



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

<b>Processo nº</b>	15165.000801/2004-00
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-004.961 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	28 de fevereiro de 2018
<b>Matéria</b>	Restituição - Drawback
<b>Recorrente</b>	VOLKSWAGEM DO BRASIL LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

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

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DRAWBACK SUSPENSÃO. INCLUSÃO NO REGIME. IMPORTAÇÕES DESEMBARAÇADAS. POSSIBILIDADE.

As normas mencionadas pela fiscalização não são adequadas para caracterizar a preclusão da contribuinte para requerer a inclusão no regime de Drawback Suspensão das importações já desembaraçadas, mas realizadas durante o prazo de fruição desse regime.

Diante da comprovação na diligência no sentido de que, para parte das importações apontadas pela requerente, houve o adimplemento do compromisso de exportar com o atendimento do princípio da vinculação física do insumo importado ao produto exportado em conformidade com o Ato Concessório, tem-se que a suspensão da exigibilidade do tributo aplicável a essas importações transformou-se em isenção, cabendo a restituição proporcional do montante do tributo recolhido por ocasião do registro dessas Declarações de Importação no Siscomex.

DRAWBACK INTEGRADO. ART. 17 DA LEI 11.774/2008. EFICÁCIA. REGULAMENTAÇÃO. VIGÊNCIA. ATOS CONCESSÓRIOS ANTERIORES. NÃO APLICAÇÃO.

A fungibilidade adotada para o regime aduaneiro de Drawback Integrado não se aplica retroativamente aos regimes de Drawback concedidos sob a sistemática anterior.

O art. 17 da Lei nº 11.744/2008 não era autoaplicável, estando sua eficácia condicionada à regulamentação da Receita Federal e da Secex, que veio ocorrer com a publicação da Portaria Conjunta RFB/Secex nº467,de25 de março de 2010, publicada no DOU de 26/03/2010, alterada pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618, de 02 de setembro de 2014, que estabeleceu o novo regime de Drawback Integrado somente para importações ocorridas a

partir de 28 de julho de 2010 com o cumprimento dos demais requisitos do novo regime de Drawback Integrado.

Recurso Voluntário Provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto, que davam provimento parcial em maior extensão. A Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, na parte em que convergiu com a Relatora, votou pelas conclusões. Declarou-se impedido o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra. Ausente a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Florianópolis que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

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

*Ementa: 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*

Versa o processo sobre pedido da contribuinte de restituição de Imposto sobre a Importação, que teria sido pago indevidamente, no montante de R\$16.459.550,00, atualizados pela SELIC desde a data do requerimento até o momento da restituição, sob os seguintes fatos e fundamentos:

- A contribuinte obteve em 02/02/2000 junto a Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil o Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão, através do Ato Concessório nº

2841-00/000010-7, visando à importação de matérias-primas, conjuntos, peças e partes, bem como outros insumos, destinados à fabricação de veículos modelo Golf. 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 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 requerente 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.

- Para comprovar os fatos alegados, apresenta 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 àquelas utilizadas na fabricação dos veículos e conjuntos exportados.

Mediante o Despacho Decisório nº 64/2004, a autoridade administrativa indeferiu o pedido da contribuinte, com base nas razões expostas no documento denominado "Análise e Informação IRF CTA SARAT nº 125/2004", nos seguintes termos (fls. 89 a 95):

(...)

*10. Ora, supondo que esses bens importados pudessem ter sido incluídos sob o benefício oferecido pelo Ato Concessório Drawback suspensão citado, vejo que eles já não mais o podem ser, pois o interessado a está requerendo a destempo, para uma fase processual já superada, para exercitar uma prerrogativa que ele já havia exercido validamente naquele Ato Concessório, e, também, porque ele vem requerer algo que já havia decaído. O Ato Concessório venceu em 08/03/2002 e o interessado esta vindo requerer em 07/05/2004. Ou seja, houve, além da decadência, preclusão temporal, lógica, consumativa. E o requerente não apresentou qualquer justa causa que possa afastar tal limite.*

(...)

*DA NÃO COMPROVAÇÃO DE QUE OS BENS PLEITEADOS ESTIVESSEM ACOBERTADOS PELO ATO CONCEDENTE CITADO.*

*11. O contribuinte, ao contrário do que argumenta e insinua em sua petição, não demonstra que esses bens estivessem acobertados efetivamente pelo Regime Suspensivo patrocinado pelo Drawback que exercitou. Ele também não demonstra que esses bens pudessem estar acobertados por aquele ato. (anexos à petição apenas: relação de bens importados, fls. 24/71, e de DI's, fls. 73/84, todos não abrangidos pelo Ato Concessório).*

**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. 73, em favor do estabelecimento em epígrafe (não menciona outros), deixa claro que houve outras importações ocorridas no mesmo período das acobertadas pelo Ato Concessório, MAS QUE: (A) ESTAS 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.

**DA NÃO COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO E DO ATENDIMENTO DAS CONDIÇÕES PREVISTAS EM LEI PARA AS CONCESSÕES DE CARÁTER ESPECIAL.**

13. Da mesma forma, não consigo, data vênia, vislumbrar que as importações em tela estivessem amparadas pelo regime de drawback suspensão partir do Ato Concessório n. 2841-00/0000107) de modo a ensejar providências neste âmbito por parte desta IRF. Esse regime é dependente de concessão cuja efetividade se inicia na previsão e na autorização concedidas pela SECEX/DECEX através da emissão do Ato Concessório e das Licenças de Importação e se aperfeiçoa no atendimento dos requisitos e providências na fase do despacho de importação junto à autoridade aduaneira.

(...)

(...) E esta é a situação no presente caso, pois a requerente não demonstra ou comprova que teria tornado eficaz seu pretenso direito à suspensão para essas importações. Logo, não há como falar em pagamento indevido dos tributos em tela.

(...)

16. Ademais, não há prova nos autos de que esses bens em discussão tenham sido efetivamente incorporados nos que foram exportados em cumprimento ao Ato Concessório em comento.

(...)

Cientificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou sua defesa, alegando, em síntese:

- o disposto no art. 165 do CTN combinado com as prescrições contidas no art. 28 do Decreto-lei n ° 37/66, e ainda com a IN/SRF 210/2002, aplicam-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;

- 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's havia Ato Concessório em aberto, conforme declarado pela própria Secretaria do Comércio Exterior Secex, tendo havido 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;

- é também insubstancial 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;

- 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.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da manifestante, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

- Conforme estabelece o art. 338 do Regulamento Aduaneiro 2002, o direito de suspensão dos tributos aduaneiros pela aplicação do Regime de Drawback somente se efetiva por ocasião do desembaraço aduaneiro de importação, em que a autoridade aduaneira tem a oportunidade de efetuar as necessárias verificações, e atestar que a importação atende aos requisitos do Ato Concessório. Assim, não se trata de decadência do direito de pleitear a restituição, mas de haver sido completamente superada a oportunidade de exercício do direito, tendo em vista, inclusive, que todas as exportações foram realizadas antes da apresentação do pedido de restituição, configurando-se a preclusão da faculdade de utilização do incentivo fiscal.

- Mesmo na hipótese de Drawback-Restituição é estipulado prazo para o exercício do direito, de 90 dias, contados da data da exportação, restando evidente que o presente requerimento é intempestivo, ainda que se tratasse da modalidade ora examinada.

- A requerente não está amparado pelo art. 165 do CTN, tendo em vista que não se configuraram as hipóteses de pagamento de tributo indevido ou ainda erro na identificação do sujeito passivo, na alíquota aplicada ou no cálculo do montante devido. Na verdade, a interessada promoveu a importação das mercadorias, sem invocar o Regime de Drawback ou qualquer outro incentivo ou benefício, sendo absolutamente devido o pagamento dos impostos.

- O argumento da interessada, no sentido de que a verdade material deve se sobrepor às formalidades, não lhe socorre, pois a alegada verdade material está calcada somente em indícios de que os produtos importados pela interessada foram aplicados na exportação. O Laudo juntado ao recurso, arrolando os componentes necessários para a fabricação do veículo exportado, não serve como prova, pois no Regime de Drawback é fundamental a certeza, não apresentada no Laudo, de que os insumos importados não entraram no ciclo econômico do País.

Cientificada em 11/02/2005, a interessada apresentou seu recurso voluntário em 07/03/2005, aduzindo, em síntese:

### **III) DO DIREITO**

#### **III a) DO DIREITO À RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INDEVIDAMENTE PAGOS**

- Sobre a subsunção dos casos de tributos isentos pagos, ao art. 165, I do CTN, são bastante elucidativos os ensinamentos do Parecer Normativo CST nº 13/75, de caráter mandamental: "5.(...) Ora, se a regra posterior, com força de norma complementar a Constituição, admite a restituição do tributo sempre que o pagamento tiver sido indevido ou maior que o devido, ainda que espontâneo,

evidencia-se a sua incompatibilidade com o dispositivo com o dispositivo do Decreto-lei nº 300/38 que vedava o deferimento do pedido de restituição do imposto de importação quando o contribuinte não houvesse invocado, à época do despacho, isenção então existente. (...)"

- O art. 165, inciso I do CTN deve ser combinado com as prescrições contidas no art. 28 do Decreto-lei nº 37/1966 (art. 109, III do Regulamento Aduaneiro/2002), específico para as relações decorrentes dos tributos que gravam as operações de comércio exterior.

- A IN/SRF 210/2002 não extrapola a determinação geral do CTN, ao arrolar como fundamento da restituição a HIPÓTESE DE ERRO, seja quanto à alíquota, seja quanto ao cálculo do montante devido.

- A Recorrente não se utilizou do incentivo drawback sem que houvesse nenhum ato impeditivo pelo Fisco, devido a HIPÓTESE DE ERRO no preenchimento das DIs. Tanto é verdade que, nas datas das DIs HAVIA ATO CONCESSÓRIO EM ABERTO para amparar o regime, portanto, não pode subsistir as argumentações, do fisco e do acórdão recorrido, de que não há provas que o beneficiário fazia jus ao regime.

- Indubitavelmente no caso presente é imperativa uma interpretação teleológica do drawback, de forma a que uma visão sistêmica permita concluir que exportações e ganho de divisas devem ser os fatos jurídicos a serem demonstrados pelo beneficiário.

### ***III b) DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL***

- Traz-se como fundamento apto a sustentar o direito da Recorrente o Princípio da Verdade Material, que determina que, mormente em respeito ao Princípio da Estrita Reserva Legal no Direito Tributário, em que se deve apurar no mundo do ser a efetiva ocorrência dos fatos, como fator detonador ou não da incidência da norma tributária, a Administração Pública deve perscrutar o caso concreto, sempre se atendo aos limites de seus poderes vinculados e discricionários, de aplicador do ordenamento jurídico, não se atendo à verdade formal tão somente.

### ***III c) DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA***

- Cabe ao Poder Público não atentar contra o Princípio do enriquecimento sem causa, dando o mau exemplo aos administrados, tendo em vista que lhe compete velar pelo seu cabal cumprimento, e não apoderar- se dos tributos incidentes sobre bens com relação aos quais pairava o direito à isenção, conforme demonstrado.

## ***IV - DA INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA OU PRECLUSÃO NO CASO PRESENTE***

- Não há que se falar outrossim em preclusão e/ou decadência do direito da Recorrente de incluir as DT's objeto do presente pleito no incentivo exportação em cotejo. Em momento algum a Recorrente requereu a alteração formal do regime de tributação lançado nas DI's. O que restou desde o inicio evidenciado é que houve um recolhimento indevido de Imposto de Importação, e como tal, passive! de restituição.

- Partindo-se da incontroversa premissa segundo a qual o Imposto de Importação é daqueles cujo lançamento se opera por homologação, não há que se falar em decadência no caso presente, já que a Recorrente disporia de 10 ( dez ) anos, contados da efetivação do pagamento indevido, para pleitear a restituição.

## ***V - DA FRAGILIDADE DA FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA RECORRIDO***

- Em confusas tergiversações o Acórdão recorrido se emaranha no sentido de que o Pedido de Restituição realizado pela ora Recorrente seria um suposto pleito de "drawback modalidade restituição". Não é absolutamente o que ocorre no caso presente !!! A Recorrente sempre deixou claro que o regime especial que lhe foi deferido trata-se de um drawback na modalidade suspensão, submodalidade genérico. O que ocorreu foi que a Recorrente à época, ofereceu indevidamente à tributação as importações vinculadas a este regime.

- Não há que se falar, desta feita, de "prazo de 90 dias contados da data da exportação", já que não se trata de pleito de drawback-restituição. O único prazo a ser observado pela Recorrente no caso presente e o decadencial, como de fato o foi.

- 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! Erros não podem jamais ser fatos geradores de tributo. Se reconhecidamente o drawback--suspensão estava em aberto e, posteriormente, o respectivo compromisso de exportação foi cumprido, o pagamento do imposto na importação é, ABSOLUTAMENTE INDEVIDO!

- A Recorrente possuía o ato concessório drawback em aberto, cumpriu com as exportações nas quantidades e prazos assinalados, bem como demonstrou que os insumos importados são os efetivamente utilizados no produto exportado. Mesmo assim alega-se que tudo isso não passa de "indícios" de que as importações deveriam ser operacionalizadas com a suspensão da tributação. Ora, se estes indícios não são suficientes para satisfazer o convencimento do julgador, que aponte este julgador as provas que entende serem necessárias para que seu convencimento seja plenamente satisfeito! Os insumos importados foram efetivamente utilizados no produto exportado, e, "ad argumentandum", mesmo se assim não o fosse, o fato é que as exportações ocorreram nas quantidades e prazos assinalados no Ato Concessório.

- Por amor à argumentação resta à Recorrente invocar o princípio da fungibilidade, perpetrado pelo Ato Declaratório 20/96 do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação (DOC 02), e transcrever um dos inúmeros julgados deste Conselho de Contribuintes, que admitem que a vinculação física dos insumos aos produtos exportados não é condição "sine qua non" para comprovação do cumprimento do "drawback".

Mediante a Resolução nº 303-01.427, de 20 de maio de 2008, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:

(...)

*Portanto, entendo como únicos aspectos relevantes para o deslinde dessa questão perquirir o adimplemento do compromisso de exportação, seja sob o aspecto da tempestividade, seja sob o aspecto da suficiência.*

*Assim, com o objetivo de enriquecer a instrução dos autos deste processo, voto pela conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para 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 relacionadas nas folhas 74 a 84, 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 nas folhas 74 a 84 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.*

*A demonstração referida na alínea "a" deve ser levada a efeito mediante a apresentação de detalhado relatório de auditoria de produção, assinado, no mínimo, por profissionais qualificados nas áreas de contabilidade e de engenharia mecânica, acompanhado das necessárias anotações de responsabilidade técnica.*

*Posteriormente, providenciar o retorno dos autos a esta câmara.*

*(...)*

A Inspetoria da Receita Federal em Curitiba (IRF/CTA) efetuou a diligência solicitada e emitiu o **Relatório de Diligência Fiscal** das fls. 948/954, consignando, contudo, que a falta de resposta pelo DECEX do Ofício daquela IRF impossibilitou a ratificação de quais foram as Declarações de Importação efetivamente aceitas pelo MDIC, nestes termos:

*(...)*

*Preliminarmente, ressaltamos que o Regime Aduaneiro Especial de Drawback foi concedido à empresa **VOLKSWAGEM DO BRASIL LTDA, CNPJ nº 59.104.422/0103-84** (filial de São José dos Pinhais — Paraná), em 02 de fevereiro de 2000 pelo **Ato Concessório nº 2841-00/000010-7**. O referido AC tem como prazo final de validade a data de 8 de março de 2002, o direito de importar, até 8 de março de 2002, com suspensão dos tributos aduaneiros, 50% do montante total das exportações e compromisso para exportar determinado veículo no valor total de R\$ 1.210.060.000,00.*

*Nesse contexto, INFORMAMOS que adotamos os procedimentos de verificações solicitadas pelo CARE, visando o global cumprimento do AC ou seja em sua totalidade. Isto porque tomamos conhecimento que, como este PAF, existem protocolados mais 03 PAFs sobre o mesmo assunto e referente a este mesmo AC. São eles os seguintes: 10907.000898/2004-06; 10814.000615/2004-57 e 11128.000769/2004-40. Assim, nossas análises e conclusões, não se reportam apenas aos valores, quantidades e informações específico deste PAF n. **15165.000801 -2004-00**, e sim para o AC total, abarcando TODAS as RE e DI vinculadas, e, portanto abrangendo a solicitação elaborada pela VW em 4 processos formalizados em unidades da RFB distintas e sobre esse mesmo AC. O estabelecimento da empresa detentora deste AC é a planta de São José dos Pinhais — PR, jurisdição da IRE — Curitiba - PR.*

*(...)*

*Sabendo-se a quantidade de produtos que foram exportados foi possível quantificar o quanto de insumos, mercadorias importadas, participaram no processo de industrialização.*

*Feito os devidos cruzamentos dos dados e analisada as informações apresentadas, constatou-se incompatibilidades no quantitativo de mercadorias importadas empregadas nos produtos exportados. No computo geral — após auditoria - verificamos que houve sobras de mercadorias importadas as quais não foram destinadas à exportação através deste AC.*

*(...)*

*Os dados mostram claramente quais mercadorias foram importadas e por alguma razão não foram incorporadas ao produto final exportado ao abrigo do Ato Concessório 2841-00/0000107. Portanto, tais mercadorias relacionadas na*

*planilha, fls. 930 e 931, devem ser excluídas do pedido formulado.*

*O critério adotado por esta fiscalização, para valorar a sobra das mercadorias não incorporadas aos produtos exportados, atenta para o fato de que o estoque obedece ao princípio PEPS/FIFO, i.e., a primeira mercadoria que entra no estoque será a primeira a ser empregada no processo produtivo e, portanto, as mercadorias não utilizadas na industrialização devem ter sido as últimas a adentrarem ao estoque.*

*Corn isto, os valores adotados para as mercadorias não empregadas nos produtos para exportação foram os últimos que adentraram aos estoques.*

*A glosa a ser realizada é de: R\$ 4.150.011,27 para os valores de Imposto de Importação, já considerando a redução de 40%, MP 1939 de 06 de janeiro de 2000 (art. 5º da Lei nº 10.182/2001), da qual o contribuinte era beneficiário, planilha em anexo a este relatório; fls. 930 e 931.*

*(...)*

#### *CONCLUSÕES*

*1- O Imposto de Importação recolhido por intermédio das declarações de importações relacionadas nas folhas 74 à 84 foi de R\$ 52.459.091,57. Deste montante, o valor de R\$ 4.150.011,27 deve ser glosado, pois não houve a vinculação física da mercadoria importada ao produto exportado sob o amparo do Ato Concessório nº 2841-00/000010-7 e de seus respectivos ADITIVOS.*

*(...)*

*2.2.- 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 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 do anexo, fls. 74 a 84.*

*A extração de dados através do sistema da RFB - DW aduaneiro, cujo parâmetro de filtragem foi o número do Ato Concessório nº 2841-00/000010-7, traz o valor CIF de US\$ 226.677.787,56 para as importações; valor ligeiramente superior àquele constante da Certidão DECEX, item 2.2 3- Lembramos que, como não houve atendimento total conforme estipulado no Ato Concessário, seria prudente utilizar-se do princípio da proporcionalidade do DRAWBACK. Uma segunda glosa seria cabível desta feita observando o compromisso financeiro (valor de exportação contratado) acordado e não atingido.*

*(...)*

Os autos retornaram ao CARF em 04/06/2009. Posteriormente, mediante o Ofício n.º 303/2009 - GAB/IRF/CTA, de 7 de julho de 2009, a IRF/CTA encaminhou o expediente do DECEX, contendo a identificação das Declarações de Importação vinculadas, para avaliação da necessidade de retificação do Relatório e/ou encaminhamento dos 8 volumes do Relatório Unificado de Drawback.

Em análise do presente processo, indicado para a pauta de julgamento de 27 de julho de 2017, observou esta Relatora que a situação do processo merecia saneamento antes da submissão à julgamento, razão pela qual solicitou ao Presidente do Colegiado a retirada do processo da pauta, o que foi acatado.

Assim, mediante despacho de 02 agosto de 2017, determinou-se o retorno dos autos à IRF/CTA para os seguintes saneamentos:

i) complementação do Relatório de Diligência Fiscal, em resposta ao item "c" da Resolução nº 303-01.427 e, se for o caso, demais retificações e/ou ratificações necessárias no Relatório das fls. 948/954 em face das informações supervenientes do DECEX; e

ii) ciência da recorrente do resultado final da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Em RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL - Complementar, informou a Inspetoria da RFB em Curitiba o que se segue:

(...)

1 - *Com a resposta do DECEX, efetuada através do ofício nº 2009/658 (fls.957), tomamos conhecimento que apenas 1.704 Declarações, das 4.910 relacionadas na Certidão DECEX/CGME-2003/593, foram consideradas para baixa do Ato Concessório nº 2841-00/000010-7. As 1.704 DIs constam dos 08 volumes do Relatório Unificado de Drawback (RUD), onde estão relacionadas por produtos envolvidos, quantidade e valores – volumes estes ainda disponíveis nesta unidade.*

2 - *Diante das informações prestadas pelo DECEX e da documentação disponibilizada, efetuamos as conferências e constatamos que NENHUMA das mercadorias relacionadas/vinculadas às Declarações de Importação, objeto do pedido de restituição do presente processo (doc. fls. 28 a 75), foram consideradas para fins de baixa do Ato Concessório em questão.*

(...)

Em sua manifestação em face da diligência, aduziu a recorrente o que se segue:

(...)

*Neste ponto, cumpre observar que a mera falta de vinculação das Declarações de Importação ao Ato Concessório nº. 2841-00/000010-7, obrigação acessória, não tem o condão de impossibilitar o reconhecimento do regime especial de drawback, nem tampouco a restituição do crédito tributário a que faz jus a Requerente.*

*Assim, data venia, totalmente irrelevante para o deslinde da questão a diligência de verificação se as DI's foram ou não vinculadas ao AC, até mesmo porque não cabe à SECEX, mas sim à SRFB, a retificação de DI após o desembaraço aduaneiro e término do Ato Concessório.*

*Após estes, conforme a então IN 210/2002, art . 12, parágrafo único, cabe à Receita Federal a restituição dos valores recolhidos a título de imposto, no momento do registro da DI, quando pagos indevidamente ou em valor maior que o devido e objetos de retificação da DI .*

Aliás, a corroborar o bom direito da Requerente, é o entendimento exarado pelo então Conselho de Contribuintes, conforme se depreende do acórdão 303-34.888, proferido nos autos do Processo Administrativo 10907.000898/2004-06, cujas operações referem-se ao mesmo Ato Concessório nº. 2841-00/000010-7.

(...)

Relevante observar que o acórdão supra foi mantido pela CSRF, consoante a decisão 9303-001.938.

E nem se alegue que o julgado acima não poderia ser utilizado para balizar a decisão a ser proferida nestes autos. Além da jurisprudência, como é sabido, ser uma das fontes de Direito, servindo de norte ao entendimento a ser adotado sobre determinada matéria, é de se observar que neste caso ocorre, ainda, o instituto da continência, nos termos do art. 56 do NCPC, in verbis:

“Art. 56. Dá- se a continência entre 2 (duas) ou mais ações quando houver identidade quanto às partes e à causa de pedir , mas o pedido de uma, por ser mais amplo, abrange o das demais.”

(...)

Outrossim, é de se ressaltar que esse Serviço de Fiscalização, ao analisar estes autos em junho de 2009, exatamente em atenção à Resolução 303-01.427, reconheceu que 92% dos insumos foi utilizado nos produtos exportados ao amparo do AC 2841-00/000010-7, concluindo que dos R\$ 52.459.091,57 pleiteados pela Requerente nos processos ali analisados, devem ser glosados R\$ 4.150.011,27, por não haver vinculação física da mercadoria importada ao produto exportado, como se depreende do Relatório de Diligência Fiscal de fls . 948 a 954.

Desta forma, por mais essa razão, deve ser reconhecido o direito da Requerente à restituição do Imposto de Importação pago indevidamente, com os acréscimos legais cabíveis.

(...)

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Os regimes aduaneiros especiais surgem como exceções legais ao regime comum de importação, no qual, em regra, é exigível o recolhimento integral dos tributos sobre o comércio exterior no momento da Declaração de Importação.

Os regimes aduaneiros especiais acarretam a isenção ou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por prazo certo e sob determinadas condições. No caso do Drawback Suspensão, a suspensão da exigibilidade do tributo perdurará durante o prazo de

fruição do regime e, após a verificação pela fiscalização do adimplemento pela beneficiária do compromisso de exportar, a exonerado se torna definitiva com transformação numa verdadeira isenção.

O Regime Aduaneiro Especial de Drawback foi concedido à contribuinte em 02/02/2000 pelo Ato Concessório nº 2841-00/000010-7, com prazo final em **08/03/2002** para realizar as importações com suspensão dos tributos aduaneiros no volume de 50% do montante total das exportações de R\$ 1.210.060.000,00.

O presente processo trata de pedido de restituição do Imposto sobre a Importação em relação a outras Declarações de Importação, que não foram, obviamente, objeto de pleito no processo nº 10907.000898/2004-06, embora se refiram ao mesmo Ato Concessório, de forma que o pedido de um processo não abrange o outro. Por essa razão não há que se falar em "continência" entre os dois processos, nem relação de conexão ou decorrência.

Sustenta a recorrente o seu direito à restituição relativamente aos tributos recolhidos por ocasião dos registros das importações no art. 165, inciso I do CTN combinado com o art. 28 do Decreto-lei nº 37/1966, bem como no art. 2º, II da Instrução Normativa SRF nº 210/2002, abaixo transcritos:

Código Tributário Nacional (CTN):

*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;*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

Decreto-lei nº 37/1966:

*Art.28 - Conceder-se-á restituição do imposto, na forma do regulamento:*

*I - quando apurado excesso no pagamento, decorrente de erro de cálculo ou de aplicação de alíquota;*

*II - quando houver dano ou avaria, perda ou extravio.*

*§ 1º - A restituição de tributos independe da iniciativa do contribuinte, podendo processar-se de ofício, como estabelecer o regulamento, sempre que se apurar excesso de pagamento na conformidade deste artigo.*

*§ 2º - As reclamações do importador quanto a erro ou engano, nas declarações, sobre quantidade ou qualidade da mercadoria, ou no caso do inciso II deste artigo, deverão ser apresentadas antes de sua saída de recintos aduaneiros.*

Instrução Normativa SRF nº 210/2002:

*Art. 2º Poderão ser restituídas pela SRF as quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição sob sua administração, nas seguintes hipóteses:*

---

*I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou a maior que o devido;*

*II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*(...)*

Argumenta a recorrente que "não se utilizou do incentivo drawback sem que houvesse nenhum ato impeditivo pelo Fisco, devido a HIPÓTESE DE ERRO no preenchimento das DIs, tal como determina a legislação retro mencionada. Tanto é verdade, sempre é bom repetir, que nas datas das DIs HAVIA ATO CONCESSÓRIO EM ABERTO para amparar o regime, portanto, não pode subsistir as argumentações, do fisco e do acórdão recorrido, de que não há provas que o beneficiário fazia jus ao regime".

Como bem ensinou Luiz Henrique Travassos Machado<sup>1</sup>, na importação a "obrigação acessória é cumprida por preenchimento e da entrega de um formulário próprio, quase sempre executado de maneira eletrônica, por meio do Siscomex, em face do qual a Administração Tributária toma ciência de vários aspectos da operação", valendo ressaltar que "todas essas iniciativas são tomadas pelo importador, ou por alguém em nome deste, indicando os elementos necessários para perfeita identificação da operação de importação, bem como para o eventual cálculo dos gravames incidentes".

*In casu*, ocorreu que as importações objeto do presente pedido de restituição foram realizadas, melhor dizendo, foram submetidas a despacho de importação e depois desembaraçadas, sem que a importadora tivesse prestado previamente, por ocasião do preenchimento das Declarações de Importação respectivas, as informações necessárias para o conhecimento da fiscalização aduaneira, no curso do despacho, de que se trataria de regime tributário com suspensão do pagamento de tributos em face da aplicação do regime aduaneiro de drawback suspensão concedido mediante algum Ato Concessório.

Dessa forma não se pode dizer que se trataria, como afirmado pela recorrente, de "HIPÓTESE DE ERRO, seja quanto à alíquota, seja quanto ao cálculo do montante devido", mas de erros relativos ao devido enquadramento das operações de importação no regime de drawback suspensão, em especial, quanto ao regime tributário que deveria constar como de suspensão do pagamento de tributos.

O montante dos tributos devidos cuja exigibilidade seria suspensa em face da eventual aplicação do regime de drawback seria exatamente o mesmo que constou em cada Declaração de Importação e que foi objeto de recolhimento pela recorrente. Assim, não prospera o pedido de restituição no que concerne à fundamentação no art. 165, II do CTN ou no art. 2º, II da Instrução Normativa SRF nº 210/2002.

Nos termos do art. 165, I do CTN, para o deferimento do pedido de restituição da recorrente faz-se necessária a comprovação de que o pagamento espontâneo do tributo foi indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

---

<sup>1</sup> MACHADO, Luiz Henrique Travassos. Drawback e os princípios da fungibilidade e da vinculação física. In: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. I Prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010. Brasília: Edições Valentim, 2011, p. 333-377

No caso, não consta que tenha havido qualquer vício de legalidade nos atos administrativos relativos aos despachos de importação, os quais foram conduzidos em estrita observância com as informações prestadas pela contribuinte/importadora nas Declarações de Importação por ela registradas.

Dessa forma, o que poderia, em tese, caracterizar o pagamento do Imposto sobre a Importação como indevido e, consequentemente, gerar o direito à restituição para a recorrente, seria a aceitação, pela fiscalização ou pelos órgãos julgadores: i) de que seria legítimo requerer, após a prazo final de validade do Ato Concessório do regime de Drawback Suspensão, a inclusão de importações já desembaraçadas; bem como ii) que a suspensão da exigibilidade do tributo nessas importações em face da aplicação do regime teria se transformado em isenção em face do adimplemento do compromisso de exportar.

Relativamente ao item i), a fiscalização assim se pronunciou:

(...)

*A PRECLUSÃO E A DECADÊNCIA OCORRIDAS*

*7. Primeiramente, entendo que não há o direito pranteado por força da ocorrência do fato da preclusão. (...)*

(...)

*9. Além disso, o entendimento da peremptoriedade dos prazos não se circunscrevia à Doutrina, mas, também, está expressa no artigo 324, parágrafo único do Regulamento Aduaneiro, aprovado em 1985, vigente à época, e que reproduzia o artigo 12 do Decreto n. 68.904, de 1971, específico ao tema:*

*Regulamento Aduaneiro, aprovado em 1985:*

*Artigo 324 — A Comissão de Política Aduaneira estabelecerá prazos para a habilitação ao benefício.*

*Parágrafo Único. ESGOTADOS OS PRAZOS ESTABELECIDOS DECAIRÁ O DIREITO AO BENEFÍCIO.*

*Regulamento Aduaneiro, aprovado em dezembro de 2002:*

*Artigo 340 — o prazo de vigência do regime será de um ano, admitida uma única prorrogação, por igual período, salvo nos casos de importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital de longo ciclo de fabricação, quando o prazo máximo será de cinco anos (Decreto-lei n. 1.722, de 3 de dezembro de 1979, artigo 4º e parágrafo)*

*Parágrafo único — Os prazos de que trata o caput terão como termo final o fixado para o cumprimento do compromisso de exportação assumido na concessão do regime.*

*10. Ora, supondo que esses bens importados pudessem ter sido incluídos sob o benefício oferecido pelo Ato Concessório Drawback suspensão citado, vejo que eles já não mais o podem ser, pois o interessado a está requerendo a destempo, para uma fase processual já superada, para exercitar uma prerrogativa que ele já havia exercido validamente naquele Ato Concessório, e, também, porque ele vem requerer algo que já havia decaído. O Ato Concessório venceu em 08/03/2002 e o interessado está vindo requerer em 07/05/2004. Ou seja, houve, além da decadência, preclusão temporal, lógica, consumativa. E o requerente não apresentou qualquer justa causa que possa afastar tal limite.*

(...)

---

A eventual preclusão do direito de requerer a inclusão de importação no regime de drawback somente poderia prosperar com fundamento em alguma norma legal ou regulamentar.

Em comentário ao art. 324 do Regulamento Aduaneiro/85, Roosevelt Baldomir Sosa<sup>2</sup>, esclarece que: "A norma do art. 324 está voltada à determinação de prazos para que o beneficiário se habilite ao benefício *Drawback*. **Não deve ser confundido com o prazo de fruição do benefício**. A autoridade competente é atualmente a SECEX (sucessora da CPA), sabendo-se que este órgão responde pela administração das modalidades "suspenção e isenção". [negrito]"

A Portaria Secex nº 4, de 11 de junho de 1997, publicada no D.O.U. de 12/06/97, vigente à época, assim dispunha acerca da habilitação: "Art. 12 – A habilitação ao Regime de Drawback far-se-á mediante requerimento da empresa interessada, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX)".<sup>3</sup>

Dessa forma, como habilitação não se trata da apresentação da importação para inclusão no regime de drawback, tal artigo não poderia ser conjugado, como fez a fiscalização, com outro dispositivo que estabeleceria o prazo para fruição do regime, mormente quando este veicula norma do Regulamento Aduaneiro/2002, ainda não vigente à época em que foram realizadas as importações. Mesmo porque, é incontrovertido que as importações sob análise foram todas realizadas dentro do prazo de fruição do regime (08/03/2002), embora nas respectivas Declarações de Importação não houvesse informação acerca da aplicação do regime de Drawback Suspensão, que já havia sido concedido à recorrente.

Na verdade, a questão aqui tratada bem se assemelha a pedido de "Restituição Decorrente de Cancelamento ou Retificação de DI", tratado na Instrução Normativa nº 210/2002, em seus arts. 11 e 12<sup>4</sup>, vigente à época do pedido, mas não foi esse o

---

<sup>2</sup> SOSA, Roosevelt Baldomir. Comentários à Lei Aduaneira. São Paulo: Aduaneiras, 1995, p. 277.

<sup>3</sup> Posteriormente, a Portaria Secex nº 11, de 25 de agosto de 2004, que substituiu a Portaria Secex nº 4/97, veio dispor que: " Art. 15. A habilitação ao Regime de Drawback far-se-á mediante requerimento da empresa interessada, sendo: I - na modalidade suspensão - por intermédio de módulo específico Drawback do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX); (...)"

<sup>4</sup> Art. 11. Na hipótese de registro de mais de uma Declaração de Importação (DI) para uma mesma operação comercial, as declarações excedentes poderão ser canceladas pelo titular da unidade da SRF responsável pelo despacho aduaneiro da mercadoria, de ofício ou a requerimento do importador ou de seu representante legal, eleito com poderes específicos.

Parágrafo único. O pedido de cancelamento da DI deverá ser formalizado mediante o "Pedido de Cancelamento de Declaração de Importação e Reconhecimento de Direito de Crédito".

Art. 12. Os valores recolhidos a título de tributo ou contribuição administrado pela SRF, por ocasião do registro da DI, que, em virtude do cancelamento da declaração por multiplicidade de registros, tornarem-se indevidos, poderão ser restituídos ao sujeito passivo ou à pessoa autorizada a receber a quantia, observado o disposto nesta Instrução Normativa.

(Retificado(a) no DOU de 04/10/2002, pág 40)

Art. 12. Os valores recolhidos a título de tributo ou contribuição administrado pela SRF, por ocasião do registro da DI, que, em virtude do cancelamento da declaração por multiplicidade de registros, tornarem-se indevidos, poderão ser restituídos ao sujeito passivo observado o disposto nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. O disposto no caput também se aplica às hipóteses de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido em virtude de retificação de declaração de importação.

Parágrafo único. O disposto no caput também se aplica às hipóteses de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido em virtude de:

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 323, de 24 de abril de 2003)

tratamento dado pela requerente na formulação de seu pleito ou pela autoridade administrativa no despacho decisório.<sup>5</sup>

Assim, não obstante se tenha preocupação com o devido controle do regime de drawback, especialmente porque grande parte dele se dá de forma informatizada, a partir dos dados inseridos pelo importador nas Declarações de Importação, as normas mencionadas pela fiscalização não são adequadas para caracterizar a preclusão da contribuinte para requerer a inclusão no regime das importações realizadas durante o prazo de fruição do regime. Também no Regulamento Aduaneiro/85 inexiste norma que imponha tal restrição ao pedido da contribuinte.

No que concerne ao segundo ponto, relativo ao adimplemento do compromisso de exportar, a diligência solicitada laborou nesse sentido, tendo concluído pela necessidade de duas glosas no montante pleiteado pela requerente, quais sejam:

*I - O Imposto de Importação recolhido por intermédio das declarações de importações relacionadas nas folhas 74 à 84 foi de R\$ 52.459.091,57. Deste montante, o valor de R\$ 4.150.011,27 deve ser glosado, pois não houve a vinculação física da mercadoria importada ao produto exportado sob o*

---

I - retificação de declaração de importação; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 323, de 24 de abril de 2003)

II - demais hipóteses de cancelamento de ofício de declaração de importação.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 323, de 24 de abril de 2003)

<sup>5</sup> Nos dias atuais, conforme consta no sítio da RFB, a retificação do regime tributário, de recolhimento integral ou com redução para "suspenção de tributos" em face do Drawback, demandaria autorização prévia do Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX), nestes termos:

(...)

#### Retificação de DI Sujeita a Licenciamento

Caso a retificação implique a necessidade de alteração de licença de importação (LI) já concedida ou de concessão de novo licenciamento, o importador terá que solicitar a manifestação do órgão anuente.

A solicitação de manifestação poderá ser feita por meio de pedido de LI substitutiva ou através de outro documento estabelecido pelo órgão anuente (art. 27 da Portaria Secex nº 23/2011). Neste caso, previamente ao registro da retificação no Siscomex, o importador deverá anexar ao dossiê vinculado à DI, o extrato da respectiva LI substitutiva ou a correspondente manifestação do órgão anuente.

Conforme orientação contida na Notícia Siscomex Importação nº 13/2017, em caso de LI substitutiva, seu deferimento irá corresponder à manifestação formal do órgão anuente em relação à retificação pleiteada. Nas situações listadas abaixo, nas quais não é possível o registro de LI substitutiva, a manifestação do órgão anuente deve necessariamente ser solicitada por meio de documento específico:

- i) importação vinculada a ato concessório de Drawback;
- ii) importação que, no momento da solicitação de retificação, não esteja mais sujeita a licenciamento;
- iii) importação que não foi originalmente objeto de licenciamento, mas a LI é exigida em face da retificação requerida.

São órgãos anuentes os relacionados na lista divulgada pelo Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, também disponível na Tabela "Órgãos Anuentes" da Função "Tabelas Importador". Em relação ao Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX), a manifestação somente deve ser requerida quando houver alteração das seguintes informações (art. 28, §1º da Portaria Secex nº 23/2011):

Código NCM;

CNPJ do importador;

País de origem Fabricante/produtor;

"Condição da Mercadoria" "Material Usado";

Regime tributário do imposto de importação;

Fundamento legal do imposto de importação;

(...)

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/declaracao-de-importacao/retificacao-da-di/retificacao-de-di-apos-o-desembaraco>

*amparo do Ato Concessório nº 2841-00/000010-7 e de seus respectivos ADITIVOS.*

(...)

*3- Lembramos que, como não houve atendimento total conforme estipulado no Ato Concessório, seria prudente utilizar-se do princípio da proporcionalidade do DRAWBACK. Uma segunda glosa seria cabível desta feita observando o compromisso financeiro (valor de exportação contratado) acordado e não atingido.*

Anteriormente, no Relatório de Diligência Fiscal, assim constou sobre esta segunda glosa:

(...)

#### *PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE*

*O Ato Concessório nº 2841-00/000010-7 demonstra o compromisso do contribuinte importar determinado quantitativo de mercadorias e de exportar outro quantitativo de produtos que agreguem as mercadorias importadas.*

*A tabela a seguir mostra aquilo que foi acordado pelo Ato Concessório , fl. 72, e o efetivamente implementado:*

PRODUTO	QTDE CONTRATADA NO ATO CONCESSÓRIO PARA EXPORTAÇÃO	QTDE APRESENTADA PELA VW ( DADOS EXTRAÍDOS DOS REGISTROS APRESENTADOS )	DIFERENÇA:
<b>AUTOMÓVEL GOLF</b>	120.000 UNIDADES US\$ 1.200.000.000,00	87.453 UNIDADES US\$ 1.113.246.960,16	32.547 UNIDADES US\$ 86.753.039,84
<b>QUADRO AUXILIAR</b>	205200 UNIDADES US\$ 10.060.000,00	129135 UNIDADES US\$ 8.377.283,85	76065 UNIDADES US\$ 1.682.716,15
<b>TOTALIZAÇÃO</b>	<b>US\$ 1.210.060.000,00</b>	<b>US\$ 1.121.624.244,01</b>	<b>US\$ 88.435.755,99</b>

*O contribuinte deixou de cumprir o acordo em: 27,1% em termos de unidades de automóvel Golf produzidas, 37,1% em termos de unidades de quadro auxiliar e 7,3% no computo do compromisso financeiro assumido.*

(...)

Na complementação da diligência, de posse das informações prestadas pelo Decex, constatou-se que nenhuma das mercadorias relacionadas/vinculadas às Declarações de Importação, objeto do pedido de restituição do presente processo, foram consideradas para fins de baixa do Ato Concessório em questão, o que se era de esperar, vez que tais importações foram realizadas sem as informações de praxe do regime de drawback suspensão.

Em sua manifestação em face da diligência, a recorrente nada aduz acerca das glosas apontadas pela fiscalização no montante pleiteado de restituição.

Quanto ao Ato Declaratório nº 20/96 do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação (fl. 212), sua aplicação é restrita ao benefício concedido em caráter especial a setores específicos, nos termos do art. 315, §2º do Regulamento Aduaneiro/85, o que não é o caso do regime concedido à recorrente.

Em meu entendimento não se aplica ao caso as disposições supervenientes do art. 17 da Lei nº 11.774/08, que possibilitam atualmente a substituição de mercadorias da mesma espécie para a averiguação do cumprimento do compromisso de exportação em regimes aduaneiros suspensivos, *in verbis*:

*Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

*§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 12.350, de 2010)*

***§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010) [negrito]***

Posteriormente veio a regulamentação do art. 17 da Lei nº 11.774/08, disciplinando o regime especial de **Drawback Integrado**, mediante a **Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467**, de 25 de março de 2010, publicada no DOU de 26/03/2010, depois alterada pela Portaria Conjunta RFB / Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014, nestes termos:

(...)

*Art. 1º A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do pagamento do Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.*

*§ 1º As suspensões de que trata o caput:*

*I - aplicam-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadorias para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado;*

*II - não alcançam as hipóteses previstas nos incisos IV a IX do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III a IX do art. 3º da Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos incisos III a V do art. 15 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004; e*

*III - aplicam-se também às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final a ser exportado.*

***§ 2º O regime especial de que trata este artigo denomina-se Drawback Integrado.***

*§ 3º A modalidade do Drawback Integrado, prevista no inciso III do § 1º, denomina-se Drawback Intermediário.*

***Art. 2º A pessoa jurídica será habilitada no Drawback Integrado por meio de ato concessório expedido pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex).***

*§ 1º A habilitação no regime especial deverá ser solicitada por meio de requerimento específico no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), módulo Drawback web, disponível na página do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), no endereço <http://www.desenvolvimento.gov.br>.*

(...)

*§ 3º É permitida a conversão de ato concessório de Drawback Verde-Amarelo em Drawback Integrado, quando o primeiro foi concedido antes da vigência desta Portaria, sendo vedada a conversão nos casos das operações de que trata o art. 90 da Portaria SECEX Nº 25, de 27 de novembro de 2008.*

*Art. 3º A mercadoria admitida no Drawback Integrado não poderá ser destinada à complementação de processo industrial de produto já amparado por regime de drawback concedido anteriormente.*

(...)

*Art. 5º-A Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)*

(...)

*§ 6º O disposto neste artigo aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)*

(...)

*Art. 6º-A Para fins de fiscalização do cumprimento do compromisso de exportação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) levará em consideração as operações cursadas ao amparo do regime segundo o critério contábil de ordem primeiro que entra, primeiro que sai (PEPS). (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)*

*Parágrafo único. O beneficiário do regime deverá prestar, na forma e nos prazos estabelecidos pela RFB, informações adicionais relativas às operações conduzidas ao amparo desta Portaria. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)*

*Art. 7º Para os efeitos do disposto nesta Portaria, entende-se por produto a ser exportado aquele que é diretamente destinado ao exterior ou vendido diretamente a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação para o exterior.*

*Art. 8º Aplicam-se ao regime especial de que trata esta Portaria, no que forem compatíveis, as demais disposições sobre drawback.*

(...)

**Art. 10. A RFB e a Secex poderão editar normas complementares às dispostas nesta Portaria, em suas respectivas áreas de competência.**

**Art. 11. Esta Portaria entra em vigor no prazo de 30 (trinta) dias, a partir da data de sua publicação.** [negrito]

(...)

Assim, pelo que se vê, o art. 17 da Lei nº 11.774/08 juntamente com a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010, alterada pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1618/2014, instituíram uma nova modalidade de regime de drawback, qual seja, o *Drawback Integrado*, que não se confunde com os regimes de Drawback Suspensão já concedidos sob a sistemática anterior.

Milita também no sentido de que o novo regime de Drawback Integrado não se mistura com os regimes já concedidos às beneficiárias o disposto no art. 3º da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010, acima transscrito, que proíbe a utilização de mercadoria importada pelo regime de Drawback Integrado para complementação do processo industrial relativo a outro ato concessório autorizado anteriormente.

Ainda mais importante é que a regulamentação do Drawback Integrado, no art. 5º-A, §6º da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010, acima transcrito, dispõe expressamente sobre sua aplicação **somente para fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010**, ou seja, somente para importações cujos registros da Declaração de Importação ocorreram a partir desta data. *In casu*, todas as importações são anteriores a 08/03/2002.

Nessa esteira, diante da comprovação na diligência no sentido de que, para parte das importações apontadas pela requerente, houve o adimplemento do compromisso de exportar com o atendimento do princípio da vinculação física do insumo importado ao produto exportado em conformidade com o Ato Concessório, tem-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário aplicável a essas importações em face do regime de Drawback Suspensão transformou-se em isenção, cabendo a restituição proporcional do montante do tributo recolhido por ocasião do registro dessas Declarações de Importação no Siscomex.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado pela recorrente, subtraindo-se do seu montante, na proporção das importações objeto do presente processo, as duas glosas mencionadas pela fiscalização na diligência, acerca da não vinculação física de parte do insumo importado ao produto exportado e do inadimplemento parcial do compromisso de exportar.

*(assinatura digital)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

