



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11128.001685/97-15
Recurso nº 323.557 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.069 – 3ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2010
Matéria EXPORTAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 26/03/1997

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. PREMISSAS FÁTICAS DIFERENTES. FUNDAMENTO NÃO VEICULADO NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO DO AUTO DE INFRAÇÃO. ART. 146 DO CTN.

Além das premissas fáticas adotadas no recurso especial divergirem das premissas da r. decisão recorrida, o que impede a admissibilidade do recurso pela divergência, a matéria veiculada não foi fundamento do auto de infração, não podendo, desta feita, ser tratada em sede de julgamento recursal.

Tratar desta matéria e, eventualmente, reformar a r. decisão recorrida com fundamento em matéria que não foi fundamento do auto de infração, em última análise, configuraria inovação e aperfeiçoamento do lançamento, bem como modificação do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN.

Recurso Especial do Procurador Não Conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso especial, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres votou pelas conclusões. Fez sustentação oral a Dra. Mary Elbe Gomes Queiroz, OAB/PE nº 25.620, advogada do sujeito passivo.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Rodrigo Cardozo Miranda – Relator

EDITADO EM: 30/06/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Antonio Carlos Atulim (Substituto convocado), Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Cuida-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 834 a 840) com fulcro no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, publicada no DOU de 28/06/2007, contra o v. acórdão prolatado pela Colenda Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 804 a 830) que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

Os presentes autos dizem respeito, em síntese, ao lançamento de II e IPI decorrente do descumprimento de ato concessório de *drawback*. Consoante exposto no relatório da r. decisão de primeira instância, adotado pelo v. acórdão recorrido, a autuação se deu em virtude dos seguintes fatos, *verbis*:

(...)

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).

(...) (grifos e destaques nossos)

A Colenda Câmara *a quo*, ao julgar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, entendeu pela análise da prova que a mercadoria compromissada foi exportada. A ementa do referido julgado, que bem resume os fundamentos da decisão, é a seguinte:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 26/03/1997

Ementa: IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO – DRAWBACK – ÁLCOOL ETÍLICO

Excetua-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. (grifos nossos)

A Colenda Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em síntese, na esteira do voto proferido pela Ilustre relatora, Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, entendeu que restou comprovado nos autos que o produto exportado apresentava as mesmas características do que foi contratado no ato concessório de *drawback*. Sendo assim, por se tratar de produto fungível, não havia que se requerer obediência absoluta ao princípio da vinculação física.

Isso é o que se depreende do seguinte excerto, extraído do voto proferido pela ilustre Conselheira relatora, *verbis*:

(...)

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.

(...)

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.

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.

(...)

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 desses autos.

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

A Fazenda Nacional, ao seu turno, interpôs o já mencionado recurso especial, apontando divergência jurisprudencial com precedente oriundo da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em que se aponta que a legislação aduaneira aplicável ao drawback não veda a utilização de **bens fungíveis** na comprovação do regime, desde que esses bens tenham sido importados ao amparo do regime e que sejam compatíveis as datas de entrada dos insumos e as exportações correspondentes.

A Fazenda Nacional asseverou, outrossim, que, *verbis*, o regime aduaneiro especial foi descumprido, simplesmente, porque o ato concessório de fl. 38 previa a importação de álcool etílico hidratado (de origem sintética par afins de carburantes) e a exportação de álcool etílico não desnaturado (com graduação mínima de 95,1 GL a 15 graus Celsius), após a industrialização, enquanto que o laudo do Labana (fls. 20) atestou que o álcool não era desnaturado hidratado, retificado, com teor alcoólico de 95%, e não tinha fins carburantes. Assim visível o descumprimento. Mais adiante, concluiu que, dessa feita, considerando que o laudo do labana foi expresso ao mencionar que o álcool a ser exportado era diferente do referido no ato concessório, isso, por si só, já autorizaria a cobrança dos impostos e multa devidos.

O recurso especial foi admitido através do r. despacho de fls. 854 a 857.

Contra-razões às fls. 865 a 885, em que se propugnou pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, pela manutenção da r. decisão recorrida, na esteira de diversas decisões administrativas prolatadas em autuações decorrentes do mesmo ato concessório de *drawback* ora em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, Relator

No tocante à admissibilidade do recurso especial de divergência, é de se ressaltar, inicialmente, que a recorrente não realizou a demonstração analítica do dissenso, fazendo o cotejo da r. decisão recorrida e do aresto paradigma, apontando a identidade das premissas fáticas e adoção de teses jurídicas diversas, se bastando na transcrição da ementa do paradigma.

Além disso, é de se destacar, ainda, que a principal premissa de fato adotada no recurso especial para fins de reforma da r. decisão recorrida foi o seguinte, *verbis*: o regime aduaneiro especial foi descumprido, simplesmente, porque o ato concessório de fl. 38 previa a importação de álcool etílico hidratado (de origem sintética par afins de carburantes) e a exportação de álcool etílico não desnaturado (com graduação mínima de 95,1 GL a 15 graus Celsius), após a industrialização, enquanto que o laudo do Labana (fls. 20) atestou que o álcool não era desnaturado hidratado, retificado, com teor alcoólico de 95%, e não tinha fins carburantes. Assim visível o descumprimento.

Mais adiante, concluiu-se no recurso especial que, *dessa feita, considerando que o laudo do labana foi expresso ao mencionar que o álcool a ser exportado era diferente do referido no ato concessório*, isso, por si só, já autorizaria a cobrança dos impostos e multa devidos.

Ocorre, todavia, que ao contrário do que foi asseverado no recurso especial, o que se verifica no v. acórdão recorrido, e, por sinal, no próprio laudo, acostado às fls. 20 e seguintes dos autos, é que ***trata-se de Álcool Etílico Não Desnaturado Hidratado com teor alcoólico de 95,0% v/v***. A Ilustre Conselheira-relatora, aliás, com base nas provas acostadas aos

autos, apontou que *conforme consta dos laudos do LABANA, as amostras analisadas apresentaram 95,0 vv (e, portanto, 95,0° GL)* (fls. 829). **Entendeu-se, assim, que o álcool exportado foi aquele efetivamente comprometido.**

Por conseguinte, é de se concluir, *ab initio*, **que o recurso especial se fundou em premissa fática equivocada.**

Demais disso, por outro lado, mister notar que o lançamento não se deu por questão atinente ao princípio da vinculação física e ao princípio da equivalência/fungibilidade no drawback. De acordo com o auto de infração, o lançamento se deu apenas e tão somente porque entendeu-se que o produto exportado não era aquele que havia sido comprometido.

Isso é o que se constata pelo seguinte excerto do auto de infração (fls. 1, verso):

(...)

*Em ato de revisão, constatamos à vista dos resultados fornecidos pelo Laboratório Nacional de Análises (LABANA) desta Unidade Local que **o produto efetivamente exportado** ao amparo da referida DDE **era diverso daquele submetida a despacho**, ou seja, constatou-se que na realidade não se tratava de álcool etílico não desnaturado retificado, classificação NBM 2207.10.9901, como descrito nos registros de exportação supracitados e nas respectivas notas fiscais. (grifos nossos)*

Assim, além das premissas fáticas adotadas no recurso especial divergirem das premissas da r. decisão recorrida, o que impede a admissibilidade do recurso pela divergência, a matéria veiculada no recurso não foi fundamento do auto de infração, não podendo, desta feita, ser tratada em sede de julgamento recursal. Não se cuidou, em nenhum momento no auto de infração, da aplicação ou não do princípio da fungibilidade.

Tratar desta matéria e, eventualmente, reformar a r. decisão recorrida com fundamento em matéria que não foi fundamento do auto de infração, em última análise, configuraria inovação e aperfeiçoamento do lançamento, bem como modificação do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN.

Tal procedimento, a propósito, já foi reiteradamente rechaçado pela jurisprudência administrativa, sendo de se destacar, dentre vários julgados, os seguintes:

DIVERGÊNCIA - PRESSUPOSTOS - PREQUESTIONAMENTO
- Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, em face de inequívoco prequestionamento e divergência de julgados, é de se admitir o recurso interposto pelo sujeito passivo.

IRF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA - INOVAÇÃO DO FEITO - Não compete à segunda instância alterar o feito, aplicando legislação distinta daquela constante na autuação e apurando nova base de cálculo, ainda que a decisão seja parcialmente favorável ao sujeito passivo. Comprovado flagrante equívoco na aplicação da norma legal e conseqüente

apuração de base de cálculo inadequada, incabível o lançamento assim constituído.

(CSRF/01-03.369 – Relatora Leila Maria Scherrer Leitão – DOU 23.10.2002)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - Na apreciação de recurso especial de divergência a Câmara deve cingir-se à matéria de direito em litígio e de eventuais preliminares. Inadmissível o aperfeiçoamento ou inovação do lançamento, ainda que estes não importem em agravamento da exigência, mas caracterizam mudança de critérios jurídicos do lançamento.

(CSRF/01-04.535 – Relator Candido Rodrigues Neuber - DOU 09.06.2003)

IRPJ/IRF - A mudança dos fundamentos legais que embasaram a exigência caracteriza inovação e aperfeiçoamento do lançamento, requerendo a lavratura de novo auto de infração ou notificação de lançamento suplementar, e ao Órgão julgador não foi dado esse poder. Recurso negado.

(CSRF/01-04.490 – Relator Verinaldo Henrique da Silva - DOU 14.04.2003) (grifos nossos)

Cabe notar, por outro lado, que o voto condutor da r. decisão recorrida tratou, ainda que de modo desnecessário para o deslinde da controvérsia, sobre a questão da fungibilidade, veiculada no recurso especial. Impõe-se entender, no entanto, que referida menção não muda os fundamentos do lançamento.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.