

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11080.010743/97-40
SESSÃO DE : 11 de novembro de 1998
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026
RECURSO N.º : 119.465
RECORRENTE : COEMSA ANSALDO S/A
RECORRIDA : DRJ - PORTO ALEGRE/RS

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 igualmente importados e não descaracteriza a exportação objeto do compromisso do importador, no regime de Drawback. Não observados os requisitos do inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72, considera-se como não formulado o pedido de perícia.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

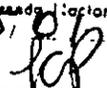
Brasília-DF, em 11 de novembro de 1998


JOÃO HOLANDA COSTA
PRESIDENTE


MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES
RELATOR

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral de Representação Extrajurídica
da Fazenda Nacional

Em 05/01/99


LUCIANA CORTEZ RORIZ FONTES
Procuradora da Fazenda Nacional

05 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : GUINÊS ALVAREZ FERNANDES, NILTON LUIZ BARTOLI, TERESA CRISTINA GUIMARÃES FERREIRA (Suplente) e ISALBERTO ZAVÃO LIMA. Ausentes os Conselheiros SERGIO SILVEIRA MELO e ANELISE DAUDT PRIETO.

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026
RECORRENTE : DRJ - PORTO ALEGRE/RS
INTERESSADA : COEMSA ANSALDO S/A
RELATOR(A) : MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES

RELATÓRIO

O presente processo tem por objeto crédito tributário apurado em decorrência de auditoria realizada pela Inspetoria da Receita Federal em porto Alegre, com o objetivo de verificar o cumprimento dos requisitos e exigências fixados em lei relativamente ao adimplemento de compromissos de *drawback*, na modalidade de suspensão de tributos. No curso da auditoria, foram examinados documentos relacionados com 12 Atos Concessórios, expedidos entre 22/03/89 e 01/01/93. À vista desses documentos, a fiscalização solicitou os esclarecimentos considerados necessários, através dos Termos de fls. 51 a 55, 56 a 57, 76 a 83 e 109 a 110. A ação fiscal concluiu que somente os compromissos de exportação relativos a 02 Atos Concessórios examinados foram totalmente adimplidos (no. 0185-90/0029-0, de 11/04/90 e 0185-92/00071-7, de 30/07/92). Quanto aos demais, a fiscalização constatou a ocorrência das seguintes situações: a) entrada de insumos importados no estabelecimento da interessada em data posterior ao embarque de mercadorias exportadas nas quais os mesmos deveriam estar embutidos; b) não apropriação, ao processo produtivo das mercadorias cuja exportação serviu à comprovação dos compromissos firmados através desses Atos Concessórios, da totalidade ou parte dos insumos importados com suspensão de tributos. Firmado o entendimento de que, relativamente aos Atos Concessórios de *drawback* supramencionados, não foram observadas as normas de regência, que determinam que os insumos importados com suspensão de tributos sejam empregados na fabricação, complementação ou acondicionamento de mercadorias a serem exportadas, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02 a 04, acompanhado do Termo de Encerramento de Fiscalização, Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 05 a 11, e dos Demonstrativos de fls. 12 a 46 e 114 a 159. Tal Auto de Infração contém a exigência do valor total correspondente a 2.339.259,40 UFIR's referente ao Imposto de Importação em suspenso, Imposto sobre Produtos Industrializados, com os respectivos juros de mora e multa, assim como a cominação da multa do artigo 526, inc.IX do RA/85.

A interessada contestou a exigência, através da Impugnação de fls. 1741 a 1756, acompanhada das cópias dos DARF's referentes aos recolhimentos efetuados (fls.1757), que não especificam as Declarações de Importação a que se referem. A peça impugnatória apresenta as seguintes alegações:

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

1- a interesse da fábrica, equipamentos destinados à geração e distribuição de energia elétrica, como transformadores de potência, geradores, turbinas e equipamentos hidromecânicos. Concorre no mercado externo com indústrias detentoras da mais alta tecnologia, utilizando em seus produtos insumos adquiridos no exterior, e cujo fornecimento, por sua vez, é altamente cartelizado, em função da especialidade e tecnologia necessárias à sua produção. Além disso, esses insumos são fornecidos em prazo relativamente longo, enquanto os prazos para industrialização dos produtos exportados são exíguos;

2- os documentos constantes no processo comprovariam o cumprimento das obrigações assumidas para a concessão de *drawback*. Com relação à utilização de insumos importados em encomenda relacionada à COPEL, cumpre mencionar que consiste em venda equiparada à exportação, por tratar-se de concorrência internacional, para a qual foi formalizado ato concessório específico;

3- restou comprovado que na fabricação dos produtos exportados foram utilizados insumos importados nas quantidades e qualidades mencionadas no ato concessório e nas declarações de importação, tendo sido cumpridas as obrigações assumidas pelo beneficiário do ato;

4- a autuação não teria respeitado as regras de interpretação e integração da legislação tributária, artigos 109 e 110 do CTN, tampouco o conceito de fungibilidade do artigo 50 do Código Civil Brasileiro;

5- considerando a fungibilidade dos estoques, a sua movimentação temporal não teria validade, pois não existiria no mundo jurídico, não sendo, desse modo, capaz de gerar efeitos jurídicos;

6- é inadmissível a utilização da Taxa Referencial Diária para indexação de tributos, visto tratar-se de um índice financeiro, que não se destina a medir a variação monetária, mas sim a taxa de juros flutuante praticada no mercado financeiro. Tampouco seria possível aplicar a referida taxa a título de juros, uma vez que a taxa legal de juros corresponde a 12% ao ano;

7- finalizando, requer a desconstituição do crédito tributário e a produção de prova pericial.

Em 19/09/97, o Sr. Delegado da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre julgou a ação fiscal parcialmente procedente, mantendo a exigência do I.I e do I.P.I, suas respectivas multas proporcionais, calculadas, todavia, mediante a aplicação do percentual de 75%, assim como a multa de mora sobre a parcela do I.I, e cancelando as multas proporcionais do I.I e I.P.I correspondentes à diferença entre o valor lançado e o valor ora mantido, a multa do art. 526, IX do RA/85, e também a exigência de juros de mora, equivalentes à TRD acumulada no período de 4/2 e 29/7/91, com a seguinte ementa:

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

*"DRAWBACK SUSPENSÃO
INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO*

Não sendo comprovada a utilização, nos produtos exportados, do insumo estrangeiro admitido no regime aduaneiro especial de drawback – modalidade suspensão – devem ser exigidos o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados suspensos, com os acréscimos legais cabíveis.

Sobre os valores dos referidos tributos são exigíveis também as multas de ofício previstas na legislação pertinente, nos percentuais a que se referem os artigos 44 e 45 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, os quais aplicam-se retroativamente aos atos ou fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados, independentemente da data de ocorrência do fato gerador, de acordo com os Atos Declaratórios (Normativos) COSIT no. 1 e 9/97.

INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES

Incabível a aplicação da penalidade de que trata o art. 526, IX, do Regulamento Aduaneiro tendo por fundamento unicamente o descumprimento de compromisso vinculado a Ato Concessório de drawback.

JUROS DE MORA EQUIVALENTES À TRD ACUMULADA

A resolução de controvérsia a respeito da legalidade das normas em vigor não é de competência das autoridades administrativas, vez que a estas incumbe tão-somente aplicar as referidas normas, a menos que haja determinação judicial em sentido contrário, ou que esteja suspensa, por ato do Senado Federal, a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva de Supremo Tribunal Federal.

Por força da IN SRF no. 32/97, deve ser subtraída, no período compreendido entre 4/2 e 29/7/91, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei no. 8.218/91, referente à exigência de juros de mora equivalentes à TRD acumulada no aludido período.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Fundamenta o Sr. Delegado que:

- 1- a legislação pertinente não autoriza, de forma alguma, que os aludidos insumos sejam tratados como se fossem bens fungíveis;
- 2- a documentação apresentada comprovam o acerto das conclusões da fiscalização, já que indicam qual a destinação realmente dada àqueles insumos relativamente aos quais havia sido constatado o não emprego nas mercadorias exportadas para as quais se destinavam;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

- 3- em relação ao Ato Concessório nº 0185-92/0010-5, de 24/01/92, constatou-se que, além do insumo ter sido empregado em mercadoria diversa da que serviu à comprovação de tal ato, a sua utilização ocorreu após a saída desta mercadoria do estabelecimento;
- 4- em relação ao Ato Concessório nº 0185-92/0011-3, de 24/01/92, observou-se que a maior parte dos insumos foi utilizada após a saída das mercadorias exportadas nas quais deveriam ter sido empregados;
- 5- em relação ao Ato Concessório nº 1960-93/0050-8, de 26/02/93, observou-se que a matéria prima deu entrada no estabelecimento da interessada em data posterior à saída da mercadoria exportada;
- 6- em relação ao Ato Concessório nº 1960-93/0113-0, de 01/04/93, verificou-se a saída da mercadoria a ser exportada do estabelecimento em data anterior à entrada da matéria-prima;
- 7- em relação ao Ato Concessório nº 1960-93/0063-0, de 12/03/93, observou-se que dois dos insumos importados ao abrigo desse ato concessório ingressaram no estabelecimento da interessada após a saída do produto exportado no qual deveriam estar embutidos, sendo utilizados posteriormente na industrialização de mercadoria diversa;
- 8- em relação aos Atos Concessórios nº 0185-90/0066-5, de 10/07/90, e nº 0185-91/0053-6, de 29/05/91, mais uma vez verificou-se que foi dada destinação diversa aos insumos importados da prevista em tal ato;
- 9- em relação aos Atos Concessórios nº 0185-89/0071-4, de 18/07/89, nº 0185-89/0026-9, de 22/03/89, e nº 0185-90/0006-1, de 19/02/90, constatou-se, em todos os casos, que somente parte dos insumos importados foram utilizados nas mercadorias exportadas;
- 10- correta a exigência do IPI vinculado à Importação, vez que o fato gerador deste tributo, de acordo com o artigo 29, inc.I do RIPI/82, é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
- 11- quanto à multa sobre o valor do I.I, agiu com acerto a fiscalização, haja vista ter ocorrido a efetiva falta de recolhimento do tributo no prazo de 30 dias previsto na legislação pertinente;
- 12- incumbe, porém, reparar o lançamento impugnado tão somente para adequar o percentual da multa de ofício exigida (80% e 100%) ao previsto para a espécie segundo o art. 44, inc.I da Lei nº 9.430/96, e à vista da orientação emanada do Ato Declaratório (Normativo) nº 1 de 07/01/97;
- 13- também está correta a exigência da multa sobre o valor do I.P.I, com fundamento no art. 364, inc.II do RIPI/82;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

- 14- cabe, entretanto, reparação o valor da referida exigência, haja vista a alteração do percentual aplicável, promovida pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96, e segundo orientação firmada através do Ato Declaratório (Normativo) nº 9 de 16/01/97;
- 15- quanto à exigência da multa do artigo 526, inc. IX do RA/85, a mesma é descabida já que as normas de regência não caracterizam o descumprimento de compromisso vinculado a Ato Concessório de *drawback* como infração administrativa ao controle das importações;
- 16- com respeito à exigência de juros de mora equivalentes à TRD – Taxa Referencial Diária acumulada, cumpre observar a determinação contida na Instrução Normativa nº32, de 06/04/97;
- 17- quanto ao pedido de produção de prova pericial, trata-se de medida totalmente inócua, já que a autuação baseou-se inteiramente nos documentos fornecidos pela própria interessada. Ademais, em face do art. 16, parágrafo 1º do Decreto nº 70235/72, o referido pedido há que considerar-se como não formulado, já que não atende aos requisitos previstos.

Com fundamento no art. 34, I, do Decreto nº 70235/72, o Sr. Delegado recorre de ofício ao Terceiro Conselho de Contribuintes, por haver exonerado o sujeito passivo do pagamento do crédito tributário de valor total superior a 150.000 UFIR's.

Tempestivamente, a interessada interpôs seu Recurso Voluntário, onde requer a anulação da decisão recorrida, por não ter a mesma permitido a produção de prova pericial, e no mérito, requer a desconstituição do lançamento tributário em questão, em face das alegações já apresentadas na competente impugnação.

É o relatório.

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

VOTO

Preliminarmente quanto ao pedido de realização de perícia, além desta ser desnecessária em razão das provas e argumentos amplamente esclarecedores do recorrente e também graças ao minucioso e competente trabalho da DRJ de Porto Alegre, é preciso observar que, ao fazer o pedido de perícia, o recorrente não observou as exigências do inciso IV do artigo 16 do Decreto 70235/72, ou seja, indicar o nome, endereço e qualificação profissional do perito. O parágrafo primeiro do referido diploma legal avisa que na ausência de tais requisitos, considerar-se-á como não formulado o pedido de diligência. Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa.

O regime aduaneiro especial de *drawback* caracteriza-se como um incentivo à exportação, pois visa beneficiar o exportador em seus esforços destinados a ampliar, ou mesmo agilizar, seu mercado fora do País e, em conseqüência, gerar resultados que possam beneficiar a balança comercial. Esse instituto vem sendo utilizado desde os primórdios do liberalismo. ADAM SMITH dedicou ao *drawback* algumas páginas de sua obra clássica "*An Inquiry to the Nature and Causes of the Wealth of Nations*", evidenciando sua existência desde o início do século XVII.

Segundo a definição de Plácido e Silva, *drawback* é uma palavra, derivada do inglês, composta de *to draw* (tirar) e *back* (outra vez), que designa o sistema tributário admitido nas importações para criação de direitos de compensação aos produtores, com a reversão ou restituição dos impostos pagos pela matéria-prima, uma vez transformada em produtos ou mercadorias, que se destinem à exportação. E seu sentido, assim, mostra ser uma verdadeira restituição de impostos cobrados sobre a matéria-prima, quando importada, desde que, transformada em outro produto, se destine à exportação.

O *drawback* visa assegurar melhores condições de competitividade para as exportações no mercado internacional, razão por que é um incentivo às exportações ao invés de um benefício fiscal.

Atualmente, conceitua-se o *drawback* como sendo um regime aduaneiro especial, que permite a importação, livre de pagamento de impostos e taxas, de bens destinados a integrar por transformação, beneficiamento ou composição, um produto final para a exportação. Esse regime é, hoje, disciplinado pelo artigo 78 do Decreto-lei 37/66, e regulamentado pelos arts. 314 a 334 do Regulamento Aduaneiro.

Ao longo de sua existência, porém, a concepção de *drawback* sofreu modificações, que se refletiram nas sucessivas alterações da legislação. Uma rápida análise de tal legislação permite identificar, de forma simplificada, a existência de quatro períodos: o primeiro bastante liberal, prolonga-se de sua criação até 1982; o segundo marcado pela crise cambial de 1982-83; o terceiro a partir de 1983,

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

Ao longo de sua existência, porém, a concepção de *drawback* sofreu modificações, que se refletiram nas sucessivas alterações da legislação. Uma rápida análise de tal legislação permite identificar, de forma simplificada, a existência de quatro períodos: o primeiro bastante liberal, prolonga-se de sua criação até 1982; o segundo marcado pela crise cambial de 1982-83; o terceiro a partir de 1983, caracterizado por um retorno à flexibilização, mas sujeito a restrições; e o último, onde a flexibilização das importações faz ressurgir com força a figura do *drawback* no cenário da economia nacional.

A regulamentação do *drawback*, no Brasil, estabelece três modalidades sob as quais uma operação pode ser realizada: suspensão, isenção e restituição.

Na modalidade de suspensão, a do caso em questão, os bens admitidos destinam-se a serem absorvidos no aparelho produtivo nacional, onde são agregados a outros fatores de produção, para obtenção de produto final a ser exportado. Permite ao beneficiário importar, com isenção de tributos, matérias-primas, insumos, partes e componentes, para aplicação em produtos que deverão ser exportados.

A suspensão é concedida antes da exportação, uma vez que o produto será incluído naquele a ser exportado. Fica o beneficiário obrigado a comprovar, posteriormente, a exportação junto aos órgãos competentes. Esgotado o prazo de exportação sem que esta se efetive *in concreto* ressurgem integralmente a exigência do crédito fiscal.

O deslinde da presente questão é saber:

- a) se o contribuinte cumpriu com as obrigações referentes aos Atos Concessórios de no. 0185-89/0026-9, 0185-89/0071-4, 0185-90/0006-1, 0185-90/0066-5, 0185-91/0053-6, 0185-92/0010-5, 0185-92/0011-3, 1960-93/0050-8, 1960-93/0063-0, 1960-93/0113-0. As importações, realizadas sob o regime aduaneiro especial de *drawback*, na modalidade de suspensão, atingiram um valor total de US\$ 3.327.442,81 (três milhões trezentos e vinte e sete mil quatrocentos e quarenta e dois dólares americanos e oitenta e um cents). As exportações realizadas pelo contribuinte, dentro do prazo de validade dos atos concessórios, foram de US\$ 10.518.201,83 (dez milhões quinhentos e dezoito mil duzentos e um dólares e oitenta e três cents), tendo sido cumpridas todas as obrigações dos itens 19 a 29 (quadro 01), correspondentes aos Termos de Responsabilidade, não se configurando, dessa forma, as hipóteses de descumprimento do ato concessório previstas no artigo 319 do RA/85;
- b) ou se o contribuinte deve ser penalizado pelos impostos incidentes sobre a importação: Imposto de Importação, IPI e multa, por diferenças temporais em função da movimentação do estoque.

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

**“DRAWBACK SUSPENSÃO
INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO**

Não sendo comprovada a utilização, nos produtos exportados, do insumo estrangeiro admitido no regime aduaneiro especial de drawback – modalidade suspensão – devem ser exigidos o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados suspensos, com os acréscimos legais cabíveis.

Sobre os valores dos referidos tributos são exigíveis também as multas de ofício previstas na legislação pertinente, nos percentuais a que se referem os artigos 44 e 45 da Lei no. 9.430/96, respectivamente, os quais aplicam-se retroativamente aos atos ou fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados, independentemente da data de ocorrência do fato gerador, de acordo com os Atos Declaratórios (Normativos) COSIT no. 1 e 9/97.

INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES

Incabível a aplicação da penalidade de que trata o art. 526, IX, do Regulamento Aduaneiro tendo por fundamento unicamente o descumprimento de compromisso vinculado a Ato Concessório de drawback.

JUROS DE MORA EQUIVALENTES À TRD ACUMULADA

A resolução de controvérsia a respeito da legalidade das normas em vigor não é de competência das autoridades administrativas, vez que a estas incumbe tão-somente aplicar as referidas normas, a menos que haja determinação judicial em sentido contrário, ou que esteja suspensa, por ato do Senado Federal, a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva de Supremo Tribunal Federal.

Por força da IN SRF no. 32/97, deve ser subtraída, no período compreendido entre 4/2 e 29/7/91, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei no. 8.218/91, referente à exigência de juros de mora equivalentes à TRD acumulada no aludido período.

“AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE.”

Inicialmente, gostaria de parabenizar o minucioso e fundamentado trabalho da DRJ de Porto Alegre, que recolheu todos os dados necessários à compreensão do problema. Foi com base neles que eu pude chegar às seguintes conclusões:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
 TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
 TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.465
 ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

ATO CONCESSÓRIO Nº	DATA	SUSPENSÃO (US\$)	EXPORTAÇÃO (US\$)
0185-89/0026-9	22/03/89	(fls.759) 9.834,15	(fls.759) 305.578,00
0185-89/0071-4	18/07/89	(fls.714) 34.368,00	(fls.714) 482.562,85
0185-90/0006-1	19/02/90	(fls.808) 13.840,93	(fls.810) 526.886,42
0185-90/0066-5	10/07/90	(fls.418) 1.347.444,84	(fls.413) 2.550.000,00
0185-91/0053-6	29/05/91	(fls.611) 949.949,29	(fls.611) 2.618.939,29
0185-92/0010-5	24/01/92	(fls.168) 295.599,00	(fls.170) 1.061.409,00
0185-92/0011-3	24/01/92	(fls.238) 563.619,06	(fls.238) 1.884.505,90
1960-93/0050-8	26/02/93	(fls.292) 78.250,00	(fls.292) 441.843,00
1960-93/0063-0	12/03/93	(fls.366) 22.643,19	(fls.366) 217.163,37
1960-93/0113-0	01/04/93	(fls.335) 11.894,35	(fls.336) 429.314,00
TOTAL	*****	3.327.442,81	10.518.201,83

1) Ato Concessório 0185-92/0010-5, de 24.01.92

- Exportação: 02 reatores trifásicos de 50 MVAr
- Guia: 1960-92/6817-7, de 06.12.92
- Nota fiscal: 02.10.92
- Embarque: 05.11.92
- Relatório de comprovação: 16.03.93
- Importações beneficiadas: DI's de 04.03.92, 24.07.92, 29.07.92, 19.06.92, 09.07.92, 02.04.92, 26.03.92.
- Divergência constatada: o material importado na industrialização da exportação (fls.14, 15 e 16), conforme declaração do contribuinte (fls. 63, 64 e 65).

2) Ato Concessório 0185-92/0011-3, de 24.01.92

- Exportação: 02 transformadores trifásicos de 140 MVA
- Guia: 1960-92/12134-5, de 03.12.92; 1960-92/11811-5, de 01.12.92
- Nota fiscal: 23.11.92
- Embarque: 05.12.92 e 06.12.92
- Importações beneficiadas: DI's de 29.07.92, 15.04.92, 24.07.92, 28.05.92, 21.07.92, 09.06.92, 29.10.92.
- Divergência constatada (fls.17): saída anterior à entrada de 02 (dois) Relé Buchholz P N 104 foram anteriores à entrada da mercadoria importada por esta DI (03.11.92), segundo declaração do próprio contribuinte. (fls. 66, 67 e 68).

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

3) Ato Concessório 1960-93/0050-8, de 26.02.93

- Exportação: 01 transformador trifásico de 120 MVA
- Despacho de exportação: 1930512513.4, embarcada em 08.10.93
- Nota fiscal: 23.03.93
- Embarque: 20.05.93
- Relatório de comprovação de 26.08.93
- Importações beneficiadas: DI 000661 de 24.03.93
- Aditivo de Ato de Concessório de 26.08.93
- Importação parcial de 50 toneladas (fls.21)
- Nota fiscal de entrada de 31.03.93
- Entrada efetiva: 19.04.93
- (Fls.22) O desvio da mercadoria é ratificado por declaração do próprio contribuinte (Fls.70).

4) Ato Concessório 1960-93/0113-0, de 01.04.93 (fls.22)

- Exportação: 01 transformador trifásico 120.000 KVA
- Despacho de exportação: 1930 536 425/0, desembarçada em 07.07.93
- Nota fiscal: 28.06.93
- Embarque: 20.07.93
- Relatório de comprovação do *drawback*
- Importações beneficiadas: DI's de 01.07.93, 24.05.93, 31.05.93.
- material importado (fls.23), papelão não foi utilizado segundo declaração do próprio contribuinte (fls.71).

5) Ato Concessório 1960-93/0063-0, de 12.03.93 (fls.24)

- Exportação: 01 reator Shunt trifásico 40.000 KVAR
- Despacho de exportação: 1930534501/8, desembarçada em 06.07.93
- Nota fiscal: 02.07.93
- Embarque: 09.07.93
- DI's de 24.06.93, 02.07.93, 18.06.93, 25.05.93.
- Relatório de comprovação de drawback de 11.10.93
- material importado, papel KRAFT (fls.25) não foi utilizado, segundo declaração do contribuinte (fls.73)
- material importado, chapa laminada de madeira, não foi utilizado segundo declaração do próprio contribuinte (fls.74)

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

6) Ato Concessório 018590/0066-5 de 10.07.90 (fls.26)

- Exportação: 14 transformadores trifásicos 30/36 MVA – 66/11 XV
- Guia de exportação: 0185-91/1809-5, 0185-91/5151-3, 0185-91/3431-7
- Notas Fiscais: 12.08.91, 10.12.91, 11.12.91, 13.12.91.
- Embarques: 04 transformadores em 19.05.91; 02 transformadores em 29.08.91; 08 transformadores em 21.12.91.
- Relatório de comprovação de 10.04.92
- DI's: 03.09.90, 07.11.90, 23.11.90, 10.01.91, 12.04.91, 12.04.91, 14.04.91, 12.07.91, 27.08.91, 03.09.91, 11.09.91, 30.09.91, 31.10.91, 12.12.91.
- Divergência constatada: o desvio para outras finalidades é comprovado pelo próprio contribuinte (fls.85 a 99).
- (Fls.33) divergência constatada pelo contribuinte (fls.100).

7) Ato Concessório 018591/0053-6, de 29.05.91

- Exportação: 02 transformadores de força trifásica de 100 MVA/175 MVA
- e 01 transformador de força trifásica de 175 MVA
- Nota fiscal: 18.03.92
- Embarque: 03.04.92
- Relatório de comprovação de 12.11.92
- DI's: 08.11.91, 18.12.91, 12.12.91, 31.01.92, 10.02.92, 07.11.91, 10.09.91, 25.09.91, 06.02.92, 21.02.92, 18.10.91, 28.11.91.
- Divergência constatada (fls.40): não houve utilização do aço silício segundo resposta da empresa (fls.101)
- Divergência constatada (fls.42): conforme declaração do contribuinte (fls.102), ou é anterior ou posterior.
- Divergência constatada (fls.43): conforme declaração do contribuinte (fls.103).

8) Ato Concessório 0185-89/0071-4, de 18.07.89

- Exportação: 06 comportas para usinas hidrelétricas
- Embarque: 04 comportas em 06.07.90; 02 comportas em 04.10.90.
- Relatório de comprovação de 26.02.91
- Importações beneficiadas: DI's de 15.12.89
- Divergência constatada (fls.44): conforme declaração do contribuinte (fls.103), verifica-se que 12 buchas foram utilizadas na encomenda 00150003, do ato concessório em exame.

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

9) Ato Concessório 0185-89/0026-9 de 22.03.89

- Exportação: condutas forçadas para hidrelétrica
- Embarque: 301.235,400 Kg em 27.08.89; 100.872,000 Kg em 31.10.89.
- Relatório de comprovação de 23.02.90
- Importações beneficiadas: DI's de 18.05.89 e 15.06.89
- Divergência constatada (fls.46): conforme declaração do contribuinte (fls.104), verificamos que 797,30 Kg não foram utilizados na encomenda .

10) Ato Concessório 0185-90/0006-1, de 19.02.90

- Exportação: 03 comportas de segmento para hidrelétrica, 02 válvulas como parte das comportas, 01 conjunto de partes de comporta.
- Notas fiscais: de 21.12.90 e 08.01.91
- Ato Concessório:
- 02 comportas em 04.10.90
- 01 conjunto em 21.01.91
- 01 válvula em 18.03.91
- Relatório de comprovação de 21.05.91
- Importação beneficiada: DI de 20.07.90
- Divergência constatada (fls.47): conforme declaração do contribuinte (fls. 104 a 106), apenas 91.20 Kg foram utilizados nas encomendas que não têm qualquer relação com a questão .

Não se pode exigir identidade física entre os insumos importados com suspensão de tributos e aqueles igualmente importados anteriormente e disponíveis no estoque da empresa. Segundo informações constantes nos autos, trazidas pelo contribuinte e não contestadas pela DRJ-PA, os insumos podem levar até 06 (seis) meses para ingressarem no País (quadro 02). Os insumos efetivamente empregados nos produtos cuja exportação serviu para comprovar o cumprimento do compromisso vinculado ao ato concessório de *drawback*, foram importados e não de produção nacional. A identidade física entre os insumos só foi possível graças às declarações do próprio contribuinte, pois todas as DI's a eles relativas 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 caracteriza-se por ser de natureza fungível, que segundo o nosso Código Civil Brasileiro, artigo 50, significa que:

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

“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 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 Lobo 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 MEF 594/92, ao tratar da “Liquidação do Compromisso de Exportação”, dispõe que:

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

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

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 respeitadas 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 menos fazia jus, à época da exportação, ao benefício de 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 constituir desvio de finalidade, para fins tributários, desde que matéria-prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado."

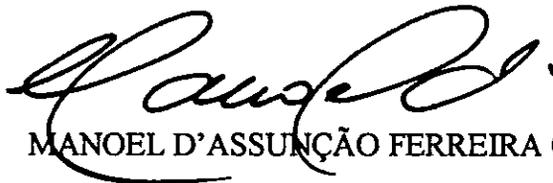
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.465
ACÓRDÃO Nº : 303-29.026

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.

Portanto, em face do exposto, conheço do recurso por tempestivo, para no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 11 de novembro 1998.



MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES - RELATOR