



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº. : 10735.001961/97-24
Recurso nº. : 303-127803
Matéria : DRAWBACK/SUSPENSÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PETROFLEX IND. E COM. LTDA
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 13 de novembro de 2007
Acórdão : CSRF/03-05.562

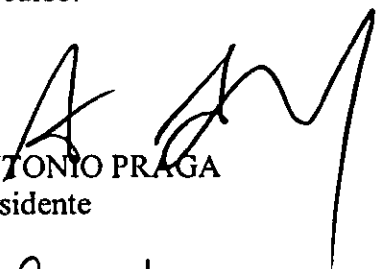
DRAWBACK-SUSPENSÃO. A essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão está no cumprimento do compromisso de exportação, e, uma vez cumprido tal compromisso, faz *jus* o contribuinte ao direito de não pagar os tributos incidentes na importação dos insumos com benefício fiscal.

FUNGIBILIDADE. A fungibilidade dos insumos importados permite a sua substituição por similar no gênero, quantidade e qualidade, não descaracterizando a exportação objeto do compromisso do importador, no regime Drawback, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Recurso especial negado.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Anelise Daudt Prieto que deu provimento ao recurso.


ANTONIO PRAGA
Presidente


SUSY GOMES HOFFMANN
Relatora

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2008


D

Processo nº. : 10735.001961/97-24

Processo nº. : 10735.001961/97-24

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, SUSY GOMES HOFFMANN, ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, MARCIEL EDER COSTA e VALMIR SANDRI (Substituto convocado).

A large, stylized handwritten signature, possibly reading 'A' or 'A.', is written in black ink.A small, stylized handwritten signature or mark is written in black ink.

Processo nº. : 10735.001961/97-24
Processo nº. : 10735.001961/97-24

Recurso nº. : 303-127803
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PETROFLEX IND. E COM. LTDA

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão proferido pela 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

O Auto de Infração, fls. 01/10, foi lavrado tendo em vista as irregularidades constatadas em operação de Drawback na modalidade suspensão, em que se exigiu o recolhimento de Imposto de Importação - II, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, totalizando R\$ 1.088.037,55.

A contribuinte apresentou impugnação (fls.250/260) alegando em síntese que:

ATO CONCESSÓRIO: 1-092/200-3

- 1) A SECEX não questionou o atraso da solicitação de segunda prorrogação em data posterior à fixada no 1º Aditivo, concedendo a segunda prorrogação até 30.04.94. E ainda, a SECEX, posteriormente, concedeu um terceiro pedido de prorrogação;
- 2) De acordo com a Portaria nº. 24, em seu artigo 19, “em casos especiais o DECEX, a pedido da empresa, poderá autorizar prorrogação do prazo de suspensão, desde que o prazo total não ultrapasse o limite de dois anos contados a partir da data de registro da primeira Declaração de Importação”;
- 3) Esclarece que atendeu a todas as condições necessárias para a fruição do benefício, tendo comprovado as exportações realizadas ao amparo do Ato Concessório, conforme se verifica do Relatório de Comprovação de Drawback nº. 1-34/622-5.

ATO CONCESSÓRIO: 1-93/077-1

- 1) O resultado cambial, atingível com o incremento dos saldos de divisas oriundo da exportação foram integralmente atendidos. Ocorreu um equívoco nos controles das exportações pela contribuinte. Entretanto, as exportações estão em quantidades suficientes para dar por cumprido o Ato Concessório nº. 1-93/077-1;

ATO CONCESSÓRIO: 1-94/194-0

- 1) A competência para conceder o incentivo Drawback – Suspensão, prorrogar seus prazos, bem como de torná-lo sem efeito, é única e exclusivamente do DECEX, atual SECEX, nos termos da Portaria nº. 427/92 da Secretaria Nacional de Economia, combinada com Portaria DECEX nº. 24/92;

Processo nº. : 10735.001961/97-24

Processo nº. : 10735.001961/97-24

- 2) Esclarece que atendeu a todas as condições necessárias para a fruição do benefício, tendo comprovado as exportações realizadas ao amparo do Ato Concessório, conforme se verifica do Relatório de Comprovação de Drawback nº. 1-96/077-0.

ATO CONCESSÓRIO: 11-95/078-05

- 1) Os insumos amparados pelo Ato Concessório foram descarregados no Porto de Recife por impossibilidade de serem descarregados no Porto de destino – Rio de Janeiro – cuja mudança ocorreu com base na ordem de serviço nº. 001/93, do Inspetor da Alfândega do Porto de Recife;
- 2) Para justificar a permanência do produto em Recife, foi emitida Nota Fiscal nº. 288.310, tendo por natureza da operação “remessa para industrialização”, conforme doc. 08;
- 3) Esclarece que atendeu a todas as condições necessárias para a fruição do benefício, tendo comprovado as exportações realizadas ao amparo do Ato Concessório, conforme se verifica do Relatório de Comprovação de Drawback nº. 1-96/180-6.

Ademais, alega que constitui atribuição do DECEX, atualmente SECEX, a concessão do regime que abrange: a formalização, o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso a exportar, nos termos do artigo 2º da Portaria nº. 594/92 do MF, combinada com a Portaria nº. 427/92, da SNE.

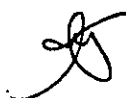
Assim, enquanto não informado pela SECEX à Receita Federal o inadimplemento do compromisso de exportar, está a Receita Federal impedida de proceder ao lançamento do crédito tributário.

Por fim, aduz acerca da ilegalidade da utilização da TR como índice de correção monetária.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis proferiu acórdão (fls. 2.181/2.196) julgando o lançamento procedente em face dos seguintes argumentos: 1) constitui competência da SRF a aplicação do Regime de Drawback e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente; 2) o descumprimento das condições estabelecidas em Ato Concessório e na legislação de regência enseja a cobrança de tributos relativos às mercadorias importadas sob o regime aduaneiro especial de drawback suspensão e 3) é aplicável, no período compreendido entre 04/02 a 29/07 de 1991, juros de mora à razão de 1%.

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls.2.204/2.225) aduzindo os mesmos argumentos constantes da impugnação.

O Terceiro Conselho de Contribuintes, por sua Terceira Câmara, proferiu acórdão (fls.2.262/2.269), por maioria de votos, dando provimento ao recurso voluntário, uma vez que não caracteriza inadimplemento do regime especial o fato de o pedido de prorrogação



Processo nº. : 10735.001961/97-24

Processo nº. : 10735.001961/97-24

de prazo constante dos Atos Concessórios ter sido apresentado após estar esgotado o prazo constante dos mesmos AC, se o órgão concedente deferiu o pedido.

Aduz ainda, que comprovada a exportação dos insumos importados, com a documentação hábil: notas fiscais, conhecimentos de embarque, liquidação de câmbio e averbação de embarque no SISCOMEX, documentação que foi apresentada à SECEX.

Por fim, alega que é irrelevante para fins de comprovação do drawback suspensão o descompasso temporal entre as importações de insumos e as exportações, conforme entendimento desta Câmara nos Acórdãos 303-29.058 e 303-29.118, nos quais foi admitida a tese de "fungibilidade" dos insumos importados para efeito de admitir a utilização de insumos da produção nacional em substituição dos insumos importados.

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração (fls.2.271/2.274) tendo em vista que não há indicação dos Atos Concessórios que tiveram a exigência afastada.

Os Embargos de Declaração (fls. 2.276/2.277) foram rejeitados, uma vez que o Nobre Julgador entendeu estar clara a decisão, não havendo reparo a ser feito na redação da parte dispositiva.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls.2.278/2.283) alegando que com relação ao Ato Concessório 1-95/078-5, restou comprovado o não cumprimento do Princípio da Vinculação Física, em face de insuficiência de prazo verificada entre a importação do insumo e a exportação do produto, tendo em vista que os referidos insumos foram desembarçados no porto do Recife e alocados para a filial COPERBO/PE, permanecendo até 28 de dezembro de 1995, e os Registros de Exportação apresentados, que acobertaram as citadas exportações, possuem datas de embarque situadas entre o período de 11 de julho de 1995 a 4 de agosto de 1995, efetivadas pelas filiais de Caxias e Canoas, demonstrando que as exportações ocorreram em data anterior à utilização dos insumos importados.

É o relatório.



Processo nº. : 10735.001961/97-24
Processo nº. : 10735.001961/97-24

VOTO

CONSELHEIRA SUSY GOMES HOFFMANN, RELATORA.

Conheço do Recurso por preencher os requisitos legais.

Primeiramente, cumpre esclarecer que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional diz respeito somente à decisão referente ao Ato Concessório 1-95/078-5, no qual a Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes julgou que é irrelevante para fins de comprovação do drawback suspensão o descompasso temporal entre as importações de insumos e as exportações.

Desenvolveu-se nos autos construtiva discussão jurídica sobre o cumprimento de determinados Atos Concessórios emitidos com fim último de concessão de Drawback na modalidade suspensão.

Nota-se assim que o principal fundamento da autuação, relativa ao ato concessório objeto do presente recurso está na existência de Registros de Exportação - RE anteriores às exportações, ou à não aplicação dos insumos aos bens exportados apresentados para comprovação do regime de Drawback suspensão.

Em outras palavras, pode-se dizer que a fiscalização, ao lançar o descumprimento dos Atos Concessórios, entendeu por privilegiar a observância do princípio da vinculação física em detrimento do princípio da equivalência. Passa-se a explicar.

É sabido que o Regime Aduaneiro Especial em que se possibilita o benefício tributário do Drawback-Suspensão, ou seja, o não pagamento de tributo sobre produtos importados e direcionados à exportação, goza de incentivos fiscais firmados por Atos Concessórios.

Para o cumprimento desses Atos Concessórios, entende o Fisco que deve haver uma vinculação física entre os bens objetos da importação e os bens objetos da exportação, pois os insumos importados ao amparo do regime de Drawback-Suspensão devem ser empregados, identicamente, nos produtos exportados.

Não haveria, com esse entendimento, fungibilidade entre os bens importados e exportados, sendo vedado qualquer tipo de substituição.

Por seu turno, o contribuinte, possui posicionamento diametralmente oposto.

Destaca que o moderno Regime Aduaneiro Especial, aqui representado pela ocorrência de Drawback-Suspensão, é instrumento de incentivo à participação do País no mercado internacional, razão pela qual se busca na legislação Aduaneira uma interpretação mais abrangente, ligada à proporcionalidade e a finalidade mercantil do benefício fiscal.

Desta feita, postulou o contribuinte – e teve êxito junto à 3ª. Câmara do 3º. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda – pelo reconhecimento da fungibilidade sobre os bens destacados nos Atos Concessórios, permitindo que se exporte outros bens, já em sua posse, desde que similares aos autorizados, perfazendo-se nos exatos termos da autorização,



Processo nº. : 10735.001961/97-24

Processo nº. : 10735.001961/97-24

mas com outros fungíveis entre si, no gênero, na quantidade e na qualidade, sem descaracterizar a exportação objeto do compromisso do importador.

Notadamente, entre ambos os posicionamentos, representados pelo princípio da vinculação física - defendido pelo Fisco, e o princípio da equivalência - defendido pelo contribuinte, sobressai-se este último.

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 fim do Drawback-Suspensão, mas 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.

Verifique-se o posicionamento externado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº. 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.

1. 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,
2. *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.
3. Recurso especial não provido.“

Interessante registrar todo o julgado, com a apresentação da certidão de julgamento, em que consta que a relatora Ministra Denise Arruda foi vencida e marcando também a mudança de posicionamento do Ministro Teori Albino. Desta feita passo a transcrever todo o acórdão.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2002/0017816-4 REsp 413564 / RS

Número Origem: 9704607636



Processo nº. : 10735.001961/97-24
Processo nº. : 10735.001961/97-24

PAUTA: 04/05/2006 JULGADO: 03/08/2006

Relatora

Exma. Sra. Ministra **DENISE ARRUDA**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **JOSÉ DELGADO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS**

Secretária

Bela. **MARIA DO SOCORRO MELO**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : RODRIGO PEREIRA DA SILVA FRANK E OUTROS

RECORRIDO : KLABIN RIOCELL S/A

ADVOGADO : ARMANDO JOSÉ FARAH E OUTROS

ASSUNTO: Execução Fiscal - Embargos

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão: Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, a Turma, por maioria, vencida a Sra. Ministra Relatora, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro José Delgado, que lavrará o acórdão.

Votaram com o Sr. Ministro José Delgado os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki (voto-vista).

Ausente, ocasionalmente, nesta assentada, o Sr. Ministro José Delgado.

Brasília, 03 de agosto de 2006

RECURSO ESPECIAL Nº 413.564 - RS (2002/0017816-4)

RELATORA : MINISTRA DENISE ARRUDA

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : RODRIGO PEREIRA DA SILVA FRANK E OUTROS

RECORRIDO : KLABIN RIOCELL S/A

ADVOGADO : ARMANDO JOSÉ FARAH E OUTROS

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA DENISE ARRUDA (Relatora):

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, ao dar provimento à apelação cível da empresa KLABIN RIOCELL S/A, ora recorrida, por maioria, em sede de embargos infringentes, acabou por reformar a sentença a qual havia julgado improcedentes os embargos opostos à execução fiscal.

Eis a ementa do acórdão recorrido:

"TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SUSPENSÃO. SODA CÁUSTICA. DESVIO DE FINALIDADE. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. IMPOSTO.

NÃO-INCIDÊNCIA. 1. O fato de a soda cáustica empregada na industrialização de celulose não



Processo nº. : 10735.001961/97-24
Processo nº. : 10735.001961/97-24

ter sido aquela objeto da importação não descaracteriza o drawback, quando utilizado similar nacional e realizada a exportação da mercadoria, sendo a finalidade deste regime de tributação especial incentivar a indústria exportadora. 2. Se a contribuinte deu outra destinação às matérias-primas importadas, não as utilizando nos produtos a serem exportados, mas empregando em sua fabricação insumos nacionais em quantidade e qualidade equivalentes, não há razão para desconstituir o benefício da suspensão do tributo, eis que inexistente prejuízo à Fazenda Pública."

A recorrente sustenta que a Corte Regional negou vigência aos arts. 78, do Decreto-Lei 37/66, e 314 e 315, do anterior Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 91.030/85, ao dispensar a exigência de identidade física entre os insumos importados e aqueles utilizados no processo de produção da mercadoria exportada, para fins de gozo do benefício de *drawback*, modalidade suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação.

Argumenta que, no caso concreto, a própria empresa recorrida admite que não utilizou a soda cáustica importada na fabricação da celulose posteriormente exportada, devendo ser literal a interpretação da suspensão ou exclusão do crédito tributário, nos termos do art. 111, I, do Código Tributário Nacional, vedada a interpretação extensiva.

Requer, desse modo, o provimento do recurso especial para reformar o acórdão recorrido, a fim de que prossiga a execução fiscal.

Depois de oferecidas as contra-razões, o apelo excepcional foi admitido na origem e os autos vieram a este Superior Tribunal de Justiça.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 413.564 - RS (2002/0017816-4)

VOTO VENCIDO

A EXMA. SRA. MINISTRA DENISE ARRUDA (Relatora):

Razão assiste à recorrente.

O Decreto-Lei 37, de 18 de novembro de 1966, que dispõe sobre o Imposto de Importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências - ao disciplinar, no Título III, os regimes aduaneiros especiais, especificamente no capítulo III desse título, que trata das Importações vinculadas à Exportação - prevê o regime de *drawback*, nas seguintes modalidades:

"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."

Por sua vez, o anterior Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 91.030, de 5 de março de 1985, trazia as seguintes normas gerais sobre o *drawback*:

"Art. 314 - Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidas no presente capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades:



Processo nº. : 10735.001961/97-24
Processo nº. : 10735.001961/97-24

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilização no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado;

III - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam sido pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

Parágrafo único - O benefício de que trata este artigo é considerado incentivo à exportação.

Art. 315 - O benefício do drawback poderá ser concedido:

I - à mercadoria importada para beneficiamento no País e posterior exportação;

II - à mercadoria - matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado - utilizada na fabricação de outra exportada, ou a exportar;

III - à peça, parte, aparelho e máquina complementar de aparelho, máquina, veículo ou equipamento exportado ou a exportar;

IV - à mercadoria destinada a embalagem, acondicionamento ou apresentação de produto exportado ou a exportar, desde que propicie comprovadamente uma agregação de valor ao produto final;

V - aos animais destinados ao abate e posterior exportação.

§ 1º - O benefício também poderá ser concedido para matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão.

§ 2º - O benefício poderá ainda ser concedido, em caráter especial, na modalidade do inciso II do artigo anterior, a setores definidos pela Comissão de Política Aduaneira, a fim de ser reposta a matéria-prima nacional utilizada na exportação, de sorte a beneficiar a indústria exportadora ou o fornecedor nacional e para atender peculiaridades de mercado."

Como visto, o regime aduaneiro especial de *drawback*, instituído pelo Decreto-Lei 37/66, é um incentivo à exportação. Segundo Roosevelt Baldomir Sosa, esse regime tem por finalidade:

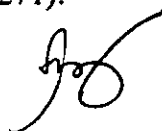
"propiciar ao exportador nacional condições competitivas em termos de preços internacionais desonerando-o dos encargos financeiros devidos numa importação comum, sob condição de que os produtos importados sejam empregados, direta ou indiretamente na industrialização dos produtos nacionais a serem exportados."

(Comentários à Lei Aduaneira: Decreto 91.030/85, São Paulo: Aduaneiras, 1995, p. 269)

No regime de *drawback*, modalidade suspensão, os fatos geradores das obrigações tributárias ocorrem por ocasião do desembaraço aduaneiro. Como se trata de importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada, há a suspensão do pagamento dos tributos exigíveis. Dessarte, havendo a exportação no prazo e condições legais, a suspensão do pagamento transforma-se em isenção definitiva, ensejando a exclusão do crédito tributário.

Todavia, não-atendidas as condições legais, tornam-se exigíveis os tributos suspensos, independentemente de constituição formal do crédito tributário.

Conforme Roosevelt Baldomir Sosa (ob. cit., p. 271):



Processo nº. : 10735.001961/97-24

Processo nº. : 10735.001961/97-24

"A condição resolutive do regime é, obviamente, a exportação. Realizada esta, a suspensão tributária se transmuta numa isenção de fato. Esgotado o prazo de exportação sem que esta se efetive in concreto ressurge integralmente a exigência do crédito fiscal."

Conforme se depreende da leitura do § 2º do art. 315 do citado Regulamento, no *drawback* suspensão, ao contrário do que ocorre na modalidade isenção, tem-se que é imprescindível a vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, ou seja, os insumos importados devem ser efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados.

Segundo José Lopes Vazquez (*Comércio Exterior Brasileiro*, 3ª edição, São Paulo: Atlas, 1998, p. 80), havendo o inadimplemento do compromisso de exportar, em razão da não-utilização ou utilização parcial das mercadorias importadas, incidirão os tributos suspensos, haja vista que, de acordo com a legislação, o beneficiário do incentivo fiscal deverá:

"a. providenciar a devolução ao exterior ou a reexportação das mercadorias não utilizadas;

b. requerer a destruição das mercadorias imprestáveis ou das sobras;

c. destinar as mercadorias remanescentes para consumo interno, quando os tributos suspensos deverão ser pagos com os acréscimos legais."

Entender dispensada a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada implica descaracterizar o incentivo instituído pelo *drawback*, modalidade suspensão.

O disposto no art. 341 do atual Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 4.543/2002, coaduna-se com o entendimento acima exposto:

"Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas."

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos."

Tal orientação também harmoniza-se com o comando do art. 111 do Código Tributário Nacional:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

No sentido da necessária observância da vinculação física no regime de *drawback*, já decidiu tanto o extinto Tribunal Federal de Recursos quanto este Superior Tribunal de Justiça, conforme consta dos julgados cujas ementas são transcritas a seguir:

"TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. REGIMES BEFIEX E 'DRAW-BACK'. AFRMM.

I- Não se confundem os regimes Befies e 'Draw-back', haja vista que, enquanto aquele está visceralmente ligado a um programa especial de exportação em determinado espaço de tempo, condicionado a divisas positivas no saldo comercial, irrelevante o bem exportado (produto de manufatura programada), este último, o 'draw-back', consiste em que o importador, para o gozo dos benefícios instituídos, obrigue-se a manter o vínculo de reexportação da mercadoria adentrada ao território nacional, com a adição de qualquer implemento industrial (melhoramento, utilização em fabrico de outro produto, etc.).



Processo nº. : 10735.001961/97-24

Processo nº. : 10735.001961/97-24

II- Dá-se a isenção tão somente pelo fundamento da reexportação em face do vínculo físico da mercadoria (draw-back). O vínculo econômico ou financeiro (Beflex) não autoriza a isenção do AFRMM.

III- Legítima a exigência do AFRMM, dada a sua previsão legal e ausência de norma legal que isente o programa Beflex de seu recolhimento.

IV- Segurança cassada. Provimento da remessa oficial e do recurso voluntário da União Federal." (AMS 116.571/SP, 5ª Turma, Rel. Min. Pedro Acioli, DJ de 11.10.1988; RTFR, vol. 164, p. 397)

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO ADICIONAL DE FRETE PARA A MARINHA MERCANTE - AFRMM. EQUIVALÊNCIA COM O SISTEMA DRAW-BACK. 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 emprestar compreensão estrita, vedada a interpretação ampliativa.

Para efeito da isenção do AFRMM, o regime Beflex não se equipara, juridicamente, ao sistema denominado DRAW-BACK. Enquanto, naquele (Beflex), 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 DRAW-BACK, 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 Beflex (Decreto-lei n. 1.219/72) veda, de forma expressa, a cumulação do referido benefício fiscal com outros previstos na legislação tributária. O Beflex, segundo a jurisprudência predominante, é coberto, apenas, pelos benefícios fiscais consignados no Decreto-lei n. 1.219/72, que o instituiu, gozando, tão só, da isenção do IPI e do imposto de exportação.

Recurso provido. Decisão unânime." (REsp 36.551/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 4.10.1993; RSTJ, vol. 59, p. 324)

À vista do exposto, dou provimento ao recurso especial para restabelecer a sentença que havia julgado improcedentes os embargos de devedor, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal.

É o voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 413.564 - RS (2002/0017816-4)

TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SODA CÁUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL.

1. É desnecessária 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 a exportação.

2. In casu, o acórdão de 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.

3. Recurso especial não-provido.

VOTO-VENCEDOR



Processo nº. : 10735.001961/97-24

Processo nº. : 10735.001961/97-24

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO: Ouso discordar da eminente Relatora, que negou provimento ao presente recurso para seguir a jurisprudência da Turma.

O acórdão considerou que a empresa está beneficiada pelo regime "drawback", com base nos seguintes fundamentos:

"TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SUSPENSÃO. SODA CÁUSTICA. DESVIO DE FINALIDADE. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. IMPOSTO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O fato da soda cáustica empregada na industrialização da celulose não ter sido aquela objeto da importação não descaracteriza o drawback, quando utilizado similar nacional e realizada a exportação da mercadoria, sendo a finalidade deste regime de tributação especial incentivar a indústria exportadora. 2. Se a contribuinte deu outra destinação às matérias-primas importadas, não as utilizando nos produtos a serem exportados, mas empregando em sua fabricação insumos nacionais em quantidade e qualidade equivalentes, não há razão para desconstituir o benefício da suspensão do tributo, eis que inexistente prejuízo à Fazenda Pública."

Ora, o benefício tributário foi reconhecido por:

a) a empresa não ter empregado a soda cáustica importada na industrialização da celulose, porém, em similar nacional que foi exportado;

b) o fato da empresa ter dado outra destinação às matérias-primas importadas não ser suficiente para desconstituir o benefício fiscal em questão.

Reconheceu-se que a empresa, pelo fato de ter aplicado produto nacional – similar à soda cáustica importada – na fabricação da celulose, que foi regularmente exportada, não constitui causa suficiente para afastar o benefício fiscal.

A jurisprudência desta Casa encontra-se firme no entendimento de que é desnecessária 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 a exportação.

Merece, portanto, ser mantido o aresto de segundo grau pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

Isso posto, NEGO PROVIMENTO ao presente recurso especial.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 413.564 - RS (2002/0017816-4)

VOTO-VISTA

TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SUSPENSÃO. IMPORTAÇÃO DE SODA CÁUSTICA PARA PRODUÇÃO DE CELULOSE. UTILIZAÇÃO DE IDÊNTICO INSUMO NACIONAL NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO.

NÃO-DESCARACTERIZAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL À EXPORTAÇÃO. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO, ACOMPANHANDO A DIVERGÊNCIA.

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

1. Cuida-se de recurso especial apresentado em face de acórdão do TRF da 4ª Região que deu provimento a embargos infringentes, para julgar procedentes embargos a execução fiscal, restando assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SUSPENSÃO. SODA CÁUSTICA. DESVIO DE FINALIDADE. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. IMPOSTO. NÃO-INCIDÊNCIA.



Processo nº. : 10735.001961/97-24

Processo nº. : 10735.001961/97-24

1. O fato da soda cáustica empregada na industrialização da celulose não ter sido aquela objeto da importação não descaracteriza o drawback, quando utilizado similar nacional e realizada a exportação da mercadoria, sendo a finalidade deste regime de tributação especial incentivar a indústria exportadora.

2. Se a contribuinte deu outra destinação às matérias-primas importadas, não as utilizando nos produtos a serem exportados, mas empregando em sua fabricação insumos nacionais em quantidade e qualidade equivalentes, não há razão para desconstituir o benefício da suspensão do tributo, eis que inexistente prejuízo à Fazenda Pública." (fl. 213)

No especial, fundado na alínea *a*, a Fazenda Nacional aponta violação aos arts. 79 do DL 37/66 e 314 e 315 do Decreto 91.030/85, aduzindo, em suma, que, para a obtenção do benefício fiscal do *drawback* na modalidade suspensão, em que o pagamento do tributo incidente sobre os insumos importados fica suspenso até a realização da operação de exportação, é indispensável que tais insumos, e não quaisquer outros, sejam utilizados na fabricação do produto importado (fls. 216-222).

A relatora, Min. Denise Arruda, deu provimento ao recurso, por entender que, na modalidade de suspensão, é necessário que haja a incorporação (identidade física) dos insumos importados ao produto exportado, sob pena de descaracterização do *drawback*.

O Min. José Delgado inaugurou divergência, votando pelo desprovimento do apelo. Foi acompanhado pelos Ministros Francisco Falcão e Luiz Fux.

Pedi vista.

2. Tendo em conta as peculiaridades do caso concreto — entre as quais a de não haver sequer cogitação de fraude ou de qualquer prejuízo à Fazenda Nacional —, acompanho a divergência, negando provimento ao recurso especial. É o voto.

(negritos com sublinhados foram indicados por esta Conselheira)

Resta assim, acolhida a tese da aplicabilidade do princípio da equivalência, em substituição ao princípio da identidade física, sobre bens importados e posteriormente exportados, analisar o efetivo cumprimento dos Atos Concessórios.

Ademais, não há irregularidade pelo fato de o contribuinte ter realizado exportações entre 11 de julho de 1995 a agosto de 1995, enquanto que os insumos importados estavam alocados no porto de Recife e que posteriormente, foram transferidos para a filial de COPERBO/PE, permanecendo até 28 de dezembro de 1995.

É irrelevante, para fins de manutenção no Drawback, a utilização das matérias primas importadas com o benefício fiscal na fabricação dos produtos a serem exportados, podendo ser utilizadas outras similares matérias-primas.

Por tais motivos, não cabe, portanto, ao Fisco, argüir o suposto descumprimento dos incentivos fiscais concedidos, sob a alegação de que as matérias primas importadas com benefício fiscal do Drawback foram exatamente àquelas utilizadas na industrialização dos produtos exportados.

Assim, na prática, reafirma-se que a essencialidade para fruição deste benefício 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.

Portanto entendo que deve ser mantida a decisão da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes no acórdão de Lavra do Conselheiro João Holanda Costa, nos termos a seguir transcritos (fls 2.269) "Deve-se, por conseguinte, concluir, nesta parte, que, como tem entendido este Conselho de Contribuintes, é irrelevante a existência de descompasso temporal



Processo nº. : 10735.001961/97-24

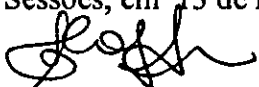
Processo nº. : 10735.001961/97-24

entre as importações e as exportações. Aliás, o aspecto temporal é tão irrelevante que a legislação permite a concessão de drawback isenção, em que a exportação ocorre antes da importação; como exemplo deste entendimento, podem ser mencionados os Acórdãos no. 303-29.058 e 303-29.118, segundo os quais, “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 12/97 do Ato Declaratório 20/96 da Coordenação-Geral do sistema tributação.”

Pelo exposto, voto para **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para manter o acórdão proferido pela 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em face do adimplemento do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de novembro de 2007.



SUSY GOMES HOFFMANN

