



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Recurso nº : 301-125372  
Matéria : DRAWBACK - SUSPENSÃO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes  
Interessada : RIO ÇAPIM CAULIM S/A  
Sessão de : 07 de novembro de 2005  
Acórdão : CSRF/03-04.614

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA IDENTIDADE. Necessária a vinculação física entre as mercadorias importadas com o benefício da suspensão de tributos e a mercadoria exportada.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli (Relator), Carlos Henrique Klaser Filho, Paulo Roberto Cucco Antunes e Mário Junqueira Franco Júnior. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Anelise Daudt Prieto.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

ANELISE DAUDT PRIETO  
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 09 ABR 2007

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614



Participaram ainda, do presente julgamento, os conselheiros: OTACÍLIO DANTAS  
CARTAXO, JUDITH DO AMARAL MARCONDES, e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO  
JÚNIOR.



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

Recurso nº : 301-125372  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : RIO CAPIM CAULIM S/A

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão proferida pela 1ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, lavrada no Acórdão nº 301-30.533, consubstanciado na seguinte ementa:

### “DRAWBACK SUSPENSÃO.

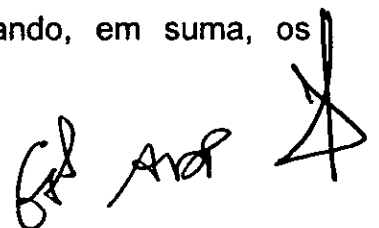
A essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão está no cumprimento do compromisso de exportação, e uma vez cumprido tal compromisso, faz jus o contribuinte ao direito de não pagar os tributos incidentes na importação dos insumos com benefício fiscal.

### DRAWBACK. FUNGIBILIDADE.

A fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo de validade do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos no gênero, quantidade e qualidade, não descaracterizando a exportação objeto do compromisso do importador, no regime Drawback, conforme Parecer Normativo CST 12/79 e Ato Declaratório 20/96 da Coordenação Geral do Sistema de Tributação.

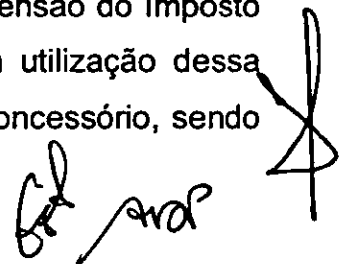
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO POR MAIORIA.”

Do acórdão, proferido por maioria de votos, a Procuradoria da Fazenda Nacional recorre, tempestivamente, com base no inciso I do art. 5º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, apresentando, em suma, os seguintes argumentos:

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

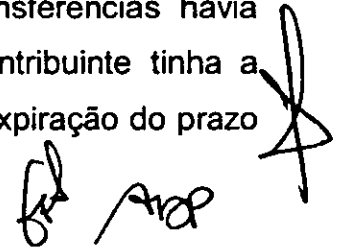
- i) o cerne da questão está em se definir inadimplemento do compromisso de exportar, nos termos do inciso I do art. 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, vigente à época;
- ii) o regime especial de Drawback, modalidade suspensão de que trata o inciso II, do art. 78 do Decreto Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, restabelecido por força do art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.402, de 09 de janeiro de 1992, regulamentado nos artigos 317 a 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, é aquele que concede ao beneficiário a suspensão dos pagamentos dos tributos incidentes na importação de insumos, mediante compromisso de aplica-los na fabricação de produtos destinados à exportação, nas condições e prazo estipulados no correspondente Ato Concessório expedido pela SECEX;
- iii) a concessão desse benefício, em qualquer uma de suas modalidades de suspensão, isenção ou restituição, está condicionada à reexportação da matéria-prima importada, após o beneficiamento ou utilização na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra mercadoria;
- iv) pelo exposto do art. 314 do citado regulamento, o inadimplemento do compromisso de exportar não se caracteriza somente com o fato de exportar após expirado o prazo estabelecido no Ato Concessório do Drawback, podendo nesse sentido, ser caracterizado por irregularidade no emprego da matéria-prima importada na industrialização do produto a ser exportado. Assim, mesmo que, eventualmente a exportação tenha sido realizada no prazo e esteja acobertada do Relatório de Comprovação fornecido pela SECEX, poderá haver inadimplemento do Ato Concessório, quando se verificar por exemplo, que a parte da matéria-prima importada deixou de ser empregada no processo produtivo;
- v) o beneficiário de Ato Concessório de Drawback deverá manter controle rígido dos estoques das matérias-primas importadas com a suspensão do Imposto de Importação, com a finalidade de comprovar a efetiva utilização dessa matéria-prima do produto exportado, estipulados no Ato Concessório, sendo



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

inadmissível a transferência de matéria-prima para outra empresa a título de empréstimo, conforme provas acolhidas nestes autos;

- vi) verifica-se ainda que a matéria-prima importada, sendo um produto utilizado no alveijamento do Caulim, apresenta-se como um material não reutilizável após o uso, face o princípio da vinculação física, materializado no inciso I do art. 314 do Regulamento Aduaneiro/85, a matéria-prima deverá ser utilizada integralmente no produto a ser exportado, conforme as quantidades determinadas no Ato Concessório. Assim, é irrelevante e alegação da defesa de que recebeu da empresa "Pára Pigmentos" a quantidade emprestada, mesmo tratando-se de Hidrossulfito de Sódio importado;
- vii) resta evidente a irregularidade cometida no Ato Concessório de Drawback-Suspensão nº 33.96/68-9, configurando na transferência para a empresa, da quantidade de 65.000 kg de Hidrossulfito de Sódio, relacionado à Declaração de Importação nº 97/0064993-8, registrada em 31 de janeiro de 1997, mesmo que, eventualmente a exportação do produto "Caulim Beneficiado" tenha se efetivado na quantidade e no prazo conforme previstos no Ato Concessório conforme o relatório de comprovação pela SECEX;
- viii) a operação de transferência realizada pela contribuinte, demonstra a falta de emprego da matéria-prima relacionada à Declaração de Importação nº 97/0064993-8 no processo produtivo do produto exportado e também demonstra a destinação da matéria-prima, para consumo no mercado interno, configurando inadimplemento do compromisso de exportar, nesse caso, nos termos do parágrafo único do art. 319 do RA/85, a contribuinte teria que ter recolhido o Imposto de Importação correspondente à quantidade emprestada no prazo de até trinta dias da expiração do prazo fixado para exportação;
- ix) para efeito do disposto no inciso I do art. 319 do Regulamento Aduaneiro/85, é insubsistente o argumento de que na época das transferências havia paralisação do processo produtivo, haja vista que a contribuinte tinha a faculdade de alteração do Ato Concessório até a data de expiração do prazo



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

de exportação, através de solicitação de aplicações ao Ato Concessório junto à SECEX.

Concluindo, alega que a evidência das provas colhidas nestes autos, denuncia o descumprimento do regime de Drawback, devendo ser autorizado a lavratura do Auto de Infração, devendo, portanto, ser cassado o v. acórdão.

Requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, a fim de cassar o v. acórdão ora recorrido restaurando-se a decisão de 1º instância.

Instado a apresentar contra-razões, o contribuinte manifesta-se às fls. 110/121, intempestivamente, reiterando os argumentos apresentados em sua peça impugnatória e Recurso Voluntário, e acrescentando, em suma, que:

i) a recorrente não considerou o fato de que o Hidrosulfito de sódio é um material perfeitamente fungível, tendo sido repassado pela IRCC à empresa Pará Pigmentos S/A sob regime de mútuo, tudo nos termos dos arts. 50 e 1256 do Código Civil Brasileiro de 1916, aplicáveis subsidiariamente às normas de direito tributário;

ii) a IRCC emprestou, sob o regime de mútuo, à empresa Pará Pigmentos s/a, 650 tambores de hidrosulfito de sódio, tendo esta empresa devolvido à IRCC hidrosulfito de sódio na mesma quantidade e da mesma espécie e qualidade do material que lhe foi emprestado, conforme determina o art. 1256 do Código Civil de 1916;

iii) neste sentido, ressaí cristalino do Auto de Infração que a Equipe de Fiscalização constatou, por exame da documentação que lhe foi exibida, que todos os seus 650 tambores de Hidrosulfito de sódio emprestados, foram efetivamente devolvidos pela empresa Pará Pigmentos S/A, o que fica evidentemente comprovado pela afirmação feita no Campo denominado Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, quando a fiscalização diz que a empresa Pará Pigmentos S/A se beneficiou da suspensão de tributos de forma indireta, efetuando e concluindo a devolução após decorrido o prazo de um ano;

6º ano

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

iv) o princípio da vinculação física não dispõe ou especifica que somente "aquele" hidrosulfito de sódio que foi importado pela IRCC poderia ser utilizado no caulim beneficiado a ser exportado;

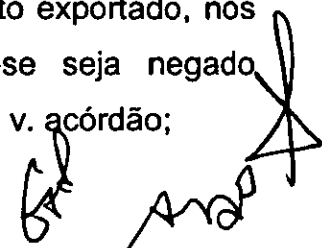
v) a equipe de fiscalização ao examinar os Atos Concessórios, as Declarações de Importação e os Despachos de Exportação, concluiu que toda a quantidade de Hidrosulfito de sódio importada ao abrigo do Ato Concessório 33-96/98-9 (DI's 97/0029857-4, 97/0064993-8 e 97/0065266-1), foi efetivamente utilizada no processo de produção do Caulim, ocasião em que a IRCC, através de 20 (vinte) Despachos de Exportação, remeteu efetivamente para o exterior a quantidade de Caulim a que se obrigou a exportar por força do Ato Concessório 33-96/68-9, o que abrangeu evidentemente, a DI 97/0064993-8, objeto da autuação que foi impugnada;

vi) os quadros elaborados pela Equipe de Fiscalização constantes do "Relatório de Conclusão da Ação Fiscal", parte integrante do Auto de Infração, muito bem demonstram o cumprimento pela IRCC da obrigação de aplicar o produto importado no processo produtivo do caulim, bem como a efetividade da exportação deste produto conforme o Ato Concessório nº 33-96/68-9;

vii) "dentre as operações conduzidas nas modalidades de Suspensão ou Isenção, podem os interessados de pleitear junto ao SECEX alguns tipos de Drawback que foram desenvolvidos no sentido de atender o esforço de exportação";

viii) entre eles, destaque-se os na modalidade Drawback Intermediário, onde o produto inicialmente importado por uma empresa é transformado em um novo produto, que será entregue a uma segunda empresa para utilização no processo de fabricação do produto final a ser exportado;

ix) não houve qualquer violação do princípio da vinculação física de que trata o Regulamento Aduaneiro, conforme se verifica as provas dos autos, a IRCC recebeu da empresa Pará Pigmentos S/A Hidrosulfito de sódio na mesma quantidade e da mesma espécie de qualidade do material anteriormente emprestado, sendo ainda certo que a IRCC utilizou o referido material integralmente no produto exportado, nos exatos termos do Ato Concessório, razão pela qual, impõem-se seja negado provimento ao Recurso Especial de revisão e mantido integralmente o v. acórdão;



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

ix) não há dúvida da impertinência e insubsistência dos argumentos da recorrente, posto que o art. 319 do RA é claro ao determinar que o pagamento dos tributos suspensos, somente se torna obrigatório quando as mercadorias deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, situação que não ocorreu, conforme comprovado pela equipe de Fiscalização, o que esta materializado nos quadros demonstrativos que compõem o relatório de conclusão da ação fiscal;

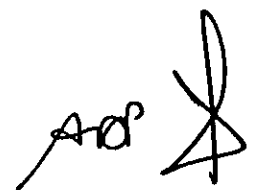
xi) não se afigura presente na espécie a previsão do inciso I, alínea "c", do art. 319, já que não houve qualquer inadimplemento pela IRCC do compromisso de exportar (inciso I), tampouco foi o hidrosulfito de sódio destinado para consumo interno (alínea "c"), fatos que também foram comprovados pela Equipe de Fiscalização, o que está retratado no próprio Auto de Infração e seus anexos.

Diante do exposto, requer seja negado provimento ao Recurso Especial, mantendo-se o v. acórdão.

Anexa os documentos de fls. 122/130.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até as fls. 135, última.

É o relatório.



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

## VOTO VENCIDO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator.

O Recurso Especial de Divergência oposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e fundamentado em suposta “contrariedade à lei ou à evidência de prova”, o que implica que, em se tratando de Recurso Especial sob este fundamento (inciso I, art. 5º, do Regimento Interno da CSRF), basta que o mesmo demonstre, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência de prova alegada, não havendo qualquer exigência acerca de juntada de acórdão paradigma, conforme disposto no §1º do art. 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Isto posto, havendo demonstrado o r. Procurador da Fazenda Nacional entendimento diverso quanto à mesma legislação aplicada ao v. acórdão recorrido, qual seja, definição quanto ao inadimplemento do compromisso de exportar, entendo estarem cumpridos os requisitos de admissibilidade, pelo que, conheço do Recurso Especial, interposto pela Procuradoria, por conter matéria de competência deste E. Colegiado.

Ultrapassados os requisitos de admissibilidade, passo ao exame da controvérsia.

Cuida-se o presente de processo originado por auto de infração que imputou à autuada um suposto descumprimento de obrigações que lhe vedariam fruir do direito à suspensão de tributos pactuada em Ato concessório de “drawback”.

Resta saber, então, se o crédito tributário lançado no auto de infração é efetivamente devido. Já aí entendo que não, pelas seguintes razões:



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

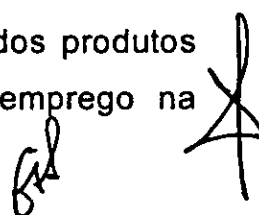
O "Drawback", em linhas gerais, nada mais é que uma espécie de incentivo à exportação instrumentalizado em um pacto celebrado entre fisco e contribuinte, por meio do qual o segundo, com o benefício de importar insumos com suspensão, isenção ou direito à restituição de tributos, se compromete a exportar um novo produto em prazo e quantidades pré - determinados.

Conforme acertadamente ressaltado no r. acórdão recorrido, de lavra do Ilustre Conselheiro Carlos Henrique Klaser, no presente caso, conforme se depreende da leitura da documentação acostada aos autos, verifica-se que o fim último do instituto Drawback foi atendido, de vez que a Recorrente exportou aquilo que havia se comprometido perante a SECEX, e que por isso, foram dados como adimplidos por aquele órgão, tanto que não há qualquer contestação no sentido de que as exportações dos produtos industrializados tenham se efetivado na quantidade e no prazo previstos no Ato Concessório.

Esclareça-se que , não cabe ao Fisco argüir o suposto descumprimento do benefício concedido, uma vez que a fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo de validade do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos no gênero, quantidade e qualidade, não descaracterizando a exportação objeto do compromisso, no regime Drawback, conforme destacado no Parecer Normativo e Ato Declaratório a seguir transcritos:

Parecer Normativo nº 12, de 12/03/1979, da Coordenação do Sistema de Tributação:

"(...) é irrelevante, para a manutenção do incentivo em análise, que as matérias-primas e produtos intermediários sejam totalmente utilizados na industrialização dos produtos exportados, nada existindo que impeça seu emprego na

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a cursive-style name, and the second is a more stylized, possibly initials-based signature.

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

produção de bens destinados ao mercado interno, desde que, evidentemente, se cumpra o referido programa".

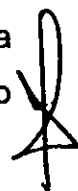
Ato Declaratório COSIT nº 20, de 17/05/1996:

"O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, no uso das suas atribuições, tendo em vista o disposto no §2º do art. 315 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985 e o subitem 2.1 do Parecer Normativo CST no 12/79,

Declara que a utilização, por setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, de matéria-prima importada como benefício do "drawback", na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, desde que a matéria prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado."

Significa dizer, dessa forma, que não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, a utilização de matéria prima importada com o benefício do Drawback na produção de bens destinados ao mercado interno, se a mesma quantidade e qualidade da matéria prima nacional tiver sido utilizada na elaboração do produto exportado, como se deu no presente caso.

Matéria análoga já foi objeto de julgamento pela Egrégia Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, quando da análise do Recurso Voluntário nº 117.572, Acórdão 303-29058, onde fui designado para redigir o voto vencedor, guardando estreita semelhança com a presente decisão em relação à fungibilidade dos produtos foi assim tratada:



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

"A matriz legal do regime em epígrafe – DRAWBACK - é o Decreto-lei nr. 37/66, que assim estabelece:

**"Art. 78 – Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:**

**I – omissis**

**II – Suspensão do pagamento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.**

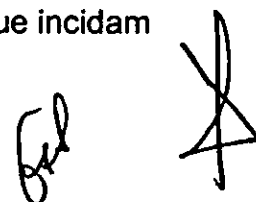
**III – omissis"**

Esse dispositivo, que definiu o instituto do "DRAWBACK" como regime especial aduaneiro, foi regulamentado pelo Decreto nº. 68.904/71 que, por sua vez, veio a ser expressamente revogado pelo Decreto nº 91.030/85, que aprovou o Regulamento Aduaneiro hoje em vigor.

Rebuscando as origens dos regimes especiais da espécie, encontramos seus fundamentos na lei nr 5.025/66, que "**Dispõe sobre o intercâmbio comercial com o exterior, cria o Conselho Nacional do Comércio Exterior, e dá outras providências**".

Com relação às isenções e incentivos então existentes, a referida Lei determinou:

**"Art. 54 – Com exceção do imposto de exportação, regulado por Lei especial, ficam extintos todos os impostos, taxas, quotas, emolumentos e contribuições que incidam**



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

especificamente sobre qualquer mercadoria destinada à  
exportação despachada em qualquer dia, hora e via.”

Por intermédio dessa Lei foi criado o **Conselho Nacional do Comércio Exterior (CONCEX)**, com a incumbência de formular a política de comércio exterior, bem como determinar, orientar e coordenar a execução das medidas necessárias à expansão das transações comerciais com o exterior.

O que se constata, portanto, é que a primeira modalidade criada como **incentivo à exportação**, abrangendo produtos importados, foi a **“isenção”** total dos tributos incidentes sobre os insumos importados. As demais modalidades – **suspensão e restituição de tributos** – vieram a ser introduzidas precisamente pelo Decreto-Lei nr. 37/66, em seu art. 78 antes citado.

O Decreto nr. 68.904, de 1971, veio a estabelecer, em seu art. 1º, parágrafo 2º, o seguinte:

**“Os benefícios deste artigo são considerados INCENTIVOS À EXPORTAÇÃO e não favores fiscais”.**  
(meus os destaques)

Pelos objetivos definidos na legislação citada, facilmente se pode concluir que esse instituto – **DRAWBACK** – está voltado para a área de formação de preços, os quais devem se tornar competitivos no mercado externo.

Já definia **Carlucci**, na obra Regimes Aduaneiros Especiais, 1976, que o regime de **DRAWBACK** tem por fundamento **“ELIMINAR DO CUSTO FINAL DOS PRODUTOS NACIONAIS EXPORTÁVEIS O ÔNUS RELATIVO A MERCADORIAS ESTRANGEIRAS UTILIZADAS NAQUELAS”**.

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

Verifica-se que as determinações da legislação vigente à época, como é o caso do Decreto nº 68.904/71, deixam claro que a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadorias sob o regime de "DRAWBACK" estava condicionada ao prévio exame e aprovação, pelo órgão competente, do plano de exportação apresentado pelo beneficiário resultando, então, na expedição dos respectivos Atos Concessórios.

A satisfação das obrigações assumidas se completam, efetivamente, quando atingidas as metas fixadas nos Atos Concessórios, especialmente em relação ao preço das mercadorias alcançados nas exportações e observância dos prazos estabelecidos.

É de se ressaltar, ainda, que as autoridades fiscalizadoras se mostram insensíveis a um enorme conjunto de peripécias que no dia a dia emergem na disputa dos mercados, extremamente influenciados pelo notável torneio de competitividade, a não admitir regras inflexíveis nas transações internacionais. Daí, com grande propriedade e, sobretudo, plena acuidade haver-se referido o art. 317, do Regulamento Aduaneiro ao **exame do plano de exportação do beneficiário**, a não se traduzir por compromisso definitivo e peremptório de exportação, mas mero plano, mera possibilidade, mera expectativa. Esse foi o sentido emprestado pelo elaborador do Regulamento, cuidadoso em não colocar a inarredável camisa-de-força. Se a tanto chegasse, estaria desestimulando, **ab initio**, o emprego do instituto do **DRAWBACK**.

É perfeitamente compreensível que os laboriosos agentes fiscalizadores não tenham conhecimento intrínseco de todo o

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

longo grau de empenho e trabalho que demanda a concretização de uma venda para o exterior.

À Receita Federal e à CACEX sempre esteve reservado papel relevante na condução e execução da política de comércio exterior do Brasil, órgãos aos quais foi atribuída a missão de funcionar como autênticas alavancas propulsionadoras da obtenção de divisas. Daí a necessidade de não só compreenderem como, sobretudo, coadjuvarem os esforços e diligências das empresas que se lançam à ingente tarefa de vencer mil e um obstáculos para, ao final, verem toda a soma de seus esforços se resumir em algumas vendas, até que se logre consolidar, em mercados do exterior, sólida reputação de seriedade na condução e no cumprimento dos negócios pactuados.

Não há, no caso, qualquer controvérsia em relação à significativa exportação de produtos pela Recorrente, da ordem de 257 milhões de quilos, abrangendo farelos e óleos.

Temos, assim, devidamente comprovado o alcance do objetivo maior do **incentivo fiscal** delineado pelo instituto do DRAWBACK, ou seja, a exportação de produtos industrializados. Meta atingida, compromisso satisfeito, regime aduaneiro cumprido e encerrado.

Por todo o exposto, entendo não se comportar a exigência remanescente da Decisão proferida pela Autoridade de primeiro grau e, muito menos, poderá ser reformado o Recurso de Ofício interposto, haja vista que a própria Autoridade detectou, em parte, as irregularidades inicialmente apontadas no Auto de Infração.

**DOS PRECEDENTES DESTES COLEGIADO.**

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

Cabe ainda lembrar que muito recentemente, ou seja, na sessão de novembro próximo passado, aqui julgamos o Recurso nº 119.465, do interesse da empresa recorrente – COEMSA ANSALDO S/A, relacionado ao processo administrativo de nº 11080.010743/97-40, o qual foi objeto do Acórdão desta Câmara nº 303 – 29.026 de 11 de novembro de 1998 que trata de matéria idêntica e que foi objeto da seguinte EMENTA :

**“DRAWBACK. REGIME DE “SUSPENSÃO”. FUNGIBILIDADE. A fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo de validade do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos no gênero, quantidade e qualidade não descaracteriza a exportação objeto do compromisso do importador, no regime Drawback. Não observados os requisitos do inciso IV do artigo 16 do decreto 70235/72, considera-se como não formulado o pedido de perícia. Recurso Voluntário provido.”**

Tal decisão desta Câmara foi adotada à unanimidade de votos.

Vale a pena transcrever-se aqui alguns trechos do brilhante Voto, de lavra do Eminentíssimo Conselheiro Relator, o Dr. Manoel D'Assunção Ferreira Gomes, como segue:

“Não se pode exigir identidade física entre os insumos importados com suspensão de tributos que, segundo informações constantes dos autos, trazidas pelo contribuinte e não contestadas pela DRJ-PA, podem levar até 06 (seis) meses para ingressarem no País (quadro 02) e os insumos efetivamente empregados nos produtos cuja exportação serviu a comprovar o cumprimento do

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

compromisso vinculado ao ato concessório de drawback, mediante o qual foi deferida a suspensão de tributos. A referida identidade física entre insumos só foi possível graças às declarações do próprio contribuinte, pois todas as DI's foram registradas antes das exportações, realizadas todas dentro do prazo concedido pelos atos concessórios, sem sequer ter havido qualquer prorrogação.

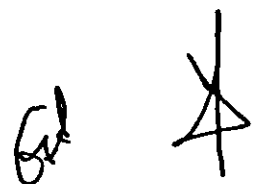
No caso em questão o insumo importado é de natureza fungível, que segundo o nosso Código Civil Brasileiro, artigo 50, significa que:

“Art. 50. São fungíveis os móveis que podem, e não fungíveis os que não podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade”

*(Grifo nosso)*

Antes de se interpretar literalmente a lei, como o fez o Sr. Delegado, deve-se buscar sempre a mens legis, ou seja, o espírito, a inteligência, a razão da lei, dela diretamente extraído com intento social. Inclusive, a respeito da interpretação literal, Carlos Maximiliano, “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 14ª edição, editora Forense, 1994, pg. 121, entende que:

“O processo gramatical, sobre ser o menos compatível com o progresso, é o mais antigo (único outrora). “o apego às palavras é um desses fenômenos que, no direito como em tudo o mais, caracterizam a falta de maturidade do desenvolvimento intelectual (...)”



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

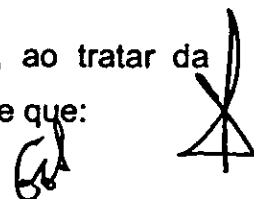
Ainda a respeito da interpretação literal, Ricardo Logo Torres, "Curso de Direito Financeiro e Tributário", 2ª edição, editora Renovar, 1995, pg. 123, nos ensina que:

"O método literal, gramatical ou lógico-gramatical é apenas o início do processo interpretativo, que deve partir do texto. Tem por objetivo compatibilizar a letra com o espírito da lei.

(...) A interpretação literal, em outro sentido, significa um limite para a atividade do intérprete. Tendo por início o texto da norma, encontra o seu limite no sentido possível daquela expressão lingüística. É a fórmula brilhante de K. Larenz, antes referida, para quem a interpretação literal é a compreensão do sentido possível das palavras (**mögliche Wortsinn**), servindo este sentido de limite da própria interpretação, eis que além dele é que se iniciam a integração e a complementação do direito".

Como já vimos, o espírito do regime do drawback é, acima de tudo, incentivar a exportação, facilitar a saída da mercadoria do país, assegurando-lhe melhores condições de competitividade no mercado internacional. Para beneficiar-se de tal regime, o importador deve comprovar a utilização dos insumos por ele importado nos produtos exportados. O ora recorrente realizou tal comprovação, ou seja, exportou a mercadoria, utilizando insumos **Idênticos, quanto à espécie, quantidade e qualidade**, aos insumos importados, não resultando dessa fungibilidade qualquer tipo de dano ou prejuízo para Receita. Pelo contrário, conseguiu, dessa forma, evitar o descumprimento do compromisso assumido, ou seja, realizar as exportações dentro do prazo fixado.

O artigo 16, inciso I, da Portaria MEFP 594/92, ao tratar da "Liquidação do Compromisso de Exportação", dispõe que:



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

“Art. 16. O compromisso de exportação será baixado pela SNE, mediante comprovação:

I – da exportação efetiva dos produtos previstos no ato concessório, nas quantidades, valores e prazos nele fixados;”

Tal compromisso de exportação foi devidamente cumprido. A qualidade de fungibilidade dos insumos importados não descaracteriza a exportação. Como bem lembrou o recorrente, em Direito Civil, no empréstimo de coisas fungíveis – mútuo – o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade (art. 1.256 CCB). Por que o legislador permitiu ao mutuante entregar coisa idêntica à emprestada, e não lhe exigiu a restituição da coisa em si ? A resposta é simples, tal exigência é desnecessária pois, em tratando-se de coisas fungíveis, o resultado será sempre o mesmo, desde que respeitados o gênero, a qualidade e a quantidade. Cabe lembrar que a fungibilidade é característica de coisa que se gasta ou se consome.

A grande vantagem da fungibilidade é exatamente a possibilidade da substituição da coisa sem que isso resulte em qualquer tipo de alteração no resultado a ser atingido, e, portanto, sem resultar em qualquer tipo de prejuízo.

Por outro lado, se enveredarmos para outro racioncínio, e entendermos que o contribuinte não faz jus ao benefício de suspensão de tributos, devemos entender que ele ao mesmo fazia jus, à época da exportação, ao benefício da restituição, previsto no RA/85 em seus artigos 322 e 323, e que consiste em uma

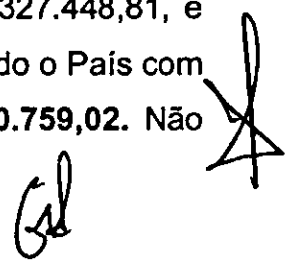
Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

modalidade de drawback, onde há a devolução total ou parcial dos tributos de I.I. e I.P.I., que tenham incidido sobre a importação de mercadorias exportadas após o beneficiamento ou utilizadas na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada. A restituição se operaria mediante crédito fiscal a ser utilizado em importações futuras.

Portanto, seja por uma modalidade, seja por outra, o contribuinte, indiscutivelmente, tem direito ao benefício pleiteado já que atingiu a principal finalidade do regime de drawback, que é a exportação de mercadorias nacionais. Corroborando tal entendimento, o Ato Declaratório do Coordenador do Sistema de Tributação nº 20, de 17 de maio de 1996, dispõe que:

**“Declara que a utilização, por setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, de matéria-prima importada com o benefício de “drawback”, na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, desde que matéria-prima nacional, em quantidade<sup>3</sup> e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado.”** (meus os destaques)

Se todas as DI's, referentes aos insumos importados, foram registradas antes das exportações e o fato gerador é o registro da DI, então, o contribuinte atendeu plenamente aos atos concessórios. Como já vimos, o contribuinte importou, sob regime de drawback suspensão, um valor total de US\$ 3.327.448,81, e exportou um total de US\$ 10.518.201,83, beneficiando o País com um superávit de divisas para o País de US\$ 7.190.759,02. Não



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

temos que penalizá-lo, sob pena de estarmos confrontando a própria CACEX que baixou os atos concessórios.”

Esses os sábios suplementos estampados no Voto que integra o Acórdão ora mencionado.

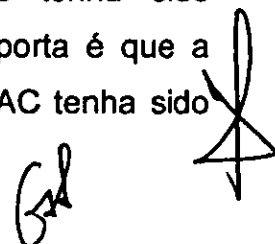
Ressalvadas as particularidades e peculiaridades existentes no caso, entendo por aplicar ao presente, todos os termos e fundamentos declinados no julgado do Acórdão transcrito.

Restou claro, portanto, que o contribuinte cumpriu a todas as exigências legais pertinentes, comprovando ainda que as divisas efetivamente adentraram as fronteiras de nosso país, já tão carente e suplicante por uma alavanca na economia nacional.

Assim, não há como negar ao contribuinte os benefícios concedidos pelo Regime Especial de Drawback, já que sua finalidade é exatamente a de incentivar as exportações.

Na mesma linha merece ser invocado o precioso voto do culto Conselheiro Zenaldo Loibman da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, ao enfrentar matéria similar no acórdão 303-31.595:

“Não há nenhuma exigência legal de discriminação do mesmo tipo de insumo importado, no caso o 'ER-52000H', por ter sido importado em DI vinculada a drawback ou a regime comum. Neste caso a fungibilidade é flagrante. Este insumo foi importado com suspensão de tributos, segundo o AC, para cumprimento do compromisso de exportar certa quantidade de 'ER-4200H' em certo prazo. Na verdade pouco importa que se tenha em estoque, também, certa quantidade de 'ER52000H' que tenha sido importado no regime comum, no caso, o que importa é que a quantidade do insumo importado especificado no AC tenha sido

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

empregada na fabricação do produto a ser exportado, e não se tenha desviado a quantidade compromissada. Nada impede que certa quantidade do mesmo estoque advinda de importação normal, com pagamento de tributo, possa vir a compor produtos destinados ao mercado interno. Não faz sentido pretender, no caso concreto, a identificação física precisa, porque a premissa da fiscalização era de confusão entre insumos do mesmo tipo, substância química, apenas com origem em importações diversas.”

Diante do acima exposto, e do que mais nos autos consta, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria, cancelando a exigência fiscal em sua integralidade.

Sala das Sessões – DF, em 07 de novembro de 2005.

  
NILTON LUIZ BARTOLI



Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

## VOTO VENCEDOR

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora Designada

Ouso discordar dos argumentos do Relator do processo em pauta, porque entendo, como o autuante, não ser possível fugir ao princípio da identidade no tocante ao regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão.

O regime de *drawback* suspensão visa exatamente ao incentivo da exportação por meio da suspensão dos tributos que incidiriam em mercadoria importada utilizada em outra, a ser exportada. Nele, a identidade da mercadoria é fundamental. Se não, vejamos.

Dispõe o Decreto-lei nº 37/66, em seu artigo 78:

*ART.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:*

*I - **restituição**, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;*

*II - **suspensão** do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;*

*III - **isenção** dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.*

O comunicado SECEX n.º 21, de 11 de julho de 1997, em seu subitem 2.1, em consonância com o acima transcrito, ao referir-se à modalidade de Drawback isenção, traz o seguinte:

II – ISENÇÃO de tributos incidentes na importação de mercadorias, em quantidade e qualidade equivalentes, destinada à reposição de mercadoria anteriormente importada utilizada na industrialização de produto exportado. Esta modalidade também poderá ser concedida, desde que devidamente justificado, para importação de mercadoria equivalente, adequada à realidade tecnológica, com a mesma finalidade da originalmente importada, obedecidos os respectivos coeficientes técnicos de utilização, ficando o valor total da importação limitado ao valor da mercadoria substituída.

*Arad* *Gal*

Processo n° : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

*Verifica-se, portanto, que, se devidamente justificada, é permitida a importação de mercadoria equivalente àquela utilizada como insumo da anteriormente exportada, no caso de drawback isenção.*

Entretanto, a questão de que se cuida diz respeito à aplicação do princípio da equivalência ao regime de *drawback* suspensão. Vale dizer, se é permitida ou não a utilização de mercadoria equivalente à importada com suspensão de tributos na exportação.

Porém, o legislador somente autorizou a aplicação do regime da identidade física, em que o produto importado com suspensão de tributos deve ser necessariamente utilizado na mercadoria a ser exportada.

Como já visto, o Decreto-Lei n.º 37/66, artigo 78, inciso II foi claro quando determinou que haveria "suspensão do pagamento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada."

Se pudesse ser trazido o princípio da equivalência ao *drawback* suspensão, não seria necessária a identidade física do insumo importado como componente do insumo exportado. Bastaria que, por ocasião da exportação, integrasse a mercadoria exportada insumo equivalente, que poderia ser até mesmo ser adquirido no mercado interno.

Porém, como já visto, nosso ordenamento jurídico não ampara tal solução.

Tanto é assim que, corroborando, o parágrafo 3.º do artigo 4.º da Portaria MEFP n.º 594, de 25 de agosto de 1992, dispôs que:

*"§ 3.º Na modalidade de suspensão de tributos, a concessão do regime é condicionada ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado, produtos na quantidade e valor determinados, industrializados com a utilização das mercadorias a serem importadas".*

Tais disposições estão também contidas na Portaria MF n.º 36, de 11 de fevereiro de 1982. Fica claro, portanto, que deve haver vinculação física, qualitativa e quantitativa entre as mercadorias importadas com o benefício da suspensão de tributos e a mercadoria exportada.

O Acórdão proferido a partir de voto de autoria do Ilustre Ministro Demócrito Reinaldo, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n.º 31.215, publicado em 23/08/93, apresenta a ementa a seguir, consagrando o princípio da identidade:

*Constitucional. Tributário. Isenção do Adicional de Frete para a Marinha Mercante - AFRMM. Equivalência com o sistema Drawback. Impossibilidade.*

*A isenção, no sistema jurídico-tributário vigente, só é de ser reconhecida pelo Judiciário em benefício do contribuinte, quando concedida, de forma*

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

*expressa e clara pela lei, devendo a esta se emprestar compreensão estrita, vedada a interpretação ampliativa. Para efeito de isenção do AFRMM, o regime BEFIEX não se equipara, juridicamente, ao sistema denominado drawback. Enquanto, naquele (BEFIEX), o beneficiário do incentivo abriga-se a efetivar, em determinado prazo, um programa especial de exportação de produtos manufaturados, devendo, na dilação, apresentar saldo positivo de divisas (seja qual for o bem exportado), no regime aduaneiro do drawback, o que se verifica é o vínculo físico (e não financeiro) entre a mercadoria importada e exportada; aquela deverá ser usada na fabricação (complementação ou acondicionamento) do produto exportado.*

*A lei instituidora do sistema BEFIEX (Decreto-lei n.º 1.219/72) veda, de forma expressa, a cumulação do referido benefício fiscal com outros previstos na legislação tributária.*

*O BEFIEX, segundo a jurisprudência predominante, é coberto, apenas, pelos benefícios fiscais consignados no Decreto-lei n.º 1.219/72, que o instituiu, gozando, tão-só, da isenção do IPI e do Imposto de Exportação.*

*Recurso improvido. Decisão Unânime." ( grifei)*

Por derradeiro, cabe uma observação a respeito da aplicabilidade do disposto no Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal n.º 20, de 17/05/96.

Tal Ato, de que vêm se socorrendo os defensores do princípio da equivalência, dispõe o seguinte:

*O Coordenador - Geral do Sistema de Tributação, no uso das suas atribuições, tendo em vista o disposto no § 2º do art. 315 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 91.030 de 5 de março de 1985, e o subitem 2.1 do Parecer Normativo CST n.º 12/79,*

*Declara que a utilização, por setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da indústria, do Comércio e do Turismo, de matéria-prima importada com o benefício do "drawback", na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, desde que matéria-prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado.*

Porém, os dispositivos a que se remete o Ato Declaratório são o artigo 315, parágrafo 2.º, do Regulamento Aduaneiro que se refere ao drawback para reposição de estoques (modalidade isenção), e àquele a seguir transcrito, do Parecer Normativo CST n.º 12/79, que tem por objetivo principal dirimir dúvidas quanto ao BEFIEX:

*"(...)*

*2.1 - Todavia, enquanto a vinculação a que se refere o citado capítulo do Decreto-lei n.º 37/66, tanto no caso de "admissão temporária" como no de "drawback" é sempre de natureza física, ou seja, o bem importado deve ser*

Processo nº : 10209.001066/00-90  
Acórdão : CSRF/03-04.614

*obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou similares em quantidade e qualidade) devem ter sido ou ser totalmente utilizados na indústria de bens já exportados ou a exportar, o vínculo referente ao incentivo em análise é meramente financeiro, consistindo na obrigação assumida pelo beneficiário de efetivar, em um determinado lapso de tempo, um programa especial de exportação de produtos manufaturados.  
(...)"*

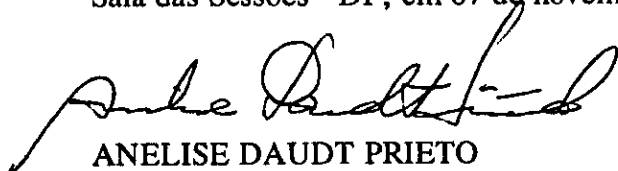
Portanto, entendo que aquele ato normativo não pode ser aplicado no caso dos presentes autos, em que se trata do regime de *drawback* suspensão. Isto porque determina, em primeiro lugar, que haja a definição do Ministério da Indústria Comércio e Turismo sobre quais os setores que poderão se valer daquele benefício. Segundo porque o AD CST 20/96 remete-se ao caso do *drawback* isenção e não foi esta a modalidade de *drawback* concedida à recorrente.

Finalmente, merece destaque que a exegese aqui realizada segue também o imposto pela norma complementar, o CTN, que em seu artigo 111 determina que a legislação que dispõe sobre suspensão de crédito tributário deve ser interpretada literalmente, ou seja, a ela deve ser dada uma interpretação estrita, que busca definir o alcance da lei sem amputações e sem acréscimos. Vale lembrar que apesar de o direito tributário, em regra, dever se submeter ao conjunto de métodos interpretativos fornecidos pela teoria de interpretação jurídica nas situações disciplinadas expressamente, o intérprete deve procurar, na medida do possível, dar preferência aos critérios indicados no CTN.<sup>1</sup>

Portanto, não procedem os fundamentos utilizados para considerar improcedente a autuação.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 07 de novembro de 2005.

  
ANELISE DAUDT PRIETO

<sup>1</sup> Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 1997. pp. 196 e 197.

