

O NOVO SISTEMA DE VALORAÇÃO ADUANEIRA
NO BRASIL E SEUS REFLEXOS NO REGIME
DE EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA.

Luiz Antonio Lucena de Oliva
Mestrando da área de Direito
Tributário Comparado - USP

Í N D I C E

Página

1. INTRODUÇÃO.....	
2. O REGIME DE EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA...	
2.1 O Decreto nº 63.433, de 16/10/68	
3. EXTENSÃO DO REGIME DE EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA A HIPÓTESES NOVAS: BENEFICIAMENTO E TRANSFORMAÇÃO NO EXTERIOR...	
3.1 O Decreto nº 68.332, de 8/3/71..	
3.2 A Instrução Normativa SRF-89, de 1/12/81.....	
3.3 As operações de transformação e beneficiamento na legislação tributária brasileira.....	
3.4 O beneficiamento de substâncias minerais.....	
3.5 Comentários e crítica.....	
4. A DISCIPLINA NORMATIVA DA MATÉRIA NO REGULAMENTO ADUANEIRO. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS FÁTICOS E FORMAIS.....	
5. O NOVO SISTEMA DE VALORAÇÃO ADUANEIRA E SEUS REFLEXOS NAS OPERAÇÕES SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.....	
5.1 Distinções necessárias.....	
5.2 Situação tributária decorrente da distinção.....	
5.3 A aplicação das normas do Acordo de Valoração Aduaneira.....	
CONCLUSÃO.....	
NOTAS.....	

1. INTRODUÇÃO

O Decreto nº 92.930, de 16/07/86 (DOU-17/07/86), promulgou o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, dando-lhe vigor a partir de 23/07/86. Tal Acordo, que resultou das Negociações Comerciais Multilaterais da Rodada de Tóquio, desenvolvidas entre 1973 e 1979, é denominado Código de Valoração Aduaneira e o seu objetivo é o de estabelecer um sistema de valoração de mercadorias para fins aduaneiros que seja equitativo, uniforme e neutro, além de baseado em critérios condizentes com as práticas comerciais internacionais.

Com o objetivo antes aludido em vista, o Acordo prescreve que a base primeira para a valoração aduaneira é o valor de transação das mercadorias importadas, o qual, desde que efetuados alguns ajustes previstos no artigo 8º do citado Acordo, será o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, conforme dispõe o seu artigo 1º.

O novo sistema, portanto, aplica-se às mercadorias importadas e tem em vista a fixação da base de cálculo do imposto de importação, não

se prestando para outros efeitos, inclusive cambiais, consoante se expressa o item 11 da Norma de Execução Conjunta CCA/CST/CIEF nº 25, de 21/07/86 (DOU-23/07/86), em seu Anexo I, com base no próprio Acordo e em conformidade com o item 1 da Instrução Normativa SRF-84, de 17/07/86 (DOU-21/07/86), do Secretário da Receita Federal, que expediu normas complementares sobre a matéria por determinação do art.3º do Decreto de promulgação.

Assim, pareceria em princípio que o novo sistema não tem reflexos em relação ao regime aduaneiro de exportação temporária, face à sua aplicabilidade exclusiva às importações. Contudo, esse regime aduaneiro apresenta particularidades na legislação positiva brasileira que induzem àqueles reflexos, no que diz respeito à entrada no Brasil de materiais estrangeiros que tenham sido utilizados em operações executadas sobre os produtos nacionais que saíram do País em caráter temporário.

Útil, destarte, analisar essas possíveis implicações, além de diversos aspectos relevantes do Acordo de Valoração Aduaneira, posto que sua aplicação é ampla, em todos os despachos para consumo de mercadorias importadas.

2. O REGIME DE EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA

O regime de exportação temporária originalmente previsto, nos termos da matriz legal do art.92 do Decreto-lei nº 37 de 18/11/66, que é a lei aduaneira básica, consistia na possibilidade de exportar mercadorias nacionais ou nacionalizadas com a condição de retornarem no prazo máximo de 1(um) ano, no mesmo estado ou submetidas a processo de conserto, reparo ou restauração. De acordo com o parágrafo único do mencionado artigo, a reimportação de mercadoria exportada na forma desse artigo não constitui fato gerador do imposto.

Afirma-se na norma, diga-se, o que é elementar no sistema legal do imposto de importação, isto é, a exclusão do campo de incidência do imposto, que por definição tem como fato gerador a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, da reimportação de mercadoria nacional ou nacionalizada saída e retornada em certas condições, condições essas que não a tornam mercadoria estrangeira. Por consequência, não observadas essas condições, estatui o art.93 do Decreto-lei nº 37/66, considera-se estrangeira, para efeito de incidência do imposto, a mercadoria reimportada que fora exportada irregularmente.

Que condições são essas ? Basicamente: o retorno da mercadoria no mesmo estado ou sub

metida a conserto, reparo ou restauração, e o atendimento ao prazo de 1(um) ano fixado no art.92. Outras condições, de caráter secundário, seriam as fixadas em Regulamento, sobretudo as de caráter procedimental e fiscal, já que o art.92 contém as expressões "nos termos do Regulamento" (para autorizar a exportação temporária).

Vê-se, quanto à primeira condição, que a lei colimou a identidade substancial entre a mercadoria saída e a retornada. Com efeito, aquelas operações (conserto etc) não conferem individualidade ou espécie nova à mercadoria. Inclui-se aí a própria restauração, que, aplicando por analogia a definição dada no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI - para a operação de renovação ou recondicionamento, consistiria em operação exercida sobre produto usado, ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, de modo a restaurá-lo ou renová-lo para utilização (art.39, inciso V, do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82), Pode o produto ter alterado seu estado de conservação - de usado passa a ser como novo - mas o objeto material é idêntico, há mera recuperação sem acréscimo de qualidade adicional ou de outra utilização.

Bem de ver que esse perfil legal traçado para o regime de exportação temporária foi al

vo de críticas no Brasil. OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO, em seu precioso trabalho Regimes Aduaneiros Especiais, aponta-lhe a deficiência de exigir a identidade entre a mercadoria exportada temporariamente e a posteriormente devolvida ao País, quando o avanço técnico indica que se poderia empregar o princípio da equivalência no caso de bens sujeitos a reparos, conserto e restauração, de modo a possibilitar o retorno não do mesmo bem mas de um equivalente, o que agilizaria o mecanismo operativo do regime (1).

Doutra parte, crítica também mereceu a equiparação à estrangeira da mercadoria nacional reimportada após o prazo do regime (um ano, prorrogável por mais um), ou sem o cumprimento das outras condições previstas, feita pelo art. 93 do Decreto-lei nº 37/66, consoante discorre SEBASTIÃO DE OLIVEIRA LIMA em O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira (2), citando, a propósito, a opinião de HAMILTON DIAS DE SOUZA, que considera nula tal equiparação. Para OLIVEIRA LIMA, mercadoria estrangeira é aquela produzida no exterior, "não podendo a lei, por mera ficção jurídica, considerar como estrangeira a mercadoria nacional, pelo menos para efeito de sujeição ao imposto de importação". Não poderia o legislador ordinário alargar o campo de incidência, previsto

constitucionalmente com precisão para mercadorias estrangeiras, para alcançar também produtos nacionais.

Sob o aspecto conceitual ainda, BARROS, CARLUCCI e FRANCO, em Legislação Aduaneira Básica, 1983, Comentada e Anotada, trazem a colação a definição que a Comissão Assessora de Política Comercial da antiga ALALC (atual ALADI, Associação Latinoamericana de Integração) dá ao regime: "regime aduaneiro que permite reimportar a um território aduaneiro, com isenção total ou parcial dos direitos e impostos sobre a importação, mercadorias que foram exportadas desse mesmo território com um fim determinado, condicionadas a ser desenvolvidas em um prazo estabelecido e, eventualmente, com suspensão dos direitos e impostos sobre a exportação" (3). Muito semelhante a definição no Glossário de Termos Aduaneiros do Conselho de Cooperação Aduaneira, em Bruxelas, referida em Regimes Aduaneiros Especiais (ob.cit., pág.125), porém, sem dizer expressamente ter a exportação "um fim determinado".

Voltaremos a examinar, em outro nível e com outras correlações, a configuração normativa desse instituto aduaneiro. Cabe agora analisar como a regulamentação expedida em função do texto legal disciplinou-o e especificou-lhe as pe

culiaridades mais significativas.

2.1 O DECRETO Nº 63.433, DE 16/10/68

Este Decreto, que regulamentou o regime de exportação temporária no Brasil, reproduz em seus arts. 1º e 3º os ditames já examinados do Decreto-lei nº 37/66, arts. 92 e 93, apenas acrescentando a possibilidade de o prazo para a reimportação ser prorrogado, a juízo do chefe da repartição aduaneira, pelo período de 1(um) ano (atualmente, o Regulamento Aduaneiro, no parágrafo único do art. 378, permite em casos especiais a prorrogação até o máximo de cinco anos).

No art. 4º, o Decreto em questão restringe o campo de aplicação do regime: "ressalvada a hipótese de mercadoria destinada a feiras, competições esportivas ou exposições no exterior, o regime de exportação temporária só se aplica aos produtos manufaturados e acabados, mesmo que necessitem de conserto, reparo ou restauração para seu uso ou funcionamento". Observa-se iniludivelmente que tanto a lei quanto sua regulamentação, no particular, tinham um objetivo definido: permitir a exportação temporária de produtos já acabados para que, depois de determinado tempo, retornassem no mesmo estado ou, eventualmente, após conserto, reparo ou restauração.

Em princípio, portanto, o regime não deveria ser aplicado a matérias-primas e produtos intermediários ou outros insumos, exceto quanto à hipótese de mercadoria destinada a feira, competição esportiva ou exposição. Além dessa, o próprio Decreto, em seu art. 5º, estabelecia outra hipótese exceptiva: "o regime de que trata este Regulamento poderá ser aplicado aos minérios e metais, com impurezas, para fins de recuperação e beneficiamento no exterior, desde que sob autorização da Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. (CACEX)".

Quanto a outros dispositivos relevantes do Decreto regulamentador, constam as condições para a concessão do regime no art.11, quais sejam o prévio licenciamento pela CACEX e o julgamento da conveniência de sua aplicação pelo chefe da repartição aduaneira, bem como no art.7º os requisitos para processamento do pedido: I - indicação das características dos volumes e quando se tratar de veículo automotor destinado a conserto ou reparo no exterior a indicação do tipo, modelo, número do motor e número da série; II - especificação da mercadoria, compreendendo denominação comercial e classificação tarifária, quantidade, peso líquido e valor, além de outras características que possibilitem perfeita identificação quando da

reimportação; III - indicação do estado em que se encontra a mercadoria e natureza dos serviços a serem executados, caso tenha de ser submetida a processo de conserto, reparo ou restauração.

Nota-se, mais uma vez, pela leitura dos requisitos previstos no art.7º citado, a preocupação do legislador aduaneiro com a identificação precisa da mercadoria na sua saída do território aduaneiro, de modo a verificar sua identidade por ocasião do retorno, ainda que tenha sido submetida a operações de conserto, reparo ou restauração (nesse caso tendo que ser indicada a natureza dos serviços a serem executados).

3. EXTENSÃO DO REGIME DE EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA A HIPÓTESES NOVAS; BENEFICIAMENTO E TRANSFORMAÇÃO NO EXTERIOR.

3.1 O DECRETO Nº 68.322, de 8/3/11

Atendendo a conveniências setorializadas da economia nacional, o Decreto nº 68.322/71 alterou o art.5º do Decreto regulamentador nº 63.433/68, "verbis":

"Art.5º - O regime de que trata este Regulamento poderá ser aplicado, desde que sob autorização da Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. (CACEX):

- a) aos minérios e metais, com impurezas, para fins de recuperação beneficiamento no exterior;
- b) a outros casos, inclusive animais reprodutores enviados ao exterior para cobertura, em estação de monta, com retorno cheia, no caso de fêmea e/ou com cria ao pé, bem como animais para outras finalidades, no interesse do comércio exterior brasileiro."

Assim, um regime que a princípio se destinava a produtos manufaturados e acabados, ressalvadas algumas exceções (art.4º do Decreto regulamentador nº 63.433/68), foi o primeiro considerado aplicável, no próprio Decreto nº 63.433/68-art.5º, a minérios e metais com impurezas, e depois estendido, pelo Decreto nº 68.322/71, "a outros casos, inclusive animais reprodutores... no interesse do comércio exterior brasileiro".

Até aqui, ainda poderíamos estar no âmbito do permissivo legal do art.92 do Decreto-lei nº 37/66 (comando principal a reger o instituto), quer quanto à recuperação e beneficiamento de minérios e metais com impurezas, como veremos depois neste trabalho, quer quanto aos animais reprodutores, pois as crias ao pé têm de ser consi-

deradas "produtos" à parte, independentemente, para efeito de importação, do animal que as gerou no exterior e que retorne na condição da mesma mercadoria que fora temporariamente exportada. A interpretação extensiva está aí provavelmente correta, ao ser feita pela norma regulamentar em relação à lei, visto que, tratando-se de regime aduaneiro de fundo eminentemente econômico, numa área especialmente dinâmica como a de relações do País com o exterior, mais se impõe, desde que não se faça "contra legem", a adaptação da norma à evolução dos fatos, procurando seu sentido diante das mutações da realidade.

3.2 A INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF-Nº 89, DE 01/12/81

A questão problemática na positiva aplicação e interpretação da disciplina normativa do regime em causa surge com a edição da Instrução Normativa 89/81, do Secretário da Receita Federal, que estabeleceu normas complementares sobre a aplicação do regime de exportação temporária.

Com efeito, a IN/SRF-89/81, fundamentando-se na alínea b do art.5º do Decreto nº 64. 433/68, com a redação dada pelo Decreto nº 68. 322/71, que permite a aplicação do regime a "outros casos, ...no interesse do comércio exterior

brasileiro", facultou a sua aplicação, também, às remessas de matérias-primas ou produtos intermediários ao exterior, para fins de beneficiamento ou transformação, desde que de tais operações não resultasse produto final (item 5 da IN citada). Estabeleceu, além desse requisito, as condições de que houvesse prévia autorização da CACEX (normal para o regime, conforme art.11 do Decreto nº 63.433/68, agora no art.374 do Regulamento Aduaneiro) dada após exame da conveniência de a operação realizar-se no exterior, a de que os bens reimportados sejam utilizados direta e exclusivamente pelo beneficiário no processo produtivo de sua empresa e a de que, na relação identificativa do material feita por ocasião da saída, seja indicado seu estado e a natureza do beneficiamento ou transformação a que será submetida no exterior (tais condições, sob forma semelhante, constam dos arts. 370, §§ 1º e 2º, 374 e 375 do vigente Regulamento Aduaneiro.

Ora, o ato normativo em causa, a rigor, alargava o campo de aplicação do regime de exportação temporária para fatos econômicos de natureza diferente daqueles previstos na lei (não importa agora discutir o mérito do ato em função de interesses ou conveniências da economia nacional). E o fazia de modo não autorizado, ainda que

implicitamente, pelo comando legal, como veremos.

3.3 AS OPERAÇÕES DE TRANSFORMAÇÃO E BENEFICIAMENTO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.

A definição da operação denominada "transformação" vem no art.3º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), a provado pelo Decreto nº 87.981/82. Conforme o artigo citado, em seu inciso I, é a operação de industrialização "que exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova".

PEDRO MELICIO FILHO, no seu Regulamento do IPI Comentado e Anotado (4); acentua:"... a característica principal da transformação consiste em que dela, ou por ela, se obterá uma espécie nova, o que determinará em deslocamento do produto primário (matéria-prima ou produto intermediário) para uma nova classificação fiscal: posição, subposição e item. Esta característica, ou seja, a obtenção de espécie nova sujeita a classificação fiscal diferente da do produto originário é que distingue a transformação das demais operações, especialmente do beneficiamento... Assim se a empresa recebe chapas ou blocos de ferro e com estes confecciona máquinas, como tais (máquinas) deverá classificar os produtos saídos do seu esta

belecimento." (ob.cit., pág.5).

Efetivamente, remontando no tempo, já o antigo Regulamento do Imposto de Consumo (Decreto nº 45.422/59) mencionava textualmente, ao definir a "transformação" a circunstância de "acarretar nova classificação fiscal", em seu art. 5º, parágrafo único, alínea b. Após a entrada em vigor do RIPI aprovado pelo Decreto nº 61.514/67, a caracterização dessa operação permaneceu idêntica, como se vê do Parecer Normativo CST (Coordenação do Sistema de Tributação) nº 398/71, ao concluir que a madeira em bruto, da Posição 44.03 da Tabela do IPI, que é produto intermediário, que for serrada, como a aparelhada em forma de pranchas, vigas, ripas, etc., passa para a Posição 44.05, por importar a operação em obter espécie nova, caracterizando, portanto, uma transformação. No mesmo sentido, os Pareceres Normativos nºs 642/71 e 334/79, também da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal.

Já quanto à operação de "beneficiamento", em que o produto "sofre, por assim dizer, um melhoramento destinado a modificar, aperfeiçoar ou alterar o seu funcionamento, utilização, acabamento ou aparência" (5), sem perder sua identidade e sem resultar em espécie nova, não acarreta nova classificação fiscal para o produto bene-

ficiado, mantendo-se aquela do produto original, como também assinala o citado Parecer Normativo CST-398/71. Como se expressa o comentarista citado, "é operação destinada a dar ao produto as especificações técnicas adequadas aos fins a que se destina (utilização, funcionamento), ou condições de qualidade desejadas" (6). Por exemplo, seriam operações de beneficiamento, conforme diversos Pareceres Normativos que se compatibilizam com a norma regulamentar do art.3º, II, do RIPI: a colocação de fechaduras, puxadores e porta-etiquetas, de fabricação do próprio estabelecimento industrial, em produtos semi acabados que adquire de terceiros; o corte de ferro redondo em comprimentos certos e sua dobradura em pedaços para confecção de armaduras de ferro para concreto armado; a confecção de visores panorâmicos para veículos, a partir de chapas de acrílico; a plastificação de impressos, salvo se por encomenda do usuário ou consumidor final, entre outras operações.

3.4 O BENEFICIAMENTO DE SUBSTÂNCIAS MINERAIS.

Na legislação do Imposto Único sobre Minerais do País (IUM), há aspectos diferenciadores em relação ao beneficiamento. A atual disciplina legal do IUM compõe-se dos diplomas básicos que são o Decreto-lei nº 1.038/69 e o Decre-

to-lei nº 1.083/70, alterados pelos Decretos-leis nºs 1.172/71, 1.412/75, 1.496/76, 1.736/79 e 2.016/83, e do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 92.295, de 14/01/86.

Como se sabe, esse imposto incide uma sã vez sobre uma das operações de extração, tratamento, circulação, distribuição, exportação e consumo de substâncias minerais, originárias do País e constantes de lista anexa ao Regulamento do imposto, entendendo-se como substâncias minerais os minerais e os fósseis, sendo que o imposto alcança apenas a fase anterior à industrialização (cf. arts.1º e 3º do Regulamento do IUM).

Tratando da incidência ou não incidência do IUM sobre a cal, esclarece o Parecer Normativo CST nº 875/71 que "a legislação do IUM admite que as substâncias minerais sofram um tratamento primário, destinado, v.g., à eliminação de impurezas, facilidade de transporte ou melhor aproveitamento industrial do mineral em bruto, através de operações de natureza mecânica ou física, desde que desse processamento não resulte modificação essencial - quer física, quer química - de identidade da substância mineral tratada."Esse tipo de entendimento, alerta o Parecer, já vinha da legislação anterior do imposto, sendo mantido na legislação vigente, antes mencionada.

Nessas operações de tratamento primário, as substâncias minerais a elas submetidas escapam à incidência do IPI e ficam sujeitas à incidência do IUM. Trata-se de operações em que não há modificação essencial na identidade do mineral. O autor já citado do Regulamento do IPI Comentado e Anotado exemplifica com o minério que contém ouro sob a forma de elemento químico até alcançarse mediante certos processos o metal ouro aglomerado e homogeneizado, "não se chegando, nem sequer pela fundição, a nenhum produto novo a partir do início da extração", conforme já concluíra o Parecer Normativo CST nº 109/78 (7).

O Art.4º do Regulamento do IUM elenca as operações a serem enquadradas como tratamento para efeito da incidência do imposto prevista no artigo 1º:

I - os processos de beneficiamento realizados por fragmentação, pulverização, classificação, concentração (inclusive por separação magnética e flotação), homogeneização, desaguamento (inclusive secagem, desidratação e filtragem) e levigação;

II - os demais processos de beneficiamento, ainda que exijam adição de outras substâncias desde que deles não resulte modi-

ificação essencial na identidade das substâncias minerais processadas (grifos nos-
sos); e

III - os processos de aglomeração, realizados por briquetagem, nodulação, sinterização e pelotização.

Já o artigo 5º, ao contrário, caracteriza as operações que constituem industrialização de produtos minerais, a saber: o polimento, a lapidação e a serragem, exceto quanto a este o simples desdobramento de blocos de mármore ou granito; qualquer outra operação que modifique a natureza ou a finalidade da substância mineral, ou a aperfeiçoe para consumo, excetuadas as operações de tratamento definidas no art. 4º.

Vê-se, assim, que em relação a substâncias minerais o conceito de beneficiamento é usado em sentido diverso daquele constante do Regulamento do IPI. Agora, com vistas ao IUM, a indicação de operações de beneficiamento é feita exatamente para delimitar o campo de incidência desse imposto único e para excluir do conceito de industrialização que levaria à incidência do IPI. Para configurar a industrialização é necessário aqui que o beneficiamento modifique essencialmente a identidade da substância mineral (inciso II, do ar

tigo 4º); enquanto isso, na legislação do IPI, o beneficiamento, em relação a qualquer outra mercadoria, em geral não implica modificação essencial do produto, mas sim modificação ou aperfeiçoamento de seu funcionamento ou utilização ou de seu acabamento ou aparência, sem alterar-lhe a identidade (cf. item 3.3 deste trabalho).

3.5. COMENTÁRIOS E CRÍTICA

Ao considerar abrangível no regime de exportação temporária o beneficiamento ou transformação, no exterior, de matérias-primas e produtos intermediários, a IN/SRF-89/81 extrapolou o conceito legal inscrito no art.92 do Decreto-lei nº 37/66, de modo a elastecer indevidamente a aplicação do regime, ao menos nos termos em que foi concebido esse instituto em nossa legislação aduaneira.

Trata-se, de acordo com esse ato normativo, de verdadeira exportação para industrialização e posterior importação de produto novo ou modificado industrialmente. É mecanismo aduaneiro que alguns países denominam "aperfeiçoamento passivo" (perfeccionamento passivo, nos países de língua espanhola), para contrastar com o "perfeccionamento activo", que é a admissão temporária de mercadoria para transformação no país e posterior

exportação ao mesmo país que a remetera.

Na verdade, a admissão temporária para transformação industrial e posterior exportação (o contrário da hipótese que estamos examinando) aparece entre nós sob a forma do draw-back sus pen sivo, e não como admissão temporária per se, tal como se dá em alguns países latinoamericanos (Argentina, México, Uruguai). Já o "perfeccionamento passivo" é tipicamente experiência de países desenvolvidos, especialmente europeus, usado para aproveitar o menor custo relativo de mão-de-obra e certos tipos de materiais em outros países, menos desenvolvidos, que por sua vez necessitem dar incentivo às suas exportações.

Apesar da reelaboração doutrinária do instituto da exportação temporária, a partir da experiência européia, nossa lei foi tradicionalista na implantação do instituto; restringindo-o à reimportação, depois de certo prazo, da mesma mercadoria que foi exportada temporariamente, ainda que para conserto, reparo ou restauração. No âmbito latinoamericano, as tentativas de harmonização de institutos aduaneiros e de projeto de código aduaneiro uniforme desenvolvidas no seio da ALALC (Associação Latinoamericana de Livre Comércio, oriunda do Tratado de Montevideo de 1960) ficaram tentativas, embora acalentadas tais idéias

desde os primórdios da referida Associação (8). Com o novo Tratado de Montevidéu de 1980, instituindo a ALADI (Associação Latinoamericana de Integração) os objetivos foram centrados na integração econômica propriamente dita, atendidas as diferenças dos diversos países, como condição para a unificação aduaneira.

Entre nós, de acordo com os conceitos legais vigentes, a figura prevista na IN/SRF-89/81 constitui efetiva importação de mercadoria nova. Por isso, ao escapar do conceito de exportação temporária positiva, sujeita-se à incidência tributária, visto ocorrer o fato gerador da obrigação respectiva, a contrário sensu do disposto no parágrafo único do art.92 do Decreto-lei nº 37/66, que estabelece não constituir fato gerador do imposto de importação a reimportação de mercadoria exportada na forma do mesmo artigo.

E, de fato, ao expor o instituto da exportação temporária àquela modificação discrepante do ordenamento positivo vigente, a IN/SRF-89/81 deparou-se com a realidade de que teria de se tributar uma mercadoria que estaria entrando no País na condição de estrangeira, conforme arts.92, parágrafo único, e 93 do referido Decreto-lei nº 37/66.

Ao traçar normas para essa incidência, porém, fê-lo com duas impropriedades:

a) *misturando, na mesma previsão de incidência, as figuras do conserto, reparo e restauração, todas acolhidas no texto legal (art.92 do Decreto-lei 37/66), com as do beneficiamento e da transformação, que eram algo novo não contido na lei na definição da exportação temporária;*

b) *determinando a incidência do imposto sobre os materiais empregados no exterior e não sobre a mercadoria nova que resultasse das operações efetuadas sobre a mercadoria nacional exportada.*

Isso é o que dispõe o item 6 da citada Instrução, sendo que em seu subitem 6.1 previa adições específicas, na declaração de importação, para cada material, tributando-os separadamente segundo sua classificação, peso ou quantidade e valor. Exigia, ainda, a apresentação de fatura comercial, como elemento hábil e suficiente para identificação dos materiais estrangeiros empregados, se sua verificação física oferecesse elevado grau de dificuldade (subitem 6.2).

As exigências constantes do item 5 da Instrução (já referidas em 3.2), quais sejam a

de que das orientações de industrialização realizadas no exterior não resulte produto final e a de que a mercadoria reimportada seja utilizada direta e exclusivamente no processo produtivo da empresa do beneficiário do regime, não modificam a matéria nem avaliam o problema, nem, como veremos, alteram a aplicação das novas normas sobre valoração aduaneira. Antes de examinar essas normas, porém, incumbe retratar o modo como o Regulamento Aduaneiro de 1985 disciplinou a matéria.

4. A DISCIPLINA NORMATIVA DA MATÉRIA NO REGULAMENTO ADUANEIRO. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS FÁTICOS E FORMAIS.

O Regulamento Aduaneiro dispõe no artigo 88, inciso I:

"Art.88 - Não constitui fato gerador do imposto a entrada no território aduaneiro:

I - de mercadoria a qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária, salvo o disposto no inciso II do art. 84 (Decreto-lei nº 37/66, art.92, parágrafo único);"

Por sua vez, diz o artigo 84:

"Art.84 - Considera-se estrangeira, para efeito de incidência do imposto (Decreto-

lei nº 37/66, art.93):

.....
II - a mercadoria nacional ou nacionalizada
da:

a) reimportada, quando descumpridas as condições do regime de exportação temporária;

b) que, após processo de beneficiamento ou transformação realizada no exterior, re-sultar em espécie diversa daquela previs-ta no processo de exportação temporária."

Até aqui, as disposições legais re-mitidas e as regulamentares, que nelas se basea-ram, ajustam-se e completam-se, num conjunto nor-mativo coerente. Os problemas interpretativos ex-surgem quando se volta a atenção ao art.386 e seu parágrafo único do Regulamento, artigo esse que é norma sucedânea de IN/SRF-89/81, inserido aparen-temente em local adequado, mas que é na verdade impróprio.

De acordo com o art.386, "na reim-portação de mercadoria exportada temporariamente para conserto, reparo, restauração, beneficiamen-to ou transformação, são exigíveis os tributos incidentes na importação dos materiais acaso em-pregados naqueles serviços".

Como vimos nos comentários feitos na parte 3.5, colocaram-se sob idêntico tratamento operações diversas em sua natureza e finalidade e com diferente enquadramento legal. Tal foi feito pela IN/SRF-89/81, em seu item 6, mas ressalte-se de novo, as operações de conserto, reparo e restauração estavam previstas no texto legal (art.92 do Decreto-lei 37/66), ao passo que as de beneficiamento e transformação não o estavam, eram algo alheio ao regime de exportação temporária.

O Regulamento, no art.386, reincidiu no enfoque errôneo. Na verdade, como já destacava o Parecer Normativo CST nº 479/71, "a legislação brasileira sô admite a exportação temporária de mercadoria - sem a ocorrência do fato gerador do imposto quando da reimportação - quando a mercadoria exportada retorna ao País no mesmo estado ou, no exterior, é submetida a conserto, reparo ou restauração. Não está abrangida, portanto, no capítulo da exportação temporária, a mercadoria nacional exportada para o exterior, onde é submetida a processo substancial de transformação, adquirindo nova individualidade".

Aquilo de que a lei cogita, no regime de exportação temporária, é a não constituição do fato gerador do imposto de importação quando a mercadoria retorna ao País nas condições estabele

cidas para o regime (art.92, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66). Ora, não havendo fato gerador, não há falar em exigibilidade de tributo, inclusive nos casos em que a mercadoria tenha sido submetida a conserto, reparo ou restauração no exterior.

No parágrafo único do art. 386, citado, o Regulamento Aduaneiro procurou corrigir a esdrúxula forma de incidência e cálculo de tributos que a IN/SRF-89/81 estabelecera. Determinou o Regulamento o cálculo dos tributos sobre a própria mercadoria em seu valor ao retornar ao País, aplicando-se a alíquota a ela correspondente, mas deduzindo-se da base de cálculo o valor da mercadoria antes exportada e que veio a resultar na reimportada. Ou seja, o valor atribuído à mercadoria no momento em que se deu a sua exportação é subtraído no momento de valorar, na reimportação, a mercadoria retornada.

Tal corretivo, porém, não apagou o equívoco de origem, que começara com a IN/SRF-89/81, de, ao abranger indevidamente, e contra o disposto no art.92 do Decreto-lei nº 37/66, no regime de exportação temporária os casos de beneficiamento e transformação da mercadoria nacional no exterior, juntarem-se no mesmo tratamento hipóteses de não ocorrência do fato gerador - retorno

da mercadoria consertada, reparada ou restaurada - e hipóteses de ocorrência do fato gerador - retorno da mercadoria beneficiada ou transformada (que, então, se considera estrangeira).

O citado Parecer Normativo CST-479/71 salienta corretamente: "...forçoso é concluir-se que realizada a transformação a mercadoria passa a ser estrangeira, pelo que se submete às normas legais vigentes para a importação de mercadoria estrangeira em geral..., sendo certo, ainda, que a alíquota ad valorem aplicável é aquela correspondente ao produto resultante da transformação e como base para o cálculo do imposto será tomado o preço pelo qual a mercadoria (no caso, a mercadoria acabada) é normalmente oferecida à venda no mercado atacadista do país exportador, somado às despesas para sua colocação no porto de embarque para o Brasil, ao seguro e ao frete (CIF), deduzidos, quando for o caso, os impostos exigíveis para consumo interno e recuperáveis pela exportação." Ou seja, o valor externo previsto na Portaria GB-355. de 5/9/69, do Ministro da Fazenda, e usado até 23/07/86 para efeito de fixar-se a base de cálculo do imposto de importação (naquela data entrou em vigor o novo Acordo de Valoração Aduaneira).

O art.84, inciso II, alínea b, con-

sidera estrangeira para efeito de incidência do imposto, a mercadoria que, após processo de beneficiamento ou transformação realizada no exterior, resulte em espécie diversa daquela prevista no processo de exportação temporária. Essa disposição entra em choque com o art.386 do mesmo Regulamento; na verdade, reconhece que, a rigor, nos casos de beneficiamento ou transformação no exterior, não se configura nos termos da lei o regime de exportação temporária, visto que a consequência deste, atendidas as condições que lhe são próprias, é a não ocorrência do fato gerador.

Assim, a inclusão indevida no regime perpetrada pela Instrução Normativa continuou no Regulamento. A distorção surgiu de o Decreto nº 68.322/71, ao alterar a redação do art. 5º do Decreto nº 63.433/68, usar as expressões vagas - "outros casos, ...no interesse do comércio exterior brasileiro". Evidentemente, os "outros casos" teriam de estar compatíveis com a definição legal do art.92 do Decreto-lei 37/66. Parece, porém, que interpretou-se "outros casos" como "quaisquer casos", desgarrando-se da base legal do instituto.

Deve-se observar que a menção naquele artigo a animais reprodutores, enviados ao exterior para cobertura ou outras finalidades, foi uma menção elucidativa, mas que poderia ser omiti

da sem prejuízo de que na prática o regime fosse utilizado para aqueles casos. E, de qualquer maneira, nenhuma relação tinha com operações de industrialização no exterior.

Já quanto aos minérios e metais, com impurezas, para fins de recuperação e beneficiamento no exterior (letra a do art. 5º citado), vale salientar, como foi visto em 3.4, no presente trabalho, que o conceito de beneficiamento de substâncias minerais, nos termos do Regulamento do IUM, tem sentido diferente da operação industrial de beneficiamento de que trata o RIPI.

Para as substâncias minerais, a legislação própria admite certas operações de tratamento primário, para o fim de eliminação de impurezas ou de preparação para melhor aproveitamento industrial do mineral em bruto.

Pela leitura do art. 4º do Regulamento do IUM, transcrito anteriormente, verifica-se que o processo é considerado beneficiamento se dele não resultar modificação essencial na substância mineral, ainda que haja adição de outras substâncias (tratamento químico). O que importa é que o minério mantenha, depois do processamento, a sua identidade de minério, a sua individualidade específica, química e fisicamente.

O art.5º do Decreto nº 63.433/68, com a redação do Decreto nº 68.322/71, ao prever a aplicação do regime de exportação temporária, desde que autorizado pela CACEX, "aos minérios e metais, com impurezas, para fins de recuperação e beneficiamento no exterior", levou devidamente em conta aquelas disposições da legislação tributária sobre minérios. O mineral que vai para o exterior para eliminação de impurezas, ou seja para sua recuperação e beneficiamento, sofre operações de melhor tratamento, que em nossa legislação não são consideradas como industrialização (art.4º do RIUM). Industrialização seria executar a lapidação ou o polimento da substância mineral (art. 5º, idem). Deste modo, extraíndo esta consequência a partir de uma compreensão sistemática das normas tributárias pertinentes, a legislação aduaneira considera que, em casos como os indicados, retorna ao País a mesma substância que daqui saíra, só que já tratada primariamente, em situação de equivalência com a da mercadoria que no exterior é reparada ou restaurada.

Caberia perguntar se teria havido uma interpretação extensiva da norma do art.92 do Decreto-lei nº 37/66, por parte da norma regulamentar do art.5º do Decreto citado, em matéria de direito estrito como são as questões de incidên-

cia e não incidência. Se por interpretação extensiva entender-se o resultado da interpretação que amplia a letra da lei, mas não altera a mens legis, segundo a lição, por exemplo de EZIO VANONI e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem a chamada interpretação extensiva é uma identificação da efetiva vontade da lei e não ampliação do preceito legal (9), podemos considerar que aquela assim o é.

Esta convicção decorre de parecer-nos claro que a legislação aduaneira, ao tratar do instituto aduaneiro que aqui se discute e em vários outros casos, tomou em conta os conceitos existentes em nosso sistema legal-tributário pertinente a impostos internos sobre operações de industrialização e consumo, especialmente o IPI (por via de consequência, também o IUM, visto que os conceitos que interessam a ambos se conjugam para delimitar o campo de um em relação ao de outro); o que é natural, face à vizinhança do imposto de importação com eles, por ser também imposto indireto e por recair sobre fluxo de mercadorias.

Pois, da mesma premissa partimos para considerar que no tocante às operações de beneficiamento e transformação constantes do RIPI a norma nutricia do art.92 do Decreto-lei nº 37/66 não autorizava a extensão a elas do regime de exportação temporária. Nem por qualquer forma de in

terpretação analógica ou intra legem, em que, como ocorre no próprio Direito Penal e sem confundir-se com a analogia, a própria norma legal, após fazer uma enumeração casuística de situações, coloca uma cláusula genérica relativa a casos possivelmente análogos, com expressões como - "e outros casos", "outros semelhantes" etc. (10)

É de entender-se que o art.92 do Decreto-lei nº 37/66, ao referir-se a mercadoria exportada temporariamente e que retorne após ser submetida a conserto, reparo ou restauração, teve em mente, entre outros aspectos, o que se continha no dispositivo do RIPI que listava os casos em que não se considera haver industrialização.

E no art.4º, do RIPI, lemos como exclusões:

"Art.4º - Não se considera industrialização:

.....
XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consentador, restaurador ou recondiciona-

dor, de partes, ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações;

XII - o reparo de produto com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante;"

Interessam-nos, sobretudo, as partes por nós grifadas no sentido de evidenciar como o legislador aduaneiro, com o uso de quase as mesmas expressões, comparou as operações que se admitiria o regime de exportação temporária com aquelas descritas no RIPI como não caracterizadas de industrialização.

Não é o caso das operações de beneficiamento (exceto o de substâncias minerais) e de transformação. Esta, a de transformação, implica em obtenção de espécie nova a partir de matérias-primas ou produtos intermediários. Aquela, a de beneficiamento, importa em modificar ou aperfeiçoar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto, conferindo-lhe, pois, uma individualidade econômica distinta. Ou seja, pode resultar em uma espécie diversa, embora possa não ser espécie nova, passando a ter especificações

técnicas adequadas aos fins a que se destina ou condições de qualidade desejadas (cf. nota 6, parte 3.3).

Não é o que se dá com a restauração, em que, embora renovado, o produto é um e o mesmo, não é outro diverso. Pode haver recuperação de seu funcionamento ou utilização originais, mas não sua alteração.

Em suma, exportando um produto que sofra operações de industrialização no exterior, modificativas ou alteradoras do bem exportado, é-lhe conferida uma natureza diferente, uma individualidade econômica nova, distinta da que caracterizava o objeto saído do País, passando a ter uma realidade mercadológica também nova.

E é o próprio Regulamento Aduaneiro que reconhece tal verdade, como já se viu na referência ao art.84, II, b, que considera a mercadoria entrada nessas condições como estrangeira, portanto, como ocorrência do fato gerador do imposto de importação, e, portanto, vistas bem as coisas, fora do núcleo central de não incidência que marca conceitualmente o regime de exportação temporária.

A questão, como salientado, está na forma de apuração da base de cálculo, de que cogi

ta o parágrafo único do art.386 do Regulamento em causa, que manda fazer o despacho aduaneiro da própria mercadoria industrializada e retornada, e não dos materiais nela empregados, mas na verdade considera que estes é que são tributados, pois, para efeito de tributação, apura-se a diferença entre o valor atribuído à mercadoria no despacho de exportação e o valor com que retorna face à agregação do valor por conta daqueles materiais empregados no exterior.

Veremos, a seguir, diante das novas normas sobre valoração aduaneira, vigentes a partir de 23/07/86, como tratar de situações dessa natureza quanto à incidência tributária e à determinação de seus elementos quantitativos.

5. O NOVO SISTEMA DE VALORAÇÃO ADUANEIRA E SEUS REFLEXOS NAS OPERAÇÕES SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

O Código de Valoração Aduaneira, promulgado no Brasil pelo Decreto nº 92.930/86, estabelece como principal método para fixar a base de cálculo do imposto sobre a importação, ou seja o valor aduaneiro de mercadorias importadas, a apuração de valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercado as, em

uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do artigo 8º do Acordo, desde que:

- a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvada as que sejam impostas por lei ou exigidas pela administração pública do país de importação, limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas ou não afetem substancialmente o valor das mercadorias;
- b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contraprestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;
- c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do art. 8º; e
- d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros (conforme as disposições do

parágrafo 2 do artigo em exame).

Este é o parágrafo 1 do art. 1º do Acordo de Valoração, cuja leitura mostra que tem de existir uma venda do país de exportação para o país de importação e que nessa venda se atendam as condições das alíneas a, b, c e d. Mas, além disso, é preciso ainda que o preço efetivamente pago ou a pagar pela venda das mercadorias seja ajustado de acordo com as disposições do art. 8º do novo código de valoração.

O art. 8º do Acordo, em seu parágrafo 1, prevê diversos elementos quantificáveis a serem acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar, a fim de ser determinado o valor aduaneiro da mercadoria, desde que tais elementos sejam suportados pelo comprador/importador e ainda não estejam incluídos no preço. Entre eles, temos comissões e corretagens, custo de embalagens e recipientes, gastos para embalar, pagamento de "royalties" e direitos de licença relacionados com as mercadorias, etc. Se esses elementos não forem objetivos e quantificáveis, não se poderá valorar as mercadorias de acordo com o 1º método, o do valor de transação.

Sob a ótica de nosso estudo, porém, interessa-nos a alínea b do parágrafo 1 do artigo

em questão, o art.8º, e que estabelece deverem ser acrescentados ao preço os valores, devidamente apropriados, "dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas, e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:

I - materiais, componentes, partes e elementos semelhantes, incorporados às mercadorias importadas;

II - ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes, empregados na produção das mercadorias importadas;

III - materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;

IV - projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de design, e planos e esboços, necessários à produção das mercadorias importadas e realizados fora do país de importação.

Como se depreende, nos termos dos incisos I e III supra, a remessa de matérias-primas e produtos intermediários para processamento industrial ou para utilização em processo produtivo

no exterior, com o posterior retorno de outra mercadoria (beneficiada, transformada ou montada), implicará:

- a) a tributação da mercadoria processada no exterior com insumos nacionais e depois importada, tomando-se como base de cálculo do imposto de importação o preço efetivamente pago ou a pagar pelo importador brasileiro ao exportador do estrangeiro, a quem aquele mandou os fornecimentos ("assists"), uma vez verificadas as condições do art.1º do Acordo, retrotranscritas, e desde que se observe tratar-se de uma venda;
- b) o acréscimo à referida base de cálculo do valor, devidamente apropriado, dos bens fornecidos pelo comprador brasileiro ao vendedor estrangeiro, desde que gratuitamente ou a preços reduzidos, para utilização na produção e venda da mercadoria importada para o Brasil, caso este valor não tenha sido incluído no preço pago ou a pagar.

Como destacamos no item 4 deste trabalho, o Regulamento Aduaneiro procurou corrigir, no parágrafo único do art.386, a forma de incidência fixada pela IN/SRF-89/81, mas que tal correti

vo regulamentar não apagara o equívoco de colocarse sob idêntico tratamento, por um lado, o retorno de mercadoria nacional após consertada, reparada ou restaurada (hipótese de ino^ocorrência do fato gerador do imposto de importação) e, por outro lado, o retorno de mercadoria nacional depois de beneficiada ou transformada (que então se considera estrangeira e, portanto, hipótese de ocorrência do fato gerador).

Para deslindar o tratamento tributário aplicável, nas hipóteses de exportação temporária, inclusive para fins de valoração aduaneira de acordo com o sistema recém entrado em vigor, há que partir da distinção, imposta pela matriz legal do regime, entre aquelas figuras.

5.1 DISTINÇÕES NECESSÁRIAS.

A - Se retorna ao País uma mercadoria nacional ou nacionalizada exportada temporariamente, no mesmo estado ou submetida a conserto, reparo ou restauração, estamos diante do regime aduaneiro especial de exportação temporária propriamente dito, desde que obviamente se suponham atendidas as outras condições pertinentes ao regime (prazo, procedimentos formais, etc).

B - Se retorna ao País a mercadoria

exportada após processamento industrial, "sub specie nova" ou "sub specie diversa", resultante de processo de beneficiamento ou de transformação, a rigor não se configura, nos termos do art.92 do Decreto-lei nº 37/66, o regime de exportação temporária, ainda que se tenha aplicado na prática sob esse nome, pela repartição aduaneira. Não é o "nomen juris" que define os institutos tributários, aduaneiros ou não, mas a existência objetiva de seus pressupostos essenciais previstos na lei. A regra fundamental inscrita no art.4º do Código Tributário Nacional para a caracterização da natureza jurídico específica do tributo é, também "et pour cause", aplicável na interpretação dos regimes especiais que o afastam. O que importa, em suma, é a verificação "in concreto" da hipótese de incidência.

5.2 SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DECORRENTE DA DISTINÇÃO.

Na hipótese A, é desnecessário pensar em tributação, já que não há cogitar de incidência quando inocorre a própria hipótese de incidência, ou seja não se dá o fato gerador, ex vi do disposto do art.92 e seu parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66 e no art.88, inciso I, do Regulamento Aduaneiro. Não será relevante, ex vi, o emprego ou não de materiais, no exterior, para o

conserto, reparo ou restauração da mercadoria reimportada. O princípio da legalidade, basilar no Direito Tributário, é fundamental na definição do fato impositivo "in abstracto": na espécie, a própria lei expressamente espanca-o, ao afirmar que não ocorre o fato gerador. Esta é a essência da questão.

Na hipótese B, é o próprio Regulamento Aduaneiro que reconhece que só impropriamente se pode considerar regime de exportação temporária, já que no art.84, inciso II, b, considera estrangeira, para efeito de incidência do imposto, consoante art.93 do Decreto-lei nº 37/66, a mercadoria nacional ou nacionalizada que, após "processo de beneficiamento ou transformação realizada no exterior, resulta em espécie diversa daquela prevista no processo de exportação temporária". E nem poderia ser diferente, pois foi a mercadoria submetida a operações de industrialização de caráter modificador, que lhe conferiram natureza diferente ou qualidade nova.

5.3. A APLICAÇÃO DAS NORMAS DO ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRO.

Com vistas à aplicação das novas normas de valoração, será importante, face à natureza das operações da hipótese B, saber a) se houve uma venda, b) se ela atende as condições do arti

go 1º do Acordo, c) se os materiais fornecidos pelo importador brasileiro ao exportador/fabricante estrangeiro o foram a título gratuito ou a preços reduzidos em comparação com os preços vigentes no mercado para exportação e d) se o valor desses materiais não foi incluído no preço pago ou a pagar pela transação.

Se as respostas forem todas positivas, aplicar-se-á na valoração o método do art.1º do Acordo de Valoração, ou seja, tomar-se-á como base de cálculo o valor de transação ali definido, ajustando-se o preço pago ou a pagar pelo importador brasileiro ao exportador no exterior o acréscimo do valor dos fornecimentos daquele para este, nos termos do art.8º, parágrafo 1, letra b, do Acordo de Valoração.

Se as respostas a a ou a b, separada ou conjuntamente, forem negativas, não se poderá aplicar o método do valor de transação como base do valor aduaneiro, passando-se sucessivamente para os outros métodos previstos naquele documento, ou seja: o do valor de transação de mercadorias idênticas, vendidas para exportação para o Brasil e exportadas no mesmo tempo ou em tempo aproximado (art.2º do Acordo); não sendo possível este, o do valor de transação de mercadorias similares, vendidas para exportação para o Brasil e ex

portadas no mesmo tempo ou em tempo aproximado (art.3º do Acordo); em ambos os casos, pautando-se pelas normas específicas a esses dois métodos, na conformidade também das notas interpretativas constantes do Anexo I do Acordo.

Ademais, verificando-se a impossibilidade de aplicação dos métodos citados no parágrafo anterior, cabe examinar a aplicabilidade do método do valor dedutivo, a partir do valor de revenda no Brasil da mercadoria importada (art. 5º do Acordo) ou, se esse também for de utilização inviável, do método do valor reconstruído (computado), a partir dos custos de produção no país de origem (art.6º do Acordo).

O exame das peculiaridades de todos esses métodos oferece, porém, complexidade e nuances que não se compadecem com o objetivo deste trabalho.

Continuando, se a resposta a c (retro) for negativa, pode-se ainda aplicar o método do valor de transação (método do art.1º) se o fornecimento for feito com base em custos reais e estes estiverem devidamente quantificados e incluídos no preço da mercadoria importada. Se os dados não forem quantificáveis (e isso vale para qualquer ajuste entre os previstos no art.8º do Acordo),

abandona-se o método do art.1º, procedendo-se como referido antes.

Se a resposta a d for negativa, isto é, se os valores do fornecimento foram incluídos no preço pago ou a pagar, não há por que fazer qualquer ajuste.

C O N C L U S ã O

A entrada em vigor do Acordo de Valoração Aduaneira no Brasil, por força do Decreto nº 92.930/86, revogou o disposto no parágrafo único do art.386 do Regulamento Aduaneiro, em face das novas disposições para fixação da base de cálculo do imposto de importação.

Não altera a situação, em nosso entender, o fato de o beneficiamento ou transformação no exterior não resultar em produto final (condição do art.370, § 2º, a, do Regulamento Aduaneiro, para aplicar o regime de exportação temporária que chamamos impróprio), ou que o produto intermediário reimportado seja utilizado direta e exclusivamente no processo produtivo do beneficiário do regime (outra condição, no mesmo artigo, letra b). Com efeito, as normas do Acordo não distinguem essas situações; aplicam-se, resulte ou

não produto final, seja ou não a mercadoria reimportada utilizada exclusivamente no processo produtivo do beneficiário.

O art.386, "caput", do citado Regulamento choca-se com a letra e o espírito do art. 92, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66, ao menos em parte, posto que este estabelece não constituir fato gerador do imposto de importação a reimportação de mercadoria exportada nas condições do mesmo art.92, no mesmo estado ou submetida a conserto, reparo ou restauração.

Na hipótese prevista no art.84, inciso II, letra a, do Regulamento Aduaneiro, em que se considera estrangeira, para efeito do imposto, a mercadoria nacional ou nacionalizada reimportada, quando descumpridas as condições do regime de exportação temporária quanto a prazo, etc., sem ocorrência de operações modificadoras no exterior, trata-se de ficção condenada por muitos (v.nota 2). Mas, posto que existe, a eventual incidência tributária aduaneira não poderá efetivar-se pelo método do art.1º, como é evidente, visto não haver no caso qualquer venda. E pensamos que aí não se poderá aplicar o próprio Acordo, por não se tratar de um despacho para consumo; com efeito, de acordo com a Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 84, de 17/07/86 (DOU-21/07/86),

baixada com base no art.3º do Decreto nº 92.930/86, as regras do Acordo de Valoração serão exclusivamente aplicadas aos despachos para consumo (item 3 da IN citada). Neste caso, proceder-se-á na forma do subitem 3.1 da referida Instrução Normativa.

Ressalte-se, ainda, por oportuno, que nossa legislação em matéria aduaneira permite a reposição de mercadoria importada que se revele defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava, por outra mercadoria importada idêntica, em igual quantidade e valor, conforme art.85, inciso II, do Regulamento Aduaneiro, e Portaria nº 150, de 26/07/82, do Sr. Ministro da Fazenda. Essa hipótese, que é de não incidência, não se confunde com o regime de exportação temporária.

No que tange à base de cálculo do IPI e do ICM, incidentes sobre mercadorias importadas, adotar-se-á do mesmo modo o valor aduaneiro fixado de acordo com as novas normas (não mais o valor externo/CIF), conforme art.63, I, do RIPI, e art.2º, inciso IV, do Decreto-lei nº 406/68, só mandando-se àquele valor os elementos previstos nessas normas.

N O T A S

- (1) Lopes Filho, Osíris de Azevedo: Regimes Aduaneiros Especiais, Editora Revista dos Tribunais, S.Paulo, 1984, Coleção Textos de Direito Tributário. V. pág.126.
- (2) Oliveira Lima, Sebastião - O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira, Editora Resenha Tributária, S.Paulo, 1981. V.pág.48.
- (3) Barros, José Floriano - Carlucci, José Lence - Franco, Zoê Gouveia: Legislação Aduaneira Básica-1983-Comentada e Anotada, Orientador Alfandegario Editora Ltda., 3a. edição, dez/1982. V. pág.169.
- (4) Melício Filho, Pedro - Regulamento do IPI Comentado e Anotado, Editores Publicações Associadas Paulistas Ltda., S.Paulo, 1984, pág. 5.
- (5) Ibidem, ibidem, pág. 6.
- (6) Ibidem, ibidem, pág. 6.
- (7) Ibidem, ibidem, pág. 4.
- (8) Diversos autores - "Hacia una tarifa externa comun en América Latina" - Intal - Instituto para a integração da América Latina e BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento. Buenos Aires, 1969. V. especialmente artigo de Hugo Opazo - "La armonización de los sistemas aduaneros de los países de la ALALC", págs. 105 e seguintes.
- (9) Vanoni, Ezio - Natureza e interpretação das leis tributárias - e Borges, José Souto Maior - Isenções Tributárias, apud Delgado, José Luiz Marques - Interpretação e integração das normas jurídicas tributárias - in Direito Tributário Moderno, José Bushatsky Editor, São Paulo, 1977. V. especialmente págs. 110 a 114.
- (10) Ibidem, ibidem, pág.125.