



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** : 11131.003020/00-82  
**Recurso nº** : 124.369  
**Acórdão nº** : 303-30.807  
**Sessão de** : 02 de julho de 2003  
**Recorrente** : CASCAJU AGROINDUSTRIAL S/A  
**Recorrida** : DRJ/FORTALEZA/CE

**DRAWBACK. SUSPENSÃO. CUMPRIMENTO DO  
COMPROMISSO DE EXPORTAR.**

As razões expostas no Termo de Verificação Fiscal não autorizam a conclusão de não cumprimento dos compromissos de exportação assumidos. As evidências são de que tais compromissos foram cumpridos.

Entendimento majoritário do Terceiro Conselho de Contribuintes de que não é necessário o cumprimento da "vinculação física".

**ALTERAÇÃO DO CÓDIGO ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.  
MERA IRREGULARIDADE FORMAL. VERDADE MATERIAL.**

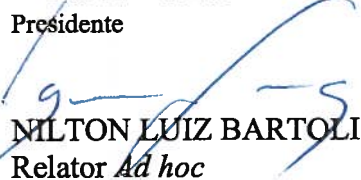
Falhas formais na documentação comprobatória, isto é, a troca do código referente ao regime, pelo da exportação normal, não podem ter o condão de desconstituir o regime.

**RECURSO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

  
**JOÃO HOLANDA COSTA**  
Presidente

  
**MILTON LUIZ BARTOLI**  
Relator *Ad hoc*

Formalizado em: **29 SET 2005**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Anelise Daudt Prieto, Zenaldo Loibman, Irineu Bianchi, Carlos Fernando Figueiredo Barros, Paulo de Assis e Francisco Martins Leite Cavalcante.

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de exigência de crédito tributário suspenso por força de Regime Aduaneiro Especial de Drawback, posto que, em procedimento de auditoria fiscal apurou-se o descumprimento de requisitos e condições que isentariam a empresa do pagamento de tributos exigíveis na importação, acarretando em perda do direito ao incentivo do regime especial de drawback, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 27/67), anexo aos Autos de Infração de fls. 05/14 e 15/25.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 27/67, sinteticamente, as seguintes irregularidades:

ITEM 4.1 – “Exportação Efetiva de Mercadoria Efetuada em Data Posterior ao Prazo de Validade do Ato Concessório de Drawback – Suspensão”:

ITEM 4.2 – “Exportação de Mercadoria Diversa da Pactuada nos Atos Concessórios de Drawback – Modalidade Suspensão”.

ITEM 4.2.1- “N.C.M 2008.19.00.00 – Castanha de Caju Torrada”:

- por meio dos Atos Concessórios nºs 8-96/114-5, 8-97/0007-9, 8-98/050-0, 8-98/061-6 e 1604-99/060-1 foi autorizada a importar sacos aluminizados, em espécie e quantidade especificadas nos mesmos, com o compromisso de exportar caixas de papelão contendo castanhas de caju cruas embaladas em sacos aluminizados, isto é, assumiu o compromisso de exportar mercadoria classificada na N.C.M. no código 0801.30.00, que corresponde a castanha de caju crua, nos pesos e quantidades também especificados nos aludidos Atos;

- analisando-se os Registros de Exportação, verificou-se que diversos RE se referem na realidade, a exportações de mercadoria classificada na N.C.M. – 2008.19.00.00, a qual corresponde a castanha de caju torrada, mercadoria diferente da que foi pactuada nos Atos Concessórios em questão (nas quantidades especificadas no quadro de fls. 44);

ITEM 4.2.2 – “N.C.M 1106.30.00.00 – Farinha de Castanha de Caju”:

- por meio dos Atos Concessórios nºs 8-97/007-9, 8-98/084-5, 1604-99/060-1 e 1604-99/215-9, a empresa assumiu o compromisso de exportar mercadoria classificada na N.C.M. no código 0801.30.00, que corresponde a castanha de caju crua, nos pesos e quantidades também especificados nos aludidos Atos, porém, analisando-se os Registros de Exportação, verificou-se que alguns RE se

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

referem, na realidade, a exportações de mercadoria classificada na N.C.M. – 1106.30.00.00, que corresponde a farinha de castanha de caju, mercadoria diferente da que foi pactuada nos Atos Concessórios em questão (nas quantidades especificadas no quadro de fls. 48);

ITEM 4.3 – “Omissão do Código Específico de Exportação em Regime de Drawback – Suspensão sem a devida vinculação ao Ato Concessório”:

- duas exportações referentes aos Atos Concessórios 8-98/050 e 8-96/114-5 – Drawback Suspensão efetuadas através dos RE-Registros de Exportação 98/1117052-001 e 97/0462724-001, respectivamente, os quais são documentos preenchidos pelo próprio exportador, foram enquadradas como “exportação normal” – Código 80.000, sem a devida vinculação aos Atos Concessórios correspondentes (campos “2-A”, “2-F” e “25” dos RE), ocorre que, o código de enquadramento da operação para o Regime Aduaneiro Especial de Drawback – Suspensão comum é “81101”, conforme consta nas tabela de código para preenchimento de Registros de Exportação no SISCOMEX;

ITEM 4.4 – “Exportações Efetuadas em Data Anterior ao Ingresso da Primeira Importação em Regime de Drawback – Suspensão, vinculadas aos Atos Concessórios 8-95/063-4 e 8-96/114-5”:

ITEM 4.5 – “Descumprimento do Pacto Firmado no Ato Concessório 8-98/084-5- Exportação Insuficiente”:

ITEM 4.6 – “Registros de Exportação sem a Devida Averbação no Siscomex – Sistema Integrado de Comércio Exterior”:

ITEM 4.7 – “Inexistência de Controle da Produção para Insumos Importados”:

- constatou-se nos livros de Inventário da contribuinte do período correspondente à ação fiscal e, verificou-se que as mercadorias importadas não foram destacadas das mercadorias nacionais;

- não foi feito no fim de cada período de apuração o inventário das mercadorias ou produtos importados e o inventário das mercadorias ou produtos nacionais;

- a empresa cometeu a irregularidade de não escriturar destacadamente os estoque de mercadorias estrangeiras, deixando de cumprir o Princípio da Vinculação Física, essencial ao Regime (RIPI – arts. 279 a 283 – os estabelecimentos industriais deverão escriturar o livro de Registro de Controle de Produção e do Estoque e que os documentos que servirem de base à escrituração e demais elementos compreendidos no documentário fiscal serão escriturados ou

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

emitidos em ordem cronológica, sem rasuras ou emendas, e conservados no próprio estabelecimento, até que cesse o prazo decadencial).

Por último, consta do Termo de Verificação Fiscal que, para importações efetuadas ao amparo do regime Drawback – Suspensão, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que foi emitido o Relatório de Comprovação.

Assim, por ocasião das operações de importação, em decorrência do descumprimento dos compromissos assumidos nos Atos Concessórios de Drawback - Suspensão, exige-se da empresa o pagamento dos tributos suspensos (II e IPI vinculado à importação), Multa de Ofício do II, prevista no art. 4º, inciso I da Lei nº 8.218/91, c/c com o art. 44, I da Lei nº 9.430/96 e Multa de Ofício do IPI vinculado à importação, prevista no artigo 45 da Lei nº 9.430/96 (art. 461, inciso I do RIPI/98, aprovado pelo Decreto nº 2.367/98).

Documentos anexos ao Termo de Verificação Fiscal, constantes às fls. 68/574.

Inconformado, o contribuinte apresentou Impugnação às fls. 580/589, informando que está recolhendo parte do débito (DARFs em anexo), referente às infrações nºs 4.1, 4.3, 4.4, 4.5 e 4.6, na parte que considerou procedente a autuação da i. Auditora e, apresentando, no que concerne à parte remanescente, em suma, os seguintes argumentos:

- I. A viga mestra fundamentadora da ação fiscal – Princípio da Vinculação Física – não foi violado pela Impugnante;
- II. Concorde com o ponto 4.1 “Exportação efetiva de mercadoria efetuada em data posterior ao prazo de validade do Ato Concessório de Drawback – Suspensão” tendo recolhido os respectivos impostos e demais imposições legais, conforme planilha e DARFs anexadas ;
- III. Não se pode concordar com a descaracterização do item 4.2 (“Exportação de mercadoria diversa da Pactuada nos Atos Concessórios de Drawback – Modalidade Suspensão”), pois se os sacos (embalagens) importados foram utilizados consoante o art. 315, IV do Decreto nº 91.030/85 \_ Regulamento Aduaneiro (“ ... que propicie comprovadamente uma agregação de valor ao produto final”) não se pode concordar com a descaracterização dos Atos Concessórios de nº 8-96/114-5, 8-97/0007-9, 8-98/050-0, 8-98/061-6 e 1604-99/060-1, pois este material foi exportado juntamente com o produto principal, agregando-lhe valor, respeitado, pois, o Princípio da Vinculação Física;

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

- IV. Como relatado pela própria agente, a mercadoria foi efetivamente exportada, logo, não se pode compreender o porquê da respectiva glosa, porquanto o princípio foi respeitado;
- V. Ainda que a mercadoria embalada nos sacos não tenha sido aquela constante nos Atos Concessórios, não se poderia descaracterizar todo o regime, pois a essência do mesmo (exportação dos bens objeto do regime de Drawback, isto é, os sacos), não restou comprometida;
- VI. Se houve exportação de mercadoria consoante a vinculação física, não se pode desclassificá-la tão-somente porque a codificação utilizada para classificar a operação no SISCOMEX não foi obedecido, importando, sim, o que realmente aconteceu, pois a lei trata das hipóteses em que é aplicável o regime aduaneiro e as codificações (normas de classificação) existem unicamente para facilitar e registrar – não têm o poder de transformar a realidade;
- VII. A desclassificação do regime e conseqüente cobrança dos impostos na importação representadas pelas DI's nº 97/0240264-6 e 98/0816709-8 não pode subsistir ;
- VIII. Concorda com o ponto 4.4 “Exportações efetuadas em data anterior ao ingresso da primeira importação em Regime de Drawback- Suspensão, vinculadas aos Atos Concessórios 8-95/063-4 e 8-96/114-5”;
- IX. Concorda com a descrição da infração 4.5 “Descumprimento do Pacto firmado no Ato Concessório 8-98/084-5 – Exportação insuficiente”, tendo recolhido os respectivos impostos e demais imposições legais, conforme planilha e DARFs que ora anexa;
- X. Concorda com a descrição da infração 4.6 “Registros de Exportação sem a averbação no Siscomex- Sistema Integrado de Comércio Exterior”, tendo recolhido os respectivos impostos e demais imposições legais, conforme planilha Darfs que ora anexa;
- XI. Concorda com a descrição da infração 4.7 “Inexistência de Controle da Produção para Insumos Importados”;
- XII. As demais imposições tributárias levantadas pela fiscalização são completamente descabidas, inclusive as respectivas multas de ofício por infração à legislação do IPI e do II.

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

Alega, por último, que o valor dos tributos a serem excluídos (multas e juros) são os constantes do quadro de fls. 589.

Por todas as razões expostas, requer seja declarada a nulidade da ação fiscal, consubstanciada nos Autos de Infração, julgando-os improcedentes com relação aos valores questionados e, por consequência, afastando a exigência do crédito tributário constituído do principal, juros e multa, como medida de legalidade, a teor do art. 37 da Constituição Federal.

Anexa os documentos de fls. 590/608, entre os quais, planilha de valores e DARFs.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, o lançamento foi julgado procedente (fls. 612/623), sob o prisma da seguinte ementa:

“Assunto: Regimes Aduaneiros

Data dos fatos geradores: 26/03/1997, 10/04/1997, 19/08/1998, 11/09/1998, 16/11/1998, 13/07/1999 e 27/10/1999.

Ementa: DRAWBACK-SUSPENSÃO. INADIMPLENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO.

O descumprimento das condições estabelecidas em Ato Concessório e na legislação regente enseja a cobrança de tributos relativos às mercadorias importadas no regime aduaneiro especial de “drawback”, acrescidos de juros de mora e multas de ofício.

Ementa: COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

Somente serão aceitos para comprovação do regime Drawback registros de exportação devidamente vinculados ao Ato Concessório a que se referem, e que contenham a informação de que se trata de uma operação de Drawback.

Assunto: processo Administrativo Fiscal

Data dos fatos geradores: 26/03/1997, 10/04/1997, 19/08/1998, 11/09/1998, 13/07/1999 e 27/10/1999.

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Improcedente a arguição de nulidade do lançamento apontada pela defesa, tendo em vista que a exigência foi formalizada com observância das normas processuais e matérias aplicáveis ao fato em exame.

PEDIDO DE PERÍCIA NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixe de atender aos requisitos previstos na legislação de regência. Lançamento Procedente.”

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

Da decisão, o contribuinte interpôs tempestivo Recurso Voluntário (fls. 633/639), onde reitera os argumentos e pedidos aduzidos em sua Peça Impugnatória e, acrescenta, em suma, que:

- I. os fundamentos para descaracterização do regime Drawback – objeto da autuação – utilizados pelo relator, não podem e nem devem ser mantidos, sob pena de grave ilegalidade e investida sem justa causa no patrimônio da recorrente;
- II. o que se está afirmando é que a recorrente exportou mercadorias diversas das que constavam nos Atos Concessórios, o que automaticamente excluiria o favor aduaneiro, ocorre que, muito pelo contrário, a recorrente deu saída ao estrangeiro de mercadoria previamente importada (sacos aluminizados), na estrita observância do Decreto 91.030/85, art. 315, inciso IV;
- III. tal dispositivo diz que o benefício do Drawback poderá ser concedido à mercadoria que se destine à embalagem, contanto que esta agregue valor ao produto final, justamente o que aconteceu, atendendo-se ao princípio da Vinculação Física, sem qualquer deficiência;
- IV. basta observar dos autos que a mercadoria importada e submetida à reexportação eram os sacos aluminizados, que foram utilizados para acondicionar as castanhas, o que permite afirmar sem hesitação que o compromisso ajustado não foi desrespeitado pela recorrente;
- V. houve agregação de valor via acondicionamento do produto final, e sobretudo, houve reexportação da mercadoria importada, deflagrando a suspensão do Imposto de Importação por força do favor tributário;
- VI. toda a mercadoria importada (sacos aluminizados) foi utilizada na industrialização da castanha de caju e a mercadoria exportada não foi diversa daquela pactuada;
- VII. da forma como foi dito no acórdão recorrido faz parecer que a recorrente desatendeu condições e requisitos importantes veiculados na lei como imprescindíveis para a manutenção do regime, o que não é verdade;
- VIII. o que houve foi presunção em grau incompatível com a atividade administrativa, posto que na realidade, no universo dos fenômenos tangíveis, os Atos Concessórios foram plenamente atendidos;

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

- IX. a propósito da verdade material, o segundo fundamento do acórdão leva em conta a mera irregularidade quanto ao registro de exportação para descaracterizar todo o regime de Drawback, como se mera formalidade, quando desatendida, tivesse o condão de alterar substancialmente os fatos;
- X. houve um erro por ocasião do registro de exportação, posto que foi informado o código de exportação normal, quando deveria ter sido informado o código Drawback suspensão, entretanto, o que foi de fato operacionalizado dizia respeito ao regime especial e às suas condições de implementação: as exportações se deram sob o manto do favor aduaneiro;
- XI. se é certo que a Administração sujeita-se à lei, não é menos verdade que também há de respeitar a proporcionalidade entre os meios e os fins, posto que não há lei divorciada do interesse público e, neste caso, a desoneração aduaneira interessa como forma de trazer divisas ao país;
- XII. formalidade chegou a um nível tal no acórdão recorrido, a ponto de se afirmar que uma exportação haveria de ser integralmente descaracterizada em razão de um simples lapso no registro de exportação, mera rotina burocrática, passando a mesma operação a ser tida como exportação normal, destoando da verdade tangível;
- XIII. há de ser admitida violação reflexa ao Decreto 91.030/85, na medida em que este franqueia ao exportador um favor aduaneiro quando atendidas certas condições sem maiores formalidades burocráticas, cuja mera desatenção está, agora, servindo de pretexto (erro formal perfeitamente sanável) para afastar todo o favor, sem que isso esteja previsto no decreto;
- XIV. “o próprio colegiado de primeira instância reconhece a força do § único do art. 142 do CTN e o disposto no art. 37 da Constituição, o que obrigatoriamente os remeteria a cumprimento ao Regulamento Aduaneiro na parte em que este fala da suspensão do Imposto de Importação. Eis aí a ilegalidade, porque com o auto inicialmente impugnado pretendeu-se exigir algo que a recorrente não estava obrigada a recolher.”

Por todos os motivos expostos até o momento, e tendo em vista que o julgamento colegiado da Delegacia da Receita de Julgamento em Fortaleza mal aplicou os dispositivos do Decreto 91.030/85, a saber, artigos 314, 315, 317 e 319,



Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

requer a reforma do Acórdão recorrido, dando-se provimento ao Recurso Voluntário, para que haja a exoneração dos créditos tributários.

Em atendimento ao comunicado de fls. 638, solicitando o cumprimento dos termos legais da IN/SRF/026, o contribuinte manifestou-se às fls. 639 alegando que já atendera plenamente ao solicitado, uma vez que parte do crédito tributário fora recolhido por ocasião da impugnação ao lançamento, conforme DARFs anexadas aos autos. Além disso, afirma que o valor do imóvel constante da Relação de Bens e Direitos para Arrolamento (fls. 643), supera o crédito remanescente.

Anexa os documentos de fls. 641/663.

Tendo em vista o disposto na Portaria MF nº 314, de 25/08/1999, deixam os autos de serem encaminhados para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls. 674, última (nota-se dos autos que foi numerado incorretamente a partir da fls. 664).

É o relatório.

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

## VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator *Ad hoc*

Apurados estarem presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

A questão debatida nos autos cinge-se em saber se restaram cumpridos termos e condições previstos nos Atos Concessórios para a fruição do benefício do regime especial de "Drawback".

Tendo em vista o reconhecimento parcial pelo contribuinte das infrações apuradas, e em relação as quais recolheu os tributos espontaneamente, resta a este julgador apenas a apreciação de dois pontos de controvérsia, quais sejam, a "exportação de mercadoria diversa da pactuada nos Atos Concessórios de Drawback – Suspensão" e "omissão do código específico de exportação em regime de Drawback-Suspensão".

Inicialmente, para o deslinde da questão debatida nos autos, deve ficar claro que o regime aduaneiro especial "Drawback", em linhas gerais, nada mais é, conforme descrito no *caput* do art. 335 do Regulamento Aduaneiro, que uma espécie de "incentivo à exportação".

A operação de "Drawback", na modalidade suspensão, é a "dispensa condicionada de tributos, incidentes em importação, de produto destinado a gerar mercadoria exportável após beneficiamento, utilização na fabricação, complementação ou acondicionamento de mercadoria a ser exportada".<sup>1</sup>

Assim, em última análise, o não cumprimento das exportações prometidas levaria à obrigação do importador de recolher os tributos de importação relativos à parte da mercadoria que deixasse de ser exportada, com os acréscimos legais devidos.

Sendo a exportação e o ingresso de divisas no país o real escopo do benefício fiscal em comento e, ainda, pautando-me pelo Princípio da Verdade Material, premissa básica que deve ser seguida pelo julgador ao decidir questões relacionadas à coisa pública, hei de reconhecer a autuação insubsistente, com exceção da parte reconhecida pelo próprio contribuinte.

<sup>1</sup> Resende, Leone Soares. "Exportação e Drawback". São Paulo: Aduaneiras. 2ª ed., p.54.

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

De início, cumpre destacar, quanto à alegação de “exportação de mercadoria diversa da pactuada em ato concessório”, que em nenhum momento, o Termo de Verificação fiscal ou a documentação acostada permite inferir que a mercadoria importada e submetida à reexportação não era a previamente ajustada, isto é, não restou claro de que forma chegou-se à conclusão que o contribuinte descumpriu o compromisso de exportar a mercadoria previamente pactuada.

Um outro aspecto a ser abordado é que, segundo informado em diversos momentos pela própria fiscalização, o contribuinte assumiu o compromisso de importar “sacos aluminizados”, com o compromisso de reexportá-los, porém, acondicionando “castanhas”.

Ocorre que, da análise dos autos, as evidências são a favor de que o contribuinte efetivamente reexportou tais “sacos aluminizados”, conforme previamente pactuado, bem como atendendo sua finalidade, isto é, o acondicionamento da mercadoria a ser exportada (art. 341, RA)<sup>2</sup>, o que permite, mais uma vez, afirmar que o compromisso ajustado não foi desrespeitado pela recorrente.

No mais, e na esteira das razões discorridas pelo contribuinte, também entendo que no “drawback” não é necessário o cumprimento da “vinculação física” entre a mercadoria que entra e a que sai. Esse, inclusive, vem sendo o entendimento majoritário deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

Matéria análoga já foi objeto de julgamento por esta Egrégia Câmara, quando da análise do Recurso Voluntário nº 117.572, guardando estreita semelhança com a presente decisão em relação à fungibilidade dos produtos:

“A matriz legal do regime em epígrafe – DRAWBACK - é o Decreto-lei nº 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”**

<sup>2</sup> “Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas”.

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

Esse dispositivo, que definiu o instituto do **“DRAWBACK”** como regime especial aduaneiro, foi regulamentado pelo Decreto nº. 68.904/71 que, por sua vez, veio a ser expressamente revogado pelo Decreto nº 91.030/85, que aprovou o Regulamento Aduaneiro hoje em vigor.

Rebuscando as origens dos regimes especiais da espécie, encontramos seus fundamentos na lei nº 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 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**

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

**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 69.904/71, 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 completam, 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 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 propulsoras 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.

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

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 DESTES COLEGIADOS.**

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

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

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 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

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

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:

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 II e IPI, que tenham incidido sobre a importação de mercadorias exportadas após o beneficiamento ou utilizadas na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra



Processo n° : 11131.003020/00-82  
Acórdão n° : 303-30.807

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 n° 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, para fins tributários, desde que matéria-prima nacional, em quantidade 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.”

Esses os sábios suplementos estampados no Voto que integra o Acórdão ora mencionado.

Ressalvadas as particularidades e peculiaridades existentes no caso, entendo por aplicar ao presente, todos os termos e fundamentos declinados no julgado do Acórdão transcrito.

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.

Quanto ao segundo aspecto em debate (“omissão do código específico de exportação em regime de Drawback-Suspensão”), os respectivos RE foram glosados exclusivamente porque foram assinalados o código “80000” correspondente a uma “exportação normal”, e não o código “81101” referente à exportação “drawback – suspensão”, conforme consta na tabela de códigos para preenchimento de RE no Sixcomex.

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

Segundo alega a fiscalização, ao solicitar o enquadramento da operação no "regime normal", sem a devida vinculação ao Ato Concessório de Drawback correspondente, o exportador "fez com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro na exportação fosse conduzido para o tratamento fiscal de uma exportação no "regime comum", sem que fosse adotadas as cautelas próprias para uma exportação no "regime Drawback", bem como "somente exportações enquadradas no código de operação para o Regime Aduaneiro Especial de Drawback (81101) é que são hábeis para comprovar o adimplemento do Regime de Drawback-Suspensão".

Mais uma vez não assiste razão à fiscalização.

Conforme já mencionado, o regime aduaneiro de "drawback" existe para o fim precípuo de incentivar as exportações e, o não cumprimento das exportações prometidas realmente levaria à obrigação do importador de recolher o imposto de importação relativo à ao descumprimento do compromisso.

No entanto, falhas formais na documentação comprobatória, isto é, a troca do código referente ao regime, pelo da exportação normal, não podem ter o condão de desconstituir o regime especial.

A SRF, a quem cabe o controle aduaneiro, poderia determinar à recorrente que acertasse as vinculações aos respectivos RE's, e poderia até exigir que fornecesse documento à SECEX e à SRF com o fim de corrigir o erro formal apontado nos RE's, de forma a cooperar com o trabalho administrativo de controle aduaneiro.

Contudo, a falta apontada não autoriza à conclusão do inadimplemento do compromisso de exportar. No máximo, poderia ser entendida como conduta a perturbar o efetivo controle da administração tributária sobre os tributos suspensos por estarem vinculados a um programa de incentivo à exportação, no caso o "drawback-suspensão".

Ressalte-se, mais uma vez, que a busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais, logo, meras falhas formais, em verdade, não se confundem com a realidade dos acontecimentos.

Na mesma linha, merece ser invocado o precioso voto do culto Conselheiro desta Terceira Câmara, Zenaldo Loibman, 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

Processo nº : 11131.003020/00-82  
Acórdão nº : 303-30.807

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 indentificação física precisa, porque a premissa da fiscalização era de confusão entre insumos do mesmo tipo, substância química, apenas com origem em importações diversas."

Por todo o exposto, e do que mais nos autos consta, dou provimento ao Recurso Voluntário de fls. 633/639, cancelando a exigência fiscal, na parte não reconhecida pelo contribuinte.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003

  
MILTON LUIZ BARTOLI - Relator *ad hoc*