



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Fis

CC03/C03
Fls. 312

Processo n°	10830.006961/98-31
Recurso n°	129.759 Voluntário
Matéria	DRAWBACK - SUSPENSÃO
Acórdão n°	303-34.398
Sessão de	12 de junho de 2007
Recorrente	G.E. DAKO S/A
Recorrida	DRJ-SÃO PAULO/SP

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 25/08/1993 a 03/09/1993

Ementa: DRAWBACK - SUSPENSÃO GENÉRICO. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. FUNGIBILIDADE DOS INSUMOS IMPORTADOS. ÔNUS DA PROVA. Houve tentativa da fiscalização de inverter o ônus da prova com base em presunção desprovida de amparo legal, revelando-se falta de compreensão do papel que lhe cabe na auditoria do drawback-suspensão. Demanda-se compreensão do conceito de infungibilidade, ou de fungibilidade, da mercadoria sob interesse de controle, como também da importância de conhecer o sentido finalístico na concessão do regime especial sob análise, no contexto de comércio exterior na economia de globalização do mercado. No auto de infração apenas se presumiu, indevidamente, o inadimplemento do compromisso assumido nos Atos Concessórios (AC's) do *drawback*. Houve falta de percepção para as evoluções conceituais do drawback-suspensão, que de modo prático já foram incorporadas na legislação pertinente emanada da SECEX, no sentido de reconhecer o que se convencionou chamar de drawback-suspensão genérico. O beneficiário do regime especial concedido apresentou tempestivamente à SECEX os documentos voltados a atestar a realização de exportações compromissadas em certo prazo, referidas a produtos finais cujo processo produtivo utilizou em quantidade e qualidade os insumos importados com amparo dos

And

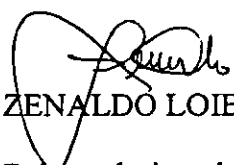
AC's expedidos no caso concreto. A autoridade administrativa competente reconheceu, com base nos documentos apresentados, o adimplemento do compromisso assumido tendente a confirmar a condição para aproveitamento da isenção dos tributos incidentes na importação sob amparo do drawback-suspensão. Mesmo dispondo dos elementos necessários à averiguação, a auditoria realizada não foi capaz de contestar objetivamente o adimplemento do compromisso de exportação comprovado documentalmente, nem tampouco logrou demonstrar a ocorrência de qualquer desvio indevido de insumos importados com benefício fiscal. Neste caso foi a fiscalização da SRF que não apresentou nenhuma prova que pudesse demonstrar a acusação fiscal. Em suma, a auditoria fiscal exigiu o que não cabia, e não realizou as verificações que eram pertinentes.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de diligência e de nulidade da decisão recorrida. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator designado. Vencidos os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, relatora, e Luis Marcelo Guerra de Castro, que negavam provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Zenaldo Loibman.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Relator designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Sílvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Tarásio Campelo Borges.

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a empresa em epígrafe, em decorrência da perda do direito de isenção dos impostos, devido a falta de comprovação da utilização de mercadorias importadas com o benefício fiscal do DRAWBACK SUSPENSÃO na finalidade prevista (exportação).

Com base nos Atos Concessórios de Drawback Suspensão n.ºs 1909-93/123-7 e 52-94/107-4, emitidos em nome dos estabelecimentos CGC n.ºs 46.041.307/0009-99 e 46.041.307/0014-56 procedeu ao desembaraço de mercadorias com o benefício fiscal do DRAWBACK SUSPENSÃO, conforme DIs relacionadas às fls. 22 do Auto de Infração.

Destacou a fiscalização que embora a empresa em diversos despachos de importação tenha deixado de observar a indicação do estabelecimento importador por ela eleito (parágrafo 1º, do artigo 4º da Portaria MF n.º 594/92) entendeu, s.m.j., tal fato por si só não é relevante. Todavia considerando o envolvimento de mais de um estabelecimento por Ato Concessório e com o intuito de operacionalizar a verificação da regularidade dos benefícios utilizados, a fiscalização foi centrada no estabelecimento matriz CGC n.º 46.041.307/0001-31, obviamente que face a característica dos tributos envolvidos. O resultado da auditoria incidirá sempre no estabelecimento importador de fato, ou seja, o que efetuou o despacho de importação com a utilização do Drawback independentemente do estabelecimento indicado no Ato Concessório.

Na auditoria foi constatada a FALTA DE VINCULAÇÃO FÍSICA da mercadoria importada com benefício fiscal.

A empresa foi intimada através dos termos de intimação de 16.04.98, 17.06.98, 17.08.98 e 02.09.98, para que comprovasse a efetiva exportação das mercadorias importadas com o benefício fiscal do Drawback, através dos Atos Concessórios 1909-93/123-7 e 52-94/107-4, todavia a documentação apresentada não possibilitou a necessária comprovação da destinação efetiva daquelas mercadorias para exportação.

Diante de provas inadequadas, através do Termo de Intimação de 02.09.98, o contribuinte foi novamente intimado a produzir provas de que os insumos importados com o benefício fiscal foram efetivamente utilizados em produtos exportados.

A sistemática de controle de estoques, adotada pela empresa, misturando em um único estoque, mercadorias importadas com benefício fiscal, com mercadorias importadas com pagamento dos tributos (nacionalizadas) e com mercadorias adquiridas no mercado interno (nacionais), impediu a verificação da necessária vinculação física das mercadorias importadas com o benefício do Drawback/Suspensão, ou seja, foi impossível comprovar que aquelas

AR



mercadorias destinaram-se a produtos exportados, s.m.j., não existindo meios de se determinar o atendimento desta condição fundamental e obrigatória para a fruição do benefício final da isenção dos tributos na importação.

Consta no processo declaração assinada pelo procurador da empresa, Sr. Roberto da Costa Júnior, fls. 20/21, onde se constata a total impossibilidade de determinação da destinação das mercadorias importadas com benefício fiscal, face a falta de individualização dos controles das referidas mercadorias importadas:

fls. 67: “ ... declara para os devidos fins que todos os insumos importados, (inclusive os importados através do Atos Concessórios de Drawback n.º 1909-93/123-7 e 0052-94/107-4), são utilizados nos modelos fabricados e comercializados tanto no mercado interno quanto no mercado externo.”

Concluiu a fiscalização, no encerramento dos trabalhos pela INADIMPLÊNCIA TOTAL do ato e pela REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL utilizado nos despachos das seguintes DIs (discriminadas às fls 25, no CGC 46.041.307/0009-99):

DI 012667/002 – II e IPI e,

DI 011826/001 – II.

Discriminou às fls. 24/25 os dados extraídos das declarações de importação referentes aos impostos não recolhidos, e que compõe os Demonstrativos de Apuração do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação, anexos dos Autos de Infração lavrados para cada um dos estabelecimentos importadores.

Destacou, também, que as cópias dos Atos Concessórios e dos dossiês das DIs dos diversos importadores com as respectivas notas de entrada, que foram apresentadas pela empresa durante os trabalhos fiscais são anexadas aos autos de infração dos estabelecimentos a eles correspondentes.

Foram cobrados, além dos impostos, multa do Imposto de Importação do artº 4º, inciso I da Lei 8.218/91 c/c art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172/66 e, para o IPI multa do artº 80, inciso II da Lei 4.502/64, com a redação dada p/Decreto-lei 34/66, artº 2º, e artº 45, da Lei 9.430/96 c/c artº 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172/66.

Cientificada do lançamento em 27/11/98, fls. 01, em 28/12/98, tempestivamente, apresentou a impugnação de fls. 78 a 89, onde alega:

1. Entendeu a fiscalização, basicamente, que não tendo a Impugnante separação física de seu estoque de matérias-primas, entre nacionais e importadas, que, desta forma, não poderia identificar que o produto exportado fora industrializado com as matérias-primas importadas através do regime especial de drawback
2. tratando-se, o lançamento, de um procedimento administrativo, sujeita-se a princípios inarredáveis que devem ser atendidos como

And

- condição da validade dos atos praticados, dentre os quais ressalta o princípio da busca da verdade material segundo o qual cabe ao fisco apurar a essência dos fatos ocorridos, para, só depois, concluir pela tributação, ou não.
3. Os documentos anexados à presente atestam todo o rigor da linha industrial da impugnante, e bem comprovam a saída do estoque das matérias-primas importadas, sua aplicação na industrialização do produto, e, posteriormente, sua exportação ao exterior.
 4. Caberia à fiscalização, antes da lavratura de qualquer Auto, realizar diligências visando, por exemplo, apurar em face destes documentos se os bens exportados não foram produzidos com a matéria-prima importada, para, só depois, havendo alguma irregularidade, eventualmente lavrar o Auto de Infração. Trata-se, pois, de prova imprescindível que, pelo que consta da documentação anexa ao Auto, não foi realizada.
 5. Um ato administrativo, para ser válido deve apoiar-se numa dupla demonstração: a) da existência de lei autorizadora da sua emanção, o denominado motivo legal e, b) da verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento daquele ato; o denominado motivo de fato. Faltando qualquer destes elementos, o ato administrativo padece de vício de ilegalidade.
 6. É farta da jurisprudência dos nossos tribunais no sentido de reafirmar a importância da motivação vir contida no próprio texto do ato administrativo, ou em procedimento ao qual haja expressa remissão.
 7. A exigência de IPI por suposta falta de recolhimento viola o princípio da não cumulatividade, posto que não existiu crédito deste mesmo imposto, a quem tem direito o contribuinte, conforme garantido pela constituição, bem como deve ser relevada a multa aplicada.
 8. Requer perícia, nomeia perito, formula quesitos.”

A DRJ em Porto Alegre/RS considerou o lançamento procedente, ementando, assim, a sua decisão:

“Assunto: Imposto sobre a Importação - II

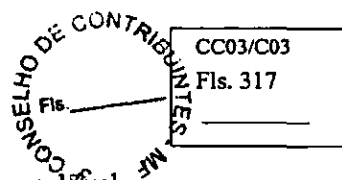
Data do fato gerador: 25/08/1993

Ementa: EMENTA: AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. TIPICIDADE LEGAL.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

DRAWBACK. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO.

And



Constatada a inadimplência no compromisso de exportar cabível a exigência dos impostos suspensos quando da importação das mercadorias ao amparo do regime drawback.

DOCUMENTAÇÃO. IMPUGNAÇÃO.

Os motivos de fato e de direito alegados na peça contestatória, juntamente com as provas que possuir, devem ser apresentados quando da impugnação do lançamento, conforme definido no PAF.”

Ciente da decisão em 19/01/2004 (AR de fl. 112) o contribuinte apresentou recurso voluntário em 13/02/2004, repetindo as razões da impugnação e insistindo nos seguintes pontos:

1. Nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa.

Alega o recorrente que, ao apresentar a impugnação, noticiou que as matérias-primas importadas sob o regime de Drawback foram efetivamente utilizadas na exportação de produtos manufaturados. E que na fase anterior ao lançamento, juntou aos autos, documentos comprobatórios do alegado e solicitou a realização de prova pericial para comprovar o que alegara, o que foi indeferido. Ao ter seu pedido de perícia indeferido, viu-se cerceado em seu direito de defesa.

2. Ilegitimidade da exigência integral do II e do IPI. Violação aos Princípios da finalidade, proporcionalidade e razoabilidade.

Aduz que o Drawback tem como objetivo dar incentivos fiscais para incrementar a exportação de produtos, buscando duas vantagens para o País: a entrada de divisas e aumento de emprego. Ainda que se pudesse vislumbrar algum erro formal quanto à comprovação do inadimplemento das obrigações assumidas, a penalidade mostrou-se desproporcional à conduta, ainda mais que a empresa cumpriu o compromisso de exportar. Ao exigir o II e o IPI sobre todos os insumos, a fiscalização violou esses princípios.

3. Ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência integral do IPI. Violação ao Princípio da não-cumulatividade.

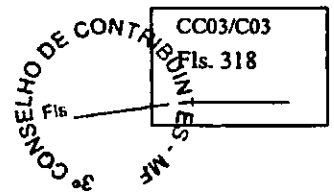
Ainda que a fiscalização pudesse exigir o IPI sobre os insumos importados, a cobrança seria indevida, porque a recorrente teria direito ao crédito do imposto pago na operação anterior. Portanto, foi violado esse princípio.

Requer, ao final, o provimento do recurso e que seja julgada improcedente a ação fiscal.

Anexa os documentos de fls. 122 a 308, entre eles procuração, relação de bens para garantia de instância e várias planilhas.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'AICP', is located below the text 'É o Relatório.'



Voto Vencido

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora

Conheço do recurso, que é tempestivo e trata de matéria de competência deste Colegiado.

Embora constem do processo os relatórios de comprovação de *drawback* de fls. 40 e 44, às fls. 67, 68 e 69 foram autuadas declarações do Procurador da empresa afirmando: a) que todos os insumos importados pelos dois atos concessórios são utilizados nos modelos fabricados e comercializados tanto no mercado interno quando no mercado externo; b) que os insumos que relaciona, importados por meio daqueles ACs também eram adquiridos no mercado interno; c) que os mesmos insumos estão cadastrados nos controles de estoque Relatório das Movimentações por Mês por Código Material, com os códigos e descrições a seguir, usados tanto para as aquisições no mercado externo (inclusive *drawback*) como para o mercado interno.

A Informação Fiscal de fl. 71 dá conta de que a empresa apresentou dossiê com 270 páginas que foi anexado a outros dois processos referentes a autuações com a mesma matéria efetuadas em outros estabelecimentos seus. Alega o autuante que a empresa não efetuou a comprovação da necessária vinculação física das mercadorias importadas com o benefício fiscal. Afirma que as declarações supracitadas são suficientes para demonstrar a impossibilidade de comprovação da vinculação física e que o dossiê mencionado apenas as reforça.

A Segunda Câmara deste Conselho resolveu converter o julgamento do outro processo da empresa (10830.006960/98-79) em diligência para realização de perícia, em homenagem ao princípio da verdade material.

Data venia, entendo desnecessária tal diligência.

No julgamento efetuado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ SPO II, a I. Relatora Maria Regina Godinho de Carvalho expôs bem os motivos pelos quais é desnecessária tal diligência:

“Preliminar: Perícia”.

Tratamos como preliminar, o pedido de perícia formulado pelo contribuinte, indicando assistente técnico e formulando quesitos, com fundamento no art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e art. 2º, caput e inciso X, da Lei nº 9.784/99 com amparo no art. 5º, LV da Constituição.

Vejamos o que dispõe o art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

“A impugnação mencionará:

I – omissis;

II – omissis;

III – omissis;

AVOP

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)”

A norma prevê o direito do contribuinte de requerer a realização de perícia, desde que “*expostos os motivos que as justifiquem*”, portanto, não é suficiente o simples pleito, devendo o mesmo ser motivado, o que não ocorreu no caso presente.

Acresce, ainda, que os quesitos formulados pela impugnante em nada contribuem para clarear o litígio, tais como:

a) *descrever o ciclo de produção da autuada. Ora tal informação é irrelevante no presente caso, visto que, quando pleiteou o ato concessório prestou todas as informações necessárias, ou seja, a quantidade de mercadoria que precisaria importar para produzir a quantidade de produtos destinados à exportação. O fato relevante, entretanto, é que quando a mercadoria importada ingressou no seu estoque não destacou-a para efeito de comprovação do que efetivamente foi utilizado na mercadoria exportada e a que registro e despacho de exportação se referia;*

b) *quais as matérias-primas importadas pela autuada no regime de drawback. Ora, essa informação é obtida pelas declarações de importação registradas no Siscomex que foram processadas no regime drawback suspensão. O que a fiscalização não obteve pelos registros da empresa é a informação relativa a essas mercadorias e sua utilização em quais produtos e exportados via quais RE/DE’S;*

c) *quais os produtos industrializados pela autuada. Ora, informação irrelevante, visto só interessar à fiscalização os dados relativos aos produtos importados utilizados nos produtos exportados em que RE/DE’s;*

d) *se os produtos exportados contém na sua composição matérias-primas importadas no regime de drawback. Ora, é óbvio que quando pleiteou o regime drawback teve que apresentar à SECEX/DECEX o demonstrativo de que os produtos que fabrica utilizam produtos do tipo daqueles que pretendia importar, bem como o percentual de matéria-prima utilizada. Entretanto, o contribuinte não tem como comprovar junto à fiscalização da SRF, quais os produtos importados que foram utilizados nos produtos exportados, visto que no seu estoque estavam em registro comum os produtos importados e os nacionais;*

e) *se as exportações ocorreram depois da importação das matérias-primas. Ora, o fato de que as exportações possam ter ocorrido depois da importação das matérias-primas em nada esclarece, visto que, o contribuinte também possuía em seu estoque produto nacional e não tem como comprovar quais os produtos importados utilizados em que produtos exportados;*

f) *se pode se concluir que as matérias-primas importadas via drawback foram utilizadas na industrialização de produtos exportados*

ADP

para o exterior. Ora, como poderia o perito responder com precisão tal quesito, visto que ocorrem vendas também no mercado interno e como distinguir quais as matérias-primas importadas foram utilizadas nos produtos exportados e nos vendidos no mercado interno.

Portanto, é de se concluir que os quesitos formulados nada iriam esclarecer no julgamento do processo, nem representavam fato novo para o deslinde do presente litígio, daí a razão pela qual foi a mesma indeferida, bem como também não ser aplicável o parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, acrescentado pela Lei n.º 9.532, de 10.12.1997.

Entendo da mesma forma: a diligência não vai acrescentar nada para o deslinde da questão.

Ademais, é importante ressaltar que neste processo o Ilustre Relator da decisão recorrida também expôs os motivos pelos quais entendia ser prescindível a perícia.

Conforme disposto nos artigos 18 e 28 do Decreto n.º 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância indeferirá, fundamentadamente, as diligências que considerar prescindíveis e tal determinação foi cumprida.

Não há, portanto, que se falar em nulidade da decisão recorrida. Afasto esta preliminar.

Ressalte-se, também, como bem posto no voto da Relatora Maria Regina, que neste caso o ônus da prova é da empresa, *in verbis*:

Como se vê, tratando-se de uma renúncia fiscal, o controle tem que ser rígido e, ao contribuinte caberia atender expressamente o disposto na legislação, ou seja, possibilitar que, pelo acesso à escrituração fiscal e aos documentos contábeis da empresa, bem como ao seu processo produtivo, as operações de importação (GI/DI's) e de exportações (RE/DE's) a fiscalização tivesse o controle dessas operações.

Mas, tal não aconteceu. Conforme relato da fiscalização, fls. 28, *"...foi constatada a falta de Vinculação Física da mercadoria importada com benefício fiscal,"*

Ora, as mercadorias importadas pelo contribuinte com o benefício da suspensão, que se converteria em isenção com o adimplemento do compromisso de exportação, deveriam ter sua destinação vinculada, expressamente registradas quanto ao seu ingresso na empresa, utilização na produção e indicação no produto final objeto de exportação.

Deve ser ainda ressaltado que o regime de drawback nas modalidades suspensão e isenção de tributos previstos em lei, devem ser comprovados à fiscalização de forma transparente, visto que a interpretação do incentivo é literal, não admitindo qualquer presunção (art. 11, incisos I e II da Lei n.º 5.172/66 – Código Tributário Nacional).

Atop

No caso presente em que a suspensão se converteria em isenção fiscal, nos termos do art. 179 do CTN, cabe ao beneficiário o ônus da prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos na legislação de regência para a sua concessão (utilização exclusiva para fins de exportação).”

Passo, então, a discorrer acerca da necessidade de vinculação física no regime especial em tela.

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

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

Art. 78 – Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidos 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 importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

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

O comunicado SECEX nº 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.

ADP



Porém, o legislador somente autorizou a aplicação do regime da identidade física, em que o produto importado com suspensão de tributo devê 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 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 3º do artigo 4º da Portaria MEP nº 594, de 25 de agosto de 1992, dispôs que:

"§ 3º 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 nº 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 nº 31.215, publicado em 23/08/93, apresenta a ementa a seguir, consagrando o princípio da identidade:

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

A isenção, no sistema jurídico-tributário vigente, só é de ser reconhecida pelo Judiciário em benefício do contribuinte, quando concedida, de forma expressa e clara pela lei, devendo a esta se emprestar compreensão estrita, vedada a interpretação ampliada. 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 o financeiro) entre a mercadoria importada e exportada; aquela deverá ser usada na fabricação (complementação ou acondicionamento) do produto exportado.

Atop

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 União." (grifei)

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

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

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

Declara que a utilização, por setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, de matéria-prima importada com o benefício do mercado interno, não constituiu desvio de finalidade, para fins tributários, desde que matéria-prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado.

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

"(...)

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

ADP

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.¹

Esta foi a posição que prevaleceu na Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e em que fui designada para redigir o voto vencedor, ao qual foi dado provimento. A ementa daquele julgado é a seguinte:

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

RECURSO ESPECIAL PROVIDO”

No que concerne à alegada ilegalidade da exigência integral do II e do IPI, trago também os bem postos fundamentos trazidos pela relatora Maria Regina Godinho, no processo já referido:

“É óbvio que o regime aduaneiro especial de drawback estabelece algumas condições para o beneficiário do regime. E entre essas condições o beneficiário teria que ter à disposição da fiscalização os registros de entrada das mercadorias importadas com o referido benefício, das importadas com pagamento de tributos e as adquiridas no mercado interno, bem como a respectiva saída com a informação da sua utilização (quantidade) e em que mercadorias destinadas à exportação foram utilizadas.

O relevante é que o importador conhecia tais condições para usufruir do benefício e não as cumpriu. O próprio ato concessório estabelece limites da quantidade a ser importada e exportada, ficando evidenciado que esse demonstrativo deveria ser posteriormente colocado à disposição da fiscalização para materializar o cumprimento da obrigação assumida.”

Finalmente, quanto à inconstitucionalidade da exigência do IPI, esclareço que é vedado aos Conselhos de Contribuintes deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional (Regimento Interno, artigo 22-A).

E não há que se falar em ilegalidade, já que a lei provê que incide o IPI no desembaraço de mercadoria importada e que o ocorrido foi uma mera suspensão da exigibilidade do tributo. Não comprovada a devida utilização dos insumos na mercadoria exportada, torna-se exigível novamente o imposto.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

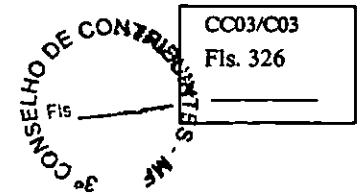
¹ Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, São Paulo: Saraiva, 1997. pp. 196 e 197.

AVP



Sala das Sessões, em 12 de junho de 2007


ANELISE DAUDT PRIETO – Relatora



Voto Vencedor

A minha discordância em relação ao voto da eminente relatora se concentra em dois aspectos principais, na avaliação de a quem cabe o ônus da prova no caso concreto, e, na interpretação jurídica (o sentido e o alcance da norma) que se deve dar à exigência de vinculação física cuja observância está prevista na legislação disciplinadora do drawback-suspensão.

Percebo, no caso, por parte da fiscalização aduaneira, uma tentativa de inversão do ônus da prova com base em presunções desprovidas de amparo legal, dando a impressão de falta de compreensão do papel que lhe cabe na fiscalização do drawback-suspensão genérico. Mas, o voto da ilustre relatora buscou subsídio em outro voto, proferido pela insigne relatora do voto condutor do acórdão DRJ recorrido. Os principais fundamentos ali engendrados acerca do ônus da prova neste caso foram resumidamente:

(a) tratando-se de uma renúncia fiscal, o controle tem que ser rígido e, ao contribuinte caberia atender expressamente ao disposto na legislação, ou seja, possibilitar que pelo acesso à escrituração fiscal e aos documentos contábeis da empresa, bem como ao seu processo produtivo, as operações de importação (GI/DI's) e de exportações (RE/DE's) a fiscalização tivesse o controle da situação.

(b) tal não aconteceu porque conforme relato da fiscalização "*...foi constatada a falta de vinculação física da mercadoria importada com benefício fiscal*".

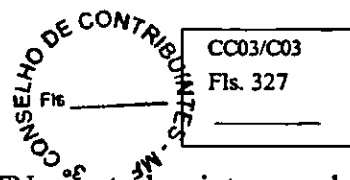
(c) as mercadorias importadas sob amparo do regime especial de suspensão da exigibilidade dos tributos deveriam ter sua destinação vinculada, expressamente registrada quanto ao seu ingresso na empresa, utilização na produção e indicação no produto final objeto de exportação.

(d) deve ser ainda ressaltado que o regime de drawback nas modalidades suspensão e isenção de tributos, devem ser comprovados de forma transparente, visto que a interpretação do incentivo é literal, não admitindo qualquer presunção. Neste caso em que a suspensão se converteria em isenção, nos termos do art.179 do CTN, cabe ao beneficiário o ônus da prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos legais para a sua concessão.

Meus comentários iniciais, em contra-argumentação aos fundamentos acima indicados são:

(a) não se pode exigir do beneficiário do drawback-suspensão genérico a manutenção de controles excepcionais de estoques de insumos e de produtos acabados não previstos na legislação. A documentação que serve para a comprovação pertinente está perfeitamente delineada na legislação regente e permite um trabalho conseqüente de auditoria. A Consolidação de Normas do Drawback (CND) impõe que o Registro de Exportação (RE) não possa ser utilizado em mais de um pedido de drawback, nem tampouco, obviamente, poderá servir para a comprovação de adimplemento de mais de um Ato Concessório (AC), isto é, não há de se vincular simultaneamente a outros regimes aduaneiros ou incentivos à

A handwritten signature or mark, possibly a stylized 'X' or a similar symbol, located at the bottom right of the page.



exportação. Consoante com o previsto no §2º do art.113 do CTN, controles internos da empresa não previstos na legislação de regência não constituem obrigação acessória, e, portanto não poderiam ser exigidos pela fiscalização para fins de comprovação dos requisitos essenciais ao drawback.

(b) com todo respeito à fiscalização aduaneira e à decisão recorrida, a fiscalização não apresentou nenhuma contestação objetiva aos relatórios de comprovação do drawback apresentados pelo beneficiário à SECEX e submetidos à verificação documental desse órgão administrativo do comércio exterior. Esses relatórios exigidos na legislação regente, e previstos no AC do regime especial concedido, foram oportunamente apresentados para os fins de atestar o adimplemento do compromisso de exportação assumido com a SECEX, e aprovados sob condição resolutiva, como de praxe, em face da competência legalmente conferida à SRF de poder, posteriormente, por meio de investigação fiscal mais aprofundada constatar possível dissonância entre os fatos acontecidos no mundo real e aqueles fatos comprovados apenas documentalente. Contudo, a fiscalização aduaneira apontou como razão central da lavratura do auto de infração apenas a presunção de que a sistemática de controle de estoques da empresa impedia a fiscalização da SRF de fazer a necessária constatação da vinculação física das mercadorias importadas com benefício da isenção, isto é, afirmou que seria impossível comprovar se aquelas mercadorias foram incorporadas aos produtos finais exportados para adimplemento do compromisso assumido nos AC's perante a SECEX. Portanto, diferentemente do que se afirmou no voto condutor do r. acórdão recorrido, a única restrição apresentada como fundamento do auto de infração lavrado foi uma suposta inexistência de meios para aferir o que a fiscalização entendia ser a condição fundamental e obrigatória para a fruição da isenção, a vinculação física absoluta, que a seu ver só poderia ser obtido por uma separação física dos estoques de insumos importados com benefício fiscal, dos importados sem benefício fiscal e dos obtidos no mercado interno, ainda que fossem mercadorias fungíveis e de mesma especificação técnica e qualidade. Entretanto, isto, a meu ver, constitui equívoco lamentável, sobre o qual discorreremos depois mais amiúde.

(c) com base nos elementos que constituem os presentes autos, havia informações acerca das GI's, das DI's, dos RE's, das DE's, relacionadas aos fatos das importações e das exportações correlacionadas aos AC's de interesse específico no caso concreto; o contribuinte possuía todos os registros contábeis exigidos pela legislação regente, possuía os registros de entrada e de saída de produtos, informações acerca do processo produtivo desenvolvido, e demonstrou completa disposição de colaboração com a auditoria, porém, uma única razão foi alegada pelo digno auditor fiscal atuante para rejeitar a conclusão de adimplemento do regime especial contratado, conforme foi atestado com base em documentos apresentados pelo beneficiário à SECEX; uma aparente impossibilidade de constatar o cumprimento do requisito de efetiva incorporação dos insumos, importados com benefício fiscal, aos produtos finais exportados, o que, a meu ver, e s.m.j., revela má compreensão de teoria geral de direito e, especialmente, ausência de sintonia com o papel que a ordem jurídica nacional atribuiu à SRF na fiscalização do drawback, conforme buscaremos explicitar mais adiante.

(d) a decisão recorrida mencionou a imposição pelo CTN, art.107, de uma interpretação literal para a norma definidora de benefício fiscal, e também quanto ao disposto no art.179 do CTN. A ilustre relatora original buscando harmonia com o teor da decisão recorrida procurou arrimo na admirável doutrina de Luciano Amaro para concluir pela utilização no caso concreto de uma exclusiva interpretação literal, estrita, no sentido de não se permitir nem amputações, nem acréscimos na definição do conteúdo e do alcance da norma

A handwritten signature or mark is located in the bottom right corner of the page.

definidora da isenção. Verifico que costumamos beber na mesma fonte doutrinária, porém os ensinamentos ali proferidos não autorizam a conclusão apresentada pela eminente colega relatora, conforme se poderá observar a partir da seguinte transcrição editada, por economia processual, porém, literal ²:

"Sem embargo da solene afirmação registrada no art. 107 do Código Tributário Nacional, no sentido de que a legislação tributária deve ser interpretada segundo o que esse diploma estabelece, a disciplina da matéria nele contida é deficiente e lacunosa..."

...Limita-se o Código a ditar uns poucos preceitos sobre o assunto, os quais obviamente, não esgotam a matéria, deixando extenso campo para aplicação dos instrumentos fornecidos pela hermenêutica.

Dessa forma, a regra é justamente a submissão do direito tributário ao conjunto de métodos interpretativos fornecidos pela teoria da interpretação jurídica; por exceção, nas situações disciplinadas expressamente, o intérprete deve procurar (na medida em que isso seja possível) dar preferência aos critérios indicados pelo Código Tributário Nacional.

Mesmo, porém, nas matérias sobre as quais o Código estabelece comandos específicos, veremos que o intérprete não deve esquecer as recomendações da hermenêutica jurídica. (grifos meus).

Assim sendo, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpre-lhe, todavia, buscar uma inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que a harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descuidar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica).

...

...

*A par da interpretação extensiva e da interpretação restritiva, refere-se a chamada interpretação estrita, que busca definir o conteúdo e o alcance da lei, sem amputações nem acréscimos. O problema está em que nem sempre o legislador é feliz na elaboração do texto legal, de modo que a interpretação estrita pode ficar comprometida pelas deficiências de redação da norma legal. **O Código Tributário Nacional exige a interpretação literal (portanto, estrita) em certas matérias (art.111), o que, com freqüência, fica no plano da mera recomendação ao intérprete** ³. (grifos meus).*

² AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 2006, 12. ed, pp.208-209.

³ *Apud* Luciano Amaro, *idem*, p.209, Ezio Vanoni criticou a classificação da interpretação em restritiva, extensiva e declaratória (estrita), sustentando que, "na realidade, a norma não é nem ampliada, nem restringida através da interpretação. O intérprete pesquisa tão somente o verdadeiro alcance da lei" (*Natureza e interpretação das leis tributárias*, trad. Rubens Gomes de Sousa, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [s.d.]).



A precária regulação dada pelo Código Tributário Nacional à matéria em estudo é a demonstração mais inequívoca de que o direito tributário não possui uma técnica específica de interpretação, ao contrário do que parece ditar o art. 107 desse diploma⁴”.

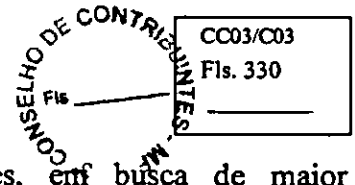
A propósito, não é nenhum segredo que a doutrina acerca da matéria é esmagadoramente majoritária, e praticamente uníssona, em recomendar que no contexto do direito moderno ocidental, o sentido e o alcance da norma jurídica pode ser mais bem compreendido com o recurso cumulativo aos variados métodos de interpretação que foram aparecendo na evolução da hermenêutica, sem descartar nenhum deles.

É conhecido no direito comparado, e especialmente na nossa ordem jurídica, o fenômeno a que o nosso E. STF denomina de mutação constitucional, querendo se referir à possibilidade cada vez mais numerosa e freqüente de se poder dar nova interpretação a um mesmo texto da norma jurídica. A referência do STF feita a uma norma de hierarquia constitucional pode, sem embargo, ocorrer evidentemente com qualquer norma jurídica, e por si só, constitui demonstração bastante da insuficiência do método literal.

Ademais, não se deve olvidar da observação do contexto mundial, especialmente nas mudanças sensíveis entre a visão nacional acerca do comércio internacional vigente em 1965, época de elaboração do CTN, e o que se observa na conjuntura atual de mercado globalizado, aumento acentuado do comércio exterior, maior abertura do mercado nacional, e incentivo estratégico ao incremento de reservas cambiais do país pela intensificação das exportações, que são as novas circunstâncias vigentes hoje, apesar de se terem mantido os mesmos textos nas normas disciplinadoras do drawback e, do CTN, já vigentes outrora. Sem dúvida, torna-se impossível um esforço fiscalizador da SRF que seja eficiente, se a interpretação e aplicação da norma jurídica regente do drawback-suspensão não for realizada de modo adequado e consentâneo com o contexto atual do comércio exterior. A respeitável fiscalização aduaneira deve ser urgentemente alertada para evoluções conceituais do drawback-suspensão, que de modo prático já foram incorporadas na legislação pertinente emanada da SECEX, no sentido de reconhecer o que se convencionou chamar de drawback-suspensão genérico.

E, para finalizar essa etapa inicial de contestação dos fundamentos utilizados no voto vencido, devo registrar que a menção que a decisão recorrida faz ao art.179 do CTN, serve-nos para explicitar com maior clareza que o beneficiário do regime especial concedido cumpriu sua parte, vale dizer apresentou tempestivamente à SECEX os documentos voltados a atestar a realização de exportações compromissadas em certo prazo, referidas a produtos finais cujo processo produtivo utilizou, em quantidade e qualidade devidas, os insumos adquiridos sob amparo dos AC's expedidos pela SECEX para o caso concreto sob análise. Esta autoridade administrativa competente admitiu, com base nos documentos apresentados, o adimplemento do compromisso assumido tendente a confirmar a condição para aproveitamento da isenção dos tributos incidentes na importação sob amparo do drawback-suspensão. Neste caso foi a fiscalização da SRF que não apresentou nenhuma prova que pudesse demonstrar o contrário.

⁴ *Apud, ibidem*, p.210, acerca dessa matéria o autor remete o leitor a uma súmula dos métodos de interpretação no direito comparado, que pode ser vista em Antônio J. Franco de Campos, *Interpretação e integração da legislação tributária*, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo: Bushatsky, 1975, v.3, p.176, e s. Oswaldo de Moraes divide em “estágios” o trabalho do intérprete, que deve partir da interpretação gramatical e pode chegar à integração, se a lei for lacunosa (*A analogia no direito tributário*, p.11 e s.).



Retomemos agora aquelas indicações feitas antes, em busca de maior profundidade na análise do caso concreto.

As evidências, a partir dos relatórios de comprovação do drawback apresentados à SECEX, são de que do ponto de vista documental o interessado cumpriu a demonstração da vinculação física na medida em que seria exigível para o drawback-suspensão genérico. Vale dizer, dentro do prazo concedido pela SECEX, foram realizadas exportações dos produtos finais especificados nos AC's, agregando quantidades equivalentes de partes e peças, com igual especificação técnica e qualidade, em relação àquelas mercadorias fungíveis importadas com o benefício fiscal, tendo-se atingido com as importações beneficiadas a meta de exportações contratadas em dólares. A fiscalização não foi capaz de contestar objetivamente que os insumos importados efetivamente compuseram os produtos exportados em cumprimento ao regime especial. Nem tampouco logrou provar ter havido qualquer desvio indevido de insumos importados com benefício fiscal. Nada obstaria, que a fiscalização aduaneira na suposição de que os insumos adquiridos no mercado nacional fossem, ou pudessem ser, de qualidade eventualmente distinta da mercadoria importada com benefício fiscal, a título de insumos para compor produtos finais objeto de compromisso de exportação, viesse a demonstrar com base em notas fiscais de entrada e pela comparação das especificações técnicas dos insumos nacionais e dos insumos importados, a falta de similaridade ou qualquer outra evidência que pudesse demonstrar ter acontecido o apenas suposto desvio de insumos importados com benefício fiscal para o mercado interno, mas não o fez.

Os elementos documentais que instruem estes autos apontam no sentido de que, conforme as declarações prestadas pelo beneficiário do regime especial, às fls.67/70, em resposta às intimações que lhes foram dirigidas pela fiscalização aduaneira, os insumos focados que compuseram o estoque da empresa, lá chegaram a partir de três origens assim discriminadas: (1) mercadorias importadas sob amparo do drawback, (2) mercadorias importadas com pagamento dos tributos, e (3) mercadorias adquiridas no mercado nacional.

Contudo, naquele conjunto de declarações se informa também que se tratam dos mesmos insumos, isto é, similares, com igual especificação técnica e qualidade, às vezes adquiridos pela via normal, no mercado externo e no interno, e outras vezes, adquiridos pela via do drawback, no mercado externo. Que os produtos finais especificados no compromisso de exportação assumido nos AC's nº 1909-93/123-7 e 0052-94/107-4, utilizam os mesmos insumos fungíveis, e que a empresa vende os mesmos modelos fabricados tanto no mercado interno quanto no mercado externo.

Veja-se a relação de insumos abrangidos no AC nº 1909-93/123-7 e no AC nº 0052-94/107-4, abaixo respectivamente indicados, e que, conforme consta da declaração às fls.68, **também eram adquiridos no mercado interno:**

(a) **AC nº 1909-93/123-7:** válvulas de segurança mod. 815-8F 50A; Termopares mod. 92-DR5-M8-1000; Fritas de vidro fundente W-7305; válvulas de segurança mod. 6760-00-02-70=0,65; válvulas de segurança mod. 6760-00-02-70=0,85 e Termopares mod. 3050/1000M.

(b) **AC nº 0052-94/107-4:** Tiras de aço inox méd. 550 X 565 X 0,60mm; Fritas de vidro fundente – W-7305 e Folha de alumínio liga 1145 Reocz. Têmpera "O".



Entender adequadamente a questão posta na lidê demanda, ainda, a compreensão do conceito de infungibilidade, ou de fungibilidade, da mercadoria sob interesse de controle, como também a importância de conhecer o sentido finalístico buscado na concessão do regime especial sob análise, e no contexto em que vivemos hoje. Cabe explicitar neste ponto que abrangido na modalidade drawback-suspensão, há o que foi definido há muito em Comunicado DECEX, chamado de drawback-suspensão genérico, que mesmo estando na modalidade suspensão, por razão eminentemente lógica não exige uma vinculação física absoluta. Sabe-se, por outro lado, conforme acentuou a i. relatora original, que o chamado drawback-isenção não exige nenhuma prova de vinculação física, no entanto, conquanto o drawback-suspensão possa até exigir, não haverá de ser sempre. Em que pesem diferenças substanciais entre os dois modelos, não se lhes pode negar uma nota comum essencial, o de servirem de instrumento de incentivo a exportações, e há também outro ponto de interesse comum às duas modalidades, é que em ambas as situações há importância ímpar de identificar e distinguir se tratarem os insumos importados sob amparo do regime especial de drawback, de mercadorias infungíveis ou fungíveis.

A autoridade fiscal evidencia neste caso uma reincidência indesejável em confundir situações nas quais deva caber a exigência de vinculação física estrita e outras em que tal exigência não faz sentido ou carece de qualquer interesse jurídico, ou prático.

Quando as mercadorias submetidas a controle sejam infungíveis, há de se levar às últimas conseqüências a constatação da vinculação física a que se refere a fiscalização e também o r. voto vencido. No entanto, no âmbito do chamado drawback-suspensão genérico não há o menor interesse econômico, estratégico, ou jurídico, em providenciar controle específico, segregado, de estoque de mercadorias fungíveis cuja qualidade seja similar, e de modelo e especificação técnica igual a de mercadorias similares fabricadas no mercado nacional. Pretender ignorar essa circunstância no contexto do mercado mundial globalizado é condenar a fiscalização do drawback a uma falta de funcionalidade, a uma conduta inconseqüente, inútil, ou pelo menos é fazê-la militar contra o interesse estratégico de Estado, o que não é razoável, nem justificável. Nada é mais freqüente, ou comum, no mercado globalizado atual do que haver mercadorias fabricadas, com o mesmo modelo e especificação técnica, em plantas industriais que podem estar simultaneamente situadas na Argentina, no Chile ou no Brasil. Assim, por exemplo, a válvula de segurança importada da Argentina, ou as Fritas de vidro fundente vindas do Chile, podem perfeitamente também ser fabricadas no Brasil, exatamente no mesmo modelo e qualidade, e eventualmente até sob o emprego da mesma tecnologia.

Lembra-se que no caso concreto, nos Atos Concessórios de drawback-suspensão (AC) expedidos pela SECEX, as mercadorias com importação beneficiada são descritas como "partes, peças, componentes e matérias primas, para uso na fabricação de fogões à gás ou elétricos marca DAKO e outros. Para fogões domésticos e industriais", no valor total de US\$ 400.000,00 (conforme consta no AC anexo às fls. 39). A contrapartida exigida nos mesmos AC's é a exportação de US\$ 2.000.000,00 do produto final descrito da seguinte forma: "Fogões à gás ou elétricos marca DAKO e outros, modelos diversos. Para fogões domésticos e industriais" (conforme AC anexo às fls.39). (grifos nossos).

Nenhuma dúvida foi levantada com relação à alegação da empresa de que exatamente os mesmos produtos finais cuja exportação no valor especificado foi prometida, e que incorporam os insumos fungíveis especificados segundo modelo de fabricação, são igualmente vendidos pela mesma empresa no mercado interno. Essas circunstâncias, da



fabricação dos mesmos insumos no exterior e no Brasil, e de venda dos produtos finais especificados, tanto no mercado externo quanto no mercado interno, já eram, ou deviam ser, conhecidas pela SECEX, e pela SRF, antes mesmo da contratação feita nos termos dos atos concessórios do drawback, mas, de qualquer modo, em nada interferem no direito da ora recorrente de obter o amparo do regime aduaneiro especial focado, e muito menos indica, por si só, qualquer transgressão aos termos firmados no âmbito do drawback-suspensão genérico.

Ao contrário, do que meramente presumiu a fiscalização, às fls.71, a ausência de segregação dos estoques das mesmas mercadorias (mesmo modelo de fabricação e qualidade), que representam insumos registrados no processo produtivo dos fogões descritos nos AC's, ainda que sejam oriundas de plantas industriais que estejam no exterior e no Brasil, que em parte tenham sido importadas com suspensão da exigibilidade de tributos, em parte com pagamento de tributos e outra parte adquirida no mercado interno, não constituem razão suficiente a caracterizar inadimplemento do compromisso vinculado aos AC's expedidos pela SECEX.

Conforme alegou a recorrente, ainda que não houvesse por ausência de imposição legal, combinada com razões práticas e econômicas, nenhuma segregação física dos insumos fungíveis similares desembaraçados com suspensão de tributos, daqueles importados com pagamento de tributos, e ainda daqueles adquiridos no mercado nacional, ainda assim, com base nos documentos da contabilidade, na descrição do processo produtivo e ainda mediante a técnica de apuração de estoque segundo o "PEPS" – primeiro que entra, primeiro que sai, seria possível realizar perícia técnica cuja produção desde o início requereu, e lhe foi reiteradamente negada, a qual poderia identificar a quantidade de insumos que, no período de interesse da fiscalização, foram efetivamente incorporados aos fogões objetos de exportação, e a que foi destinada à venda no mercado interno. Eram, por outro lado, esperadas da fiscalização verificações tais como: (a) se houve a realização efetiva das importações e exportações informadas; (b) análise do processo produtivo descrito em laudo técnico, para estabelecer vinculação entre a qualidade e quantidade de insumo importado, com a qualidade e quantidade de produto exportado, bem como estabelecer se havia adequação de valor e prazo entre as datas das importações incentivadas de insumos e as datas das exportações finais realizadas para adimplemento do drawback. Cabia tomar conhecimento do processo produtivo e estabelecer as relações necessárias entre produto fabricado e insumos utilizados; (c) análise da escrituração dos livros fiscais e contábeis; (d) identificação, por técnica contábil adequada e com observância do processo produtivo, da eventual ocorrência de saldos de insumos importados sem tributação, excedentes ao quantitativo de produtos finais efetivamente exportados, comparando-o com a quantidade de fogões vendidos no mercado interno, de modo a identificar eventual desvio de insumos importados sob amparo do drawback para o mercado interno; e (e) identificação de eventuais operações fictícias ou fraudulentas.

O que se observa no caso concreto é que a fiscalização obteve a devida colaboração do interessado, e seus livros fiscais foram elaborados com as devidas formalidades legais. Entretanto nos procedimentos efetuados não se produziu qualquer prova de irregularidade na importação ou exportação, não se registrou qualquer inconsistência nos documentos apresentados, nem muito menos houve sonegação de livros ou documentos obrigatórios, não houve qualquer recusa de acesso ao ambiente, ou ao conhecimento, do processo produtivo, e por fim, não se indicou nenhum indício de fraude documental.

A final de contas o que se conclui é que a fiscalização apenas presumiu, indevidamente, o inadimplemento do compromisso assumido nos AC's do drawback-

suspensão, fundando-se apenas numa impossibilidade, em face do sistema de controle de estoques da empresa, de poder estabelecer absoluta vinculação física, de modo que pudesse constatar a identificação e utilização específica de cada unidade de insumo importado com o benefício da isenção, em cada unidade de produto final exportado. Em suma, exigiu-se o que não cabia, e não se realizaram as verificações que eram pertinentes.

Isto nos lembra um famoso poema do impagável poeta pernambucano Ascenso Ferreira, conforme transcrição que se segue:

“

GAÚCHO

Riscando os cavalos!

Tinindo as esporas!

Través das cochilhas!

Sai de meus pagos em louca arrancada!

– Para quê?

– Pra nada! ”.

Assim me pareceu que os esforços que precederam a autuação, e foram depois especialmente corroborados pela decisão recorrida, comportam comparação com o que descreve o poeta do Leão do Norte. Depois dos comoventes esforços empreendidos pelo admirável cavaleiro gaúcho, não só para preparar e selar seu belo cavalo, mas para, em seguida partir em disparada, de repente diante de tanta determinação e preparo, perguntar-se: “... *para quê?*”, e ele mesmo responder: “*pra nada*”.

Neste caso, a meu ver, e s.m.j., a auditoria da SRF mostrou falta de sintonia com a missão que lhe foi legalmente destinada em matéria de fiscalização do drawback. As razões apontadas para a autuação, e corroboradas na decisão recorrida, são infundadas e incorretas, porém suficientes a que se conclua que o auto de infração lavrado é improcedente.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 12 de junho de 2007


Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, Relator designado