



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10494.000802/99-63  
SESSÃO DE : 12 de agosto de 2003  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850  
RECURSO Nº : 124.578  
RECORRENTE : DHB-COMPONENTES AUTOMOTIVOS S.A.  
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS

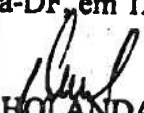
**DRAWBACK** SUSPENSÃO. REGISTROS DE EXPORTAÇÃO.

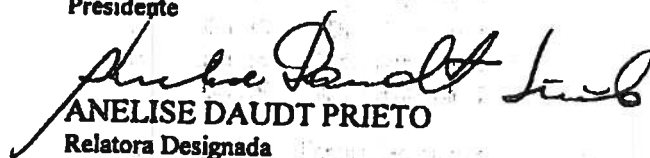
As evidências são de que o compromisso de exportação assumido pela recorrente foi efetivamente cumprido, embora com falhas formais na documentação comprobatória. A falta cometida não autoriza a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar. No máximo poderia ser entendida como prática que perturba o efetivo controle da administração tributária sobre os tributos suspensos por estarem vinculados a um programa de incentivo à exportação, no caso o drawback-suspensão. Comprovado o adimplemento do compromisso de exportar, descabe a cobrança dos tributos e acréscimos legais. PRINCÍPIO DA IDENTIDADE. Necessária a vinculação física entre as mercadorias importadas com o benefício da suspensão de tributos e a mercadoria a ser exportada.  
**RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para manter o lançamento com relação aos itens do auto de infração: 2.2- comprovação de exportações com produtos que não constavam do Ato Concessório; 2.3- sobras de insumos importados pelo A/C 1936-93/09-2; e 2.4- importações após a última exportação, constantes do Relatório de Auditoria Fiscal, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, relator, Irineu Bianchi e Francisco Martins Leite Cavalcante. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Anelise Daudt Prieto.

Brasília-DF, em 12 de agosto de 2003

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Relatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ZENALDO LOIBMAN e CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS. Ausente o Conselheiro PAULO DE ASSIS.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850  
RECORRENTE : DHB-COMPONENTES AUTOMOTIVOS S.A.  
RECORRIDA : DRJ/ PORTO ALEGRE/RS  
RELATORA DESIG. : ANELISE DAUDT PRIETO

RELATÓRIO

Trata o presente processo de exigência de crédito tributário suspenso por força de Regime Especial de Drawback, o qual abrangeu os despachos aduaneiros amparados pelas Declarações de Importação relacionadas nas fls. 002/009 (vol. I), posto que em procedimento de ação fiscal, realizado no estabelecimento da empresa DHB - COMPONENTES AUTOMOTIVOS S/A., apurou-se o descumprimento de requisitos e condições que isentariam a empresa do pagamento de tributos exigíveis na importação, tendo em vista descumprimento do Ato Concessório, acarretando em perda do direito ao incentivo do regime especial de drawback.

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal, fls. 107/129, foram apuradas as seguintes irregularidades:

Comprovação de exportações com RE não vinculados ao Regime de Drawback e ao Ato Concessório;

Comprovação de exportações com produtos que não constavam do Ato Concessório;

Sobras de insumos importados pelo Ato Concessório 1936-93/09-2;

Importações após a última exportação.

O lançamento do Imposto de Importação enquadrou-se nos artigos

87, inciso I; 220; 314, inciso I; 315; 317 a 319; 499 e 542 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 91.030/85.

Quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados, enquadrou-se o lançamento nos artigos 29, inciso I; 55, inciso I, alínea "r"; 63, inciso I, alínea "a" e 112, inciso I do RIPI, aprovado pelo Decreto 87.981/82.

A multa aplicada sobre o Imposto de Importação enquadrou-se no artigo 4º, inciso I da Lei 8.218/91 c/c artigo 44, inciso I da Lei 9.430/96 e artigo 106, inciso II, alínea "c" da Lei 5.172/66.

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

**RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850**

A multa do Imposto sobre Produtos Industrializados enquadrou-se no artigo 80, inciso II da Lei 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-lei 34/66, artigo 2º e artigo 45 da Lei 9.430/96 c/c artigo 106, inciso II, alínea "c" da Lei 5.172/66.

Tendo sido a Recorrente devidamente intimada impugnou tempestivamente a exigência (fls. 135 a 154 - vol. I), apresentando os documentos de fls. 155 a 269 (vol. I) e alegando em síntese que:

- baseando-se no entendimento jurisprudencial e doutrinário citado, no que diz respeito ao Drawback, "percebe-se que, mesmo nos casos de cumprimento parcial, não há que se falar em desconsideração da operação de drawback, sendo totalmente indevido qualquer tributo sobre os produtos que foram efetivamente exportados, haja vista que foram preenchidos os requisitos, mesmo que não integralmente, da política de comércio exterior determinada pela Administração Pública.";

- quanto à comprovação de exportação com RE's não vinculados ao regime de drawback e ao Ato Concessório, ressalta que entregou oportunamente, declaração para a Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, nos termos do art.2º da Portaria Secex nº 07, de 27/04/93, referindo que as mercadorias discriminadas no Relatório de Comprovação foram exportadas, com o que a Secex considerou adimplido o Ato Concessório nº 1936-93/09-2;

- durante o período de fiscalização já estava sendo feita a vinculação dos Registros de Exportação ao Ato Concessório nº 1936-93/09-2 com o código 80000, o qual foi modificado junto ao SISCOMEX pelo código 81101 (docs. em anexo), pelo que, antes da própria intimação quanto ao Auto de Infração, os RE's já estavam vinculados com o código que a fiscalização entendia como correto, o que foi devidamente informado ao fiscal;

- desde o segundo semestre de 1992, período em que o SISCOMEX estava entrando em funcionamento, passando a substituir os documentos necessários a importação e exportação por documento eletrônico, havia aceitação por parte de tal órgão do código 80000 para designar as operações de drawback suspensão comum, de forma que "não pode a fiscalização desconsiderar totalmente o drawback suspensão comum que efetivamente ocorreu, em decorrência de suposto erro de código, haja vista que a vinculação deu-se com o código 80000.";

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

**RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850**

- se o código 80000 era aceito pela fiscalização, se os Registros de Exportações estavam efetivamente vinculados ao Ato Concessório nº 1936-93/09-2 e se os produtos (direções hidráulicas) foram efetivamente exportados, não há como se negar a concretização de drawback suspensão;
- a prova de que realmente utilizou os insumos importados nos produtos exportados pode ser obtida pelos próprios Registros de Exportação;
- mesmo que houvesse apenas um adimplemento parcial da operação de drawback suspensão, não poderia haver a desconsideração dos produtos que foram concretamente exportados, entendimento corroborado pela jurisprudência citada;
- o próprio Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 91.030/85, com nova redação do Decreto nº 636/92 prevê a possibilidade de adimplemento parcial do drawback, haja vista o expressamente disposto no artigo 319 do aludido regulamento, pelo qual depreende-se que “havendo mercadorias remanescentes, podem as mesmas destinarem-se para o mercado interno, desde que pagos os tributos legais devidos. Tal previsão permite levar-nos à conclusão de que o drawback pode ser adimplido parcialmente.”;
- “no que diz respeito à questão da vinculação física entre insumo importado e produto exportado, a impugnante reitera que há identidade entre insumo e produto, haja vista que as diversas partes/peças importadas separadas para o sistema de direção hidráulica, tais como, guarda-pó de borracha, gaxeta de borracha, anel elástico de borracha, anel raspador de borracha, tubo de ligação entre outros (conforme anexos do Ato Concessório nº 1936-93/09-2 – doc. 03), serviram para a industrialização efetiva de direções hidráulicas exportadas.”;
- “haja vista o regular registro no sistema SISCOMEX (RE's em anexo – doc. 04) da exportação de produtos relativa à operação de drawback suspensão, ou seja, diante da vinculação de Registros de Exportação ao Ato Concessório sob exame, não há que se falar em irregularidades e desconsideração da operação de drawback.”;
- quanto a comprovação de exportações com produtos que não constavam do Ato Concessório, afirma que houve “erro na vinculação dos RE's (93/09232202-0001 e 94/0078881-0001) ao

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

Ato Concessório em questão, os quais já foram devidamente substituídos com todos os dados dos RE's correspondentes à direção hidráulica, sendo, inclusive 3 vezes maior o peso desta última em relação à bomba hidráulica – aproximadamente 6kg por unidade, o que pode ser verificado pela análise do próprio Ato Concessório (doc. nº 03) e faturas anexas (doc. nº 06).”;

- anexa petição em que comunicou ao Decex a exclusão dos RE's em que constava o código e respectivos dados de bomba hidráulica, havendo, portanto, vinculação de novos RE's com código e dados corretos relativos à direção hidráulica (doc. nº 06);

- quanto à sobra de insumos importados pelo Ato Concessório 1936-93-09-2, aduz que devem ser incluídos na planilha elaborada pelo fiscal os produtos relativos aos Registros de Exportação 93/09232202-0001 e 94/0078887-001, que foram devidamente vinculados ao Ato Concessório nº 1936-93/09-2, inclusão que se fez necessária tendo em vista que “os produtos constantes dos RE's supra mencionados foram efetivamente exportados, o que torna impossível a manutenção de tais produtos como sobras e, conseqüentemente, a sua manutenção nos estoques da impugnante.”;

- “em análise às palavras do fiscal pode-se afirmar que ele próprio admite que não pode desconsiderar o Ato Concessório e, conseqüentemente, a operação de drawback, pois menciona que há quantidade de peças a nacionalizar, o que vai de encontro à sua pretensão inicial de desconsiderar completamente todas as exportações, passando a tributa-las integralmente.”;

- não sendo acolhida a concretização da operação de drawback face aos argumentos anteriormente descritos, há de ser mencionado que a aceitação pela fiscalização do Código 80000 pode ser enquadrada como prática reiterada, nos termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional;

- fundamentando-se em decisão do Supremo Tribunal Federal que entende que para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária e ainda citando entendimento doutrinário e outras jurisprudências, aduz que é inexigível a aplicação de multa em percentual de 75%, o que configura flagrante confisco;

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

**RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850**

- quanto a aplicação da Taxa Selic, fundamentando-se em doutrina e jurisprudência, alega sua inaplicabilidade tendo em vista sua inconstitucionalidade.

Por tais argumentos, requer seja considerada legítima a operação de drawback, alternativamente sejam cancelados os tributos e cominações legais relativos aos produtos efetivamente exportados e subsidiariamente seja acolhida como prática reiterada a aceitação pela fiscalização, da utilização do código 80000.

Não acolhidos seus argumentos, pleiteia seja recalculado o valor do débito, com a incidência de multa de 2% e inaplicabilidade da Taxa Selic.

Em 22/03/2001 foi julgada PROCEDENTE a ação fiscal pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS (decisão fls. 279 a 290 - vol. I), cuja ementa segue:

“Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Exercício: 1993, 1994

Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI. DRAWBACK SUSPENSÃO.

Registros de exportação não vinculados ao ato concessório não são aceitos pela Secretaria da Receita Federal, para fins de comprovação do regime de drawback.

A eventual vinculação de registros de exportação ao ato concessório após o início do procedimento fiscal, momento em que se encontra excluída a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, não pode ser considerada, para fins de descaracterização de infrações já consumadas.

MULTAS. JUROS DE MORA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O processo administrativo fiscal não se presta à discussão acerca de constitucionalidade de lei ou ato normativo.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

A Recorrente foi devidamente intimada da decisão e apresentou tempestivo Recurso Voluntário (fls. 306 a 327), onde vem reiterar os fundamentos expendidos em sua Peça Impugnatória, para ao final requerer:

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

**RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850**

- i.) “a) seja provido o presente recurso em todos os seus termos e, portanto, considerada legítima a operação de drawback em questão, haja vista que ocorreram as exportações e que os RE’s foram devidamente substituídos, ficando comprovada a exportação de produtos constantes do Ato Concessório nº 1936-93-09-2;
- ii.) alternativamente, sejam cancelados os tributos e cominações legais relativos aos produtos efetivamente exportados, devendo ser calculado, portanto, eventual débito relativo a sobras de insumos, haja vista a inexistência deste cálculo da planilha referida no item 2.3 do Relatório Fiscal;
- iii.) subsidiariamente, seja acolhida como prática reiterada a aceitação, pela fiscalização, da utilização do código 80000, afastando-se, neste caso, a incidência de qualquer penalidade, bem como a imposição de juros de mora ou atualização monetária da base de cálculo do tributo, subsistindo tão somente o valor do tributo devido;
- iv.) não sendo acolhido qualquer dos pedidos supra expostos, requer seja recalculado o valor do débito em questão, com a incidência de multa de 2% e de juros à taxa de 12% a.a. (limite legal), face aos argumentos expostos.”
- v.) Em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário, apresenta arrolamento de bens, conforme documentos de fls.462/465.

Em aditamento às razões apresentadas em sua Peça Recursal, reitera seus argumentos, aduzindo, em suma:

- i.) pela análise do instituto do drawback, conclui que cumpriu com suas obrigações perante o Fisco, nos termos dos atos concessórios;
- ii.) pela lição de Guilherme A. dos Santos Mendes, no que diz respeito à essência do drawback, é de “visando estimular o produtor nacional e permitir que este tenha melhores condições para competir no mercado internacional, o governo pode dispor da cobrança dos tributos no ato da importação de materiais que serão empregados na fabricação

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

dos bens a serem exportados. Essa desoneração fiscal sobre os materiais empregados no processo de fabricação de produtos destinados à exportação é o que se chama de drawback."

- iii.) nos termos do artigo 78, inciso II do Decreto-lei 37/66 e ainda do Decreto 68.904/71, é entendimento desta Terceira Câmara que o drawback constitui-se em instrumento para tornar os preços dos produtos industrializados no país competitivos frente àqueles praticados no mercado externo;
- iv.) que a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação estava condicionada à época da ocorrência dos fatos objeto de autuação, ao exame e aprovação de "plano de exportação" pelo órgão competente, resultando no Ato Concessório e por se tratar de um plano e não de compromisso definitivo do contribuinte, uma série de fatores externos e alheios à sua vontade influem no cumprimento do referido planejamento de exportação. No mesmo sentido, o julgamento prolatado por este Conselho no Recurso 117.572 que originou o Acórdão 303-29.058;
- v.) ressalta que para o gozo do benefício, seria necessário o importador comprovar a utilização dos insumos importados no produto objeto de exportação e "se utilizados insumos idênticos quanto à espécie, qualidade e quantidade nos produtos exportados, mesmo que nacionais, restará cumprido o disposto na legislação desde que desta fungibilidade não reste prejudicado o fisco.". Neste sentido os artigos 586 e 1256 do Código Civil, entendimento deste Conselho e ainda do Ato Declaratório do Coordenador do Sistema de Tributação nº 20, de 17 de maio de 1996;
- vi.) como comprova pelos documentos anexos, "a finalidade essencial do drawback, qual seja, a exportação de mercadorias nos montantes indicados nos atos concessórios, foi realizada pela recorrente mesmo que eventualmente utilizados insumos que não aqueles objeto de importação, uma vez que fungíveis, nas mercadorias exportadas.", entendimento reiterado por diversas vezes pela Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, dos quais cita o Acórdão 303-29058 e 303-29118;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

- vii.) no mesmo sentido já se manifestou o Poder Judiciário, como demonstram as ementas pertinentes aos Acórdãos 1999.04010849113 e 97.04559585, prolatados pelo Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, ressaltando ainda que o segundo acórdão foi mantido pelo Superior Tribunal de Justiça;
- viii.) “para que não parem dúvidas acerca do efetivo ingresso de divisas no Brasil em moeda forte, tão escassas e necessárias à economia nacional, junta a ora recorrente cópia dos contratos de câmbio vinculados aos RE’s respectivos, relativos ao processo de “Drawback” ora em pauta, os quais geraram ao país o significativo ingresso de US\$ 9.048.363,24 (nove milhões, quarenta e oito mil, trezentos e sessenta e três dólares norte-americanos e vinte e quatro centavos).”;
- ix.) conclui que houve plena aplicabilidade do princípio da fungibilidade (ou da equivalência), especialmente considerados a finalidade pela qual criado o drawback, nos termos da legislação vigente e dos precedentes administrativos e judiciais já trazidos aos autos.
- x.) Requer seja ao final dado provimento às suas alegações.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

VOTO VENCEDOR

A questão relativa à comprovação de exportações com Registros de Exportação não vinculados ao regime de *drawback* e ao Ato Concessório não tem sido acolhida por esta Câmara como mote para descaracterizar o regime aduaneiro especial com a conseqüente imputação dos impostos não recolhidos na importação.

Nesse sentido, trago a lume a ementa do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro desta Câmara Zenaldo Loibman, no voto em resposta ao recurso voluntário nº 120.510, *verbis*:

**"DRAWBACK – SUSPENSÃO.**

Não acatada a preliminar de nulidade.

As evidências são de que o compromisso de exportação assumido pela recorrente foi efetivamente cumprido, embora com falhas formais na documentação comprobatória, posto que não foi especificado em cada RE a sua vinculação com o ato concessório específico a que se referia.

A falta cometida não autoriza a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar. No máximo poderia ser entendida como prática que perturba o efetivo controle da administração tributária sobre os tributos suspensos por estarem vinculados a um programa de incentivo à exportação, no caso o *drawback-suspensão*.

Comprovado o adimplemento do compromisso de exportar, descabe a cobrança dos tributos e acréscimos legais.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO"**

Entretanto, no que concerne às outras infrações apontadas no auto de infração, ouso discordar dos argumentos do Relator do processo em pauta. Isto porque entendo, como o autuante, não ser possível fugir ao princípio da identidade no tocante ao regime aduaneiro especial de *drawback-suspensão*.

Primeiramente, valeria tecer a seguinte questão: se pudesse ser utilizada mercadoria diversa da importada para o regime, qual seria o destino da mercadoria importada?

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

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.*

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

A meu ver, 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 nº 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 expressa e clara pela lei, devendo a esta se

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

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 obriga-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 remete-se ao drawback para reposição de estoques (modalidade isenção), e aquele a seguir transcrito, do Parecer

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

Normativo CST n.º 12/79, que tem por objetivo principal dirimir dúvidas quanto ao BEFIEX:

"(...)

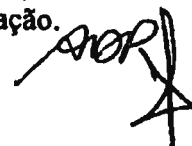
*2.1 - Todavia, enquanto a vinculação a que se refere o citado capítulo do Decreto-lei n.º 37/66, tanto no caso de "admissão temporária" como no de "drawback" é sempre de natureza física, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou 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 relativa aos itens 2.2- Comprovação de exportações com produtos que não constavam do Ato Concessório; 2.3- sobras de insumos importados pelo Ato Concessório 1936-93/09-2 e 2.4- importações após a última exportação.



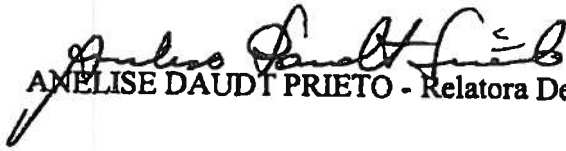
<sup>1</sup> Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, São Paulo: Saraiva, 1997. pp. 196 e 197.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para excluir a autuação relativa ao item 2.1 - Comprovação de exportações com RE não vinculados ao regime de drawback e ao Ato Concessório.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora Designada

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

VOTO VENCIDO

Como visto trata-se de Imposto de Importação lançado em face de pretenso descumprimento de Ato Concessório de Regime Especial de Drawback, vez que a Recorrente, tendo importado bens fungíveis, teria exportados outros de mesma espécie e qualidade de origem Nacional.

Com efeito a autoridade fiscal em seu relatório anexo ao Auto de Infração não verificou a falta na quantidade de exportação em relação aos compromissos assumidos nos atos concessórios em questão, mas simplesmente desclassifica as exportações realizadas com produtos, cuja origem não foram especificamente da procedência das exportações vinculadas aos Atos Concessórios.

Essa matéria já foi objeto de julgamento por esta Egrégia Câmara, quando da análise do Recurso Voluntário nº 117.572, cuja matéria guarda verossimilhança com a presente a decisão em relação à fungibilidade dos produtos foi assim tratada:

“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 nº 5.025/66, que “Dispõe sobre o intercâmbio comercial com o exterior, cria o Conselho Nacional do Comércio Exterior, e dá outras providências”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

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 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 nº. 37/66, em seu art. 78 antes citado.

O Decreto nº. 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”**.

Verifica-se que as determinações da legislação vigente à época, como é o caso do Decreto nº 69.904/71, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

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 DESTA COLEGIADO.**

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

cumprimento do 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 (...)"

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

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:

“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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850

Por outro lado, se enveredarmos para outro raciocínio, 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 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 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 Acórdão ora mencionado.

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

**RECURSO Nº : 124.578  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.850**

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

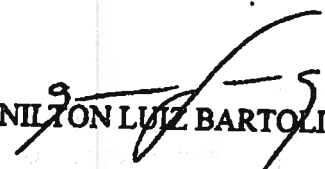
Restou claro que o contribuinte cumpriu à todas as exigências legais pertinentes, comprovando ainda que as divisas efetivamente adentraram às fronteiras de nosso país, já tão carente e suplicante por uma alavanca na economia nacional.

Desta feita, 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.

Por último, admitindo-se que tal entendimento não viesse a prevalecer neste Colegiado, parece-me inconcebível a manutenção da penalidade aplicada, prevista no art. 4, inciso I, da Lei nº. 8.218/91, no absurdo montante de 100% (cem por cento) do valor do imposto exigido, por ser fato inconteste que não se configurou qualquer das hipóteses previstas no dispositivo legal mencionado.

Diante desses argumentos **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

  
**NILTON LUIZ BARTOLI - Conselheiro**