



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Recurso n.º : 301-119997
Matéria : DRAWBACK/SUSPENSÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : AMAPÁ DO SUL S/A INDÚSTRIA DA BORRACHA
Recorrida : 1ª. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 21 de agosto de 2006
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

DRAWBACK. COMPROVAÇÃO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR.

- A essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback 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 do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos do gênero, quantidade e qualidade, o que não descaracteriza a exportação objeto do compromisso do importador no regime Drawback, conforme Parecer Normativo CST nº. 12/97 e Ato Declaratório nº. 20/96 da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.

Recurso especial negado.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

FORMALIZADO EM: 16 NOV 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, LUÍS ANTONIO FLORA, ANELISE DAUDT PRIETO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

Recurso n.º : 301-119997
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : AMAPÁ DO SUL S/A INDÚSTRIA DA BORRACHA

RELATÓRIO

Sobem os autos a esta Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo em vista interposição de Recurso Especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela interessada, Amapá do Sul S/A Indústria da Borracha.

O Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vai contra decisão proferida pela 1ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, lavrada no Acórdão nº. 301-30.003, consubstanciado na seguinte ementa:

“DRAWBACK.

Competência da SECEX para fiscalizar as operações de drawback. Comprovação do cumprimento do ato concessório, ainda que sem integral vinculação física entre o produto importado e as mercadorias exportadas.

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO POR MAIORIA.”

Do acórdão, proferido por maioria de votos, a Procuradoria da Fazenda Nacional recorre, tempestivamente, com base no art. 5º, inciso II, do Regimento Interno da CSRF, sob o argumento de que a decisão recorrida diverge de entendimento manifestado pela colenda 2ª. Câmara do Eg. 3º Conselho de Contribuintes, que, em acórdãos paradigma (Ac. 302-32.559 / 303-25.993 / 303-27.554), assentaram posicionamento de que é “pressuposto essencial para que o contribuinte se aproveite dos benefícios do Regime especial Aduaneiro Drawback que os insumos importados sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados”.

Em defesa ao acolhimento das razões expostas nos acórdãos paradigma, apresenta, em suma, os seguintes argumentos:

- i) a existência de divergência jurisprudencial sobre o tema é tão notória, que o próprio Conselheiro Relator do acórdão ora recorrido fez questão de mencionar em seu voto condutor que tinha entendimento contrário e tem conhecimento do grande debate existente no âmbito do Conselho de

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

Contribuintes acerca da aludida matéria, com posições consolidadas fortes em ambos sentidos;

- ii) a própria decisão de primeira instância adotou idêntica tese apontada pelo fisco, demonstrando assim, que mesmo no âmbito da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, a questão ainda não se encontra devidamente sedimentada, suscitando grandes debates;
- iii) incumbe a beneficiária de Drawback intermediário comprovar que os produtos industrializados mediante emprego do insumo importado com suspensão de tributos foram fornecidos a empresas industriais exportadoras e embutidos em mercadorias efetivamente exportadas, sob pena de ter de arcar com os tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da suspensão, acrescidos de juros de mora, no caso de não ser feita tal comprovação;
- iv) a legislação em vigor é clara ao estabelecer como regra essencial que a mercadoria importada ao amparo do regime aduaneiro de Drawback suspensão seja efetivamente empregada no produto final, para que a operação não se descaracterize, conforme dispõe o art. 78 do Decreto-lei nº. 37 de 18 de novembro de 1966;
- v) não basta a empresa exportar os produtos nos moldes do Drawback como assentou o acórdão recorrido, fazendo uma interpretação extensiva não autorizada pela legislação pertinente, devido a condição "sine qua non" para a não descaracterização do Drawback, que os citados produtos sejam formados pelos insumos que não pagaram impostos, por estarem estes suspensos em face do mencionado regime aduaneiro.

Por entender estar evidenciado nos autos, que o insumo importado com suspensão de tributos pela empresa autuada não foi todo utilizado no processo produtivo para exportação, conclui que restou descaracterizado o regime de Drawback, conforme as legislações mencionadas, nascendo daí, a necessidade do recolhimento dos tributos e penalidades cabíveis, pelo que, requer seja reformado parcialmente o acórdão recorrido, restaurando-se o inteiro teor da r. decisão de 1ª. Instância.

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

Acórdãos paradigmas (302-32.559, 302-25.993 e 303-27.554), juntados às fls. 633/649.

Instado a apresentar contra-razões, o contribuinte manifesta-se às fls. 656/676, tempestivamente, argumentando, em síntese, que:

- I. inadmissível o Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, haja vista que deixou de cumprir requisito para sua admissibilidade, previsto no §2º, do artigo 7º, do Regimento Interno da CSRF, qual seja, não autenticou a cópia dos acórdãos apresentados como paradigma;
- II. de acordo com o determinado no Parecer Normativo nº. 12/79, da Coordenação do Sistema de Tributação, bem como no Ato Declaratório COSIT nº. 20/96, verifica-se que o entendimento manifestado pela Secretaria da Receita Federal é no sentido de que não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, a utilização de matéria prima importada com benefício do Drawback na produção de outros bens, ainda que destinados ao mercado interno, se a mesma quantidade e qualidade da matéria-prima nacional tiver sido utilizada na elaboração do produto exportado;
- III. é absolutamente irrelevante, para fins de manutenção no Drawback, que as matérias primas importadas com benefício fiscal sejam exatamente aquelas utilizadas pelo beneficiário nos produtos a serem exportados, isto é, a vinculação física entre os insumos e os produtos fabricados, desde que seja cumprido o objetivo do Drawback, que é a efetiva exportação dos produtos;
- IV. irrelevante a existência de descompasso temporal entre as importações e as exportações, tendo em vista a desnecessidade de serem exatamente as matérias primas importadas com benefício fiscal aquelas a serem utilizadas nos produtos exportados, e ainda, vale citar que a própria legislação vigente permite a concessão de Drawback Isenção, na qual a exportação ocorre antes da importação;
- V. o fim último do instituto Drawback foi atendido, tendo em vista que exportou aquilo que havia se comprometido perante a SECEX, de acordo com o Ato Concessório concedido e, com base em todos esses elementos, a CACEX, dentro de suas atribuições legais, emitiu o relatório de comprovação de Drawback, atestando que as mercadorias importadas ao amparo do ato concessório sob referência foram totalmente utilizados nos produtos exportados;
- VI. tanto foram cumpridos os fins do regime, que a CACEX, atual DECEX, deu baixa no Ato Concessório nº. 314-94/0402-9, atestando o adimplemento integral da condição resolutória constante do regime de Drawback;

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

- VII. deu cumprimento a todos os atos administrativos a que estava submetida, não infringindo quaisquer normas que ensejassem a exigência fiscal em questão, não podendo ser penalizada em razão de ter o fisco considerado que a SECEX ultrapassou sua competência, concedendo e alterando os benefícios supostamente de forma irregular;
- VIII. conforme o estabelecido na legislação acerca da matéria, a concessão do Drawback é de competência da SECEX, logo, se ela concedeu o benefício de determinada forma a uma empresa, não pode o fisco, depois que os compromissos firmados foram considerados cumpridos, questionar a legalidade da sua concessão, penalizando a empresa por ter agido em conformidade com o que foi concedido por aquela Secretaria;
- IX. a fiscalização impôs à recorrida as penalidades previstas nos artigos 4º, inciso I, da Lei nº. 8.218/91 e 364, inciso II, do RIPI/82, no entanto, apesar de já haverem sido tais multas reduzidas na decisão de Primeira Instância administrativa ao percentual de 75%, em decorrência do estabelecido nos artigos 44, I e 45, da Lei nº. 9.430/96, referidas multas não guardam a menor relação com a matéria em exame, pois no caso dos autos, a conduta dita como inadequada e objeto de autuação é o suposto descumprimento de obrigações necessárias à permanência no regime de Drawback suspensão, diferente do que determinam os artigos mencionados;
- X. verifica-se a total ausência de tipicidade penal tributária, tomando-se por empréstimo conceito próprio de direito penal, que se encaixa perfeitamente no caso em questão, o tipo penal corresponde à descrição exata da conduta humana, passível de punição conforme a Lei, devendo se encaixar na ação tida por delituosa;
- XI. para que haja tipicidade legal, necessário se faz a verificação de vários elementos, onde este deveria ser, mas não é, o descumprimento do regime de Drawback Intermediário, não configurando o tipo penal tributário, e ainda, não podendo ser aplicada a penalidade pretendida sob pena de ferir o preceito constitucional do art. 5º, XXXIX, da CF/88;
- XII. destaca-se que o tipo descrito no art. 364, II, do RIPI/82, não se encaixa à suposta conduta da recorrida dita como delituosa, haja vista que a norma penal punitiva invocada refere-se exclusivamente à falta de lançamento do IPI em nota fiscal, e não na Declaração de Importação que é o objeto da presente autuação;
- XIII. deve ser aplicado na hipótese vertente o Ato Declaratório COSIT nº. 10/97, e mais recentemente o Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº. 13, de 10/09/02, pois as mercadorias importadas foram corretamente descritas, com

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

todos os elementos essenciais para sua identificação, bem como não foi constatado intuito doloso ou má-fé.

Nos termos dos argumentos expostos, requer, o contribuinte, seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria, para que seja mantido o v. acórdão recorrido na parte em que desconstituiu o crédito tributário.

Na parte em que lhe foi contrária, o contribuinte interpõe tempestivo Recurso Especial de Divergência, às fls. 669/676, o qual deixou de ser conhecido, conforme Informação Técnica nº. 301-364.11/04 – fls. 722/724.

Nos termos de Despacho da d. Presidência da 1ª. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, negou-se seguimento ao Recurso Especial interposto pela interessada, tendo em vista a não caracterização da divergência.

Ciente da Informação Técnica e do Despacho que negou seguimento ao seu RE (AR de fls. 728) o contribuinte não se manifestou, deixando de exercer seu direito de agravo¹.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até as fls. 732, última.

É o relatório.



¹ Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais
Art. 9º Cabe agravo do despacho que negar seguimento ao recurso especial.



Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator.

É de competência desta Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais examinar o Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 617/632), o qual merece admissibilidade se observados os pressupostos previstos no Regimento Interno desta Casa.

Isto posto, antes da averiguação dos argumentos trazidos pelas partes, passo à conferência quanto ao cumprimento dos requisitos de admissibilidade do Recurso Especial.

O Recurso Especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, já que o d. Procurador da Fazenda Nacional foi intimado pessoalmente em 04.07.2002 (fls. 616), e aviou sua peça recursal em 05.07.2002, conforme protocolo às fls. 617, atendendo, pois, o disposto no artigo 7º do Regimento Interno.

Quanto a seu cabimento, quando fundamentado no inciso II, do art. 5º do mesmo Regimento, é necessário que demonstre, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente, e comprovando-a mediante a apresentação física do acórdão paradigma.

Também neste ponto é de se conhecer do recurso impetrado pela Fazenda Nacional, já que os acórdãos paradigma trazidos pela mesma (fls. 633/37, 638/643 e 644/649) prestam-se a comprovar a existência de divergência quanto ao entendimento da matéria em questão, qual seja, cumprimento do regime aduaneiro especial de "Drawback".

A divergência encontra-se no fato de que o entendimento do v. acórdão recorrido é de que a comprovação do cumprimento dos requisitos atinentes ao Regime Drawback, independe da integral vinculação física entre o produto importado e

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

as mercadorias exportadas, desde que comprovada a exportação da exata quantia de mercadorias prevista no compromisso assumido pelo importador.

Em contrapartida, se extrai dos r. acórdãos paradigma o posicionamento de que a exportação deve corresponder exata e integralmente aos insumos importados sob o regime Drawback Suspensão.

Demonstrada, pois, a divergência alegada pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional.

No que tange à falta de autenticação nas cópias dos acórdãos paradigma juntadas pela Procuradoria, não procede a questão preliminar invocada nas contra-razões do contribuinte, pelo não conhecimento do recurso fazendário por falta de preenchimento de requisito indispensável à admissibilidade do Recurso Especial, uma vez que bastou a apresentação física dos acórdãos paradigma, conforme consta nos presentes autos, cuja autenticidade pode ser presumida do r. despacho do ilustríssimo Presidente da 1ª. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes (fls. 651), no qual fora atestada a verificação do atendimento aos requisitos necessários à admissibilidade do Recurso.

Conhecido em sua totalidade o Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, entro na análise do mérito.

E no mérito, não assiste razão à Procuradoria em seus argumentos, já que, tal como explanado no acórdão recorrido, e levando-se em conta, ainda, a finalidade do regime "Drawback", entendo que o compromisso assumido de promover a exportação de determinada quantidade de produtos, foi devidamente cumprido, posto que, conforme já externei em outras várias decisões, não é ponto essencial que no produto exportado esteja agregado especificamente o insumo importado.

Conforme se depreende da leitura da documentação acostada aos autos, verifica-se que o fim último do instituto Drawback foi atendido, de vez que a Recorrente exportou aquilo que havia se comprometido perante a SECEX, e que por

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

isso, foram dados como adimplidos por aquele órgão, tanto que não há qualquer contestação no sentido de que as exportações dos produtos industrializados tenham se efetivado na quantidade e no prazo previstos no Ato Concessório.

Esclareça-se que, não cabe ao Fisco presumir o suposto descumprimento do benefício concedido, uma vez que 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, no regime Drawback, conforme destacado no Parecer Normativo e Ato Declaratório a seguir transcritos:

Parecer Normativo nº. 12, de 12/03/1979, da Coordenação do Sistema de Tributação:

"(...) é irrelevante, para a manutenção do incentivo em análise, que as matérias-primas e produtos intermediários sejam totalmente utilizados na industrialização dos produtos exportados, nada existindo que impeça seu emprego na produção de bens destinados ao mercado interno, desde que, evidentemente, se cumpra o referido programa".

Ato Declaratório COSIT nº. 20, de 17/05/1996:

"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 nº. 91.030, de 5 de março de 1985 e o subitem 2.1 do Parecer Normativo CST no 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 como benefício do "drawback", na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, desde que a matéria prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado."

Significa dizer, dessa forma, que não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, a utilização de matéria prima importada com o benefício do Drawback na produção de bens destinados ao mercado interno, se a mesma

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

quantidade e qualidade da matéria prima nacional tiver sido utilizada na elaboração do produto exportado, como se deu no presente caso.

Matéria análoga já foi objeto de julgamento pela Egrégia Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, quando da análise do Recurso Voluntário n.º. 117.572, Acórdão 303-29058, onde fui designado para redigir o voto vencedor, guardando estreita semelhança com a presente, a decisão em relação à fungibilidade dos produtos foi assim tratada:

“A matriz legal do regime em epígrafe – DRAWBACK - é o Decreto-lei n.º. 37/66, que assim estabelece:

“Art. 78 – Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

I – omissis

II – 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.

III – omissis”

Esse dispositivo, que definiu o instituto do “DRAWBACK” como regime especial aduaneiro, foi regulamentado pelo Decreto n.º. 68.904/71 que, por sua vez, veio a ser expressamente revogado pelo Decreto n.º. 91.030/85, que aprovou o Regulamento Aduaneiro hoje em vigor.

Rebuscando as origens dos regimes especiais da espécie, encontramos seus fundamentos na lei n.º. 5.025/66, que **“Dispõe sobre o intercâmbio comercial com o exterior, cria o Conselho Nacional do Comércio Exterior, e dá outras providências”**.

Com relação às isenções e incentivos então existentes, a referida Lei determinou:

“Art. 54 – Com exceção do imposto de exportação, regulado por Lei especial, ficam extintos todos os impostos, taxas, quotas, emolumentos e contribuições que incidam especificamente sobre qualquer mercadoria destinada à exportação despachada em qualquer dia, hora e via.”

Por intermédio dessa Lei foi criado o **Conselho Nacional do Comércio Exterior (CONCEX)**, com a incumbência de formular a

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

política de comércio exterior, bem como determinar, orientar e coordenar a execução das medidas necessárias à expansão das transações comerciais com o exterior.

O que se constata, portanto, é que a primeira modalidade criada como **incentivo à exportação**, abrangendo produtos importados, foi a “**isenção**” total dos tributos incidentes sobre os insumos importados. As demais modalidades – **suspensão e restituição de tributos** – vieram a ser introduzidas precisamente pelo Decreto-Lei nº. 37/66, em seu art. 78 antes citado.

O Decreto nº. 68.904, de 1971, veio a estabelecer, em seu art. 1º, parágrafo 2º, o seguinte:

“Os benefícios deste artigo são considerados INCENTIVOS À EXPORTAÇÃO e não favores fiscais”.
(meus os destaques)

Pelos objetivos definidos na legislação citada, facilmente se pode concluir que esse instituto – **DRAWBACK** – está voltado para a área de formação de preços, os quais devem se tornar competitivos no mercado externo.

Já definia **Carlucci**, na obra Regimes Aduaneiros Especiais, 1976, que o regime de **DRAWBACK** tem por fundamento **“ELIMINAR DO CUSTO FINAL DOS PRODUTOS NACIONAIS EXPORTÁVEIS O ÔNUS RELATIVO A MERCADORIAS ESTRANGEIRAS UTILIZADAS NAQUELAS”**.

Verifica-se que as determinações da legislação vigente à época, como é o caso do Decreto nº 68.904/71, deixam claro que a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadorias sob o regime de “**DRAWBACK**” estava condicionada ao prévio exame e aprovação, pelo órgão competente, do plano de exportação apresentado pelo beneficiário resultando, então, na expedição dos respectivos Atos Concessórios.

A satisfação das obrigações assumidas se completa, efetivamente, quando atingidas as metas fixadas nos Atos Concessórios, especialmente em relação ao preço das mercadorias alcançados nas exportações e observância dos prazos estabelecidos.

É de se ressaltar, ainda, que as autoridades fiscalizadoras se mostram insensíveis a um enorme conjunto de peripécias que no dia a dia emergem na disputa dos mercados, extremamente influenciados pelo notável torneio de competitividade, a não admitir regras inflexíveis nas transações internacionais. Daí, com

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

grande propriedade e, sobretudo, plena acuidade haver-se referido o art. 317, do Regulamento Aduaneiro ao **exame do plano de exportação do beneficiário**, a não se traduzir por compromisso definitivo e peremptório de exportação, mas mero plano, mera possibilidade, mera expectativa. Esse foi o sentido emprestado pelo elaborador do Regulamento, cuidadoso em não colocar a inarredável camisa-de-força. Se a tanto chegasse, estaria desestimulando, **ab initio**, o emprego do instituto do **DRAWBACK**.

É perfeitamente compreensível que os laboriosos agentes fiscalizadores não tenham conhecimento intrínseco de todo o longo grau de empenho e trabalho que demanda a concretização de uma venda para o exterior.

À Receita Federal e à CACEX sempre esteve reservado papel relevante na condução e execução da política de comércio exterior do Brasil, órgãos aos quais foi atribuída a missão de funcionar como autênticas alavancas propulsionadoras da obtenção de divisas. Daí a necessidade de não só compreenderem como, sobretudo, coadjuvarem os esforços e diligências das empresas que se lançam à ingente tarefa de vencer mil e um obstáculos para, ao final, verem toda a soma de seus esforços se resumir em algumas vendas, até que se logre consolidar, em mercados do exterior, sólida reputação de seriedade na condução e no cumprimento dos negócios pactuados.

Não há, no caso, qualquer controvérsia em relação à significativa exportação de produtos pela Recorrente, da ordem de 257 milhões de quilos, abrangendo farelos e óleos.

Temos, assim, devidamente comprovado o alcance do objetivo maior do **incentivo fiscal** delineado pelo instituto do **DRAWBACK**, ou seja, a exportação de produtos industrializados. Meta atingida, compromisso satisfeito, regime aduaneiro cumprido e encerrado.

Por todo o exposto, entendo não se comportar a exigência remanescente da Decisão proferida pela Autoridade de primeiro grau e, muito menos, poderá ser reformado o Recurso de Ofício interposto, haja vista que a própria Autoridade detectou, em parte, as irregularidades inicialmente apontadas no Auto de Infração.

DOS PRECEDENTES DESTE COLEGIADO.

Cabe ainda lembrar que muito recentemente, ou seja, na sessão de novembro próximo passado, aqui julgamos o Recurso nº

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

119.465, do interesse da empresa recorrente – COEMSA ANSALDO S/A, relacionado ao processo administrativo de nº 11080.010743/97-40, o qual foi objeto do Acórdão desta Câmara nº 303 – 29.026 de 11 de novembro de 1998 que trata de matéria idêntica e que foi objeto da seguinte EMENTA:

“DRAWBACK. REGIME DE “SUSPENSÃO”. 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 descaracteriza a exportação objeto do compromisso do importador, no regime Drawback. Não observados os requisitos do inciso IV do artigo 16 do decreto 70235/72, considera-se como não formulado o pedido de perícia. Recurso Voluntário provido.”

Tal decisão desta Câmara foi adotada à unanimidade de votos.

Vale a pena transcrever-se aqui alguns trechos do brilhante Voto, de lavra do Eminentíssimo Conselheiro Relator, o Dr. Manoel D'Assunção Ferreira Gomes, como segue:

“Não se pode exigir identidade física entre os insumos importados com suspensão de tributos que, segundo informações constantes dos autos, trazidas pelo contribuinte e não contestadas pela DRJ-PA, podem levar até 06 (seis) meses para ingressarem no País (quadro 02) e os insumos efetivamente empregados nos produtos cuja exportação serviu a comprovar o cumprimento do compromisso vinculado ao ato concessório de drawback, mediante o qual foi deferida a suspensão de tributos. A referida identidade física entre insumos só foi possível graças às declarações do próprio contribuinte, pois todas as DI's foram registradas antes das exportações, realizadas todas dentro do prazo concedido pelos atos concessórios, sem sequer ter havido qualquer prorrogação. No caso em questão o insumo importado é de natureza fungível, que segundo o nosso Código Civil Brasileiro, artigo 50, significa que:

“Art. 50. São fungíveis os móveis que podem, e não fungíveis os que não podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade” (*Grifo nosso*)

Antes de se interpretar literalmente a lei, como o fez o Sr. Delegado, deve-se buscar sempre a *mens legis*, ou seja, o

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

espírito, a inteligência, a razão da lei, dela diretamente extraído com intento social. Inclusive, a respeito da interpretação literal, Carlos Maximiliano, "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 14ª edição, editora Forense, 1994, pg. 121, entende que:

"O processo gramatical, sobre ser o menos compatível com o progresso, é o mais antigo (único outrora). "o apego às palavras é um desses fenômenos que, no direito como em tudo o mais, caracterizam a falta de maturidade do desenvolvimento intelectual (...)"

Ainda a respeito da interpretação literal, Ricardo Logo Torres, "Curso de Direito Financeiro e Tributário", 2ª edição, editora Renovar, 1995, pg. 123, nos ensina que:

"O método literal, gramatical ou lógico-gramatical é apenas o início do processo interpretativo, que deve partir do texto. Tem por objetivo compatibilizar a letra com o espírito da lei. (...) A interpretação literal, em outro sentido, significa um limite para a atividade do intérprete. Tendo por início o texto da norma, encontra o seu limite no sentido possível daquela expressão lingüística. É a fórmula brilhante de K. Larenz, antes referida, para quem a interpretação literal é a compreensão do sentido possível das palavras (**mögliche Wortsinn**), servindo este sentido de limite da própria interpretação, eis que além dele é que se iniciam a integração e a complementação do direito".

Como já vimos, o espírito do regime do drawback é, acima de tudo, incentivar a exportação, facilitar a saída da mercadoria do país, assegurando-lhe melhores condições de competitividade no mercado internacional. Para beneficiar-se de tal regime, o importador deve comprovar a utilização dos insumos por ele importado nos produtos exportados. O ora recorrente realizou tal comprovação, ou seja, exportou a mercadoria, utilizando insumos **idênticos, quanto à espécie, quantidade e qualidade**, aos insumos importados, não resultando dessa fungibilidade qualquer tipo de dano ou prejuízo para Receita. Pelo contrário, conseguiu, dessa forma, evitar o descumprimento do compromisso assumido, ou seja, realizar as exportações dentro do prazo fixado.

O artigo 16, inciso I, da Portaria MEFP 594/92, ao tratar da "Liquidação do Compromisso de Exportação", dispõe que:

"Art. 16. O compromisso de exportação será baixado pela SNE, mediante comprovação:

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

I – da exportação efetiva dos produtos previstos no ato concessório, nas quantidades, valores e prazos nele fixados;"

Tal compromisso de exportação foi devidamente cumprido. A qualidade de fungibilidade dos insumos importados não descaracteriza a exportação. Como bem lembrou o recorrente, em Direito Civil, no empréstimo de coisas fungíveis – mútuo – o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade (art. 1.256 CCB). Por que o legislador permitiu ao mutuante entregar coisa idêntica à emprestada, e não lhe exigiu a restituição da coisa em si? A resposta é simples, tal exigência é desnecessária, pois, em tratando-se de coisas fungíveis, o resultado será sempre o mesmo, desde que respeitados o gênero, a qualidade e a quantidade. Cabe lembrar que a fungibilidade é característica de coisa que se gasta ou se consome.

A grande vantagem da fungibilidade é exatamente a possibilidade da substituição da coisa sem que isso resulte em qualquer tipo de alteração no resultado a ser atingido, e, portanto, sem resultar em qualquer tipo de prejuízo.

Por outro lado, se enveredarmos para outro raciocínio, e entendermos que o contribuinte não faz jus ao benefício de suspensão de tributos, devemos entender que ele ao mesmo fazia jus, à época da exportação, ao benefício da restituição, previsto no RA/85 em seus artigos 322 e 323, e que consiste em uma modalidade de drawback, onde há a devolução total ou parcial dos tributos de I.I. e I.P.I., que tenham incidido sobre a importação de mercadorias exportadas após o beneficiamento ou utilizadas na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada. A restituição se operaria mediante crédito fiscal a ser utilizado em importações futuras.

Portanto, seja por uma modalidade, seja por outra, o contribuinte, indiscutivelmente, tem direito ao benefício pleiteado já que atingiu a principal finalidade do regime de drawback, que é a exportação de mercadorias nacionais. Corroborando tal entendimento, o Ato Declaratório do Coordenador do Sistema de Tributação nº 20, de 17 de maio de 1996, dispõe que:

"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 de "drawback", na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade,

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

para fins tributários, desde que matéria-prima nacional, em quantidade³ e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado.” (meus os destaques)

Se todas as DI's, referentes aos insumos importados, foram registradas antes das exportações e o fato gerador é o registro da DI, então, o contribuinte atendeu plenamente aos atos concessórios. Como já vimos, o contribuinte importou, sob regime de drawback suspensão, um valor total de US\$ 3.327.448,81, e exportou um total de US\$ 10.518.201,83, beneficiando o País com um superávit de divisas para o País de US\$ 7.190.759,02. Não temos que penalizá-lo, sob pena de estarmos confrontando a própria CACEX que baixou os atos concessórios.”

Assim, não há como negar ao contribuinte os benefícios concedidos pelo Regime Especial de Drawback, já que sua finalidade é exatamente a de incentivar as exportações.

Na mesma linha merece ser invocado o precioso voto do culto Conselheiro Zenaldo Loibman da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, ao enfrentar matéria similar no acórdão 303-31.595:

“Não há nenhuma exigência legal de discriminação do mesmo tipo de insumo importado, no caso o 'ER-52000H', por ter sido importado em DI vinculada a drawback ou a regime comum. Neste caso a fungibilidade é flagrante. Este insumo foi importado com suspensão de tributos, segundo o AC, para cumprimento do compromisso de exportar certa quantidade de 'ER-4200H' em certo prazo. Na verdade pouco importa que se tenha em estoque, também, certa quantidade de 'ER52000H' que tenha sido importado no regime comum, no caso, o que importa é que a quantidade do insumo importado especificado no AC tenha sido empregada na fabricação do produto a ser exportado, e não se tenha desviado a quantidade compromissada. Nada impede que certa quantidade do mesmo estoque advinda de importação normal, com pagamento de tributo, possa vir a compor produtos destinados ao mercado interno. Não faz sentido pretender, no caso concreto, a identificação física precisa, porque a premissa da fiscalização era de confusão entre insumos do mesmo tipo, substância química, apenas com origem em importações diversas.”

Portanto, mantenho o v. Acórdão recorrido.

Processo n.º : 11065.001986/95-31
Acórdão n.º : CSRF/03-04.975

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, ratificando o v. acórdão recorrido em todos os seus termos.

Sala das Sessões – DF, em 21 de agosto de 2006


NILTON LUIZ BARTOLI