls. 143/144.
- Os resultados das Análises às fls. 165/168 concluem que “*trata-se de álcool etílico refinado, de acordo com o Ato nº 10/97 de 13/03/87, do Ministério da Indústria e Comércio*”.
- Para possibilitar uma adequada instrução do processo, propiciando as condições necessárias ao julgamento do contencioso, a DRJ em São Paulo/SP determinou a realização de diligência na Usina Ester S/A, “*na qual efetivamente ocorreu o processamento do álcool*”, para que fosse respondida a seguinte questão: “O produto que foi importado pela Usina Açucareira Ester S/A, Declaração de Importação (DI) 002211 de 29/01/96 junto ao Porto do Rio de

*EMLB*

Janeiro, cópia às fls. 041 a 047 e ao amparo do regime especial de Drawback, Ato Concessório 52-96/001-4, cópia à fl. 38, sofreu realmente o processamento contratado neste Ato Concessório, resultando no produto exportado pela Sab Trading Comercial Exportadora S.A., através dos RE's 96/0560616-001 (fls. 34 a 37) e 96/0560569-001 (fls. 11 a 14)?" Foi solicitado, ainda, à autoridade designada para aquela providência, que anexasse aos autos um relatório conclusivo sobre a questão proposta, explicando as razões da conclusão, bem como as provas sobre as quais a mesma se baseou (fls. 172/173).

- Atendendo à diligência, foi anexado o documento de fls. 178/179, segundo o qual, em relação aos dois RE's supracitados, os produtos importados pela beneficiária do regime não sofreram o processamento contratado nos Atos Concessórios, pois as mercadorias importadas (álcool etílico hidratado desnaturado de origem sintética para fins carburantes) foram vendidas no mercado interno, para a empresa Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRÁS, conforme comprovado por notas fiscais de saída, emitidas pela Usina Açucareira Ester S/A.
- Concluiu, assim, a diligência, que o álcool exportado, objeto deste processo, *“não pode ter sido obtido através do reprocessamento deste álcool importado (pois este foi vendido no mercado interno)”*.
- A empresa exportadora foi cientificada do resultado da diligência, bem como dos da perícia pelo Instituto Adolfo Lutz, sendo-lhe aberto prazo para se pronunciar (fl. 182).
- Manifestou-se em tempo hábil, somente se reportando às conclusões do Instituto e formulando quesitos complementares. Nada contestou em relação à diligência fiscal.
- Em primeira instância, o lançamento foi mantido em parte, reduzindo-se a multa aplicada de 100% para 75%.
- Os principais fundamentos daquele julgado são: (a) *“ficou comprovado no processo, visto que não contestado pela defesa, que a mercadoria exportada não fazia jus ao benefício do Draw-Back-suspensão. Até porque o fisco atestou que a mercadoria importada nesse regime especial foi vendida na mesma data no mercado interno, para a Petrobrás, segundo dão conta as notas fiscais de saída anexadas aos autos às fls. 175 e 176”* e (b) *“O fisco, com os elementos de que dispunha no momento do desembaraço, concluiu que a mercadoria não poderia ser aquela descrita no ato concessório do Draw-Back. A diligência feita pelo Fopim trouxe outra prova, ainda mais incontestável, de que a mercadoria não estava mesmo incluída no ato concessório de Draw-Back, fato não contestado pela autuada. Tornam-se irrelevantes argumentos sobre teor alcoólico entre 95% e 96% do álcool exportado, visto que a tributação abrange teor acima de 80%.”*
- Finalmente, os argumentos essenciais que constam do recurso voluntário, interposto em 21/07/2000, são: (a) o laudo emitido pelo Instituto Adolfo Lutz não respondeu aos quesitos elaborados pela

*EMLA*

Recorrente; (b) os quesitos complementares formulados pela Interessada procuraram esclarecer a matéria nos limites do Auto de Infração; (c) estes quesitos complementares foram indeferidos, com base em que estariam preclusos e que não ocorreu no processo qualquer fato novo; (d) preliminarmente, o ato decisório é nulo, pois a motivação no qual se fundamentou é diferente daquela eleita pela autoridade lançadora (“descumprimento do ato concessório pela beneficiária do regime de drawback face à suposta venda do álcool no mercado interno” x “álcool exportado supostamente não ter as especificações técnicas daquele acobertado pelo ato concessório de drawback”); (e) o motivo é um dos elementos essenciais do ato administrativo e o lançamento é um ato administrativo; (f) a autoridade julgadora procedeu à revisão do lançamento impugnado, alterando sua motivação, sem ter competência para tal; (g) esse é o entendimento do Conselho de Contribuintes, conforme acórdãos que se transcreve; (h) deveria ter sido promovida a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, pela autoridade lançadora competente, quando do resultado da diligência, devolvendo-se ao sujeito passivo prazo para impugnação, no concernente à matéria modificada (30 dias); (i) houve cerceamento do direito de defesa; (j) requer a juntada do Parecer que anexa (fls. 246/249) que tem por escopo esclarecer pontos obscuros do laudo do Instituto Adolfo Lutz, independentemente de ter sido cientificada deste último em 03/03/2000; (k) argumenta que houve afronta ao princípio da verdade material, uma vez que a tributação foi por presunção, percebendo-se o intuito da autoridade julgadora em manter o lançamento (reputou por verdadeira a venda da mercadoria no mercado interno, fato não provado, uma vez que meras notas fiscais não são prova do alegado); (l) seu silêncio em relação ao resultado da diligência não significa aceitação do mesmo, mas é resultante dos limites da lide; (m) não foi consultado o órgão competente (DECEX) sob o alegado descumprimento do drawback (junta o relatório de comprovação do mesmo); (n) mesmo que fosse verdadeiro que a Usina Açucareira Ester S/A tivesse procedido a venda do produto importado no mercado interno, promovendo a entrega de outro à Recorrente, em igual espécie, qualidade e quantidade, isso não descaracterizaria o drawback, porque o álcool etílico é bem fungível; (o) se houve ou não a citada venda no mercado interno, esta teria sido procedida pela importadora, e não pela Recorrente, a qual não pode ser responsabilizada por ato de terceiro; (p) ainda quanto ao mérito, o imposto de exportação não pode ser exigido à luz do direito positivo, vez que a Circular BACEN nº 2.638/95 é ato administrativo nulo de pleno direito, porque praticado por autoridade incompetente para o mister; (q) requer que a preliminar seja acolhida e, se não for o caso, que a decisão proferida seja reformada.

Posteriormente, em especial após a formalização do arrolamento de bens, uma significativa quantidade de documentos foi juntada aos autos, inclusive vários que já estavam acostados ao processo. Entre eles, constam: (a) cópia do processo referente ao auto de infração lavrado contra a Usina Açucareira Ester S/A; (b) todos os memoriais apresentados pela autuada, com seus anexos; (c) Parecer sobre teor alcoólico, retificação de álcool, teor de água, etc, da lavra do Professor Dr. Jorge Horii, do Departamento de Agroindústria, Alimentos e Nutrição da Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”/USP; e (d) dois novos laudos

*EMM*

técnicos, emitidos o primeiro pelo Prof. Dr. Jorge Horii (fls. 776 a 783), e o segundo pelo Dr. Fernando Trindade Nogueira da Silva (fls. 785 a 788).

De plano, como bem colocado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a grande quantidade de documentos apresentados retardou, efetivamente, a solução do litígio objeto deste processo.

Embora o princípio da verdade material seja um dos pilares do Processo Administrativo Fiscal, não se pode olvidar que foram criadas regras de preclusão, no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

Neste sentido, dispõe o art. 16 daquela norma:

*“Art. 16: A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 09/12/1993)*

*(...)”.*

O artigo em questão recebeu o acréscimo de vários parágrafos, interessando-nos, especialmente, na hipótese aqui tratada, os parágrafos 4º e 5º, que determinam:

*“§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito do contribuinte fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Parágrafo acrescentado pela Lei n.º 9.532, de 10/12/1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei n.º 9.532, de 10/12/1997)”.*

*In casu*, nenhuma das condições acima elencadas restou inequivocamente comprovada.

Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López assim entendem<sup>1</sup>:

*“As limitações à atividade probatória do contribuinte trazidas pelo § 4º do artigo 16, no entanto, têm provocado debates profundos entre os*

<sup>1</sup>NEDER MARCUS VINICIUS e MARIA TERESA MARTINEZ LÓPEZ in “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, Dialética, 2ª edição, 2004, São Paulo.

*WLL*

*Julgadores de primeira e segunda instância administrativa, eis que, ao levar, às últimas consequências, as regras atualmente vigentes para o Decreto n.º 70.235/72, estar-se-ia mitigando a aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material. Embora se reconheça que a criação de regras de preclusão probatória decorre da necessidade de se garantir o andamento lógico do processo administrativo e que a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado, poderia levar a manipulações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término. A tendência atual dos tribunais administrativos é a de atenuar, via construções jurisprudenciais, os rigores desta norma, pois não se deve esquecer que o processo fiscal tem por finalidade primeira garantir a legalidade da apuração do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exhaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstrata prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado.*

*Ressalte-se ainda que o artigo 38 da Lei n.º 9.784/99 dispõe que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão, o que facultaria ao contribuinte apresentar provas até o julgamento do recurso. Verifica-se, portanto, que as mencionadas regras da Lei n.º 9.532/97, que alteraram o disposto no Decreto n.º 70.235/72, são bem mais rigorosas do que as estabelecidas pela norma geral do processo administrativo. Como o artigo 69 da Lei n.º 9.532/97 ressalvou o regramento específico de cada área administrativa, para a solução deste caso de aparente antinomia, deve prevalecer o regime especial do Decreto n.º 70.235/72". (G. N.)*

Deve-se considerar, ainda, que os novos documentos técnicos trazidos ao processo por SAB TRADING COMERCIL EXPORTADORA S/A, não se basearam em amostras retiradas dos produtos exportados.

Foram, sim, produzidos por provocação da Recorrente, trazendo respostas a quesitos apenas por ela formulados.

Embora possam vir a enriquecer o conhecimento técnico sobre a matéria objeto da lide, entendo que sua consideração não é obrigatória, exatamente por terem sido produzidos a destempo e unilateralmente.

Entretanto, alguns dos mesmos merecem ser comentados, uma vez que emitidos por profissionais de reconhecida competência.

Passo a colocar as informações e conclusões encontradas em cada um.

A) Parecer de fls. 246 a 249, emitido em 06/06/2000, pelo Professor Dr. Jorge Horii, do Departamento de Agroindústria, Alimentos e Nutrição da escola Superior "Luiz de Queiroz", da Universidade de São Paulo:

Segundo o D. Professor, 94,5º INPM a 20°C apresenta massa específica (kg/m<sup>3</sup> a 20°C) de 805,5. Assim, 94,5º INPM equivale, em volume, a 15°C, a 96,44GL, sendo que "o teor alcoólico em °INPM é a percentagem de álcool em peso de uma mistura hidroalcoólica" e "o teor alcoólico em Gay-Lussac é a percentagem de álcool em volume de uma mistura hidroalcoólica".

*EULCA*

Entre suas respostas aos quesitos apresentados pela interessada, temos: (a) “retificação é um processo de destilação que consiste na concentração e purificação de uma mistura hidroalcoólica de baixo grau ou fleugma mesmo que oriundo de um álcool diluído de má qualidade”; (b) “o produto classificado como ‘álcool etílico hidratado’ é uma mistura hidroalcoólica com teor de água superior a 0,5% e que tem normalmente teor de água entre 4% e 5% em volume, dependendo da especificação ou finalidade”; (c) “álcool etílico hidratado contendo 4 a 5% de água e com baixo teor de impurezas é classificado como álcool etílico hidratado retificado”; (d) “mesmo que tenha graduação alcoólica menor que 96° em volume (Gay-Lussac), é correto classificar o álcool etílico como ‘álcool etílico hidratado retificado’ quando ele é obtido a partir do processamento industrial de outro álcool etílico de pior qualidade”; (e) “um álcool etílico hidratado que atenda a graduação alcoólica mínima de 92,6° INPM a 20°C, nos termos da Portaria DNC n° 23/91 pode ser classificado como álcool retificado com graduação alcoólica inferior a 96° GL a 15°C, pois 92,6° INPM corresponde a 95,1° GL. A variação de temperatura (...) não altera a composição hidroalcoólica, mas apenas o volume e, conseqüentemente, a massa específica (kg/m<sup>3</sup>) na qual estão baseados os alcoômetros”.

*B) Parecer (fls. 776/783) emitido, em 14/03/2006, pelo Professor Dr. Jorge Horii, do Departamento de Agroindústria, Alimentos e Nutrição da escola Superior “Luiz de Queiroz”, da Universidade de São Paulo:*

- O Brasil adota sistemas de medida de álcool em peso de uma mistura hidroalcoólica aferido a 20°C. É o grau INPM.
- A Tabela Gay-Lussac se baseia na massa específica a 15/15°C.
- Ex: álcool com massa específica 15/15 na tabela Gay-Lussac igual a 0,8100 significa que, em volume, se encontra 96,61 GL ou % vv; em peso, 94,73.
- Na tabela INPM, a mesma massa específica 0,8100 (portanto 20/04°C) representa: em volume, 95,37 ou % vv; em peso, 92,94° INPM.
- Ex: se o teor de etanol for 95° GL ou 95,00% vv a 15°, o teor de água necessariamente será de 5% vv, desde que não se mude o sistema de medida; 95% em volume corresponderá a 92,41% mm (valor em peso) e o teor de água em peso, pelo GL 15/15°C será de 7,59 (100 – 92,41).
- Todo álcool com graduação alcoólica entre 92,4 e 95,4° INPM é um álcool hidratado, retificado, não desnaturado.
- Os álcoois retificados podem ter vários graus de pureza, de acordo com o processo e as seguidas destilações purificadoras existentes na indústria.
- O álcool hidratado retificado refinado tem legislação específica para teor alcoólico mínimo de 94,2° INPM.

*Eucha*

- A desnaturação é um processo de adição de uma substância que produz odor ou cor, de maneira que impossibilite empregar o álcool além do objetivo específico.
- Os diversos laudos constantes dos autos apresentam resultados que variam de lote para lote, sendo possível que estas variações resultem de alíquotas que realmente tenham ligeira diferença de composição ou que os métodos, os equipamentos e o material humano sejam os responsáveis pelas variações analíticas resultantes.
- Os resultados dos laudos do LABANA comprovam que o álcool analisado pode ser classificado como um álcool retificado, hidratado.
- Se o teor de etanol fosse 95,0% vv a 15/15° C, o teor em peso seria 92,4% m/m, a 15/15°C, pelo GL, Assim, a soma da água mais os demais componentes que são desprezíveis em percentagem seria de 5% em volume e 7,6% em massa.
- Se o teor de etanol foi baseado na massa específica ou densidade relativa a 20/4°C, igual a 0,810 ou 93,1 % m/m (que é o mesmo que 93,1° INPM), então, em volume, corresponderá a 95,5%. Logo, a água e outras impurezas corresponderão a 4,5% em volume ou 6,9% em massa.
- Todo álcool refinado, em tese, é um álcool retificado.
- A água restante no álcool retificado, no mínimo 3 a 4 % em volume, torna-o, necessariamente, um álcool hidratado. Não há possibilidade de se obter álcool anidro pela simples retificação.
- Um álcool etílico hidratado para fins carburantes pode ser reprocessado e tornado retificado, mas não desnaturado. Um álcool etílico hidratado carburante é, naturalmente, um álcool etílico hidratado retificado não desnaturado.

C) Parecer Técnico emitido pelo Dr. Fernando Trindade Nogueira da Silva, Assessor Técnico (fls. 785/788). Considerou, inicialmente, os diferentes resultados apresentados pelos vários laudos, quais sejam:

- Laudo SGS do Brasil, emitido em 18/12/96 (fls. 110/111): etanol em peso = 93,6; etanol em volume = 95,8; água em peso = 6,4; água em volume = 5,2. Álcool Etílico Hidratado.
- Laudo SGS do Brasil, emitido em 30/01/96 (fl. 118): teor alcoólico = 93,6° INPM; teor de água = 7,4° INPM. Álcool Etílico Desnaturado.
- Laudo SGS do Brasil, emitido em 08/04/96 (fl. 119): teor alcoólico = 93,7% INPM; teor água = 7,0% . Álcool Etílico Desnaturado.
- Laudo de Análise LABANA nº 340 (Pedido nº 248), de 18/12/96 (fl. 20): teor de etanol = 95,0% v/v a 15° C; teor de etanol = 93,1% m/m; teor de água = 5,0 m/m. Álcool Etílico Não Desnaturado Hidratado.

*EMCA*

- Laudo de Análise LABANA n.º 341 (Pedido n.º 249), de 18/12/96 (fl. 30): teor de etanol = 95,0% v/v; teor de etanol = 93,1% m/m; teor de água = 5,1 m/m. Álcool Etilico Não Desnaturado Hidratado.
- Declaração da Usina Ester S/A: “a operação de drawback consistirá na importação de 23.500 m<sup>3</sup> de Álcool Etilico Hidratado, com graduação alcoólica mínima de 95,1 GL (95,1% em volume). O produto será industrializado e manterá a mesma graduação alcoólica mínima (95,1 % em volume), porém terá redução de impurezas...”.
- Instituto Adolfo Lutz (fls. 165/168): graduação alcoólica a 20°C = 94,5 INPM; Álcool Hidratado é o que apresenta graduação alcoólica entre 93,4 e 94,2° INPM, à 20°C. Álcool refinado é o que apresenta graduação alcoólica superior a 94,2° INPM a 20°C. Álcool Etilico Refinado. Álcool retificado é um álcool que foi submetido a um processo de retificação, com a finalidade de diminuir as impurezas voláteis “não álcool”.

Esclareceu o D. Parecerista que a posição 22.07 dispõe que: *“Esta posição também compreende os álcoois etílicos retificados, também conhecidos como ‘álcoois neutros’, que são álcoois contendo água e submetidos a destilação fracionada, para eliminação de certos constituintes aromáticos secundários prejudiciais (ésteres, aldeídos, ácidos, álcoois butílico e amílico, etc.”*

Concluiu, assim, que o produto objeto da venda pela Usina Açucareira Ester S/A à SAB TRADING foi o *“álcool etílico desnaturado retificado com graduação alcoólica mínima de 95,1° GL a 15°C”, acrescentando que tanto a conclusão do LABANA (álcool etílico não desnaturado hidratado) quanto a do Instituto Adolfo Lutz (álcool etílico refinado) estão totalmente de acordo com as notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias da Posição 22.07.*

Destaco, de plano, que algumas das informações constantes dos documentos acima podem levar a conclusões que, numa primeira análise, parecem contraditórias.

Assim, por exemplo, enquanto o D. Professor Dr. Jorge Horii (fl. 778) afirma que todo álcool com graduação alcoólica entre 92,4 e 95,4° INPM é um álcool **hidratado, retificado, não desnaturado**, o Dr. Odair Zenebon, Diretor da Divisão de Bromatologia e Química do Instituto Adolfo Lutz considera **álcool hidratado aquele com graduação alcoólica de 93,4 a 94,2° INPM a 20°C, sendo que o álcool refinado é o que possui graduação alcoólica superior a 94,2° INPM a 20°C** (fl. 165).

Outro exemplo: o Professor Dr. Jorge Horii esclareceu que o produto classificado como ‘álcool etílico hidratado’ é uma mistura hidroalcoólica com teor de água superior a 0,5% e que tem normalmente teor de água entre 4% e 5% em volume, dependendo da especificação ou finalidade (fl. 247). Por sua vez, para o Dr. Odair Zenebon, o teor de água seria de 6,6 a 5,8° INPM a 20°C, conforme pode ser deduzido de sua resposta à fl. 165.

Quanto à conclusão de que tanto o álcool refinado, quanto o álcool etílico não desnaturado hidratado, se abrigam na Posição 22.07, parece não haver dúvida sobre isso.

*EMLA*

O problema é que a autuação se deu porque o Fisco entendeu que o álcool exportado pela SAB TRADING S/A não era aquele que havia sido compromissado no regime aduaneiro especial de Drawback.

Esta foi a motivação original que fundamentou a lavratura do Auto de Infração.

Temos, ademais, que:

- A mercadoria importada, nos termos do Ato Concessório de Drawback 52-56/001, de 02/01/1996, tratava-se de álcool etílico hidratado desnaturado, de origem sintética, para fins carburantes;
- A mercadoria compromissada para exportação era álcool etílico não desnaturado (com graduação mínima de 95,1 GL a 15 graus Celsius); portanto, álcool etílico sem a adição de substâncias para impedir seu uso em bebidas, alimentos ou produtos farmacêuticos.
- A mercadoria efetivamente exportada foi descrita como álcool etílico não desnaturado retificado com graduação alcoólica mínima de 95,1 GL a 15 graus Celsius.
- Os Laudos Técnicos do Labana de fls. 20 e 30 concluíram que o produto exportado “trata-se de Etanol (Álcool Etílico) contendo 5,0% (ou 5,1%) de água”, e que “não se trata de Álcool Etílico Não Desnaturado Retificado. Trata-se de Álcool Etílico Não Desnaturado Hidratado com teor alcoólico de 95,0% v/v. Não se trata de Álcool Etílico para fins Carburantes”. Os referidos Laudos indicam, ainda, que o produto exportado apresentou identificação negativa por cromatografia para Acetona, Acetato de Etila, gasolina e Metanol.
- O Instituto Adolfo Lutz, por sua vez, identificou o produto como Álcool Etílico Refinado, com graduação alcoólica 94,5° INPM a 20° m/m, de acordo com Ato n° 10/87, de 13/03/87, do Ministério da Indústria e Comércio.
- O álcool etílico é um composto orgânico líquido, incolor, volátil, inflamável, solúvel em água, obtido através da fermentação de substâncias amiláceas ou açucaradas como a sacarose existente no caldo de cana, e também mediante processo sintético.
- O processo de retificação representa uma redestilação de um líquido para torná-lo mais puro, uma purificação.
- O álcool etílico hidratado combustível tem, normalmente, um teor alcoólico em volume de 95,56 +/- 0,43° GL.
- Álcool hidratado ou retificado é um produto da retificação.

No processo *sub judice*, como destacado, o produto a ser exportado foi descrito como “álcool etílico não desnaturado com graduação alcoólica mínima de 95,1 GL a 15°C”.

Desta feita, para que, qualitativamente, o produto exportado fosse, efetivamente, o compromissado, teria que atender, obrigatoriamente, a três requisitos: (a) ser álcool etílico; (b) ser não desnaturado; e (c) possuir graduação alcoólica mínima de 95,1° GL a 15°C.

*EMLC*

Não resta qualquer dúvida que o produto exportado foi álcool etílico não desnaturado. Inclusive no Auto de Infração ele assim está identificado.

O problema, destarte, se resume ao terceiro quesito exigido: graduação alcoólica mínima de 95,1° GL a 15°C.

A Tabela Gay-Lussac se baseia na massa específica (relação entre a massa e o volume de um produto) a 15/15°C.

No caso, o teor alcoólico em GL também pode ser representado por teor alcoólico em vv (percentual em volume).

O Brasil adota sistemas de medida de álcool conforme percentagem em peso de uma mistura hidroalcoólica aferido a 20°C: é o chamado grau INPM (INMETRO).

Um álcool com massa específica 15/15 na tabela Gay-Lussac igual a 0,8100, representa, em volume, 96,61 GL ou % vv, e, em peso, 94,73.

Este mesmo álcool (massa específica 0,8100), na tabela INPM (20/04°C), representa, em volume, 95,37 ou % vv, e, em peso, 92,94 INPM.

Paralelamente, se a graduação alcoólica for 95° GL ou 95,00° vv a 15°C (volume), o teor de água será, obrigatoriamente, de 5% vv (100,00 – 95,00).

Por sua vez, se a graduação alcoólica for considerada em peso (INPM), 95° vv corresponderá a 92,41% mm, e o teor de água será, necessariamente, de 7,59% mm (100,00 – 92,41).

Conforme consta dos laudos do LABANA, as amostras analisadas apresentaram 95,0 vv (e, portanto, 95,0° GL) a 15°C. Informa-se, ademais, que este valor equivale a 93,1% m/m, sendo o teor de água de 5,0% m/m (ou 5,1% m/m).<sup>2</sup>

Destarte, considerando-se a identificação por cromatografia gasosa, constante dos laudos do LABANA, se o teor de etanol, considerado em volume, foi de 95,0% v/v a 15°C, o teor de água deveria ser de 5,0% vv. Da mesma forma, se o teor de etanol, considerado em peso, foi de 93,1% mm, o teor de água deveria ser de 6,9% mm.

O Instituto Adolfo Lutz encontrou, na amostra por ele analisada, uma graduação alcoólica de 94,5° INPM a 20°C (fls. 165 e 167).

Esta graduação alcoólica apresenta massa específica (kg/m<sup>3</sup> a 20°C) de 805,5 (fl. 246) e, em volume, a 15°C, equivale a 96,44°GL (fl. 246).

Se aquele Instituto considera como álcool hidratado aquele que apresenta graduação alcoólica de 93,4 a 94,2° INPM a 20°C (fl. 165), pelo menos dois dos resultados obtidos pela SGS do Brasil em suas análises (93,6 e 93,7° INPM) parecem demonstrar que o álcool exportado era, efetivamente, álcool hidratado.

*EUSA*

<sup>2</sup> O LABANA emitiu dois laudos, conforme amostras que lhe foram encaminhadas.

O fato de ser álcool hidratado, outrossim, não significa que o mesmo não tenha sido retificado, uma vez que a retificação é, simplesmente, um processo ao qual o álcool é submetido, com a finalidade de diminuir as impurezas voláteis “não álcool”. Ou seja, um processo ao qual se submete um álcool de pior qualidade para se obter álcool de melhor qualidade.

Quanto ao fato do álcool ser refinado, conforme foi identificado pelo Instituto Adolfo Lutz, este não invalida a utilização de processo de retificação, em tese.

À época da exportação, todo álcool etílico não desnaturado em volume superior a 80%, da posição 270710 (com todos os seus desmembramentos) sujeitava-se à alíquota de 40%, para o Imposto de Importação, nos termos da Resolução 2638/95 do Banco Central. Somente foram excetuadas de tributação as exportações resultantes de industrialização de álcool etílico importado **sob o regime de drawback**. (destaquei)

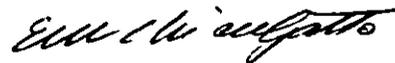
Um dos requisitos essenciais para a fruição deste regime aduaneiro especial, sob um enfoque macro, é a obediência ao princípio da vinculação física, ou seja, que o produto exportado seja o mesmo que foi importado, após o beneficiamento contratado.

Contudo, para alguns produtos, considero que este requisito pode vir a não apresentar relevância absoluta. Em outras palavras, ele pode não ser imprescindível. É o caso dos produtos fungíveis e mesmo daqueles que mantêm características idênticas, quando de sua aplicação/transformação/beneficiamento.

Todavia, mesmo neste caso, o produto exportado deve apresentar as mesmas características daquele que foi contratado, como ocorreu na hipótese destes autos.

Pelo exposto e por tudo o mais que consta do processo, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto, prejudicados os demais argumentos.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora