



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº 10831.006402/99-39
Recurso nº 303-130.113 Especial do Procurador
Matéria DRAWBACK - SUSPENSÃO
Acórdão nº 03-05.573
Sessão de 25 de fevereiro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado USINA AÇUCAREIRA ESTER S/A

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 1999

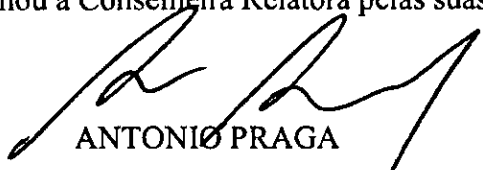
DRAWBACK-SUSPENSÃO.

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.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A Conselheira Anelise Daudt Prieto acompanhou a Conselheira Relatora pelas suas conclusões.


ANTONIO PRAGA

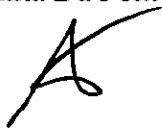
Presidente


SUSY GOMES HOFFMANN

Relatora

FORMALIZADO EM: 18 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Judith do Amaral Marcondes, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa De Castro, Nanci Gama E Alexandre Andrade Lima Da Fonte Filho.



Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face da decisão da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que cancelou o auto de infração, tendo em vista o cumprimento do Regime de Drawback.

Cuida-se de auto de infração (fls.01/26) por descumprimento às normas exigidas pelo Regime de Drawback – Suspensão.

A Usina Ester importou com suspensão do imposto de importação, sob o regime de Drawback, álcool etílico, dentro de certas especificações, comprometendo-se a exportar os mesmos produtos.

Em procedimento de auditoria fiscal, com o objetivo específico de verificar o cumprimento das obrigações fiscais relativas a cinco Atos Concessórios-Drawback-Suspensão, a autoridade fiscal relata, que constatou que a empresa vendia álcool que importava sob o amparo do regime pleiteado (AC nº. 052-96/001-14, 052-96/018-9, 052-96/082-0 e 052-96/83-9) para o mercado interno e exportava álcool reprocessado não resultante da alegada importação, ficando caracterizadas tais operações como de importação e exportação comuns, sujeitas ao recolhimento de II e IE. Para o Ato Concessório nº. 052-97/042-4 foi constatado que houve o cumprimento parcial do regime.

Irresignada, a contribuinte apresentou impugnação (fls.395/424) alegando em síntese:

a impugnante é pessoa jurídica dedicada ao mercado de exploração de açúcar, álcool e respectivos subprodutos e afins, bem como sua industrialização, comércio e exportação. Além disso, realiza operações de importação de insumos destinados à indústria açucareira, conforme se depreende do artigo 3º, “c” de seu contrato social;

segundo se depreende do Termo de Verificação Fiscal, o fato constatado pela fiscalização como causador da perda do benefício foi a importação comum de álcool destinado ao mercado interno (para os atos concessórios nº. 052-96/001-14, 052-96/018-9, 052-96/082-0 e 052-96/83-9), não enquadrando-se no Regime Aduaneiro Especial de Drawback. Por sua vez, para o Ato Concessório nº. 052-97/042-4 a alegação foi a de que parte do álcool importado não



foi repassado para posteriormente ser exportado, pois este álcool deu entrada nos estoques da Usina em data posterior ao reprocessamento do álcool exportado;

a fiscalização busca embasar a autuação numa alegada inobservância por parte da Impugnante, do chamado Princípio da Vinculação Física;

ocorre que, muito mais relevante que o fator do vínculo físico é o vínculo financeiro, tendo em vista que a sistemática do drawback caracteriza-se em um procedimento de "reembolso de direitos aduaneiros", não tendo a menor relevância se a mercadoria importada integrou o produto final ou fez parte de sua composição;

a nulidade do auto de infração, tendo em vista que o mesmo não respeita o que determina o Regulamento Aduaneiro acerca do procedimento de determinação e exigência de créditos tributários. Conforme artigo 542, I do Decreto nº. 91030/85, para a aplicação de multa por falta de pagamento do Imposto de Exportação será necessária a realização de uma audiência junto ao extinto CACEX, hoje substituído pelo SECEX;

que a fiscalização, para a constituição dos créditos tributários, baseou-se em meras presunções de que a Impugnante teria vendido álcool importado para o mercado interno. Ocorre que, a única circunstância que autoriza o Fisco a efetuar o lançamento com base em presunção é a ocorrência de fraude;

AC 052-96/001-4: Declaração de Importação nº. 2211. Importou álcool etílico hidratado desnaturado de origem sintética. Referida mercadoria deu entrada em 29/01/96 e foi remetida a Sab Trading, empresa estabelecida no Uruguai, indicando-se tratar de operação sob o regime de drawback, amparada pelo AC 052-96/001-4. Ademais, a circunstância de parte da mercadorias terem sido exportadas indiretamente, através da empresa Sab Trading, não é causa que autoriza a descaracterização do regime

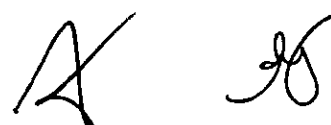
AC 052-96/018-9: conforme respectivo AC e aditivo, a Impugnante importou 15.000 m3 de álcool etílico hidratado desnaturado de origem sintética e obrigou-se a exportar 14.446 m3, compromisso este plenamente cumprido, conforme evidenciam as Notas Fiscais de Exportação nº. 013.114, 013.749, 011270, 12271 e 10377, bem como as notas fiscais de venda à empresa comercial exportadora Sab Trading;

AC 052-96/082-0: conforme respectivo AC, a Impugnante importou 13.500 m3 de álcool etílico hidratado desnaturado de origem sintética e obrigou-se a exportar 13.881 m3, compromisso este plenamente cumprido;

AC 052-96/083-9: conforme respectivo AC, a Impugnante exportou o equivalente a 12.857 m3, conforme evidencia o Relatório de Comprovação emitido pelo SECEX, bem como pelas Notas Fiscais de fls.193/201;

AC 052-97/042-4: o raciocínio da autoridade autuante mostra-se equivocado, pois tendo importado 24.934,208 m3 e exportado 24.861,320 m3, conforme relatório de comprovação, de fls. 229/233, caberia somente a cobrança de imposto de exportação sobre o inadimplemento de exportação de 72,888 m3;

poderá requerer à SECEX a concessão do benefício do drawback na sua modalidade restituição, conforme lhe faculta o artigo 314, III do RA, ou seja, a restituição de



valores pagos à título de II e IE, na medida que a Impugnante possui condições de demonstrar que todas as operações foram realizadas na forma da lei.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo proferiu acórdão (fls.432/447) julgando o lançamento procedente, pois as mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser utilizadas no processo de industrialização do produto a ser exportado e são destinadas para o consumo interno, ficam sujeitas ao recolhimento dos tributos suspensos, que deverão ser pagos com os acréscimos legais. Com relação ao Imposto de Exportação, aduz que também é cabível a aplicação da alíquota de 40% de imposto de exportação prevista na Circular do Banco Central do Brasil nº. 2638/95, pela ocorrência de descumprimento ao regime de Drawback-Suspensão.

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso (fls.461/484) reiterando praticamente os mesmos argumentos trazidos na impugnação.

A 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes proferiu acórdão (fls.508/525) dando provimento ao recurso, pois a importação de insumos com suspensão de tributos, pela utilização de regime de drawback está sujeita à condição resolutiva, relativa à comprovação das exportações pactuadas. A descrição dos fatos e o Termo de Encerramento da ação fiscal não autorizam a conclusão de não cumprimento dos compromissos de exportação assumidos. As evidências são de que tais compromissos foram cumpridos.

A União Federal apresentou recurso especial (fls.543/555) sustentando a necessidade de haver a vinculação física, nos termos do artigo 3º do Decreto nº. 3904/01 que assim dispõe: "as mercadorias submetidas a despacho aduaneiro ao amparo do regime de drawback deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas".

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou contra-razões (fls.577/597) requerendo seja negado provimento ao Recurso Especial, tendo em vista que cumpriu todos os requisitos para a concessão do benefício do regime de drawback, sendo irrelevante a vinculação física dos insumos importados aos produtos exportados.

Em síntese é o relatório.

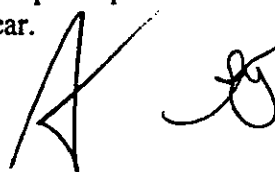


Voto

O presente recurso interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Cuida-se de Auto de Infração lavrado em vista de irregularidades constatadas em operação de Drawback na modalidade suspensão, em que se exigiu o recolhimento de Imposto de Importação, acrescidos de juros de mora e multa de ofício.

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, a empresa recorrente e contribuinte, possui posicionamento diametralmente oposto.

Destaca que o 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, postula o contribuinte 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, 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 pela Recorrida, 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 que observância do princípio da equivalência objetiva não só o cumprimento fim do Drawback-Suspensão, mas como também impede qualquer prejuízo ao Fisco. Permite o incentivo à exportação e o não ingresso de receita aos cofres públicos por equivalência de hipótese anteriormente definida como não tributável.

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

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

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



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

“DRAWBACK-SUSPENSÃO. A essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão está no cumprimento do compromisso de exportação, e, uma vez cumprido tal compromisso, faz jus o contribuinte ao direito de não pagar os tributos incidentes na importação dos insumos com benefício fiscal. DRAWBACK. FUNGIBILIDADE. A fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo de validade do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos no gênero, quantidade e qualidade, não descaracterizando a exportação objeto do compromisso do importador, no regime Drawback, conforme Parecer Normativo CST 12-79 e Ato Declaratório 20-96 da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO POR MAIORIA.”

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.

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

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

Recurso especial não provido.”

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

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 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:

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):

"A condição resolutiva 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 BEFIEIX 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 manufaturação 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.).

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 (Befiex) 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 Befiex 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 Befiex não se equipara, juridicamente, ao sistema denominado DRAW-BACK. 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 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 Befiex (Decreto-lei n. 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. 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

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 CAÚSTICA. 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, NEGOU 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.

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, pela Corte do Superior Tribunal de Justiça, a tese da aplicabilidade do princípio da equivalência, em substituição ao princípio da identidade física, sobre bens importados e posteriormente exportados.

Ora, no presente caso, não há que prevalecer o entendimento fiscal, seja porque não há qualquer prova nos autos de que não houve cumprimento do regime nas quantidades e qualidades contratadas. A dúvida está apenas se a mercadoria exportada recebeu por insumo a mercadoria importada e não uma similar nacional e a dúvida — registre mais uma vez — a dúvida — está no fato de que a fiscalização exigiu uma prova de que a contribuinte comprovasse de forma irrefutável que o álcool utilizado para a mercadoria exportada foi aquele importado no regime drawback. Importante registrar que não há qualquer exigência legal para tal comprovação e, segundo, isto não importa para a comprovação do regime, visto que a jurisprudência administrativa e judicial afasta a questionável “vinculação física” restando apenas importante, a equivalência, isto é, que sejam cumpridas as quantidades e qualidades contratadas, pois 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 não 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.

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.

Frente a tais razões e demonstrado que a Usina Ester importou e exportou as mercadorias importadas nas quantidades e na qualidade convencionada nos Atos Concessórios, entendo por cumprido o regime de drawback e voto para **NEGAR**



PROVIMENTO ao Recurso Especial, para manter a decisão proferida pela 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, de cancelar o auto de infração.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2008.


SUSY GOMES HOFFMANN

