



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10814.000615/2004-57
Recurso nº 344.426 Voluntário
Acórdão nº **3102-01.172 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 31 de agosto de 2011
Matéria Imposto de Importação e IPI Vinculado - Restituição
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 02/02/2000 a 31/08/2001

A restituição dos tributos recolhidos por ocasião do despacho de importação fundada no direito aos benefícios do regime de drawback só pode ser levada a efeito se restar demonstrado, cumulativamente, que as mercadorias foram incluídas no regime e que os compromissos assumidos foram cumpridos. Ausentes um desses requisitos não há como reconhecer a isenção e, conseqüentemente, o indébito.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer tão somente o direito à restituição dos impostos recolhidos por ocasião dos despachos de importação levados a efeito a partir das declarações que, cumulativamente, tratem de mercadorias admitidas no regime de drawback pelo DECEX e, segundo as verificações realizadas pelas autoridades fiscais, tiverem sido incorporadas ao processo produtivo de produtos exportados na vigência daquele regime. Vencida a conselheira Nanci Gama, que dava provimento integral. Fez sustentação oral o advogado Alberto Daudt Oliveira, OAB/RJ 50932.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Paulo Sergio Celani, Álvaro Almeida Filho, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

O presente processo originou-se da solicitação, feita pela interessada, de restituição de Imposto de Importação pago indevidamente (fls. 1 a 4). Relata, a requerente, que obteve junto à Carreira de Comércio Exterior do Banco do Brasil o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, visando a importação de matérias-primas, conjuntos, peças e partes, bem como outros insumos, destinados à fabricação de veículos modelo Golf.

A interessada segue relatando que o Regime foi concedido em 02/02/2000, na forma de “Drawback-Suspensão”, genérico com cobertura cambial, através do Ato Concessório nº 2841-00/000010-7. Após alguns aditamentos ao Regime inicialmente concedido, o valor compromissado de exportações foi fixado em R\$ 1.210.060.000,00, tendo a beneficiária direito de importar, com suspensão dos tributos aduaneiros, 50% do montante total das exportações, até a data de 08/03/2002, prazo final de validade do Ato Concessório.

A requerente expõe que cumpriu o compromisso de exportação assumido, com a venda para o exterior de veículos modelo Golf e quadros auxiliares no valor de US\$ 1.097.482.155,63, encerrando-se, assim, o Regime Especial concedido, conforme atestou o Banco do Brasil, mediante correspondência. Ocorre, entretanto, que das importações beneficiadas pelo Regime de Drawback, cujo valor total alcançou a quantia de US\$ 456.365.526,00, conforme informado no Relatório Unificado das Importações, parte substancial, no montante de US\$ 220.755.378,00, foi indevidamente oferecida à tributação, com o recolhimento do Imposto de Importação.

Por conseguinte, a interessada entende que pagou, antecipada e equivocadamente, o tributo que só seria devido caso descumprida a condição do “Drawback”, o que não ocorreu, visto que efetivamente efetuou as exportações necessárias ao cumprimento do Regime, caracterizando-se o recolhimento indevido do Imposto de Importação, assistindo-lhe o direito à restituição destes valores, a teor do art. 2º, inc. I, da IN/SRF nº 210/2002.

Com o objetivo de comprovar os fatos alegados, a requerente apresentou, em anexo, Certidão emitida pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior da Secex, a qual atesta que foram realizadas importações, fora do Regime de Drawback, durante o prazo de validade do mesmo, no valor acima referido, tratando-se de mercadorias de natureza semelhante às aquelas utilizadas na fabricação dos veículos e conjuntos exportados.

Diante do exposto, a suplicante requereu a restituição da quantia de R\$ 630.504,00, atualizados pela SELIC desde a data do requerimento até o momento da restituição.

A autoridade competente para analisar o pleito lavrou o documento denominado “PARECER TÉCNICO IRF CTA SAORT nº 08/2007” (fls. 363 a 373), manifestando-se nos seguintes termos:

- não há direito alegado, tendo em vista a ocorrência do fato da preclusão, pois não se pode voltar para fases ou oportunidades processuais já superadas;*
- ainda que os bens importados pudessem ter sido, à época, submetidos ao Regime de Drawback, não mais o podem ser, pois o requerimento é intempestivo;*
- as alegações não estão acompanhadas da comprovação de que os bens importados estavam acobertados pelo Regime Suspensivo de Drawback, e nem mesmo de que efetivamente foram incorporados nas mercadorias exportadas em cumprimento ao Ato Concessório;*
- a Certidão do Decex deixa claro que a interessada efetuou outras importações no mesmo período, mas que tais importações estavam fora do Regime de Drawback Suspensivo, e que se referiam a bens de natureza semelhante aos usados na fabricação dos bens exportados, ou seja, esses bens não estavam protegidos por aquele Ato Concessório, e o Decex/Secex não declara que eles passaram a estar incluídos naquele Ato;*
- as importações não estavam amparadas pelo Regime de Drawback, pois este Regime se inicia na previsão e na autorização concedidas pela Secex/Decex através da emissão do Ato Concessório e da Licença de Importação, e se aperfeiçoa no atendimento dos requisitos e providências na fase do despacho de importação junto à autoridade aduaneira;*
- a suspensão do pagamento dos tributos é condicionada ao cumprimento dos pressupostos estabelecidos na legislação, e o direito à suspensão ganha eficácia somente depois do atendimento desses pressupostos, condições e requisitos;*
- a interessada não demonstra ou comprova que teria tornado eficaz seu pretensão direito à suspensão relativamente a essas importações, logo, não há como falar em pagamento indevido dos tributos em tela.*

Fundamentada nas razões acima, a autoridade indeferiu o pedido de restituição, conforme Despacho Decisório nº 08/2007 (fl. 374).

Cientificada da decisão administrativa, a interessada apresentou o recurso de fls. 394 a 408, alegando, em síntese, que:

- no passado, deixou de usufruir benefícios conferidos pelo Regime de Drawback, e entende que lhe assiste direito à restituição dos valores pagos indevidamente naquelas operações, pois poderia ter utilizado o Regime, regularmente concedido através de Ato Concessório;*

- o disposto no art. 165, da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional - aplica-se ao caso, pois ocorreu erro de direito em relação à isenção, enquanto parcela excluída do campo de incidência da norma tributária, obrigando a Administração Pública a restituir, inclusive de ofício, o tributo pago indevidamente;
- o art. 165 do CTN deve ser combinado com as prescrições contidas no art. 28, do Decreto-lei n.º 37/66, e ainda com a IN/SRF 210, de 30 de setembro de 2002, concluindo-se que a hipótese de erro justifica a restituição do tributo;
- não subsiste a argumentação do Fisco, quanto à falta de comprovação de que o beneficiário fazia jus ao Regime, pois nas datas de registro das DI havia Ato Concessório em aberto, conforme declarado pela própria Secretaria do Comércio Exterior – Secex;
- houve exportação dos insumos importados, e o fiel cumprimento do pacto celebrado com a Secex, entretanto, não utilizou o incentivo que lhe cabia por puro descontrole operacional, deixando de vincular as DI ao respectivo Ato Concessório;
- o nosso sistema jurídico consagra a possibilidade de ressarcimento, pelo contribuinte, dos pagamentos que foram feitos com fundamento em erro na subsunção da norma tributária;
- no caso do Drawback, o não cumprimento de formalidades consistentes em erros formais não pode se sobrepor a verdade material, concluindo-se que as exportações e o ganho de divisas devem ser os fatos jurídicos a serem demonstrados pelo beneficiário;
- é também insubsistente o argumento do Fisco, de que não há provas capazes de atestar que os bens em discussão tenham sido efetivamente incorporados nos que foram exportados, pois é fabricante de veículos e costuma importar partes e peças para fabricação destes e posterior exportação, o que comprova que os bens são utilizados nos bens exportados;
- o Laudo apresentado em anexo especifica quais os componentes necessários para a fabricação do veículo Golf, demonstrando que são justamente estes os componentes trazidos por intermédio das DI relacionadas no pedido inicial de restituição, e cuja destinação foi atestada pelo próprio Decex;
- assim, traz como fundamento apto a sustentar o seu direito o Princípio da Verdade Material, segundo o qual a Administração Pública deve perscrutar o caso concreto, não se atendo somente à verdade formal;
- a Administração Pública, ao receber os impostos incidentes nas importações em referência, na verdade indevidos, se locupletou ilegitimamente, às custas do importador, caracterizando-se o enriquecimento sem causa;

- a Constituição Federal, em seu art. 37, e a Lei 9.784, de 1999, tratam dos princípios a serem observados pela Administração Pública;

- o despacho decisório fundamenta-se, também da suposta preclusão e decadência do direito de incluir as DI objeto do presente pleito no incentivo à exportação, no entanto, não requereu a alteração formal do regime de tributação lançado nas DI;

- o que restou evidenciado é que houve um recolhimento indevido de Imposto de Importação, e como tal, passível de restituição, cujo prazo decadencial está previsto no art. 168, inc. I, do CTN;

- O Superior Tribunal de Justiça decidiu que, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial para o requerimento de restituição só se inicia quando da homologação tácita do lançamento;

- não prevalecem as assertivas do Despacho Decisório, de que se está requerendo algo já decaído ou maculado pela preclusão, pois se tratando de Imposto de Importação, dispõe-se de 10 anos, contados do pagamento indevido, para pleitear a restituição.

Diante do exposto, a interessada espera reconhecido o seu direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente, a título de Imposto de Importação, bem como a título de consectários legais, corrigidos monetariamente da data do recolhimento até a data da efetiva restituição.

Ponderando as razões aduzidas pela recorrente, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pelo indeferimento do pedido de restituição, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 02/02/2000 a 31/08/2001

DRAWBACK SUSPENSÃO. RECONHECIMENTO DO REGIME. RESTITUIÇÃO.

Indefere-se o pedido de restituição de Imposto de Importação, protocolado depois de decorridos mais de 2 anos do vencimento do prazo do Ato Concessório, tendo em vista estar superada a oportunidade, definida legalmente, de enquadramento das referidas operações de importação no Regime de Drawback.

Solicitação Indeferida

Após tomar ciência da decisão recorrida em 22/12/2008, comparece a recorrente mais uma vez aos autos em 15/01/2009, para, em sede de recurso voluntário, sinteticamente, arguir que:

- não usufruía plenamente as prerrogativas conferidas por regime de drawback suspensão, na submodalidade genérico, de que era beneficiária, na medida em que,

em razão de erro, submetera à tributação insumos destinados à fabricação de automóveis exportados em cumprimento aos compromissos assumidos;

- informou a integridade das operações no competente relatório unificado das importações apresentado no bojo do pedido de encerramento de ato concessório, que foi protocolado perante o Departamento de Comércio Exterior;

- consequentemente, apresentou pedido de restituição dos tributos recolhidos por ocasião do registro daquelas declarações e teve seu pedido denegado;

- o art. 165, I do CTN operaria em seu favor, eis que, por erro, recolhera espontaneamente imposto indevido. Transcreveu o dispositivo legal;

- o Parecer CST nº 13/75, de caráter mandamental, determinaria a restituição em hipóteses semelhantes à litigiosa, independentemente de prévio requerimento. Transcreveu excertos;

- para determinados autores, o montante pago indevidamente sequer se caracterizaria indébito tributário, mas mera “prestação de fato”. Cita trecho da obra de Ricardo Lobo Torres;

- estando os valores objeto do litígio excetuados do campo da incidência, caracterizado estaria o dever da Administração Pública realizar a sua restituição, em obediência à lei e aos princípios de justiça fiscal e do Estado de Direito.

- os arts. 28 do DL 37/66, 109 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, juntamente com a IN SRF 210, de 2002, respaldariam igualmente o pedido: o primeiro autorizaria a restituição de pagamento decorrente de erro; o segundo elencaria, dentre as hipóteses de pagamento indevido, a constatação de que, à época do fato gerador, o contribuinte era beneficiário de isenção; e, finalmente, o terceiro ratificaria o dever da Secretaria da Receita Federal do Brasil, à época Secretaria da Receita Federal, proceder à restituição na mesma hipótese erro. Transcreveu tais dispositivos;

- o erro no preenchimento das declarações teria sido comprovado por meio de certidão expedida pela Secretaria de Comércio Exterior juntada aos autos;

- o Terceiro Conselho de Contribuintes já teria fixado norte no sentido de que tais falhas não afastariam o aperfeiçoamento do incentivo. Transcreveu ementa;

- a decisão recorrida afrontaria o princípio da verdade material, pois se concentrara na verificação de formalidades, apesar de restarem cumpridas as condições para gozar do regime, principalmente a exportação. Citou trecho de parecer da AGU acerca da aplicação do referido princípio;

- o escopo do drawback seria o fomento das exportações e isso restara fielmente cumprido;

- o laudo acostado pela recorrente, onde foram elencados os produtos necessários à fabricação dos automóveis exportados e a certidão emitida pela Secex atestariam a destinação dos produtos;

- em respeito ao Princípio da Estrita Reserva Legal, à Administração caberia perscrutar a matéria fática, não se atendo à verdade formal. Citou jurisprudência do Terceiro

Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem assim trechos doutrinários dos juristas Celso Antônio Bandeira de Mello e Lúcia Valle Figueiredo.

- ao receber tributos indevidos, a Administração Pública se locupletaria ilegitimamente. Transcreveu doutrina acerca do “enriquecimento sem causa”;

- em assim procedendo, deixou-se de observar os art. 37 da Carta Magna de 1988 e do art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, bem assim de respeitar o direito de propriedade, garantido pelo inciso XXII do art. 5º da mesma Constituição de 1988;

- não haveria que se falar em preclusão ou decadência do direito de incluir as DI objeto do litígio no incentivo à exportação, nem de reaver tributo passível de restituição;

- não fora pleiteada a alteração formal do regime de tributação;

- o art. 168 CTN fixa em 5 anos o prazo para pleitear restituição e o Superior Tribunal de Justiça, em 10. Transcreve o dispositivo legal e ementa de julgado daquela corte superior;

- o acórdão recorrido reconheceria a concessão do regime e a sua não efetivação no momento das importações, daí porque não se poderia falar, na hipótese, de um pedido de drawback restituição, nem dos prazos que lhe são próprios;

- seriam incabíveis, por outro lado, os questionamentos à conclusividade da Certidão da Secex, que somente atestaria que as importações teriam sido efetuadas no momento em que a recorrente possuiria ato concessório em aberto. As provas carreadas ao processo demonstrariam o cumprimento do regime;

- a vinculação física, ademais, não seria condição *sine qua non* para o cumprimento do regime. Citou jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes;

Partindo do pressuposto de que o recurso não reunia condições de ser julgado, decidiu este Colegiado, por meio da Resolução nº 3102-00.115, converter o julgamento em diligência, a fim de que a autoridade competente:

a) intime a interessada a demonstrar que as “matérias-primas, conjuntos, subconjuntos, peças, partes e outros insumos destinados à fabricação de veículos e conjuntos”, importados por intermédio das declarações de importações para as quais se pleiteia restituição, foram efetivamente aplicados na produção dos veículos e conjuntos de quadro auxiliar exportados sob o amparo do Ato Concessório 2841-00/000010-7 e de seus respectivos aditivos;

b) indague ao Decex se todas as importações amparadas nas declarações relacionadas nos presentes autos foram consideradas na baixa final do Ato Concessório 2841-00/000010-7 e de seus respectivos aditivos; e

c) emita juízo de valor acerca do relatório de auditoria de produção apresentado pela ora recorrente bem como a respeito da resposta fornecida pelo Decex.

Considerando que tais indagações já haviam sido formuladas em processo que trata de matéria idêntica, alvo da Resolução nº 303-01427, optou-se por sugerir que, se as investigações realizadas no cumprimento a tal resolução elucidassem os questionamentos formulados por esta Segunda Turma, caberia à autoridade de jurisdição extrair cópia dos elementos produzidos e acostá-los ao presente processo.

Em cumprimento, foram juntadas cópias de fls. 504 a 533, das quais se pode extrair que:

a) as diligências realizadas no bojo daquela resolução alcançaram a totalidade das declarações que, além do presente, são alvo dos processos administrativos 10907.00898/2004-06, 11128.000769/2004-40 e 15165.000801/2004-00;

b) na medida em que o Decex não havia se manifestado acerca da inclusão das declarações no regime de drawback, analisando-se as operações sob o prisma da vinculação física, ou seja da agregação dos produtos importados aos exportados, dos R\$ 52.459.091,57 pleiteados, deveriam ser glosados R\$ 4.150.011,27.

c) posteriormente, após tal manifestação da autoridade fiscal, foi encaminhado o ofício DECEX-CGEQ-2009/658 ao órgão de jurisdição, onde é informado que, das 4910 declarações que constavam da Certidão DECEX/CGME-2003/593, 1.704 foram consideradas para a baixa do Ato Concessário nº 2841-00/000010-7.

Após regularmente intimado de tais conclusões, compareceu o sujeito passivo ao processo para, essencialmente, pleitear a manutenção das conclusões assentadas na diligência realizada no bojo do PAF nº 10907.000898/2004-06, que tratam igualmente do Ato Concessário 2841-00/000010-7, em observância aos Princípios da Finalidade, Razoabilidade, Interesse Público e Eficiência, gizados no artigo 2º, da Lei nº 9.784/99.

Traz ainda a colação excerto do voto condutor do acórdão 303-34.888, onde, por maioria de votos, a extinta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes considerou que a matéria alvo da diligência determinada por este colegiado não teria sido suscitada pelas autoridades de jurisdição ou julgamento.

Alternativamente, admitindo, para argumentar, que não sejam adotadas tais conclusões, junta ao processo, por meio de mídia digital os seguintes documentos:

1) Planilha "Árvore de Produtos", contendo relatório detalhado de auditoria de produção;

2) "Controle de Saldo", contendo os demonstrativos da relação entre insumos importados X aplicação nos produtos exportados, separados por Unidades da Receita Federal em que ocorreu o desembaraço;

3) Planilha "Registros de Exportação", contendo listagem dos exportações promovidas pela Recorrente, vinculadas ao AC em comento;

4) "Relatório de Baixa", contendo relatório detalhado das Declarações de Importação que foram consideradas para a baixa final do Ato Concessário no. 2841-00/000010-7;

5) "Comprovante de Baixa", expedido pelo Banco do Brasil, atestando a baixa do AC 2841-00/000010-7;

6) "Aditivos", contendo cópia dos aditivos ao AC . protocolizados no Banco do Brasil;

7) "Relatório Unificado de Drawback - Importação", referente ao AC 2841:00/000010-7; e •

8) "Relatório Unificado de Drawback. - Exportação", relativo ao AC 2841-00/000010-7.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção

Afora o presente recurso voluntário, há pelo menos outros dois que tratam de desdobramentos da mesma matéria litigiosa; qual seja, pedido de restituição fundado no pedido de retificação de declarações de importação. Segundo aduz a recorrente, relembre-se, tratar-se-iam de bens aptos a se beneficiar do regime de drawback autorizado pelo Ato Concessório 2841-00/000010-7.

Em todos esses julgamentos, em especial no que foi alvo do Acórdão 303-34.888, de lavra do i. Conselheiro Zenaldo Loibman, onde apresentei declaração de voto vencido, me manifestei no sentido de que haveria dúvidas acerca da matéria fática que fundamenta o pedido.

Com efeito, conforme é possível extrair da leitura da declaração de fls. 17 e 18 e da certidão juntada à fl. 340, a recorrente era beneficiária do regime de Drawback, modalidade suspensão, por meio do qual teria sido autorizada a importação de matérias-primas, conjuntos, subconjuntos, peças, partes e outros insumos, no valor de US\$ 300.000.000,00, a serem empregados na fabricação de veículos marca VW - Modelo GOLF e de conjuntos, que seriam futuramente exportados.

Após a expedição de seguidos aditivos, quando do encerramento do regime, foi solicitado aditivo de ajuste, pleiteando que fossem consideradas, quando do encerramento do ato concessório, além das mercadorias regularmente importadas ao amparo do regime de drawback, 4.910 declarações que teriam sido submetidas ao regime comum de importação. Somadas, tais operações totalizariam US\$ 456.365.388,33

A grande questão a ser enfrentada residiria no fato de que, a meu ver, este pedido de ampliação do universo de declarações que seriam admitidas no regime, pelo menos até a apresentação do requerimento que gerou os processos em discussão, ainda se encontrava pendente de análise.

Igualmente pouco esclarecedora, a meu ver, seria a certidão à fl. 340, que informa a realização das importações de mercadorias idênticas às objeto de drawback, formalizadas por meio das 4.910 declarações debatidas nos processos que tramitam ou

tramitaram neste Colegiado, mas não esclarece se tais operações teriam sido incluídas ou não no regime, ponto essencial para que se reconheça a isenção sob condição resolutória e, consequentemente se proceda à restituição pleiteada.

Chama-se a atenção, ademais, para o fato de que tal questionamento não foi trazido ao processo por ocasião do julgamento do recurso voluntário, conforme se verifica na leitura de excerto do despacho decisório à fl. 399 (original destacado):

DA NÃO COMPROVAÇÃO DE QUE A AUTORIDADE CONCEDENTE DO DRAWBACK SUSPENSÃO TENHA INCLUÍDO OS BENS PLEITEADOS NESSE REGIME.

12. A Certidão do DECEX de fls. 340 a 351, em favor do estabelecimento em epígrafe (não menciona outros, muito embora informe seu endereço como se ele estivesse no Município de São Paulo), deixa claro que houve outras importações ocorridas no mesmo período das acobertadas pelo Ato Concessório, MAS QUE: (A) ELAS ESTAVAM FORA DO REGIME DRAWBACK SUSPENSIVO; (B) SE REFERIAM A BENS DE NATUREZA SEMELHANTE AOS USADOS NA FABRICAÇÃO DOS BENS EXPORTADOS. Ou seja, esses bens não estavam protegidos por aquele Ato Concessório e a autoridade concedente (o DECEX/SECEX) não declara que eles passaram a estar incluídos naquele Ato.

A meu ver, esse sempre foi o ponto fulcral do litígio.

Com efeito, *ex vi* do art. 179, *caput*, do Código Tributário Nacional¹, a isenção concedida em caráter especial é levada a efeito mediante a demonstração do cumprimento dos requisitos fixados em lei que, no caso, são pelo menos dois: a concessão do regime e o cumprimento das condições avençadas.

Sabidamente, se há um ponto sobre o qual converge a melhor doutrina é à tipicidade da isenção. Como é cediço, seu regime jurídico é exatamente o mesmo da tributação, diferenciando-se, essencialmente, no que se refere à repercussão financeira que cada uma dessas espécies produz.

Vejamos o que diz Alberto Xavier:²

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

¹ Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

² Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 2.ed.

José Souto Maior Borges, a seu turno, citando Sainz de Bujanda, pontifica³:

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

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

Caberia avaliar, portanto, sob esse regime de tipicidade cerrada, se as mercadorias cumpriram as condições legais para o reconhecimento do benefício.

De fato, se comprovada a inclusão das mercadorias no regime de drawback, os tributos incidentes sobre sua importação seriam alvo de suspensão e, após o cumprimento dos compromissos assumidos, definitivamente desonerados, nos termos do art. 78, II do Decreto-lei nº 37, de 1966⁴. Consequentemente, dúvida não haveria de que os tributos teriam sido indevidamente recolhidos e de que, por força do art. 165, I do Código Tributário Nacional⁵, deveriam ser restituídos.

À esta altura cabe lembrar que o Decex, em resposta à indagação formulada em sede de diligência, atestou que apenas parte das declarações foram incluídas no regime: das 4910 declarações incluídas pela recorrente no Relatório Unificado de Drawback somente foram aceitas 1704.

Sobre as demais operações, imagino, não há como reconhecer o cumprimento das exigências fixadas na lei que instituiu o benefício, ainda que as mercadorias viessem a ser empregadas em produtos destinados à exportação.

Com efeito, nos termos da legislação de regência, só se poderia falar no cumprimento ou não da segunda condição (incorporação ao produto exportado) se vencida a primeira (concessão do regime).

De se registrar, outrossim, que à época dos fatos geradores sob exame, a concessão do drawback na modalidade pleiteada era disciplinada pelo art. 314 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, onde se lia:

Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente

³ Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ªed. p.p. 190/191.

⁴ Art. 78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

(...)

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

⁵ Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-lei No 37/66, art. 78, I a III):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; (destaquei)

Com o advento da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, as atribuições da extinta Comissão de Política Aduaneira, originalmente competente para a concessão do regime objeto deste processo, foram transferidas para a Secretaria Nacional de Economia, do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, que, por meio da Portaria SNE nº 427, de 25/08/92, disciplinou a concessão do regime, atribuindo ao antigo Departamento de Comércio Exterior - Decex, competência para conceder o regime nas modalidades suspensão e isenção, bem como proceder ao acompanhamento e verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

Nesse contexto, foi editada a portaria MEFP nº 594, de 25 de agosto de 1992, que disciplinava:

Art. 1º A concessão e a aplicação do regime aduaneiro especial de "drawback" nas modalidades de suspensão e isenção de tributos, previstas nos incisos I e II, do art. 314, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 março de 1985, se regem pelo disposto nesta Portaria.

Parágrafo único. O regime de "drawback" poderá ser concedido conforme previsto no art. 315, do Regulamento Aduaneiro.

Art. 2º Constitui atribuição da Secretaria Nacional de Economia - SNE, nos termos do art. 2º, da Lei no 8.085, de 23 de outubro de 1990, a concessão do regime, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

Art. 3º Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal - DpRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

Com a publicação da Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, as atribuições da Secretaria Nacional de Economia foram transferidas para a Secretaria de Comércio Exterior (Secex) e do Departamento da Receita Federal, para a Secretaria da Receita Federal (SRF).

Nessa nova estrutura administrativa, foi editada a portaria Secex nº 04, de 11 de junho de 1997, que vigorou até 24 de agosto de 2004, quando foi revogada pela Portaria Secex nº 11. Dizia esse ato em seus arts. 1º e 2º:

Art. 1º - A concessão do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, nas modalidades de suspensão e isenção de tributos, conforme o disposto nos artigos 314 a 334 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, com alterações, seguirá o disposto nesta Portaria.

Art. 2º - Constitui atribuição do Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX) a concessão do Regime de Drawback, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

Nesse contexto, pode-se observar que a tarefa de verificar o cumprimento dos pressupostos legais para reconhecimento da isenção é repartida entre os dois órgãos envolvidos na operação; ao DECEX compete conceder o regime, mediante verificação do cumprimento das condições inerentes a tal etapa e à Administração Tributária, hoje exercida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), fiscalizar o correto cumprimento dos compromissos assumidos e, o que é mais importante, a baixa do regime .

O reconhecimento da isenção, reitere-se, depende da atuação coordenada de dois órgãos que, dentro de suas esferas de competência, autorizam a admissão da mercadoria no regime; ou seja, o cumprimento dos pressupostos para sua concessão e verifiquem a sua aplicação na industrialização do produto exportado, ou seja, o cumprimento dos pressupostos para a regular baixa do regime.

Ou seja, também sobre a ótica da divisão de atribuições, só faz sentido discutir o cumprimento dos compromissos assumidos se tais compromissos forem validados pela autoridade competente ou, em outras palavras, se o regime foi concedido.

Inquestionavelmente, reconhecer a inclusão da integralidade das declarações no regime, admitindo como isentas operações diversas daquelas retroativamente incluídas pelo Decex implicaria usurpar a competência legal desse órgão.

Delimitado o universo das declarações admitidas no regime, passa-se à verificação do cumprimento dos compromissos de exportação assumidos, tomando-se como referência o relatório de auditoria acostado em cumprimento à Resolução 3102-00.115.

Como é possível extrair daquele relatório, verificou a autoridade fiscal que, diferentemente do alegado, o compromisso assumido não restara integralmente cumprido.

Dessa forma, não há igualmente como reconhecer a isenção sobre os insumos que não foram empregados nos produtos exportados nem, consequentemente, o direito a restituição do imposto pago por ocasião do despacho.

Assim, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para reconhecer tão somente o direito à restituição dos impostos recolhidos por ocasião dos despachos de importação levados a efeito a partir das declarações que, cumulativamente e nesta ordem, tratem de mercadorias admitidas no regime de drawback pelo DECEX e, que segundo as verificações realizadas pelas autoridades fiscais foram incorporadas aos produtos exportados na vigência desse regime.

Finalmente, esclareço que o montante reconhecido nos termos do presente acórdão deverá ser corrigido por meio da aplicação da taxa Selic.

Sala das Sessões, em 31 de agosto de 2011

Luis Marcelo Guerra de Castro

CÓPIA