



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

---

|                    |                                           |
|--------------------|-------------------------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 10907.000898/2004-06                      |
| <b>Recurso nº</b>  | 133.579 Voluntário                        |
| <b>Matéria</b>     | RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO |
| <b>Acórdão nº</b>  | 303-34.888                                |
| <b>Sessão de</b>   | 7 de novembro de 2007                     |
| <b>Recorrente</b>  | VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA.                |
| <b>Recorrida</b>   | DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC                      |

---

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Exercício: 2004

Ementa: DRAWBACK-SUSPENSÃO GENÉRICO. COMPETÊNCIA DA SRF PARA APROFUNDAR A VERIFICAÇÃO DOCUMENTAL JÁ REALIZADA PELA SECEX. VINCULAÇÃO FÍSICA ATENUADA. COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. É da SECEX a competência para a concessão, prorrogação e aditamento dos atos concessórios. A ação fiscal da SRF não pode e não deve se dar em oposição ao trabalho da SECEX, mas em sua complementação. É à SECEX que cabe examinar o relatório de comprovação do drawback apresentado pelo beneficiário, e restringindo-se a uma mera verificação documental atestar, ou não, o seu cumprimento. No caso, o cumprimento do regime especial nos termos contratados foi confirmado documentalmente. Igualmente inquestionável é a competência da SRF para fiscalizar o cumprimento das condições assumidas, aprofundando a auditoria, em complemento à mera verificação documental antes realizada pela SECEX, sendo despropositado repetir o mesmo trabalho realizado pelo outro órgão e, principalmente sendo-lhe vedado invadir sua competência. O indício de conduta faltosa, propiciado por equívoco formal, deve levar a uma investigação mais profunda tendente a demonstrar concretamente aquilo que a presunção inicial apenas pode sugerir, mas não provar. Da SRF se espera fiscalização propriamente dita com vistas a verificar a efetividade da utilização dos insumos e a materialidade das

exportações compromissadas. As evidências são tanto de que houve o cumprimento do compromisso de exportação assumida pela recorrente, como também de que os produtos finais utilizaram os insumos importados no período de vigência do regime especial, embora tenha havido por parte do importador o erro de não informar no rol de DI's especificadas o número do ato concessório do drawback que, entretanto, estava vigente e amparava aquela quantidade e qualidade de mercadorias. Não houve decadência, nem prescrição, e muito menos houve preclusão do direito do contribuinte de reclamar a repetição do indébito. A autoridade aduaneira dispõe de cinco anos para a revisão aduaneira, e estava ao seu alcance a constatação de que aqueles insumos e matérias-primas, cujas DI's foram omissas em indicar a vinculação a um ato concessório vigente e válido, efetivamente compuseram a linha de produção dos veículos exportados. Da mesma forma que quando resulta comprovado o adimplemento do compromisso estabelecido no ato concessório do regime especial, descabe a cobrança dos tributos aduaneiros cuja exigibilidade estava suspensa, e o Termo de Compromisso ajustado perde sua utilidade, cabe neste caso reconhecer que o recolhimento efetuado a título de imposto de importação foi indevido, devendo ser confirmado o direito de restituição.

#### ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DO INDÉBITO.

A SRF deve restituir o que foi indevidamente recolhido a título de tributo aos cofres públicos, com o mesmo critério de atualização que impõe aos devedores do fisco, ou seja, na forma preconizada na NOTA COSAR/COSIT n.º 08/97.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

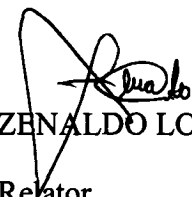
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, afastar a preliminar de diligência levantada pelo Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, vencida também a Conselheira

Anelise Daudt Prieto. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito à restituição do indébito recolhido a título de Imposto de Importação, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Anelise Daudt Prieto, que negaram provimento. O Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro fará declaração de voto. Por maioria de votos, conceder a atualização monetária somente com base nos índices previstos na NE COSAR/COSIT 08/97, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Nanci Gama e Marciel Eder Costa, que deram provimento para conceder os expurgos na forma da jurisprudência da CSRF.



ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



ZENALDO LOIBMAN

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Tarásio Campelo Borges .

## Relatório

Trata-se de PEDIDO DE RESTITUIÇÃO de Imposto de Importação pago indevidamente. A ora recorrente obteve a concessão de regime especial de drawback-suspensão visando a importação de matérias-primas, conjuntos, peças e partes, bem como outros insumos, destinados à fabricação de modelo GOLF.

A concessão se fez em 02.02.2000, na forma de drawback-suspensão – genérico, com cobertura cambial, através do AC nº 2841-00/000010-7. Depois de dois aditamentos formalizados pelo órgão competente, ficou acertado o compromisso de exportações correspondente a “120.000 veículos modelo GOLF AA – 2 e 4 portas” e de “205.200 conjuntos de quadro auxiliar”, no valor total de R\$ 1.210.060.000,00, e em contrapartida foi estabelecido o direito da beneficiária de importar com suspensão da exigibilidade dos tributos aduaneiros, sob condição resolutiva, “matérias-primas, conjuntos, subconjuntos, peças, partes e outros insumos destinados à fabricação de veículos e conjuntos”, no valor de US\$ 603.800.000,00, com prazo de validade para cumprimento do compromisso firmado em 08.03.2002.

O DECEX/SECEX/MDIC, em 11.09.2003, atestou mediante a certidão anexa às fls.527, para fins de comprovação perante outros órgãos públicos, que a empresa interessada neste processo importou, ao amparo do AC nº 2841-00/000010-7, mercadorias no valor de US\$ 218.133.019 com suspensão de tributos, e importou, ainda, fora do mencionado regime, mas durante o prazo de validade do mesmo, mercadorias no valor de US\$ 220.755.378,00 de natureza semelhante àquelas utilizadas para a fabricação dos veículos e conjuntos exportados, ao amparo de 4.910 DI's relacionadas nas onze páginas anexadas ao pedido de comprovação dirigido à SECEX e constante às fls.528/538.

Ocorreu, conforme descrito pelo DECEX/SECEX/MDIC, que das importações de insumos e matérias-primas realizadas no período coberto pelo benefício concedido por meio de drawback-suspensão genérico, do valor total de US\$ 456.365.526,00, o montante equivalente a US\$ 220.755.378,00 foi indevidamente oferecido à tributação, com recolhimento a título de imposto de importação, por equívoco da requerente. Assim é que a interessada pretende a restituição do valor indevidamente recolhido aos cofres públicos, no montante de R\$ 60.918.223,21, atualizados pela SELIC, posto que por mero equívoco recolheu a título de tributo o que só seria cabível no caso de descumprimento da condição resolutiva posta na contratação do drawback-suspensão, o que de fato não ocorreu, visto que efetivamente efetuou as exportações necessárias ao cumprimento do regime especial concedido, conforme foi atestado pelo Banco do Brasil mediante correspondência (doc.02, anexado ao pedido inicial).

A repartição de origem indeferiu o pleito mediante o despacho decisório de fls.539/548, com a seguinte fundamentação:

1. *O pedido com base na IN SRF 210/2002, art.2º, I, não procede porque a norma evocada não tem qualquer relação com o “drawback-restituição”(sic).*
2. *Para o drawback-restituição, o prazo para exercício dessa opção se expira 90 dias após a exportação cumprida, restando descartada esta hipótese por intempestividade do pedido.*

3. *A certidão expedida pelo DECEX demonstra que além de importações amparadas pelo drawback-suspensão, a interessada promoveu outras importações, no curso da validade do benefício, mas não albergadas pelo Ato Concessório em foco, e em relação às quais houve recolhimento do imposto de importação, caracterizando ato jurídico perfeito.*

4. *As mercadorias importadas fora do regime de drawback estavam mesmo sujeitas ao recolhimento dos tributos e, portanto o recolhimento espontâneo extinguiu o crédito tributário nos termos do art.156 do CTN. As importações não estavam amparadas pelo regime especial porque este se inicia com a autorização concedida pela SECEX/DECEX mediante o Ato Concessório (AC) e Licença de Importação, e se aperfeiçoa com o cumprimento dos requisitos e providências na fase do despacho de importação junto à autoridade aduaneira.*

5. *A suspensão da exigibilidade dos tributos é condicionada e o direito à suspensão somente se torna eficaz depois do atendimento de pressupostos, requisitos e condições estabelecidos na legislação.*

6. *Os fatos descritos não permitem a demonstração de que a interessada teria tornado eficaz seu pretense direito à suspensão da exigibilidade dos tributos com relação a estas importações, e por isso não se pode falar em recolhimento indevido do imposto de importação.*

Inconformada com a decisão da DRF/Paranaguá, a interessada dirigiu à DRJ competente sua impugnação nos exatos termos constantes às fls.551/565, pedindo o reconhecimento do seu direito de restituição de valores recolhidos indevidamente a título de imposto de importação com a devida atualização monetária.

A DRJ/Florianópolis, por sua 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade, decidiu indeferir a solicitação, conforme consta às fls.648/655, assentada nas seguintes razões principais:

1. *O pleito de restituição se baseia na alegação de recolhimento indevido a título de imposto de importação por ocasião de despachos aduaneiros realizados no período coberto pelo benefício concedido através do AC nº 2841-00/000010-7, quando por erro deixou de explicitar ser beneficiário do regime drawback-suspensão.*

2. *Entretanto, na aplicação do direito tributário há fases processuais que, se não exercidas oportunamente, não podem voltar, como, por exemplo, a oportunidade de exercer o contraditório no processo administrativo. Assim também acontece em relação ao regime de drawback, cuja obtenção e efetivação dependem de obediência ao previsto no art.338 do RA/2002.*

3. *A interessada obteve o ato concessório junto à SECEX, mas não o tornou efetivo em cada importação nos termos previstos no dispositivo acima indicado.*

4. *No controle das atividades do comércio exterior, são os despachos aduaneiros, de importação e de exportação, oportunidades únicas para aferir, por exemplo, a identificação da mercadoria. Depois*

disso, com a saída das mercadorias do controle aduaneiro, não há mais como rever os procedimentos, dada a impossibilidade de comprovação de certos elementos.

5. Veja-se o caso do drawback, em que na exportação há que se fazer a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório (AC) para permitir à autoridade aduaneira a realização das necessárias conferências a fim de comprovar a efetiva aplicação dos insumos importados no produto final exportado, sendo impossível constatar tal vinculação depois de realizada a exportação.

6. No caso, a interessada alega que por erro promoveu o desembaraço aduaneiro como se fossem importações comuns, tendo efetuado o recolhimento do valor a título de imposto de importação. Porém, com base na norma expressa no art.338 do RA/02, o direito à suspensão da exigibilidade do tributo aduaneiro somente se efetiva na ocasião do desembaraço aduaneiro de importação no qual tem a autoridade aduaneira a oportunidade de realizar as verificações pertinentes e atestar o cumprimento dos requisitos postos no AC.

7. Não se trata de decadência do direito de pleitear a restituição, mas sim de ter sido superada a oportunidade de exercício do direito, já que todas as exportações foram concluídas antes da apresentação do pedido de restituição, configurando-se a preclusão da faculdade de utilização do incentivo fiscal.

8. Conforme foi ressaltado pela repartição de origem, o interessado poderia ter optado pelo drawback-restituição caso tivesse percebido em tempo hábil o erro cometido, ou seja, antes de 90 dias da efetiva exportação das mercadorias.

9. A impugnante não está amparada pelo art.165 do CTN conforme pretende, em face de não ser o caso de pagamento indevido de tributo nem tampouco de erro na identificação do sujeito passivo, ou na alíquota aplicada, ou no montante devido. O fato é que promoveu a importação de mercadorias sem invocar o benefício do drawback, e o pagamento de imposto realizado era devido.

10. A pretensão de que a verdade material deva se sobrepor às formalidades não socorre a impugnante, pois o que há são apenas indícios de que os produtos importados foram efetivamente aplicados na exportação. O laudo técnico juntado à impugnação arrolando os componentes necessários para a fabricação do veículo exportado não serve como prova, pois no regime de drawback é fundamental a certeza de que os insumos importados não entraram no ciclo econômico do país.

11. Contra a acusação de enriquecimento sem causa por parte da administração pública, ao negar restituição a recolhimento supostamente indevido, diga-se que houve importação regular de grande quantidade de mercadorias com o correspondente recolhimento do imposto de importação, mas somente depois de transcorridos 3 anos o importador apresentou requerimento de restituição sob a alegação de que as mercadorias se encontravam ao amparo de drawback-suspensão, sem que tenham sido cumpridos os trâmites necessários ao reconhecimento do regime. Não cabe à administração pública devolver

*ao particular imposto com base em fundamentos aleatórios, ficando claro que a norma legal estabelece que a admissão de mercadorias sob o regime de drawback-suspensão se efetiva no registro da DI.*

Irresignada com a decisão de primeira instância a interessada compareceu tempestivamente aos autos para apresentar seu recurso voluntário de fls. 657/674. As alegações reproduzem os argumentos antes articulados na impugnação apresentada e refutam os fundamentos da decisão recorrida. Vejamos as razões essenciais do recurso voluntário:

1. *A ora recorrente era beneficiária do regime especial de drawback-suspensão genérico concedido pelo AC, expedido pela SECEX e especificado nos autos, à época das importações em foco, e tais produtos foram efetivamente agregados a mercadorias posteriormente exportadas em cumprimento do regime especial.*

2. *O cumprimento do compromisso de exportação, atestado pelo Banco do Brasil (doc.02 do pedido inicial), cumpriu a condição resolutiva e pôs termo final à obrigação tributária, antes suspensa, extinguindo-a.*

3. *Entretanto, conforme ficou demonstrado no Relatório Unificado das Importações (doc.03 do pedido inicial), e também pela Certidão DECEX 2003/594 (doc.04 do pedido inicial), parte substancial dessas importações, cuja relação das DI's está discriminada no referido doc.03, foi indevidamente oferecida à tributação, com recolhimento a título de imposto de importação.*

4. *Não resta dúvida que os bens importados, com cobertura cambial, estavam amparados pelo benefício do regime especial do drawback-suspensão genérico concedido pelo AC nº 2841-00/000010-7, entretanto, no momento do registro das DI's especificadas, por adversidades operacionais, houve registro no SISCOMEX como se tratassem de importação no regime normal, e foi deste ERRO que resultou o recolhimento indevido, que considera perfeitamente passível de restituição nos termos da lei.*

5. *Este direito de restituição pleiteado está devidamente amparado no CTN, art.165, I. pelo qual o sujeito passivo, independentemente de prévio protesto, tem direito à restituição de pagamento espontâneo de tributo indevido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.*

6. *É exatamente o que ocorreu neste caso. A ora recorrente pagou espontaneamente, por erro, imposto de importação que era indevido em face da vigência do benefício auferido no drawback concedido. A rigor a doutrina majoritária, exemplificada no magistério de Ricardo Lobo Torres destaca a impropriedade da expressão "indébito tributário", que esta pressupõe respaldo em norma tributária vigente no momento do pagamento, e que na realidade se trata de mera prestação de fato. O indébito não é tributo, nem a obrigação de restituir uma obrigação tributária (Torres, Ricardo Lobo citado por Gabriel Lacerda Troianelli in "O indébito Tributário e a Compensação de Tributo Indevidamente Pago", Revista Dialética de Direito nº 06, pp.29 e 30). Ademais sobre a subsunção dos casos de pagamento de*

*tributo quando havia isenção ao art.165, I, foi atestada no Parecer Normativo CST 13/75, esclarecendo que o mencionado preceito do CTN havia revogado antigo dispositivo do DI 300/38 que vedava o deferimento de pedido de restituição do imposto de importação quando o contribuinte não houvesse invocado, à época do despacho, isenção então existente.*

7. *O art.165, I, do CTN, deve ser combinado com o disposto no DI 37/66, art.28, que prescreve o direito de restituição em caso de ERRO de cálculo ou de aplicação de alíquota, como também o art.109 do RA/2002, art.109, que determina que caberá restituição do imposto pago indevidamente no caso de verificação de que o contribuinte, à época do fato gerador, era beneficiário de isenção ou de redução concedida em caráter geral, ou já havia preenchido as condições e os requisitos exigíveis para a concessão de isenção ou de redução de caráter especial (Lei 5.172/66, art.144).*

8. *Finalmente a IN SRF 210/2002, cumpre o disposto no CTN ao elencar como fundamento da restituição a hipótese de erro na alíquota ou no cálculo do montante devido. Neste caso, a ora recorrente evidentemente recolheu imposto de importação indevidamente, sendo claro que ninguém em sã consciência pagaria tributo se tinha o benefício da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e isto se pode comprovar por meio do AC cujos termos estavam vigentes na ocasião dessas importações.*

9. *Não merecem subsistir as argumentações do acórdão recorrido de que não há provas de que o beneficiário fazia jus ao regime especial, ora, nas datas de registro das DI's havia ato concessório do drawback-suspensão em vigência, houve simplesmente erro no preenchimento das DI's em não informar a vigência do regime especial em benefício da ora recorrente. Isto também ficou comprovado pela certidão expedida pela SECEX, às fls.527. Outrossim, houve a efetiva exportação dos produtos finais que deviam incorporar os insumos importados, o que levou ao reconhecimento de efetivo cumprimento do compromisso estabelecido no ato concessório celebrado com a SECEX. O mero erro formal, por puro descontrolo operacional em deixar de vincular as DI's ao AC vigente, não pode justificar a tributação indevida.*

10. *Deve-se atentar para as grandes dimensões de cada operação de importação em foco, constando nas DI's enormes quantidades de mercadorias, que a recorrente deixou de utilizar o benefício ao qual fazia jus apenas por um lapso, sendo inquestionável que naquelas datas fazia jus à suspensão de 100% dos tributos, amparado pelo drawback vigente, suspensão esta que se tornou isenção com o implemento das exportações compromissadas.*

11. *Note-se que a jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes não vacila a respeito do tema, positivando que as falhas e equívocos não podem afastar o incentivo em questão, a exemplo do Ac. n.º 303-28.578, de 25.02.1997, Ac. n.º 303-31077, de 02.12.2003, cujas ementas transcreve às fls.663/665.*

12. *A decisão recorrida afronta o princípio da verdade material, vetor do processo administrativo fiscal, pois sendo o drawback um incentivo à exportação, o cometimento de meros erros formal não pode ser sobreposto à evidência, não contestada, de que a recorrente cumpriu todas as condições para gozar do regime especial, e cumpriu seu compromisso ao efetivar as exportações no prazo estabelecido.*

13. *Não se sustenta a alegação quanto a haver qualquer dúvida acerca das provas de que os bens importados estivessem acobertados por ato concessório vigente. Deve ser ressaltado o caráter finalístico do incentivo em questão, ou seja, os produtos importados foram efetivamente destinados à fabricação de veículos exportados, conforme comprova o laudo técnico apresentado pela recorrente desde o início do processo, o qual especifica os componentes necessários à fabricação dos veículos, e que de resto não mereceu nenhuma contestação material. Não se pode esquecer das próprias DI's relacionadas no pedido inicial e cuja destinação foi também atestada pela SECEX, órgão responsável pela concessão do drawback e pela conferência documental de seu cumprimento.*

14. *A importância da aplicação da verdade material ao PAF pode ser atestada nas palavras do ilustre jurista Celso A. B. De Mello, transcrita às fls.666, e que em resumo estabelece o dever da administração de sempre buscar a verdade substancial, não importando que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou negue a veracidade do que é (in Processo Administrativo Fiscal, 3º vol, citado em "Verdade Material no Processo Administrativo Tributário", SCHOUERI, Luis Eduardo, p.153, Ed. Dialética). No mesmo sentido ensina Lúcia Valle Figueiredo acentuando que "o informalismo a favor do administrado (jamais contra) também é outra regra do processo administrativo. E desde que não se esteja a tratar do processo que envolva os terceiros, como os concorrenciais" ( in "Curso de Direito Administrativo, p.293, 2ª ed.)*

15. *Neste sentido já se manifestou este Terceiro Conselho de Contribuintes e também a Câmara Superior de Recursos Fiscais. No Ac. Nº 303-27693, D.O.U de 10.10.1995: "Caracterizado o equívoco há que prevalecer a verdade material sobre a verdade meramente formal". No Ac da CSRF nº 03-02632, DOU de 15.10.1997: "Caracterizado o equívoco no preenchimento da GI, há que prevalecer a verdade material sobre a verdade meramente formal".*

16. *O direito brasileiro a exemplo do direito comparado não admite o enriquecimento sem causa, mormente quando seja a administração pública que na sua voracidade de arrecadação pretenda se locupletar ilegitimamente de recolhimento indevido às custas do importador. Ao Poder Público incumbe maior responsabilidade, que não pode dar mau exemplo aos administrados, que lhe compete velar pelo cabal cumprimento das obrigações tributárias, mas não de se apoderar de recolhimento com relação a bens amparados por direito à isenção.*

17. *Neste caso não há que se falar nem em decadência nem em preclusão do direito da recorrente de incluir as DI's que se referem ao pleito de restituição em razão do incentivo à exportação contratada.*

*Não há no caso descrito como se considerar nem preclusão lógica, nem preclusão consumativa, e muito menos decadência do direito de reaver recolhimento indevido. A não ocorrência de decadência foi reconhecida na decisão recorrida às fls.654. Resta, então contestar a argumentação de que a interessada haveria descumprido o estabelecido no art.338 do RA/2002, porque embora lhe tenha sido concedido o regime especial, este não se teria efetivado em cada importação. Ora, data maxima venia, ficou claro desde o início que a ora recorrente admitiu não ter observado, por descontrole operacional, formalidades burocráticas deixando de mencionar nas DI's a vigência do drawback, e justamente por isto é que aconteceu o indevido recolhimento de tributo. Não tivesse cometido o ERRO acusado, e ficasse registrada a vinculação da DI ao AC concedido, não haveria o recolhimento indevido, e também não haveria nenhuma exigência de tributo, que o cumprimento do compromisso transformou a suspensão da exigibilidade em isenção do tributo.*

18. *Nas suas confusas tergiversações a decisão recorrida se emaranha por tentar transformar o pedido de restituição em suposto pleito de drawback-restituição, que absolutamente não é o caso. Trata-se simplesmente de pedido de restituição de imposto de importação pago indevidamente, simples, e somente isso! Não há, pois, que se falar em prazo de 90 dias contados da data da exportação, não se trata de drawback-restituição. O único prazo a ser observado é o decadencial.*

19. *A decisão recorrida reconheceu que a interessada promoveu a importação de mercadorias sem invocar o regime de drawback ou qualquer outro incentivo ou benefício, mas a partir disso concluiu ser devido o pagamento do imposto de importação. Vale dizer, partiu de premissa correta e chegou a conclusão totalmente equivocada. “Não é o fato de não haver a recorrente, à época, vinculado burocraticamente as importações ao drawback que faz a incidência do imposto de importação devida!!! Não, não e não”!! Erros não podem jamais ser fatos geradores de tributo. Se estava em aberto o drawback-suspensão e, posteriormente, foi cumprido no prazo o compromisso de exportação, o pagamento do imposto de importação foi ABSOLUTAMENTE INDEVIDO!!*

20. *É, data venia, de se admirar o esforço dos prolores do acórdão recorrido para evitar a aplicação do princípio da verdade material ao caso. Apresentada a certidão da SECEX, a relação das DI's pertinentes, a certificação de cumprimento da exportação prometida, o laudo técnico que identifica os componentes necessários para a fabricação dos veículos exportados, comprovado, portanto, que havia ato concessório drawback em aberto, que foram cumpridas as exportações nas quantidades e prazos estabelecidos, bem como feita a demonstração de que foram efetivamente utilizados os insumos importados já que os produtos finais foram efetivamente exportados, com tudo isso, o voto condutor da decisão DRJ disse que não passavam de “indícios” insuficientes para convencer o julgador de que as importações em causa deveriam ser operacionalizadas com a suspensão da tributação. Mas, se eram insuficientes, porque então não apontou as provas que entende deveriam ser apresentadas além daquelas. Não há dúvida de que os insumos importados foram efetivamente utilizados nos produtos exportados, mas mesmo se assim*

*não fosse, ad argumentandum, o fato é que as exportações prometidas ocorreram, e nas quantidades e prazos assinalados no AC.*

*21. Por amor à argumentação, resta à ora recorrente apontar a adequação ao caso do princípio da fungibilidade perpetrado pelo Ato Declaratório 20/96 da COSIT, expressamente citado em um dos inúmeros acórdãos do Conselho de Contribuintes, a exemplo do Ac. n.º 301-30533 assim ementada:*

*“DRAWBACK SUSPENSÃO. A essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão está no cumprimento do compromisso de exportação, e, uma vez cumprido tal compromisso, faz jus o contribuinte ao direito de não pagar os tributos incidentes na importação dos insumos com benefício fiscal.*

*DRAWBACK. FUNGIBILIDADE. A fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo de validade do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos no gênero, quantidade e qualidade, não descaracterizando a exportação objeto do compromisso do importador, no regime Drawback, conforme Parecer Normativo CST 12/79 e Ato Declaratório 20/96 da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.*

Ante todo o exposto, requer que seja dado provimento ao recurso, para se reformar a decisão recorrida e ser deferido o pedido de restituição do valor indevidamente recolhido a título de imposto de importação, com a correção da SELIC e demais consectários legais, inclusive expurgos inflacionários eventualmente verificados no período, desde a data do pagamento indevido.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro ZENALDO LOIBMAN, Relator

O recurso foi apresentado tempestivamente e trata de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

Ensina Antônio da Silva Cabral (In Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 1993):

*"Se alguém perguntasse por que existe o processo outra não poderia ser a resposta senão a de que o processo se destina a satisfazer o anseio posto dentro de todo homem: a realização da justiça..... Ulpiano nos legou a definição de justiça como sendo a vontade permanente e eterna de atribuir a cada um o que por direito lhe pertence ("Justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi", D.I,1,10,§1º)....."*

*.....Poder-se-ia afirmar que o direito tributário substantivo não é um direito fundado no contrato nem no delito, mas na vontade objetiva da lei. A obrigação não nasce pelo consenso das partes, mas porque a lei fixa os casos em que ela deve nascer. A função do julgador é a de verificar se ocorreu a tipicidade, isto é, se ao fato concreto se aplica a norma tributária ou não. Aqui se objetiva a guarda da ordem pública."*

Merece registro a citação indireta feita pela recorrente a uma parte do Acórdão nº 104-17.249, de 10.11.99, acolhendo brilhante voto proferido pelo eminente Conselheiro Nelson Mallmann onde, em sintonia com o preâmbulo utilizado neste voto, ressalta a importância fundamental da verdade material no âmbito do processo administrativo fiscal:

*"Sob o manto da verdade material, todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte. Erros ou equívocos não têm o condão de se transformarem em fatos geradores de obrigação tributária."*

No mérito, trata-se de pedido de restituição de valor recolhido indevidamente a título de imposto de importação, protocolado em 10.05.2004 perante a DRF/Paranaguá.

Registra-se, preambularmente, que o recorrente comprovou o adimplemento do compromisso de exportação assumido perante a SECEX relativo a efetuar exportações com utilização de mercadorias importadas sob o regime de drawback-suspensão, conforme expresso no Ato Concessório nº 2841-00/0000010-7, de 02.02.200, aditado por duas vezes, com prazo de validade estabelecido até 08.03.2002. Essa comprovação foi atestada pela SECEX, com base nas DI's referentes aos insumos importados, nos RE's que registram as exportações de veículos e conjuntos definidos no AC referido, e por laudo técnico apresentado para demonstrar os componentes necessários à fabricação dos produtos finais exportados, coincidentes com aqueles que foram importados a partir da emissão do ato concessório. Além disso, a pedido do interessado, a SECEX expediu a certidão de fls.527, a qual confirma que houve importação de US\$ 218.133.019,00 de insumos com efetiva suspensão da exigibilidade do imposto de importação, e além dessa, restou comprovada a realização de importação de

outros insumos, durante o prazo de validade do Ato Concessório de drawback-suspensão genérico, com natureza semelhante àquelas mercadorias utilizadas para a fabricação dos veículos e conjuntos exportados ao amparo das 4.910 DI's relacionadas às fls.528/538, realizadas no curso da validade do benefício pertinente ao regime especial concedido formalmente em ato exarado pela SECEX/MDIC.

Embora tais importações se referissem a insumos expressamente amparados pelo benefício fiscal concedido sob condição resolutiva do cumprimento de exportação dos produtos finais especificados, por alegado descontrole operacional, a importadora ora recorrente deixou de fazer constar nas DI's correspondentes o nº do ato concessório do drawback (AC), e por ocasião dos respectivos registros das DI's efetuou recolhimento do imposto de importação.

Depois de ter cumprido o compromisso de exportar veículos e conjuntos especificados no compromisso assumido com a SECEX, realizadas as exportações antes do prazo final em 08.03.2002, e restando claro que a suspensão da exigibilidade dos tributos aduaneira se aperfeiçoou em isenção pelo adimplemento da condição resolutiva, a interessada solicitou à repartição fiscal a restituição do indébito, instruindo seu pedido com documentação comprobatória tanto em relação às importações de insumos/matérias-primas no período de vigência do regime especial, quanto das exportações de produtos finais especificados na ocasião da concessão do drawback-suspensão genérico.

É fora de dúvida que a menção expressa no AC quanto a ser genérico o drawback-suspensão concedido, conforme atos normativos do DECEX/SECEX, em consonância com as normas legais que regem a matéria, admitem margem aceitável de fungibilidade dos insumos importados, na medida em que põe o foco na qualidade e na quantidade contratada desses insumos, bem como exige tão-somente a utilização na quantidade suficiente e em qualidade similar de produtos finais exportados, ou seja, sem exigir do interessado nenhum custo adicional voltado a controlar peça por peça, bastando que o produto final incorpore insumos importados de mesma qualidade e que sejam utilizados de forma a suprir as quantidades de produtos finais exportados em cumprimento do regime especial contratado.

Passemos a apreciar as razões essenciais que fundamentaram a decisão recorrida a fim de decidir se deve, ou não, ser deferido o pedido de restituição apresentado neste processo.

Mas, antes, lembro aos colegas a crítica que venho reiteradamente registrando ao longo dos últimos anos nesta Câmara quanto ao tratamento superficial que infelizmente a SRF, através da fiscalização aduaneira, com a complacência dos órgãos de julgamento administrativo de primeira instância, vem dispensando à auditoria do drawback, ou melhor, à falta de auditoria, apresentando autos de infração tecnicamente irrelevantes e omissos quanto à real competência atribuída à SRF neste campo. Frequentemente a fiscalização se restringe a uma mera verificação documental, e nisto nada acrescenta à competência legalmente atribuída à SECEX, e muitas vezes invade a competência desta para apenas questionar aspectos relativos à concessão do benefício fiscal ou ao aditamento de atos concessórios, e em outras ocasiões apontam apenas falhas formais no preenchimento das DI's ou dos RE's, como por exemplo, a falta de indicação no RE do AC a que se vincula, ou erro no código indicado para a operação de exportação, indicando, por exemplo, o código referente a exportação normal, quando o correto seria a indicação do código referente a exportação amparada em concessão de drawback.



É claro que de tais falhas formais resultam conseqüências indesejáveis, podem naturalmente representar dificuldade a um melhor controle aduaneiro e merecem ser penalizadas de modo proporcional, desde que corretamente embasadas na lei aduaneira, mas nunca serão suficientes a justificar a conclusão extrema de inadimplemento do compromisso de exportação assumido, especialmente quando as evidências documentais arroladas sejam no sentido de confirmar a realização de importação necessária de insumos e de exportação dos produtos finais especificados no ato concessório.

Os meros erros formais eventualmente flagrados podem muito bem servir como ponto de partida a um trabalho de auditoria fiscal propriamente dita, mais profundo do que a mera verificação de documentos, e pode eventual utilizar a auditoria de produção e/ou outros recursos técnicos ao alcance da fiscalização profissional que incumbe à SRF realizar por atribuição legal. Infelizmente não tem sido esta a prática, e o que se vê neste campo de atuação, em geral, é uma falta de compromisso com a responsabilidade a cargo da administração aduaneira e tributária, encerrando o procedimento exatamente no ponto no qual deveria começar, e se quedando omissa em estabelecer uma indispensável relação de causa e efeito entre o ponto de partida da atuação e a sua conclusão. Não é por outro motivo que se verifica, na segunda instância administrativa, um número significativo de provimento a recursos neste tema do drawback.

No início deste voto trouxe à baila a idéia central que, a meu juízo, preside a solução deste caso; o erro formal, por si só, é absolutamente inidôneo de se transmutar em fato gerador de obrigação tributária.

É inquestionável, e quanto a isso não houve contestação nem da DRF de origem, nem da DRJ, que nas datas dos registros das DI's relacionadas às fls.528/538, que mencionam mercadorias cuja natureza é a mesma das que compõem os produtos finais cuja exportação foi compromissada, estava a ora recorrente acobertada por ato concessório de drawback-suspensão genérico vigente, e o fato de que nessas DI's deixou de ser anotado o n.º do AC que lhe concedia a suspensão da exigibilidade dos tributos aduaneiros sob condição resolutiva, foi assumido pelo importador como erro, equívoco que o levou a recolher o imposto de importação ainda que deste recolhimento fosse legalmente dispensado.

A decisão recorrida pretendeu apontar preclusão do prazo para alegar o direito pretendido, e apontou suposta base no art.388 do RA/2002. O recurso se refere a esta decisão DRJ, e é sobre ela que deve o Conselho de Contribuintes decidir, conforme observa M. V. Neder e M. T. López: *"...Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau..."* (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez, in **Processo administrativo fiscal federal comentado**, 2ª ed, São Paulo: Dialética, 2004, p. 78-79). Ora, consultando-se o texto do caput deste artigo, bem como todos os seus parágrafos, a única conclusão possível é que esta norma foi fielmente cumprida pelo beneficiário do regime especial, ou seja, a concessão do regime foi formalizada pela SECEX, órgão competente, para autorizar o desembarque das mercadorias importadas sob amparo do ato concessório, foi firmado termo de responsabilidade de forma a garantir o pagamento dos tributos cuja exigibilidade foi suspensa para o caso de inadimplemento da condição resolutória estabelecida. E por fim, as exportações de produto final especificado, foram efetuadas no prazo concedido e na quantidade acertada.

A aparente alegação do r. acórdão DRJ foi de que a interessada não efetivou o regime especial porque deixou de anotar o n.º do AC nas DI's, e que por esse motivo seria correto o recolhimento do imposto de importação, que desta forma não poderia ser entendido como indevido. Não faz sentido, e também nada tem a ver com o disposto no citado art.338 do RA/02. O argumento da decisão recorrida de suposta preclusão fundada em que somente na ocasião do desembaraço aduaneiro da importação seria possível constatar a vinculação daqueles insumos/matérias-primas ao ato concessório de drawback é inconsistente, seria o mesmo que negar a utilidade da revisão aduaneira para a qual dispõe a autoridade aduaneira de cinco anos, ademais a constatação de serem as mercadorias importadas de quantidade e qualidade compatíveis com o ato concessório de drawback, e se este estava vigente e válido na ocasião, tanto poderia ter sido feito na oportunidade do registro da DI, caso esta indicasse o n.º do AC a que se vinculava, quanto dois anos depois, na época do protocolo do pedido de restituição do indébito.

Efetivamente cabe à fiscalização da SRF complementar a mera verificação documental que compete à SECEX. Esta, neste caso, cumpriu seu papel, examinou a documentação apresentada pelo beneficiário, certificou o cumprimento do regime especial concedido (ainda que sob condição resolutiva, como sói acontecer, sendo óbvio que mesmo quando haja a expedição de documento final de baixa de compromisso pelo DECEX, isto está sempre sujeito a demonstração em contrário por parte da SRF), e acrescentou a informação, a pedido do interessado, de que confirmava terem sido registradas importações, durante o período de vigência do ato concessório em foco, de insumos dentro da quantidade aprovada, e com a mesma qualificação daqueles que deviam compor o produto final a ser exportado. As conferências e auditorias que cabe à SRF realizar no campo do drawback, de forma alguma se restringem ou se podem restringir ao exato momento do registro da importação ou da exportação, sob pena de descumprir a atribuição e competência legal conferida à autoridade aduaneira. As verificações necessárias quanto à quantidade e qualidade dos insumos importados, bem como a composição dos produtos finais com a incorporação daquelas quantidades, e a efetividade das exportações compromissadas, são perfeitamente aferíveis por variadas técnicas de auditoria, mas quanto a isso, no campo da auditoria do drawback, a julgar pela frequência de casos que passaram nesta Câmara, infelizmente tem havido omissão da SRF. A ocorrência de falhas formais que, em geral, devem justificar o início de um procedimento de investigação fiscal, tem sido prematuramente apresentada como evidência de descumprimento do regime especial, estabelecendo uma impropriedade lógica, por falta de conexão entre causa e efeito.

Há uma aparente falta de percepção da administração aduaneira para o papel central que lhe foi legalmente reservado na auditoria do drawback, e isto parece ser a causa de uma sucessão de casos em que a SRF se contenta indevidamente em realizar o papel restrito de mera verificação documental, atribuindo freqüentemente a erros formais um papel que extrapola seu significado. Evidentemente, não se afasta a hipótese de cometimento doloso, malicioso, de omissões de preenchimento em documentos de exportação, ou de importação, o que efetivamente pode causar empecilho ao controle aduaneiro, mas tal constatação além de ser causa de penalidade proporcional apenas à conduta de dificultar o controle aduaneiro, deve também ser motivo de aprofundamento da investigação fiscal, porém, de nenhuma forma é, por si só, suficiente a concluir pelo descumprimento de regime especial formalmente concedido, e aparentemente, documentalmente comprovado.

Que não cabe nenhuma arguição de decadência ou prescrição do direito do contribuinte de pedir a restituição, a decisão recorrida já o havia reconhecido, bastando

verificar que o ato concessório foi expedido em 02.02.2000 e tinha validade até 08.03.2002, que as exportações dos produtos finais especificados foram cumpridas no prazo, segundo atesta o DECEX até prova em contrário, e que todas as DI's sob análise foram registradas entre fev/2000 e março/2002. Ora, o pedido de repetição do indébito foi protocolado em 10.05.2004.

É compreensível a indignação do recorrente por ter a repartição de origem aparentemente, e inadequadamente, tentado desvirtuar o mérito do processo em pedido de algum modo ligado ao drawback-restituição, o que absolutamente não é o caso, e nem tampouco se compreende que a decisão recorrida tenha buscado justificar sua negativa ao pedido de restituição, apontando um desvirtuamento do regime especial efetivamente concedido. O fato de ter a interessada promovido importação de insumos sem indicar na DI o nº do AC que existia, era vigente, e lhe dava cobertura a nacionalizar matérias-primas e insumos nas quantidades e qualidade especificadas durante o período de vigência do regime concedido, de forma alguma elide o seu direito ao benefício fiscal, perfeitamente aferível em etapa posterior dentro do prazo legal de revisão aduaneira. Da mesma forma que quando resulta comprovado o adimplemento do compromisso estabelecido no ato concessório do regime especial, descabe a cobrança dos tributos aduaneiros cuja exigibilidade estava suspensa, e o Termo de Compromisso ajustado perde sua utilidade, cabe neste caso constatar que o recolhimento efetuado a título de imposto de importação foi indevido, devendo ser reconhecido o direito de restituição reclamado.

O interessado também apontou o art.165, do CTN, como base de seu pedido, mas disso desdenhou a decisão recorrida. Ora, se o dispositivo legal prevê o direito de restituição ao sujeito passivo que recolheu a maior por decorrência de erro, na alíquota aplicada ou, de forma geral, no montante devido, por maioria de razão, o recolhimento de tributo em caso que na época do protocolo do pedido de restituição já era perfeitamente identificável como sendo caso de isenção, então certamente serve de amparo à pretensão da ora recorrente.

A documentação apresentada, abrangendo a relação das DI's, ato concessório e seus aditamentos, certidões da SECEX, bem como laudo técnico demonstrando a composição dos produtos finais exportados com os insumos e matérias primas importados, são provas aceitáveis, do ponto de vista documental, de que houve adimplemento do regime especial concedido, e por outro lado, além de se constatar a omissão da autoridade fiscal em auditar o que lhe competia, apenas se vê a curiosa, superficial, e incongruente contestação, presente no r. acórdão recorrido, de que ainda assim não poderia a partir daquelas evidências ter a certeza de que os insumos importados não teriam sido desviados ao mercado interno. Ora, a evidência de que se necessitava neste caso era tão-somente a de que, no prazo contratado, os veículos e conjuntos exportados incorporaram, em qualidade e na quantidade prevista, os insumos importados com benefício fiscal, e isto foi documentalmente comprovado.

Neste ponto desejo me reportar às dúvidas argüidas em plenário pelo ilustre colega conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro (LMGC), que antes mesmo da sessão fez a gentileza de as encaminhar a este relator, de modo que pude registrar minhas respostas em sessão, conforme se segue:

*(1ª) Sobre a declaração BB de fls.21/22: Especialmente no item 4. Observa LMGC que a mensagem contém aparentemente uma contradição. Afirma-se inicialmente que os valores exportados foram comprovados, para em seguida acrescentar que tal comprovação está sujeita a alteração quando da Baixa Final (do compromisso via AC),*

*que ainda estaria em estudo. Transcrição da declaração BB por LMGC:*

**"4) Valores comprovados, modificados pelo Aditivo de Ajuste, e sujeitos a alterações quando da efetivação da Baixa Final, a qual encontra-se em processo de estudo : valor da importação comprovada para: US\$456.365.388,33;"**

**Minha análise.** É freqüente que o DECEX mesmo no documento final de baixa do Ato Concessório, depois de constatar que segundo a documentação apresentada pelo beneficiário foi cumprido o compromisso, **comunique ao interessado, no mesmo documento de baixa, que tal atestado de adimplemento se dá sob condição resolutive de verificação pela fiscalização da SRF.** Esta, aliás, é a meu ver a lógica da estrutura do sistema que compatibiliza as participações complementares do DECEX/SECEX e da SRF. À SECEX compete a mera verificação documental, insuficiente em face da possibilidade potencial de falsificação documental, seja de forma ou de conteúdo. Daí a importância do papel reservado à SRF neste procedimento administrativo. Esta não deve se ater a uma mera verificação documental, primeiro porque isto é da competência da SECEX, e segundo porque o papel atribuído à SRF requer atividade com maior profundidade, deve investigar, trabalhar sobre as informações prestadas, em relação aos documentos citados, fazer a auditoria que for necessária nos dados de produção da empresa, nos registros do SISCOMEX, para aferir as informações prestadas documentalmente à SECEX quanto a realização das importações de insumos autorizadas e quanto à efetividade das exportações compromissadas, conferindo a utilização dos insumos importados nos produtos finais exportados e checando a possibilidade de desvio daqueles insumos importados para o mercado interno.

A meu ver, e s.m.j., o texto a que se refere o colega LMGC, de fls.21/22, não apresenta contradição, apenas explicita condição resolutive do mesmo tipo daquela citada no parágrafo anterior e que costuma estar presente no próprio documento final de baixa expedido pelo DECEX/SECEX. Não me lembro agora se, neste caso, foi juntado aos autos o documento final de baixa do DECEX. Mas, mesmo que não tenha sido, ou que o DECEX/SECEX nem o tivesse ainda expedido ao tempo de preparação do processo administrativo que visa a restituição de indébito, essa eventual inércia administrativa além de não poder militar em prejuízo de direito do recorrente, não invalidaria que o documento de fls.21/22 faça prova a favor do beneficiário do regime, sendo obviamente uma prova *juris tantum*, mas em relação à qual nem a fiscalização da SRF, nem a DRJ, apresentou consistente contestação quanto ao seu conteúdo.

**(2ª) Sobre a certidão expedida pelo DECEX (fls.527):**

Com relação à certidão assinada pelo Diretor do DECEX, a preocupação do colega LMGC decorre da aparente dubiedade do trecho em que se descreve os bens objeto do regime. Transcreve LMGC:

**"3. Certificamos, ainda, que foram importadas, ao amparo do Ato Concessório em questão, mercadorias no valor de US\$ 218.133.019,00 com suspensão de tributos, tendo ainda a interessada importado, fora do mencionado regime e durante o prazo de validade do mesmo, expirado em 08.03.2002, mercadorias no valor de US\$ 220.755.378,00, de natureza semelhante às aquelas utilizadas para a fabricação dos veículos e conjuntos exportados, ao amparo das 4.910 (quatro mil e**

*novecentas e dez) Declarações de Importação relacionadas nas 11 (onze) páginas em anexo". (grifos meus).*

A conclusão do colega LMGC sobre o texto acima foi a seguinte: "aquela autoridade, apesar de frisar a alteração do ato concessório no parágrafo 2, afirma que os bens não fizeram parte do regime autorizado pelo mesmo, não afirmando, portanto, se a inclusão dos mesmos fora ou não aceita".

**Minha análise.** Objetivamente a dúvida suscitada é de que referida certidão DECEX "... afirma que os bens não fizeram parte do regime autorizado pelo mesmo, não afirmando, portanto, se a inclusão dos mesmos fora ou não aceita".

A meu ver é claro o sentido e alcance do que foi afirmado na certidão. Diz respeito a atestar a apresentação de documentação comprobatória de importações de certa quantidade de mercadorias com a mesma natureza daquelas abrangidas no AC/Drawback-suspensão genérico, realizadas no período em que estava vigente o benefício concedido para importação de mercadorias daquela qualidade, com vistas ao cumprimento de certo compromisso de exportação de produtos finais especificados.

A expressão "não fizeram parte do regime autorizado" representa uma alusão direta ao fato que constitui a razão central do pedido feito pelo interessado ao DECEX para que expedisse tal certidão, isto é, observa que em relação a essas importações houve recolhimento dos tributos, e, portanto, traduz mera confirmação do DECEX de que o requerente da certidão, quanto a estas outras importações especificadas, de fato não auferiu o benefício da suspensão da exigibilidade dos tributos a que tinha direito em face da isenção concedida sob condição de cumprimento do compromisso de exportar firmado e por se tratar de quantidade e qualidade de insumos compatíveis com o AC/Drawback vigente no período em que se realizaram essas importações, segundo documentação apresentada.

Portanto, data venia, e s.m.j, a certidão DECEX de fls. 527 representa a meu ver concordância com a alegação do interessado de que tais importações poderiam ter sido realizadas sem o recolhimento dos tributos, por força do benefício que havia sido concedido ao importador, e que para efeito de se aferir o cumprimento do regime concedido, são válidas e computáveis as exportações de produtos finais que utilizaram esses insumos, posto que de qualidade e quantidade compatíveis com o delineado no AC/Drawback.

Pelo exposto, quando realizadas as exportações compromissadas segundo as cláusulas contratadas implementou-se a condição confirmadora da isenção que acobertava as mercadorias importadas para fins de atendimento ao drawback autorizado.

Registra-se, por fim, que princípios fundamentais no direito administrativo, a exemplo da boa-fé na relação fisco-contribuinte, incumbem evidentemente os agentes da administração e os contribuintes, mas à administração tributária se acomete maior responsabilidade, a de dar exemplo, devendo ser exata e rigorosa, nos termos da lei, tanto para exigir tributo quanto para reconhecer o direito à repetição do indébito eventualmente postulado, quando comprovado, como no presente caso.

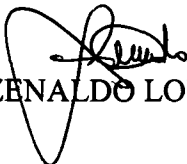
O cálculo do valor do indébito deve ser realizado pela repartição de origem.



Quanto à sua atualização monetária, deve a SRF proceder à restituição do que foi indevidamente recolhido aos cofres públicos com o mesmo critério legal que impõe aos devedores do fisco, ou seja, na forma preconizada na NOTA COSAR/COSIT n.º 08/97. Portanto, afasto a aplicação na esfera administrativa dos chamados expurgos inflacionários.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007

  
ZENALDO LOIBMAN - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTO

Apesar da indiscutível qualificação dos meus pares e da ponderação demonstrada no voto condutor, peço vênica para discordar das conclusões que motivaram a reforma do acórdão hostilizado e o conseqüente reconhecimento de direito a restituição de tributos no valor de R\$ 60.918.223,21, que, segundo alegado, teriam sido indevidamente recolhidos.

Ainda segundo alegado, tal recolhimento indevido ocorrera em função lapso da recorrente que, apesar de beneficiária do regime de drawback, deixou de invocar os benefícios inerentes a tal regime no momento do registro de 4.910 (quatro mil e novecentas e dez) Declarações de Importação que, somadas, totalizavam valor correspondente a US\$ 220.755.378,00.

Conforme será detalhado a seguir, não encontrei fundamentos para identificar, na documentação acostada aos autos, elementos de fato que dariam espeque a tal pedido. A meu ver, não ficou demonstrado sequer que as mercadorias importadas efetivamente seriam suscetíveis de enquadramento no ato concessório de drawback que formalizou a sua concessão.

### 1- Síntese Fática

Conforme se extrai da leitura da declaração de fls. 21 e 22 e da certidão juntada às fls. 527, a recorrente era beneficiária do Ato Concessório número 2841-00/000010-7, emitido em 02/02/2000, na modalidade Suspensão, sub-modalidade Genérico, que se encerrou em 08/03/2002.

A previsão inicial era importar matérias-primas, conjuntos, subconjuntos, peças, partes e outros insumos destinados à fabricação de veículos e conjuntos, no valor de US\$ 300.000.000,00, contra a exportação de "60 mil veículos marca VW — Modelo GOLF AA — 2 e 4 portas", no valor de US\$ 600.000.000,00.

Em 24 de julho de 2000, foi expedido o Aditivo número 2841-90/000184-7, que por meio do qual, os compromissos inerentes ao regime passaram a ser:

- valor da importação para: US\$ 301.900.000,00;

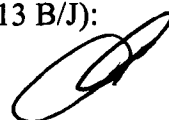
- valores da exportação para:

- a) NCM 8703.23.10 (veículos marca VW, modelo Golf A4, 2 e 4 portas):

- quantidade: 60.000 unidades

- valor: US\$ 600.000.000,00

- b) INCLUSÃO NCM 8708.99.90 (conjunto quadro auxiliar-IJO 199 313 B/J):



- quantidade: 102.600 unidades

- valor: US\$ 5.030.000,00

Posteriormente, por meio do Aditivo número 2841-01/000190-4, emitido em 5 de setembro de 2001, os compromissos foram novamente alterados, passando a ser:

- valor da importação: US\$ 603.800.000,00;

- valores da exportação para:

a) NCM 8703.23.10 (veículos marca VW, modelo GoFA4, 2 e 4 portas):

- quantidade: 120.000 unidades

- valor: US\$ 1.200.000.000,00

b) NCM 8708.99.90 (conjunto quadro auxiliar - IJO 199 313 B/J):

- quantidade: 205.200 unidades

- valor: US\$ 10.060.000,00

Finalmente, em data não informada, foi solicitado Aditivo de Ajuste, no intuito de comprovar a efetiva importação, ao amparo do regime, de matérias-primas, conjuntos, subconjuntos, peças, partes e outros insumos destinados à fabricação de automóveis no valor de US\$ 456.365.388,33, pedido que, no meu sentir, segundo os elementos carreados aos autos não havia sido deferido pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex) até a apresentação do pedido de restituição objeto do presente processo.

De se notar que, desse total, somente foram efetivamente vinculadas ao presente ato concessório importações no valor de US\$ 218.133.019,00.

A condição essencial para o acatamento do pleito de restituição seria, portanto, que fosse reconhecido como indébito o crédito tributário recolhido quando do despacho das pré-faladas 4.910 (quatro mil e novecentas e dez) declarações de importação que, segundo alegado, deixaram de ser enquadradas no regime por lapso dos responsáveis pela sua elaboração.

## **2- Das Condições para Reconhecimento do Benefício**

Antes de enfrentar o litígio propriamente dito, vejo de especial utilidade proceder à delimitação da natureza do ato administrativo que reconhece o cumprimento das condições assumidas por ocasião da concessão do regime de drawback, sabidamente um incentivo às exportações.

Quando levado a efeito por meio da suspensão do pagamento dos impostos incidentes na importação, seu aperfeiçoamento fica condicionado à posterior comprovação do cumprimento do dever de exportar o produto onde o insumo importado foi aplicado ou consumido no processo de industrialização.



O dissenso conceitual fica por conta da natureza da suspensão do pagamento inerente ao regime: há opiniões abalizadas que defendem que corresponde a uma hipótese de suspensão da exigência, como a i. Conselheira Presidente desta Terceira Câmara, e há quem defenda que se trata de uma isenção sujeita a condição resolutiva.

A fim de ilustrar a primeira corrente, cito trecho do voto condutor do Acórdão proferido pelo egrégio Tribunal Regional Federal na 4ª região, proferido nos autos da Apelação Cível n.º 2003.04.01.002647-3/RS (Des. Federal Dirceu de Almeida Soares, julgada em 15/06/2003).

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

Já na senda da segunda, pontifica Liziane Meira (*Regimes Aduaneiros Especiais*, in *Coleção de Estudos Tributários*; coordenação Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: IOB, 2002):

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

Comparando as duas, fica claro que, pelo menos em um ponto, não existe dissenso: verificado o implemento da condição prevista no ato concessório, aperfeiçoa-se a isenção dos tributos incidentes sobre as importações.

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

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

*(...)*

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

Diz o art. 155:

*Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não*

*cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:*

(...)

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

Com relação a este último, vejo como importante retomar o debate acerca do que se tornou um “senso comum” perante este colegiado.

Apesar de pacífico, com a máxima vênia, vejo equivocado o raciocínio de pretender, quando da avaliação do cumprimento das condições inerentes às isenções de caráter especial, ignorar as normas de natureza procedimental ou reduzir-lhes a importância.

Ouso afirmar nesse diapasão, apoiado na melhor doutrina, que, no ordenamento jurídico pátrio, sem o cumprimento do regime formal simplesmente não há como se reconhecer o fato jurígeno que afasta a repercussão tributária sobre determinada hipótese, inicialmente sujeita a incidência.

Ou seja, sem a apresentação do requerimento e a demonstração do cumprimento dos pressupostos, não pode a autoridade administrativa reconhecer, unilateralmente, a existência do “fato gerador isento” ou hipótese de “não incidência qualificada”(conforme a corrente doutrinária), máxime quando descumpridos os pressupostos exigidos para tanto.

Obviamente, não está se afirmando que tais pressupostos não possam ser supridos pelos mais diversos meios. Como é cediço, tanto o princípio da fungibilidade quanto o da informalidade, norteadores do direito processual, admitem que se alcance o mesmo resultado por meio de ritos diversos. O importante é delimitar a responsabilidade por seu suprimento e as consequências pela sua inobservância.

Sobre a imperiosidade da coexistência dos aspectos instrumental e material, trago a colação trecho da obra de Alberto Xavier (*Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., p. 103/104):

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



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

Nessa senda, pondera José Souto Maior Borges (Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ª ed. p. 336):

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

(...)

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

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

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

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

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

Nessa esteira, apenas por uma questão de sistematização, analiso, separadamente a seguir os aspectos materiais e procedimentais do regime de drawback.

## **2.1 - Regime Jurídico Material**

Creio que não existe dissenso doutrinário ou jurisprudencial com relação à tipicidade da isenção. Como é sabido, 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.

É certo que se discute sobre a validade de regras diferenciadas de hermenêutica instituídas pelo art. 111, II do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>, mas penso que, pelo menos no que se refere ao presente processo, tal discussão pode ser deixada temporariamente de lado.

<sup>1</sup> Vide TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro-São Paulo. Renovar, 2000, 3ª ed.

Interessa à solução do litígio, a meu ver, avaliar se os fatos carreados aos autos se subsumem perfeitamente à hipótese isentiva abstratamente prevista na norma. Caso isso não se verifique, afastado estaria o fundamento do pedido.

Vejamos o que diz Alberto Xavier (Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 2.ed.)

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

José Souto Maior Borges, a seu turno (Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ªed. p.p. 190/191), citando Sainz de Bujanda, pontifica:

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

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

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

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

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

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



À época dos fatos geradores sob exame, o dispositivo suso transcrito era regulamentado pelo do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, em cujo art. 314 se lia:

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

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

Considerando que o disciplinamento dos procedimentos próprios do regime serão melhor explorados em seguida, importa fixar, como se caracteriza a hipótese de “**não incidência**”.

Como se pode observar da leitura do texto transcrito, o regime de drawback suspensão está fortemente atrelado ao controle físico da mercadoria importada e incorporada ao processo produtivo de produto posteriormente exportado.

Ainda que se observe a aplicação da recente orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (v.g. Resp. 644.952, Min José Delgado, DJ: 28/02/2005), que tem admitido, a meu ver, com a máxima vênia, equivocadamente, o cumprimento do regime com a incorporação ao produto exportado de mercadoria idêntica à importada (e não com a própria importada, como se encontra gizado no comando do inciso II do art. 78, do Decreto-lei nº 37/66), a aplicação do benefício reclama a incorporação da mercadoria na fabricação do produto exportado, ainda que sob a forma de produto intermediário.

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

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

Sobre esse aspecto, adverte Bruno Ratti (*Comércio Internacional e Câmbio*. São Paulo. Aduaneiras. 9ª ed., p. 375):

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



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

Conforme ficará melhor detalhado a seguir, não existe, no ordenamento jurídico pátrio, a figura do "drawback financeiro". Ainda que concedido sob a sub-modalidade Genérico, a quantidade e qualidade dos produtos que deverão ser exportados é fixada no Ato Concessório e a quantidade e qualidade dos insumos importados que serão incorporados àqueles produtos, em laudo técnico a ser apresentado pelo beneficiário.

## **2.2 - Regime Jurídico Formal**

### **2.2.1 - Competência para Conceder e Editar Normas sobre Drawback**

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:

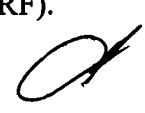
*Art. 1º A concessão e a aplicação do regime aduaneiro especial de "drawback" nas modalidades de suspensão e isenção de tributos, previstas nos incisos I e II, do art. 314, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 março de 1985, se regem pelo disposto nesta Portaria.*

*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 os *pressupostos de eficácia* a serem cumpridos para usufruto da isenção proporcionada pela aplicação do regime derivam, portanto, do Regulamento Aduaneiro, complementado por atos da Secretaria de Comércio Exterior, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

### **2.2.2 - Procedimentos**

Regulamentando o art. 78 do DL 37/66, estabeleceu o art. 317 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, vigente à época, definiu:

*Art. 317. Na modalidade de suspensão do pagamento de tributos o benefício será concedido após o exame do plano de exportação do beneficiário, mediante expedição, em cada caso, de ato concessório do qual constarão:*

- a) qualificação do beneficiário;*
- b) especificação e código tarifário das mercadorias a serem importadas, com as quantidades e os valores respectivos, estabelecidos com base na mercadoria a ser exportada; (destaquei)*

De fato, o regime objeto do presente processo foi concedido na modalidade suspensão, submodalidade “genérico”, assim disciplinado no Título 9 do comunicado Decex nº 21/97, vigente à época:

#### **TÍTULO 9 - Drawback Genérico**

*9.1 Operação especial, concedida apenas na modalidade suspensão, em que é admitida a discriminação genérica da mercadoria a importar e o seu respectivo valor, dispensada a classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), a quantidade e o preço unitário.*

*9.2 No compromisso de exportação deverão constar: classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), descrição, quantidade e valor total do produto a exportar, em moeda de livre conversibilidade, dispensada referência a preços unitários.*



*9.3 A operação será analisada pelo compromisso global, mediante a comparação do custo total da importação com o valor líquido da exportação.*

*9.4 A importação da mercadoria fica limitada ao valor aprovado no Ato Concessório de Drawback, em quantidade e qualidade definidas no Laudo Técnico. (destaquei)*

Vê-se, portanto, que apesar do que o nome da modalidade poderia sugerir, o drawback genérico não corresponde a uma modalidade “financeira” do regime. Em consonância com o que determina a alínea “b” do art. 317 suso transcrito, a quantidade e a qualidade dos insumos é definida em função do produto final a ser exportado, este perfeitamente identificado e quantificado por ocasião da concessão do regime.

A diferença entre esta sub-modalidade e as demais da modalidade suspensão é o momento e a forma em que se fixa a identificação e a quantificação dos insumos.

Nesse ponto, convém destacar que, na sua redação original, esclarecia o Comunicado Secex nº 21, de 1997, acerca da obrigatoriedade e da finalidade do Laudo Técnico mencionado no subitem 9.4:

*6.1 Quando da apresentação do formulário Pedido de Drawback, deverão ser apresentados, também, os seguintes documentos:*

*I - Termo de Responsabilidade, conforme a modalidade pretendida (Anexos XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII), assinado pelo responsável legal da empresa;*

*II - Laudo Técnico discriminando o processamento industrial, bem como a participação quantitativa e qualitativa da mercadoria importada consumida no processo industrial do produto exportado ou a exportar e a existência ou não de subproduto, resíduo ou sobra com valor comercial de revenda, emitido por:*

*a) profissional responsável, com sua identificação e o número do registro no conselho regional da profissão a que pertencer ou por entidade reconhecida pelo respectivo Conselho Regional; ou*

*b) entidade de reconhecida capacidade técnica, especializada e idônea.*

Posteriormente, com a entrada em vigor do Comunicado Decex nº 2, de 31 de janeiro de 2000, que incorporou as alterações à sistemática de comprovação definidas na Portaria Secex nº 1, de 21 de janeiro do mesmo ano, a comprovação da relação entre as mercadorias importadas e o produto exportado passou a ser tratada nos seguintes termos.

*6.1 A apresentação de Laudo Técnico discriminando o processo industrial dos bens a exportar ou exportados somente será necessária nos casos em que seja solicitada pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX) para eventual verificação.*

Por outro lado, no que se refere à comprovação do compromisso de exportar, estabeleceu o órgão responsável pela concessão do regime:

*19.1 Para comprovação do Regime de Drawback, na modalidade suspensão, as empresas utilizarão o Relatório Unificado de Drawback,*

*identificando os documentos eletrônicos registrados no SISCOMEX, relativos às operações de importação e exportação, bem como as Notas Fiscais de venda no mercado interno, vinculadas ao Regime, ficando as empresas dispensadas de apresentar documentos impressos.*

*19.2 Para eventual verificação pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX), as empresas deverão manter registrados, em seus sistemas eletrônicos, as Declarações de Importação (DI), os Registros de Exportação (RE) e os Registros de Exportação Simplificados (RES), averbados, bem como manter em seu poder as Notas Fiscais de venda no mercado interno, nos casos previstos neste Comunicado, pelo prazo de 5 (cinco) anos.*

De se perceber, portanto, que apesar da alteração da sistemática de comprovação documental do preenchimento das condições para concessão ou do cumprimento dos compromissos assumidos, as condições procedimentais para que uma mercadoria seja considerada como albergada pelo benefício ora discutido não sofreram qualquer mudança.

Ou seja, cabe ao Departamento de Operações de Comércio Exterior conceder o benefício e avaliar se os compromissos assumidos foram formalmente adimplidos, mediante requerimento do beneficiário em que se demonstre, cumulativamente, (ainda que baseado em simples declaração), que:

a) as mercadorias importadas correspondem em valor, quantidade e qualidade ao que foi definido no Ato Concessório e na documentação que amparou sua emissão; e

b) os produtos exportados, em quantidade e qualidade definida no Ato Concessório, efetivamente foram produzidos com os insumos importados ao amparo do regime.

À Receita Federal do Brasil, conforme fixado pela já transcrita portaria 594/92, cabe zelar pelos interesses tributários, verificando o regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

### **2.2.3 - Ausência de Comprovação do Cumprimento das Condições**

Conforme já afirmei anteriormente, a principal razão para dissentir no voto condutor não está na impossibilidade de se retificar as correspondentes declarações para efeito de conceder um benefício que deixou de ser oportunamente pleiteado.

Se demonstrado que a cobrança é indevida, indiscutivelmente, é dever do Estado restituir o *quantum* recolhido, em cumprimento à regra insculpida no art. 165, I do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966):

*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;*



O ponto fulcral do litígio está, portanto, em saber se a cobrança relativa às 4.910 declarações seria realmente indevida, o que somente se configuraria se demonstrado que as mercadorias nelas despachadas efetivamente fariam jus à desoneração proporcionada pelo regime de drawback.

Para tanto, há que se relembrar que o regime de drawback suspensão, tanto se encarado como uma suspensão que se converte em isenção quanto ou como em isenção sob condição resolutiva, exige o cumprimento do rito específico e, o que é mais importante, das condições estabelecidas no ato concessório que o disciplinou. Sem a reunião desses fatores não há que se falar em importação isenta e, conseqüentemente, em restituição dos valores recolhidos.

A primeira condição, como já se observou, quando se abordou os aspectos procedimentais do regime seria a competente autorização pelo órgão competente.

A segunda, que os insumos importados sejam empregados no processo produtivo da beneficiária ou, nas exceções permitidas, de um terceiro que o industrialize por sua conta e ordem.

E, finalmente, a terceira, a exportação dos produtos que incorporaram os insumos importados, nos termos pactuados quando da concessão do regime.

**O problema está, a meu ver, em que, no caso do presente recurso, não ficou demonstrado sequer o cumprimento da primeira exigência, que seria a admissão, ainda que formal, das mercadorias no regime.**

Nesse aspecto, é importante registrar que a alteração do ato concessório em questão, que inicialmente permitia a importação no valor de US\$ 300.000.000,00, permitindo que, a partir de então, os produtos importados totalizassem US\$ 600.000.000,00, por si só não revela o acatamento da inclusão das 4.910 declarações de importação objeto do presente processo. Como se demonstrou anteriormente, o drawback, ainda que se admita fungibilidade dos insumos, não é um regime financeiro.

Vejamos o que diz o item 4 da declaração de fls. 21/22 que, no sentir da recorrente, comprovaria a certeza do seu direito:

*4) Valores comprovados, modificados pelo Aditivo de Ajuste, e sujeitos a alterações quando da efetivação da Baixa Final, a qual encontra-se em processo de estudo: (destaquei)*

• *valor da importação comprovada para: US\$ 456.365.388,33;*

Claramente, esse aditivo de ajuste, pelo menos até então, não tinha sido aceito pelo já mencionado órgão, principalmente se comparada a redação do sobredito item com a dos de número 2 e 3 do mesmo documento. Senão vejamos:

*2) Alterações concedidas no Aditivo número 2841-90/000184-7, emitido em 24.07.2000:*

• *valor da importação para: US\$ 301.900.000,00;*

• *valores da exportação para:*



a) NCM 8703.23.10 (veículos marca VW, modelo Golf A4, 2 e 4 portas):

- quantidade: 60.000 unidades

- valor: US\$ 600.000.000,00

b) INCLUSÃO NCM 8708.99.90 (conjunto quadro auxiliar-IJO 199 313 B/J):

- quantidade: 102.600 unidades

- valor: US\$ 5.030.000,00

3) Alterações concedidas no Aditivo número 2841-01/000190-4, emitido em 05.09.2001:

• valor da importação para: US\$ 603.800.000,00;

• valores da exportação para:

a) NCM 8703.23.10 (veículos marca VW, modelo GoIFA4, 2 e 4 portas):

- quantidade: 120.000 unidades

- valor: US\$ 1.200.000.000,00

b) NCM 8708.99.90 (conjunto quadro auxiliar-IJO 199 313 B/J):

- quantidade: 205.200 unidades

- valor: US\$ 10.060.000,00

Note-se que a inconsistência acerca dos documentos que, segundo alega o interessado, comprovariam a tese de que as mercadorias importadas efetivamente encontravam-se ao amparo do regime foi igualmente comentada pela decisão hostilizada, como se demonstra a partir de excerto de trecho do voto condutor:

*A Certidão emitida pelo Decex, de fl. 527, apenas atesta que, no período das importações, havia Ato Concessório em aberto, não sendo tal notícia o bastante para que se conclua que as importações não efetivadas oportunamente no Regime atendem a todas as condições, e devem ser tratadas como se realizadas ao amparo do Drawback.*

Vejo como pouco plausível, ademais, eventuais inferências que pretendam atribuir à informação consignada no item 4 da declaração de fls. 21/22 sentido diverso.

Não vejo, v. g., como interpretar que a observação a respeito da pendência de conclusão do “processo de estudo”, ou “Baixa Final”, a que alude a autoridade responsável verificação do adimplemento do regime, faria menção à futura ratificação das informações por parte da Receita Federal do Brasil, quando da realização da correspondente ação fiscal.

Conforme se demonstrou anteriormente, por força dos atos legais e administrativos que disciplinam a concessão do regime, a atuação dos dois órgãos é

inteiramente independente (vide transcrição da Portaria Secex nº 04, de 1997 e MEFP 594, de 1994).

Nesse aspecto, convém trazer à colação ainda o subitem 7.1 do já mencionado Comunicado Decex, que define claramente a quem compete, no âmbito do Departamento de Operações de Comércio Exterior, conduzir essas verificações e decidir sobre o regime:

*7.1 A habilitação ao Regime de Drawback, bem como a comprovação do compromisso de importação e exportação vinculados a Ato Concessório de Drawback, deverão ser conduzidas junto a uma única dependência do Banco do Brasil S/A habilitada a conduzir o Regime, com jurisdição sobre a beneficiária.*

Essa percepção é reforçada se o subitem acima for lido em conjunto com os de nº 26.1 e 27.3:

*26.1 Caso a beneficiária apresente documentação que comprove a efetiva importação e exportação nas condições constantes do Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão, será considerado cumprido o compromisso de exportação vinculado ao Regime.*

*27.3 O inadimplemento do Regime será formalmente comunicado à Secretaria da Receita Federal (SRF) e aos demais órgãos envolvidos.*

Não há que se falar, portanto, que a “conclusão” indicada no documento expedido pela agência do Banco do Brasil de São Bernardo do Campo seria a futura verificação pela RFB. Como pode ser extraído do texto transcrito, a intervenção da projeção do Decex é conclusiva.

Ou seja, no âmbito das providências a cargo daquela instituição, a RFB não é convocada a opinar no processo de baixa ou concessão do regime, mas apenas a atuar na cobrança dos tributos, quando o órgão concedente conclui pelo seu inadimplemento.

Aliás, se fosse admitido, por hipótese, que a conclusão do processo de baixa somente se dá mediante a realização da competente ação fiscal, mais relevante se tornaria averiguar o verdadeiro enquadramento das operações antes do reconhecimento do crédito pleiteado.

**De qualquer forma, como já se destacou anteriormente, a isenção que daria azo ao reconhecimento do indébito somente se aperfeiçoaria se cumpridas as demais exigências inerentes ao regime: incorporação ao processo produtivo e exportação do produto que incorporou, ainda que indiretamente, os produtos importados.**

Nisso reside, a meu ver, outra dificuldade para se reconhecer o pleito da recorrente.

Ou seja, se, conforme sobejamente demonstrado, pelo menos até a data da apresentação do pedido, o ato concessório em questão não fora encerrado, não existem elementos que levem à convicção de que o compromisso assumido pela recorrente teria sido, ao menos formalmente, adimplido.



A ausência dos meios probantes, no sentir deste conselheiro, deveria ser suprida pela realização de diligência, questão que foi suscitada no julgamento do presente recurso, mas rejeitada por maioria de votos.

Sem essa complementação probatória, não vejo como atribuir certeza à matéria fática aduzida no processo e, nessa linha de raciocínio, ao direito creditório que se pede reconhecimento.

Ante ao exposto, mais uma vez pedindo licença a meus pares, voto no sentido de **negar provimento ao presente recurso voluntário.**

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2007



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTO - Conselheiro