



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

Processo nº 10831.006472/99-14
Recurso nº 333.871 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.271 – 3ª Turma
Sessão de 09 de maio de 2013
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente PAPÉIS AMÁLIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 05/12/1994 a 03/01/1996

DRAWBACK SUSPENSÃO

O encerramento do regime de drawback, na modalidade suspensão, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário empregou os insumos importados sob o manto do regime nas mercadorias exportadas em cumprimento do compromisso assumido.

Ausentes tais elementos, não há como se considerar o regime adimplido.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Ivan Allegretti, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Ivan Allegretti, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa

Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata o presente de recurso especial interposto pelo Contribuinte em que se pugna pela reforma do Acórdão nº 301-34.131, proferido pela antiga 1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 1.248 a 1.267), que deu parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte, entendendo cabível a cobrança dos tributos suspensos em razão da aplicação do regime de drawback, acrescidos de multa de ofício. Segundo o aresto, a recorrente não lograra êxito em demonstrar o cumprimento dos compromissos pactuados, o que justificaria a revogação da isenção concedida, nem promovera o recolhimento no prazo regulamentar, o que justificaria a cobrança de multa de ofício. Tal decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 05/12/1994 a 03/01/1996

DRAWBACK -SUSPENSÃO. Inadimplemento do compromisso de exportar.

O descumprimento das condições estabelecidas no ato concessório, bem assim na legislação de regência, enseja a cobrança dos tributos incidentes, multas e acréscimos moratórios devidos na importação de mercadorias amparadas pelo regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Conforme se depreende dos autos, o contribuinte, amparado pelo Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, procedeu a importações com suspensão do Imposto sobre a Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, mediante compromisso de beneficiar e exportar os produtos elencados às fls. 23/25

Ocorre que, segundo aponta o Fisco, a recorrente não possuiria controles de estoques que permitissem a verificação da correta aplicação dos insumos nos produtos exportados. Por outro lado, quando da formalização dos registros de exportação, deixou-se de promover a devida vinculação ao regime. Confira-se excerto da decisão de primeira instância que resume as acusações:

Destacou a fiscalização, que analisando os documentos e argumentos apresentados pela empresa, foi verificado que as Fichas e Mapas e controle de estoques apresentados pela empresa em atendimento ao Termo de nº 02 de Intimação Fiscal, foram elaborados recentemente e não nas datas das operações a que se referem. Inclusive, a própria empresa declarou no item 01 da petição de fls. 1089, em resposta ao item 01 Termo nº 03 intimação (fls. 1086), o seguinte: “..não sendo arquivadas as fichas de produção e ordens de serviço como documentos contábeis. Estas fichas, a cada três meses são destruídas e não temos como apresentá-las por esse motivo”; portanto,

considerou a fiscalização que as planilhas apresentadas (fls. 1050/1074) não têm valor probante, pois foram geradas em desacordo com a legislação.

Nos REs constaram, por ocasião da exportação, o código de operação 80000, que caracteriza uma exportação comum, e não foi efetuada a devida anotação do número do Ato Concessório. Assim, a falta de vinculação, nos documentos de exportação, ao Regime de Drawback, impede que tais exportações sejam reconhecidas como comprobatórias do cumprimento do Drawback.

Diante de tais fatos, procedeu-se a lavratura de auto de infração com vistas à cobrança dos tributos, acrescidos de multas de ofício.

Não se conformando com a exigência, formulou a recorrente a competente impugnação, onde aduz, sinteticamente:

1 – a fiscalização entendeu que em razão da não apresentação do Livro de Controle da Produção e do Estoque, nem de Fichas de ou Sistema similar de Controle teria ocorrido a não comprovação do princípio de vinculação física;

2 – se infração houvesse, seria ela meramente regulamentar, por inobservância de obrigação acessória, ou seja, simplesmente, falta de escrituração de livro fiscal;

3 – não pode prosperar a conclusão fiscal de que não teria ocorrido a comprovação da vinculação física dos insumos importados com as mercadorias exportadas à vista das planilhas de fls. 1.123 a 1.137 e 1.148 a 1.169;

4 – essa conclusão da não comprovação da vinculação física, no caso dos autos, data vênua, é absurda eis que, inexoravelmente, não resta dúvida que foram feitas exportações;

5 – requer perícia, nomeia perito e apresenta quesitos às fls. 1176;

6 – diferentemente da conclusão de fls. 21, da d. Agente Fiscal, em todos os RE – Registro de Exportação – foram devidamente anotados os respectivos Atos Concessórios, conforme poderá ser constatado em diligência, caso entenda necessário.

7 – a fiscalização confirma às fl. 32, a entrega de planilhas, por tipo de papel similares aos vinculados aos do drawback, adquiridos no mercado nacional e o montante mensal das vendas de produtos derivados desta matéria-prima, com o que, data vênua, restou demonstrada a existência de estoque necessário para atender as vendas para o mercado interno e às exportações não-Drawback;

8 – quanto ao fato de que a saída dos produtos em 16/01/95, assim como a data de embarque em 25/01/95 ocorreram antes da entrada do insumo corante, como sabe V.Sa. e aquelas que militam no comércio exterior, o compromisso de entregar a

mercadoria exportada é sagrado, sob pena de perder a confiança dos importadores. No caso em questão, a impugnante apenas socorreu-se de corante existente no estoque não vinculado ao drawback, repondo-o posteriormente;

9 – a impugnante lançou o Código Siscomex nº 80000, quando o correto seria 81101. Também aqui, houve evidente lapso mas, a vinculação da exportação está registrada pela anotação do número do AC no Registro de Exportação, como inclusive comprovam os respectivos. AC. Cita Acórdãos do 3º Conselho de Contribuintes;

O órgão julgador de primeira instância manteve integralmente a exigência.

Sobreveio recurso voluntário que se aduz, também sinteticamente:

a) foi prejudicada em seu direito constitucional a ampla defesa, de modo que deve ser reconhecida a nulidade da decisão “a quo” que indeferiu a imprescindível perícia que não objetivava a inversão do ônus da prova, mas sim a verificação dos fatos através da inspeção pericial, único meio legal que possibilitaria dirimir qualquer dúvida quanto a comprovação do cumprimento do compromisso assumido;

b) ocorreu nos autos a prescrição intercorrente, pois, a recorrente impugnou o auto de infração em 07/12/1999, mas somente em 12/05/2005 teve sua petição apreciada, a data corresponde a data da lavratura do acórdão proferido pela primeira instância administrativa, a demora não possui qualquer causa ou justificativa legal;

c) é fato inegável que a importação dos insumos antecedeu a exportação e que foram informados em todos os RE's, o número do Ato Concessório a que se encontravam vinculadas as exportações;

d) todas as exportações estão comprovadas perante a SECEX, fato admitido no próprio auto de infração (v. 2 a 2.5 – fls. 23/25), que é prova absoluta do cumprimento o Drawback-Suspensão;

e) apresentou documentação comprobatória da movimentação de entrada de matéria prima e dos produtos exportados: planilhas, fichas, livro de Registro de entrada, notas fiscais emitidas, de modo que não há que se falar em desrespeito ao princípio da não vinculação;

f) está demonstrado nos autos que o compromisso de exportação assumido pela Recorrente foi regularmente adimplido;

A instância recorrida, por sua vez, firmou convicção no sentido de que a legislação de regência exigiria que o ato cumprimento do ato se daria mediante o cumprimento das formalidades fixadas na legislação que disciplina o regime, em especial o art. 325 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985 e o art. 10 da Portaria SCE nº 02/1992, vigentes à época dos fatos litigiosos.

Como já adiantado, manteve-se integralmente a exigência.

Notar que, com relação às multas de ofício, o julgamento foi prolatado pelo voto de qualidade e, com relação à restauração da cobrança dos impostos que deixaram de ser recolhidos por ocasião da importação, por unanimidade de votos.

Mantendo sua inconformidade, manejou a contribuinte o competente recurso especial, aduzindo, em resumo, que o cumprimento do regime não exige vinculação física entre o insumo importado e o produto exportado e a comprovação desse cumprimento se daria independentemente da anotação no registro de exportação.

Sustenta, ainda, que o art. 339 do RA vigente à época autorizaria a concessão e comprovação do regime com base na análise dos fluxos financeiros.

O recurso foi admitido por despacho do Presidente da Primeira Câmara da Terceira Seção do CARF.

Intimada a apresentar contrarrazões, comparece a Procuradoria da Fazenda Nacional ao processo para pleitear a manutenção do acórdão recorrido, essencialmente, reitera os fundamentos que orientaram o aresto.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Com efeito, apesar do dissenso conceitual acerca do fundamento jurídico para evitar a cobrança dos tributos que incidiriam na operação de importação, dúvida não há de que, quando do encerramento do regime, incide hipótese de isenção.

Veja-se o que consigna representante da corrente que defende que o fundamento para a não cobrança é a suspensão, no caso o Des. Federal Dirceu de Almeida Soares¹:

A modalidade de importação vinculada à exportação, conhecida pela doutrina como “drawback”, traduz hipótese de isenção tributária. Inicialmente, entretanto, ocorre o fenômeno da suspensão dos tributos devidos na importação; somente após a verificação do cumprimento das condições estabelecidas no ato da concessão do benefício, ou seja, após a exportação dos produtos fabricados com a matéria-prima, no prazo assinado, perfectibiliza-se a operação, incidindo a isenção. (destaquei)

Já na senda da corrente que defende tratar-se de isenção sob condição resolutiva, pontifica Liziane Meira²:

¹ Voto condutor do acórdão proferido nos autos da Apelação Cível n.º 2003.04.01.002647-3/RS, julgada em 15/06/2003 pelo Egrégio Tribunal Regional Federal na 4ª Região

“Na modalidade mencionada pela legislação como “Drawback Suspensão”, há uma importação de mercadoria com isenção sujeita à condição resolutive, pois, se posteriormente não for providenciada a reexportação do produto industrializado, os tributos incidentes sobre a importação são devidos.

Parece-me claro, assim, que a avaliação do cumprimento das condições fixadas pela legislação específica do regime reclama a observância das normas que disciplinam a fruição da isenção condicionada, especialmente o pelo art. 179, caput e § 2º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), que dizem:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

(...)

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

Aplicar o art. 179 e, se for o caso, o art. 155, ao regime de drawback significa, a meu ver, avaliar, conforme o caso, o cumprimento das condições para sua concessão, inclusive no que se refere ao cumprimento das exigências de ordem instrumental.

Sobre a imperiosidade da coexistência dos aspectos instrumental e material, bem assim da obrigatoriedade do sujeito passivo trazer ao processo, pelos meios adequados, os elementos que permitam a avaliação do cabimento da isenção, vale a pena relembrar trecho da obra de Alberto Xavier³:

*“... Na verdade, enquanto a Administração fiscal tem o dever de investigar oficiosamente os fatos arvorados por lei em elementos do tipo tributário, **nem sempre esse dever lhe cabe quanto aos fatos impeditivos da obrigação de imposto.** Não pode afirmar-se que a Administração não tenha o dever de investigar a verdade material quanto ao fato isento, nos casos a que nos referimos: o que sucede é que **a lei faz depender o início da investigação de um pressuposto processual, que é um requerimento ou solicitação expressa do particular, sem o qual a Fazenda não pode reconhecer a isenção, nem portanto operar a sua eficácia impeditiva.** É o que resulta do artigo 179 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do*

² Regimes Aduaneiros Especiais, in Coleção de Estudos Tributários; coordenação Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: IOB, 2002

³ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., p. 103/104.

cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão". (destaquei)

De se reafirmar, portanto, que, como frisou o Mestre Lusitano, a regra isencional de caráter especial não gera efeitos *ope iuris*. É necessário que se cumpra o rito procedimental próprio, consubstanciado no pleito do benefício e na apresentação de prova do preenchimento das condições definidas na norma de caráter substancial.

Em sentido análogo, pondera Souto Maior Borges⁴:

"Toda isenção deve ser concedida mediante prova documental da sua causa que remova as contestações e incertezas.

(...)

Deve-se distinguir assim, consoante o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, no estudo das isenções, dois momentos ou aspectos distintos:

I) o aspecto substancial ou material, ou seja, os requisitos ou elementos de perfeição ou integração dos pressupostos da isenção; regime que estabelece os pressupostos para o surgimento do direito à isenção (Tatbestandsstücke), os destinatários da norma (Normadressaten) e o âmbito, o alcance ou extensão do preceito isentivo;

II) o aspecto formal, um processus, um requisito de eficácia para que o efeito desagravatório da isenção se produza (Wirksamkeitserfordernis).

*Distingue-se, deste modo, entre pressupostos integrativos da relação jurídica de isenção e **pressupostos de eficácia do resultado legalmente estabelecido**. Estes últimos relacionam-se pois com as circunstâncias que condicionam a produção dos efeitos jurídicos.* (destaquei)

Não existe, pois, como debater a incidência da norma isentiva de cunho material ignorando aquelas de natureza processual. Sem o cumprimento dos *pressupostos de eficácia*, a cargo do sujeito passivo, a norma isentiva simplesmente não produz efeitos.

Igualmente não se pode esquecer de que, pela aplicação conjunta do art. 179 do CTN e do art. 333 do Código de Processo Civil, este último subsidiariamente, impõe-se ao sujeito passivo o dever de provar que cumpriu as condições legais para o aproveitamento do benefício.

Com efeito, o art. 179 deixa claro que cabe ao sujeito passivo apresentar requerimento em que *faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão*.

Tomo emprestada, ademais, a pertinente lição do professor Hugo de Brito Machado⁵, a respeito da divisão do ônus da prova fixada no art. 333 do CPC:

⁴ Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ª ed. p. 336.

⁵ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

*No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)*

Assim, não vejo como imputar ao Fisco o dever de comprovar que as exportações não dizem respeito ao ato concessório. Ao sujeito passivo incumbe, mediante a adoção do rito fixado na legislação de regência, fazer prova de que cumpriu as condições para o aperfeiçoamento da isenção ou pelo menos empreender esforços no sentido de carrear ao processo elementos que, alternativamente, fizessem prova do cumprimento dos requisitos.

Outro norte que não se pode perder de vista é o fato de que, assim como ocorre com o regime da incidência, o da isenção é igualmente típico, diferenciando-se essencialmente no que se refere à repercussão financeira que cada uma dessas espécies produz.

Mais uma vez, vejamos o que diz Alberto Xavier (destaquei):⁶

Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo.

José Souto Maior Borges, a seu turno⁷, citando Sainz de Bujanda, pontifica:

É o fato gerador, consoante se demonstrou, uma entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou

⁶ Op. cit., p. 100.

⁷ Op. cit. p. 190/191. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

conjunto de fatos que legitimam a tributação inexistente portanto fato gerador de obrigação tributária.

Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.

Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.

*A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, **produz o que já se denominou fato gerador isento**, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. (destaquei)*

A tipicidade reclamada, no caso concreto, é essencialmente a vinculação da mercadoria ao regime aduaneiro especial de Drawback que, conforme definição extraída do art. 78, II, do Decreto-lei nº 37, de 1966, permite a concessão, nos termos e condições estabelecidas no regulamento, de:

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;

À época dos fatos geradores sob exame, os dispositivos suso transcritos eram regulamentados pelo do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, em cujo art. 314 se lia:

Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-lei No 37/66, art. 78, I a III):

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;

Além da literalidade (ou tipicidade) da norma, para identificação da aplicabilidade do benefício fiscal não se pode perder de vista a sua natureza jurídica de incentivo à exportação, instituído para evitar o fenômeno que se convencionou denominar “exportação de tributos”.

Nesse contexto, é imperioso que se distinga o estímulo à exportação objeto do presente processo, a ser alcançado pela desoneração do custo do produto efetivamente exportado, de eventuais prêmios ou subsídios financeiros, atrelados ao cumprimento de metas de exportação, por exemplo.

Sobre esse aspecto, adverte Bruno Ratti⁸:

Deve-se notar que, embora o drawback tenha por objetivo estimular a exportação, não deve, contudo, ser confundido com o prêmio à exportação. O primeiro vem a ser uma simples restituição de algo que foi recolhido anteriormente, enquanto o segundo representa uma recompensa ao exportador, de modo a estimulá-lo a colocar os seus produtos (geralmente de fabricação nacional e sem utilização de matéria-prima estrangeira) a preços mais baixos no mercado internacional.

Ou seja, a aplicação do regime deve redundar exclusivamente na redução do custo **do produto exportado**, pela desoneração dos tributos que incidiram na importação de seus insumos.

De tudo que foi exposto, é possível concluir que, para a correta extinção do regime e consequente reconhecimento da isenção, é imprescindível que se demonstre que a mercadoria importada foi efetivamente empregada na fabricação daquela que foi exportada e que tal demonstração siga o rito preconizado pela legislação de regência. Descumpridas tais condições, incide a regra do art. 155 do CTN e restaura-se a obrigação.

Quanto a esse aspecto, já previa o art. 325 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985:

Art. 325. A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.

Cumprir registrar que a ausência da reclamada vinculação documental, por exemplo, impede que a autoridade que acompanhou a exportação coteje as mercadorias exportadas com o que foi avençado no ato concessório ou, o que é mais grave, permite que uma mesma exportação seja utilizada para a baixa de mais de um regime, viabilizando-se a “contagem em dobro” e, conseqüentemente, a remessa para o mercado interno de produtos desonerados, em flagrante desrespeito ao equilíbrio da concorrência.

Por outro lado, a ausência de controles relativos à destinação do insumo inviabiliza que se investigue a sua correta aplicação no produto estrangeiro desonerado de impostos.

Assim, sendo inquestionável que o sujeito passivo, com efeito, deixou de cumprir os pressupostos de eficácia, forçoso é não reconhecer o cumprimento do regime e manter a decisão recorrida em sua integridade.

Henrique Pinheiro Torres

⁸ Comércio Internacional e Câmbio. São Paulo. Aduaneiras. 9ª ed., p. 375.