



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

**Processo n°** 10494.000802/99-63  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-000.544 – 3ª Turma  
**Sessão de** 01 de fevereiro de 2010  
**Matéria** DRAWBACK - SUSPENSÃO  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E  
 DHB - COMPONENTES AUTOMOTIVOS S.A.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Exercício: 1993, 1994

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II. DRAWBACK-SUSPENSÃO.**

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

A 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.

Recurso Especial da Fazenda provido.

Recurso Especial do Contribuinte negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann (Relatora), que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando. Designado *ad hoc* o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em substituição à Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator Designado *Ad Hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gileno Gurjão Barreto, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

O contribuinte e a Procuradoria da Fazenda Nacional interpuseram os presentes recursos especiais de divergência.

Nos termos do Relatório de Auditoria-Fiscal presente às fls. 107/129, foram constatadas as seguintes irregularidades, no que toca ao regime Drawback de que se beneficiou o contribuinte:

- a) **Comprovação de exportações com Registros de Exportação não vinculados ao regime Drawback e ao Ato concessório:** em exame dos extratos dos Registros de Exportação (fls. 183/211) constantes do relatório de Comprovação de Drawback, verificou-se que todos eles foram enquadrados como “exportação normal”, não se relacionando a nenhum ato concessório de Drawback. Tal fato importou a desconsideração de todas as exportações no que tange à comprovação do drawback.
- b) **Comprovação de exportações com produtos que não constavam do Ato Concessório:** em relação aos RE n° 93/0923202-001 e n° 94/0078881-001, constatou-se que houve a exportação de “bombas hidráulicas”, quando o compromisso firmado pelo contribuinte referia-se a “direções hidráulicas”.
- c) **Sobras de insumos importados pelo Ato Concessório 1936-93/09-2:** concluiu-se, com base em cotejo das datas das DI e dos RE que a quantidade de insumos importada não foi inteiramente utilizada na fabricação dos produtos exportados, apontados como comprobatórios do cumprimento do benefício.
- d) **Importações após a última exportação:** detectou-se que “*em alguns casos, estes insumos não teriam como ter participado dos produtos relacionados nos RE apresentados como comprobatórios pela empresa, já que foram desembarçados em data posterior à data de embarque da última exportação (RE 94/0781243-001- anexo II, fls. 211)*”.

Esclareça-se que para os três últimos itens não houve especificação de valores, pois foi considerado pelo agente que fez o lançamento que todos estes valores já estavam incluídos no primeiro item.



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

**LANÇAMENTO PROCEDENTE.**

O contribuinte, em recurso voluntário (fls. 306/327) reiterou, em linhas gerais, os fundamentos expostos na impugnação.

Às fls. 474/480, o contribuinte sustentou que a eventual utilização, na confecção dos produtos exportados, de insumos adquiridos no mercado interno, mas do mesmo gênero, qualidade e quantidade dos insumos importados, não caracteriza desvio de finalidade do Drawback, impondo-se a aplicação do princípio da fungibilidade. Baseou-se, sobretudo, em posicionamento já externado pela antiga Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes e no Ato Declaratório do Coordenador do Sistema de Tributação nº 20/96, que dispõe:

*“Declaro que a utilização, por setores definidos pela Secretaria do 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 a matéria-prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado”.*

A terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, às fls. 537/559, deu parcial provimento ao recurso do contribuinte, por maioria de votos, mantendo-se o lançamento com relação aos seguintes 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.

A ementa do julgado tem o seguinte teor:

*“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”.*

No voto vencedor, entendeu-se que o princípio da equivalência não pode ser aplicado ao Drawback suspensão, mas tão-somente à modalidade isenção. Fundamentou-se na interpretação literal do art. 78, inciso II, do Decreto- lei nº 37/66, que dispõe que a mercadoria importada deve ser posteriormente exportada após *“beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada”*; e do art. 4º, §3º, da Portaria MEFP nº 594/92. Ressaltou-se que o Ato Declaratório nº 20/96, suscitado pelo contribuinte, refere-se ao art. 315, §2º, do Regulamento Aduaneiro, concernente ao Drawback para reposição de estoques (modalidade isenção).

Diante disso, concluiu-se que, não obstante o posicionamento no sentido de que a comprovação das exportações por RE's não vinculadas ao Ato Concessório não descaracteriza, por si só, o regime aduaneiro especial, a falta de identidade entre o produto importado e o exportado desfigura o Drawback suspensão, de modo que se manteve as demais irregularidades apontadas pela autoridade fiscal.

Em relação a tais irregularidades, o voto vencedor restringiu-se a considerá-las mantidas, sem enfrentar os argumentos contrários suscitados pelo contribuinte no recurso voluntário.

Não houve, contudo, a apresentação de embargos de declaração por parte do contribuinte.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 561/564). Defendeu que deve constar do Registro de Exportação, nos termos do art. 440 do RA, a sua vinculação ao benefício do drawback, sob pena de, descaracterizada a relação entre as exportações e os atos concessórios, não haveria como se comprovar a efetiva utilização dos bens importados na produção dos bens exportados, não se podendo concluir pelo adimplemento do compromisso assumido.

O contribuinte, em contra-razões (fls. 583/588), alegou que restou atestado, nos autos, que *“a falta de identidade entre os insumos importados e as mercadorias exportadas não resultou em qualquer prejuízo ao Erário, eis que foram comprovadas a efetivação de todas as exportações avençadas nos Atos Concessórios, com o conseqüente ingresso de divisas no país”*. Ressaltou que foram juntados aos autos cópia dos contratos de câmbio vinculados aos RE's respectivos, concernentes ao benefício drawback, acarretando o ingresso de US\$ 9.048.363,24 (nove milhões, quarenta e oito mil, trezentos e sessenta e três dólares e vinte e quatro centavos) no Brasil.

Arrematou que a desconsideração das exportações iria de encontro à própria finalidade do benefício em questão, em favor de excessivas formalidades, as quais foram elaboradas para se evitar a importação baseada no drawback sem que houvesse posterior exportação de produtos fabricados no Brasil.

O contribuinte, de sua parte, também apresentou recurso especial de divergência (fls. 589/617), trazendo à tona decisões das antigas Primeira e Segunda Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que o princípio da fungibilidade aplica-se ao Drawback-suspensão.

Reforçou seus argumentos relativos à efetiva ocorrência e comprovação de exportações nos valores firmados nos atos concessórios, de sorte que a eventual não identidade entres tais produtos e a matéria-prima importada não traduz qualquer prejuízo ao fisco, pelo contrário, caracteriza a implementação da finalidade do benefício em questão: fomentar as exportações brasileiras. Citou, nessa esteira, os itens 10 e 11 da Portaria nº 036/82, do Ministro da Fazenda.

Refutou as irregularidades referidas no auto de infração, e que foram mantidas na decisão impugnada.

Quanto ao item 2.2 do Relatório Fiscal, *“Comprovação de exportações com produtos que não constavam do Ato concessório (RE's 93/0923202-001 e 94/0078881-001)”*,

asseverou que foram exportadas, na verdade, direções hidráulicas, e não bombas hidráulicas, conforme atestado, afirmou, pelo seu peso, quantidade e valor. Diante disso, procedeu à substituição/retificação dos RE's 93/0923202-001 e 94/0078881-001, com os dados referentes à direção hidráulica, o que excluiria a suposta irregularidade relativa ao item 2.3 do Relatório Fiscal (*Sobras de insumos importados pelo Ato Concessório 1936-93-09-2*).

No que tange ao item 2.4 do Relatório Fiscal, "*Importações após a última exportação*", alegou que ele não se sustenta, tendo em vista a comprovação da exportação dos produtos, conforme "*admitida pela própria decisão ora recorrida, que atestou o cumprimento do compromisso de exportar, com o descabimento da cobrança de tributos e acréscimos legais*". Explicou que nas exportações efetuadas foram utilizados insumos importados com base em outros atos concessórios, o que ensejou a necessidade de importação de mais insumos, de modo que aí se aplica o princípio da fungibilidade.

Com base no princípio da igualdade, defendeu a incidência do Ato Declaratório nº 20/96 ao "Drawback Suspensão", e retroativamente ao presente caso, em virtude da sua natureza expressamente interpretativa, conforme prevê o art. 106, inciso I, II, "a" e "b", do CTN.

A Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 676/684), em contra-razões, pugnou, preliminarmente, pelo não conhecimento do recurso especial do contribuinte, sob a alegação de que os acórdãos paradigmas são oriundos do mesmo órgão que proferiu a decisão recorrida.

No mérito, sustentou a imprescindibilidade da vinculação física entre o insumo importado e o produto exportado, com base no art. 314, inciso I, do Regulamento Aduaneiro (aprovado pelo Decreto 91.030/85), portaria nº 594/92 e Parecer Normativo nº 12/79 da Coordenação do Sistema de Tributação/SRF.

Por outro lado, defendeu que o princípio da fungibilidade também não se aplica ao caso em julgamento, pois pressupõe a substituição por produtos da mesma espécie, qualidade e quantidade. Expôs que o contribuinte avençou exportação de "direções hidráulicas tipo pinhão e cremalheira", mas, em verdade, acabou por exportar três modelos diferentes de direção, enquadradas nos códigos 1.500.000, 1.514.000 e 1.496.000.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

Os recursos são tempestivos.

Quanto à comprovação da divergência jurisprudencial, verifico que ambos os recursos devem ser conhecidos.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, combatendo o acórdão recorrido no ponto em que reconheceu que a falta de vinculação entre os registros de exportação e os atos concessórios não descaracterizam o benefício em questão, juntou e reproduziu no corpo de suas razões recursais cópia de acórdão (recurso 302-35693. Rel. Conselheiro Luis Antônio Flora)

proferido no âmbito da antiga Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que “*somente serão aceitos para comprovação do regime Drawback Registros de Exportação devidamente vinculados a apenas um Ato Concessório, e que contenham a informação de que se referem a uma operação de Drawback*”.

Por outro lado, o contribuinte, em seu recurso especial, também comprovou cabalmente o dissídio jurisprudencial. Juntou cópias de vários acórdãos que, oriundos das antigas Primeira e Segunda Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, endossaram a tese de que o princípio da fungibilidade ou da equivalência também pode ser aplicado ao Drawback suspensão.

É de se ressaltar, contudo, que a divergência jurisprudencial alegada pelo contribuinte resume-se apenas à aplicabilidade do princípio da fungibilidade ao regime do Drawback-suspensão. Desta forma, a uniformização jurisprudencial a ser perpetrada por este órgão julgador deverá limitar-se apenas e tão-somente a tal questão. As considerações concernentes a matéria estranha à questão jurisprudencial apresentada não podem ser enfrentadas diretamente, mas podem ser inseridas no contexto geral do recurso, se este for o caso..

Especificamente, quer-se referir ao fato de que o contribuinte, baseando-se na divergência jurisprudencial relativa ao princípio da fungibilidade, intentou, no seu recurso especial, trazer a julgamento matérias alheias ao dissídio trazido à tona, quais sejam, as seguintes irregularidades constatadas pela autoridade fiscal: item 2.2 do Relatório Fiscal, “*Comprovação de exportações com produtos que não constavam do Ato concessório (RE’s 93/0923202-001 e 94/0078881-001)*” e item 2.3 (*Sobras de insumos importados pelo Ato Concessório 1936-93-09-2*).

O item 2.4, consistente em “*importações após a última exportação*”, está implicitamente abrangido pela questão concernente ao princípio da fungibilidade, de modo que será, aqui, objeto de julgamento.

Com efeito, como se sabe, tem-se em voga a chamada Teoria dos Capítulos da Sentença, que apresenta relevantes reflexos na seara recursal. Dela constata-se que a decisão emanada de um órgão julgador pode, em alguns casos, ser cindida em diversos capítulos, os quais podem referir-se a questões processuais e de mérito, ou a diversas pretensões, ou a apenas uma pretensão que também revele-se decomponível.

No campo específico dos recursos, a noção de capítulos de sentença mostra-se fundamental no que toca à extensão do mérito recursal, àquilo que é trazido ao órgão superior manifestar-se. Desemboca na distinção entre recurso total e parcial, elaborada por Barbosa Moreira.

Veja-se a sua lição, citada por Fredie Didier Jr. e Leonardo José Carneiro da Cunha<sup>1</sup>:

*“Suponhamos, vg., que a sentença, repelindo a alegação de faltar ao autor legitimatio ad causam, condene o réu ao pagamento de ‘x’. Apela o vencido unicamente para pleitear a redução do quantum a ‘y’. Ainda que o órgão ‘ad quem’ se*

*convença da procedência da preliminar- que em princípio, como é óbvio, levaria à declaração da carência de ação quanto ao pedido todo-, já não lhe será lícito pronunciá-la senão no que respeita a 'x'-'y', única parcela que, por força do recurso , se submete à cognição do juízo superior. No tocante à parcela 'y', que não é objeto da apelação- nem, por hipótese, de devolve necessariamente-, fica vedado ao tribunal exercer atividade cognitiva: o capítulo correspondente passou em julgado no primeiro grau de jurisdição”.*

Assim, o recurso total é aquele que abrange a plenitude da matéria impugnável da decisão recorrida; já o recurso parcial consiste naquele que não abarca todo o conteúdo impugnável da decisão.

No caso em tela, a decisão recorrida, no que se refere à matéria passível de combate por parte do contribuinte, espalhou-se em três capítulos, cada um correspondente a uma irregularidade apurada pela autoridade fiscal. Trata-se, destarte, de uma decisão objetivamente complexa.

Diante disso, o contribuinte, para ver enfrentada, por este órgão, cada uma das irregularidades atacadas, deveria demonstrar a existência de divergência jurisprudencial relativa a cada uma delas. Isto porque, em relação aos pontos que não foram objeto de demonstração daquele requisito de admissibilidade, este órgão não tem competência para manifestar-se. Não se lhe apresenta motivação ao exercício do seu papel precípua, qual seja, a uniformização jurisprudencial.

O recurso especial do contribuinte, pois, forçosamente, é de se considerar parcial, porquanto não traz a julgamento toda a matéria impugnável na decisão recorrida.

Em face dessas considerações, passo à análise, em primeiro lugar, de tal recurso. Já tive a oportunidade, outrora, de externar o meu posicionamento acerca da questão trazida à tona.

Com efeito, entendo que o princípio da equivalência é condizente com o moderno direito tributário-empresarial, que busca dinamizar as relações jurídicas de empresa juntamente com a arrecadação fiscal, permitindo, inclusive, a substituição real sobre bens fungíveis exportados.

E mais, tem-se, com a observância do princípio da equivalência objetiva, não só o cumprimento da finalidade do Drawback-Suspensão, como também o impedimento de qualquer prejuízo ao Fisco. Permite o incentivo à exportação e o não ingresso de receita aos cofres públicos por equivalência de hipótese anteriormente definida como não tributável.

Em especial, consiste na relativização do benefício fiscal, por meio de uma sub-rogação real que mantém intocada a isenção originária, sem configurar nova obrigação tributária.

Sub-rogação qualificada por equivalência, que não reconhece óbice algum na destinação de matérias-primas similares à exportação, em substituição àquelas anotadas nos Atos Concessórios.

Razão pela qual, feitas estas considerações, adoto como razões de decidir, em observância ao princípio da equivalência, as seguintes decisões administrativas e judiciais **abaixo transcritas**.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/05/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em

22/05/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2013 por CARLOS ALBERT

O FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 16/07/2013 por SUSY GOMES HOFFMANN

Impresso em 27/08/2013 por CLEUZA TAKAFUJI

Por primeiro, tem-se posicionamento externado pelo Conselho de Contribuintes no Processo n 10209.001066-00-90, do Recurso Voluntário n 125372, que assim decidiu em 25.02.2003:

*“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.”*

Por segundo, tem-se posicionamento externado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n 413.564 – RS (2002-0017816-4), em que foi Recorrente a Fazenda Nacional, nos termos da seguinte decisão datada de 03.08.2006:

*“TRIBUTÁRIO. DRAWBACK, SODA CÁUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA INDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL.*

*É desnecessário a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada no produto final, para fins de fruição do benefício de drawback, não havendo nenhum óbice a que o contribuinte dê outra destinação às matérias-primas importadas quando utilizado similar nacional para exportação.*

*In casu, o acórdão do segundo grau decidiu que o fato de a empresa ter empregado similar nacional da soda cáustica importada na industrialização da celulose que foi exportada não implica a desconstituição do benefício da suspensão do tributo.*

*Recurso especial não provido. “*

Destarte, impõe-se o afastamento da irregularidade apontada pela autoridade fiscal, consistente na exportação precedente à última importação. Ademais, aqui deve ser esclarecido que no lançamento fiscal não há qualquer indicação clara e específica acerca dos itens que teriam infringido o dito princípio da vinculação física. Ora, conforme se depreende da fls, ... do lançamento, o agente autuante não especificou o valor deste item do lançamento, o que impede a sua execução. Portanto, também por este motivo que considero de nulidade do lançamento, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso do Contribuinte.

Nacional. Passo, agora, a analisar o recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda

Em síntese, a recorrente sustenta que a não vinculação entre os Registros de Exportação e o ato concessório obsta a comprovação da utilização dos bens importados na produção dos bens exportados, de modo que o compromisso firmado restou descumprido.

Suas alegações, entretanto, não procedem.

A autoridade fiscal, consoante se depreende do Relatório de Auditoria Fiscal, ante a “Comprovação de exportações com RE não vinculados ao regime de *drawback* e ao Ato Concessório” desconsiderou a totalidade de tais exportações para a comprovação do cumprimento do *drawback*.

É dizer, em face de uma mera falha formal, consistente no enquadramento das exportações no código 80000 (exportação normal) no lugar do código 81101 (*drawback* suspensão comum), decidiu-se fechar os olhos ao fato das exportações perpetradas pelo contribuinte, o que constitui uma presunção inequivocamente irrazoável e desproporcional.

Entendo que o fato do contribuinte ter indicado erroneamente os códigos pode levar o Fisco a perquirir sobre a efetiva exportação dos produtos acabados; entretanto, uma vez demonstrado pela empresa que exportou os produtos, tendo apresentado os relatórios de comprovação, tendo apresentado todas as REs que trazem as quantidades acordadas nos atos concessórios, caberia ao Fisco a demonstração, ainda que inicial, de que a empresa teria deixado de realizar as exportações, fato este que não ocorreu no presente caso, tendo a autuação baseado-se apenas e tão somente num erro formal.

Trata-se de uma questão, fundamentalmente, de produção e incumbência probatória.

Conforme se infere dos autos, o contribuinte entregou declaração para a Secretaria de Comércio Exterior- SECEX, nos termos do art. 2º da Portaria SECEX nº 07/93, com o que referida Secretaria considerou adimplido o Ato Concessório. Tal fato foi reconhecido até mesmo no Relatório de Auditoria Fiscal. Ora, houve manifestação do Poder Público no sentido do cumprimento do contrato.

Ademais, o contribuinte asseverou que, antes mesmo de ser intimado da lavratura do Auto de Infração, durante a fiscalização, já estava procedendo à correta vinculação dos Registros de Exportação desconsiderados pelo Fisco ao Ato Concessório nº 1936-93/09-2. É o que se depreende do documento presente às fls. 273/274 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, no que se refere aos RE's constantes de fls. 179/203 dos autos, vinculados ao mencionado Ato Concessório, e em que consta o código 81101, insistiu na sua desconsideração, tendo em vista que “*foram impressos nos dias 15 e 16/7/1999, data em que, de acordo com §1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, já se encontrava excluída a espontaneidade em relação aos atos anteriores*”.

Vê-se, pois, que, em momento algum atestou-se ou ao menos procurou-se atestar a efetiva não ocorrência das exportações; para a autuação em questão, a autoridade fiscal escudou-se em presunções e ficções jurídicas a fim de desconsiderar os RE's apresentados pelo contribuinte, ao passo que este trouxe elementos probatórios plenamente suficientes ao reconhecimento do adimplemento do pactuado.

E, ao lavrar o auto apenas com base no descumprimento de dever formal, entendo que o Agente Autuante não demonstrou que o contribuinte não teria adimplido ao compromisso.

Veja, o regime de drawback, na modalidade suspensão, é o regime pelo qual a empresa importa insumos, matéria-prima para utilizá-los em produtos que serão vendidos para o exterior. Assim, com o objetivo de fomentar a exportação, fazendo com o que o produto nacional torne-se mais competitivo, a União Federal isenta da tributação do imposto de importação os produtos importados a fim de que o produto a ser exportado tenha uma melhor condição financeira.

Desta forma, o ato concessório, como um ato negocial entre a União e o Contribuinte estabelece uma condição para a isenção dos impostos aduaneiros, e a condição é que haja a posterior exportação com a utilização daquela matéria prima nas quantidades firmadas no ato concessório.

A condição é esta, tudo o mais, são deveres formais e instrumentais que permitem que a fiscalização possa de forma mais direta e objetiva verificar se o objeto do ato concessório foi atendido.

Desta forma, qualquer autuação fiscal que busque descaracterizar o regime de drawback deverá demonstrar que o objeto do ato concessório não foi atingido, isto é, ou que não foi utilizado o insumo/matéria prima para a produção do produto a ser exportado, ou o produto não foi exportado, ou, ainda que não foi exportado na quantidade – total ou parcial – acordada.

Entendo que cabe à empresa que se utiliza do benefício fiscal cumprir com todos os deveres instrumentais; entretanto, a falta de preenchimento de um código, ou o erro na indicação de um código, por si só, não é motivo suficiente para descaracterizar o cumprimento do regime, pois caberia à fiscalização comprovar que o objeto do ato não foi cumprido, o que efetivamente não ocorreu no presente caso.

Neste sentido foi o julgamento da 3ª. Câmara do 3º. Conselho de Contribuintes, no Recurso 130130, com voto de relatoria do Eminentíssimo Conselheiro Zenaldo Loibman com a seguinte ementa:

*Ementa: CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE QUE SE DEIXA DE PRONUNCIAR EM FACE DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. A negativa da produção de prova essencial a demonstrar a tese de defesa, capaz de desfazer a objeção alegada pela auditoria da SRF, de suposta impossibilidade de aferição do cumprimento do drawback, constitui cerceamento ao direito de defesa, porém, em face do disposto no art.59, §3º, do PAF, por se revelar, no mérito, improcedente o lançamento, assistindo razão à recorrente, deixa-se de declarar a nulidade. DRAWBACK SUSPENSÃO. FALHAS MERAMENTE FORMAIS. NÃO HÁ PROVA DE DESCUMPRIMENTO DO REGIME ESPECIAL. As falhas formais cometidas não autorizam a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar. No máximo poderiam ser entendidas como prática que perturba o controle da administração aduaneira sobre os tributos com exigibilidade suspensa por estarem vinculados a um programa de incentivo à exportação, no caso o drawback-suspensão. Poderia até ser justificativa plausível para se iniciar uma fiscalização mais*

*tentativa de escapar ao controle aduaneiro, mas, jamais para, por si só, fundamentar a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar sob o regime especial descrito. O lançamento é improcedente, posto que não há relação de causa e efeito entre as falhas formais apontadas e a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar firmado mediante contrato de drawback-suspensão. Recurso Voluntário Provido*

Julgamento similar ocorreu com o Recurso 121.639, julgado pela 3ª. Câmara do 3º. Conselho de Contribuintes, na relatoria do Eminentíssimo Conselheiro Nilton Bártoli, com a seguinte ementa:

*DRAWBACK - COMPROVAÇÃO DE CUMPRIMENTO. Considera-se cumprimento o compromisso assumido no Drawback quando efetivamente há a exportação de produtos na quantidade e no prazo pactuado, sendo irrelevantes para este fim eventuais falhas formais no preenchimento dos Registro de Exportação. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.*

Isto posto,

- a) Não conheço do recurso especial do contribuinte, no que tange às irregularidades 2.2. do Relatório Fiscal, “*Comprovação de exportações com produtos que não constavam do Ato concessório (RE’s 93/0923202-001 e 94/0078881-001)*”; e 2.3 (*Sobras de insumos importados pelo Ato Concessório 1936-93-09-2*), por falta de demonstração de divergência jurisprudencial;
- b) Voto pelo provimento do recurso especial do contribuinte, para afastar a irregularidade referente ao item 2.4 do Relatório Fiscal: “*importações após a última exportação*”;
- c) Nego provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Susy Gomes Hoffmann

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado *ad hoc*

Trata-se de processo no qual a Dra. Judith do Amaral Marcondes Fernando foi designada para proferir o voto vencedor. Em razão de sua aposentadoria, foi a mim incumbida a tarefa.

Quanto à matéria admitida no recurso especial, a DRJ assim julgou:

### FUNDAMENTAÇÃO

*8. Embora tenham sido formuladas outras imputações contra a impugnante, devidamente especificadas no Relatório de*

*Auditoria Fiscal de fls. 107 a 129 (comprovação de exportações com produtos que não constavam do AC; sobras de insumos importados com amparo no AC; e importações após a última exportação), foi constatado na ação fiscal, sobretudo, que a comprovação das exportações compromissadas se deu, exclusivamente, com REs não vinculados ao regime de drawback e ao AC nº 1936-93/9-2.*

*9. À vista disso, a solução do presente litígio, quanto à inadimplência do regime de drawback, envolve, tão-somente, a questão relativa à falta de vinculação dos REs ao AC nº 1936-93/9-2, ficando prejudicada a discussão relacionada às demais imputações formuladas contra a impugnante.*

*10. A propósito, equivoca-se a interessada ao afirmar, no item 38 (bis) da impugnação, que os Auditores-Fiscais, embora tenham lavrado o Auto de Infração com o fundamento mencionado no item anterior deste parecer, teriam admitido a impossibilidade de se desconsiderar toda a comprovação apresentada. Ao transcrever um trecho (fl. 127) do item 2.3 do Relatório de Auditoria Fiscal, para comprovar tal afirmação, a impugnante o fez sem mencionar a advertência existente no final do referido item, assim redigida, o que torna evidente o equívoco:*

*"Como a base de cálculo para a nacionalização de insumos acima relacionada está totalmente englobada pela base de cálculo resultante da irregularidade descrita no item '2.1 — Comprovação de exportações com RE não vinculados ao regime de drawback e ao Ato Concessório', torna-se desnecessária a sua quantificação monetária."*

*11. Conseqüentemente, o que foi dito pelos autores do procedimento fiscal apenas esclareceu que a comprovação de exportações exclusivamente com REs não vinculados ao regime de drawback e ao AC nº 1936-93/9-2 é infração que implica a glosa de todos os REs, independentemente de terem sido constatadas outras infrações (além dessa) relativamente aos mesmos REs. Aliás, a glosa de parte dos REs referentes a determinado AC é perfeitamente possível, em tese, o que, todavia, não aconteceu no presente caso concreto, por existir fundamento para a glosa total dos REs, o que ensejou a exigência integral dos tributos suspensos na importação.*

*12. Quanto ao mérito da glosa total dos REs, deve-se ter presente que, de acordo com o art. 325 do Regulamento Aduaneiro, a utilização do benefício do drawback deve ser anotada no documento comprobatório de exportação, vale dizer, cada RE deve ser vinculado ao AC de drawback que se pretende comprovar.*

*13. Sempre é bom lembrar que o art. 111, I, do Código Tributário Nacional estabelece que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão do crédito*

*tributário, como é o caso das normas que tratam do regime de drawback suspensão.*

*14. Os autores do procedimento fiscal ressaltaram, com exatidão, os motivos que justificam a vinculação de um RE ao regime de drawback e ao respectivo AC, textualmente (fls. 119 e 120):*

“ .....

Um dos motivos é porque sem a vinculação a um Ato a empresa pode comprovar dois ou mais Atos Concessários com os mesmos documentos de exportação, sendo que, desta forma, os insumos importados com tributos suspensos por um Ato podem se destinar ao mercado interno sem o pagamento dos tributos. Algumas empresas possuem inúmeros Atos Concessários, o que dificulta verificar a coincidência de Registros de Exportação em todos os Atos.

Outra razão é porque a empresa exportadora, ao solicitar o enquadramento da operação de exportação no 'regime normal' em vez de no 'regime drawback', faz com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro na exportação seja conduzido com o tratamento fiscal de uma exportação normal, sem que sejam adotadas as cautelas próprias daquelas operações de drawback, como, por exemplo, a solicitação da apresentação do Ato Concessório de Drawback e o confronto das mercadorias exportadas com aquelas autorizadas pelo Ato Concessório. Devemos nos lembrar ainda que há uma seleção das exportações a serem fiscalizadas', havendo em algumas a verificação física e documental, em outras somente a documental e em outras nenhuma verificação. Como é a unidade de despacho da Receita Federal que estabelece os parâmetros para que uma exportação sofra um ou outro tipo de verificação, é comum que se incluam as exportações de drawback, que implicam a isenção dos tributos incidentes na importação, no grupo de verificação física e documental. Uma exportação de drawback enquadrada no Registro de Exportação como 'normal' tem chances bem maiores de ser desembaraçada sem qualquer conferência física da mercadoria.

“

*15. O Relatório de Comprovação de Drawback nº- 0367-95/110-5, de 16/11/1995 (fls. 64 a 119 do Anexo II deste processo), indicou (fls. 106 a 119 do Anexo II) os REs que comprovariam as exportações compromissadas no âmbito do regime de que se trata, REs que se encontram nas fls. 183 a 211 do Anexo II deste processo.*

*16. Em todos os REs a que alude o item precedente consta, no campo 2, "a" (Enquadramento da Operação/Código), 80000, sendo que o campo 2, "f" (Enquadramento da Operação/N2 do AC), nada consta.*

*17. De acordo com o Anexo I da Portaria nº, de 22 de dezembro de 1992, do Secretário de Comércio Exterior (Portaria SCE), em*

*Preenchimento do RE (Registro de Exportação), do RV (Registro de Venda) e do RC (Registro de Operação de Crédito), relativamente ao campo 2, "a", do RE, o código 80000 deve ser utilizado nos casos de exportação normal, ao passo que o código 81101 deve ser utilizado nos casos de drawback suspensão comum.*

*18 Todos os REs de fls. 183 a 211 do Anexo II deste processo não estão vinculados ao AC nº 1936-93/9-2, porque foram emitidos como exportações normais (código 80000 no campo 2, "a"), além de não fazerem referência a qualquer AC (campo 2, "f", em branco).*

*19. Conseqüentemente, todos esses REs foram glosados com acerto pelos autores do procedimento fiscal, restando devidos integralmente os tributos suspensos na importação, conforme constou no Auto de Infração de fls. 1 a 129.*

*20. O Parecer nº 53, de, 22 de julho de 1999, do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, cuja ementa se transcreve, parcialmente, abaixo, e é aplicável ao caso, por força do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, ratifica o entendimento adotado no Auto de Infração e no presente parecer: Registros de Exportação não vinculados aos atos concessórios não serão aceitos pela SRF, para fins de comprovação do regime de drawback.*

*21. Com respeito à alegação de que a impugnante entregou, oportunamente, declaração para a Secretaria de Comércio Exterior (Secex), nos termos do art. 2º da Portaria nº 7, de 27 de abril de 1993, do titular daquele órgão, na qual constava que as mercadorias discriminadas no Relatório de Comprovação de Drawback haviam sido exportadas, cumpre esclarecer o óbvio: as exportações a que se referem os REs glosados não estão sendo questionadas quanto à sua existência, mas quanto à falta de vinculação dos REs respectivos ao regime de drawback e ao AC nº 1936-93/9-2.*

*22. Quanto à afirmação de que a Secex considerou adimplido o AC nº 1936- 93/9-2, deve-se ter em vista que isso não impede que a Secretaria da Receita Federal exerça atribuição própria e específica de verificar se houve o regular cumprimento, pela interessada, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente ao regime, o que aconteceu, no caso concreto, e resultou na constatação de irregularidades.*

*23. Relativamente à alegação de que durante o período de fiscalização, e antes da intimação do Auto de Infração de fls. 1 a 129, já estava sendo providenciada a devida vinculação dos REs ao AC nº 1936-93/9-2, mencionando-se também nos REs o código 81101, conforme extratos de fls. 179 a 203, cumpre trazer à baila o art. 72 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que estabelece o seguinte:*

**“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:**

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

.....  
24. O procedimento fiscal materializado no processo nº 10494.000802/99- 63, tendente a verificar o cumprimento de requisitos e condições fixados pela legislação pertinente ao drawback suspensão, e em conformidade com o AC nº 1936-93/9-2, teve início em 18/3/1999, segundo consta no Termo de Intimação nº 012/99 de fls. 7 a 9 do Anexo II deste processo, tendo sido emitidos, em seguida, os Termos de Intimação e 020/99, de 14/4/1999 (fls. 10 a 12 — Anexo II), 022/99, de 3/5/1999 (fls. 13 e 14 — Anexo II), 032/99, de 2/6/1999 (fls. 21 a 25 — Anexo II), 033/99, de 2/6/1999 (fl. 29 — Anexo II), os Termos de Esclarecimento(A 01/99, de 18/3/1999 (fls. 30 a 32), e 02/99, de 14/4/1999 (fls. 33 e 34 — Anexo II), e o Termo de Retenção de Documentos nº 01/99, de 14/4/1999 (fls. 35 e 36 — Anexo II).

25. Os REs de fls. 179 a 203, em que consta a vinculação ao AC nº 1936- 93/9-2 e é mencionado o código 81101, foram impressos nos dias 15 e 16/7/1999, data em que, de acordo com o § 1 2 do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, já se encontrava excluída a espontaneidade em relação aos atos anteriores.

26. A vista disso, os REs de fls. 179 a 203 não podem ser considerados nos autos deste processo, para fins de descaracterização de infrações já consumadas por ocasião do início do procedimento fiscal.

27. Com respeito à alegação de que desde o segundo semestre de 1992, período em que o Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) estava entrando em funcionamento, estaria sendo aceito o código 80000 no enquadramento de operações de exportação relacionadas a drawback suspensão comum, o que configuraria a prática reiterada a que alude o inciso III do art. 100 do Código Tributário Nacional, cabe ressaltar que essa aceitação jamais seria possível, em face do já citado Anexo I da Portaria SCE nº 2, de 1992.

28. Quanto à alegação de que seria inadmissível a exigência de multas de 75% do valor dos tributos devidos, as quais configurariam confisco, é certo que este processo administrativo fiscal não se presta à discussão acerca de constitucionalidade de lei ou ato normativo, cabendo apenas registrar que a Constituição da República Federativa do Brasil contém dispositivo que autoriza expressamente a cobrança de multas, que é o art. 5º, XLVI, "c", ao passo que o confisco é abordado no parágrafo único do art. 243.

29. Além disso, todas as multas exigidas tem fundamento em lei, conforme segue: nº 2.200-2 de 24/08/2001

*I - multa de 75% do Imposto de Importação, por falta de pagamento: art. 4º, I, da Lei nº 8.218, de 1991, combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, e com o art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional; e*

*II - multa de 75% do IPI, por falta de recolhimento: art. 80, I, da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação que lhe deu o art. 45 da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com o art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.*

*30. Quanto à inconformidade da impugnante com respeito a cobrança de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), de que trata o art. 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996, e reedições posteriores, cumpre esclarecer que tal cobrança é determinada no referido ato legal, cuja validade não comporta discussão no âmbito deste processo administrativo fiscal.*

#### CONCLUSÃO

*31. Em face do exposto, proponho que seja rejeitada a preliminar de inconstitucionalidade das multas e dos juros de mora e que, no mérito, seja julgado procedente o lançamento.*

A Câmara recorrida decidiu:

#### 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, ousou 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.*

*Dispõe o Decreto-lei n° 37/66, em seu artigo 78:*

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 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.*

*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 vigorante, só é de ser reconhecida pelo Judiciário em benefício do contribuinte, quando concedida, de forma 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 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 21 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 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 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 nº 37/66; tanto no caso de "admissão temporária" como no de "drawback" é sempre de natureza 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>2</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.*

*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.*

Os recursos foram apresentados de acordo com as exigências regimentais e, por isso, os conheço.

No mérito, entendo que deve prevalecer o princípio da vinculação física, inafastável, *in casu*, pois a exegese aqui realizada segue 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 com efeitos estritos, 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 no CTN, o intérprete deve dar preferência aos critérios indicados naquele Código.

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.

Destaque-se, ainda, que o Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal n.º 20, de 17/05/96, não pode ser aplicado no caso dos presentes autos, nos quais se trata do regime de drawback suspensão. Isto porque é necessário que haja a definição do Ministério da Indústria, Comércio e Turismo sobre quais os setores que poderão se valer daquele benefício; e, 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.

Sendo assim, há que se dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso do contribuinte.

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Redator Designado (*ad hoc*)