ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10494.001472/2005-41

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

Processo nº	10494.001472/2005-41
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-004.114 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de maio de 2017
Matéria	Regimes Aduaneiros
Recorrente	SPRINGER CARRIER LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 03/11/1998 a 03/04/2002

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCIPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

O regime aduaneiro especial de drawback suspensão, consoante os termos da Lei 11.774/2008, não exige a comprovação da vinculação física entre insumos importados e os produtos finais exportados utilizados para comprovação dos termos avençados no ato concessório, desde que atendidos certos quesitos a que norma se refere. Tampouco exige contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado, para determinar que os autos sejam remetidos à DRJ a fim de que seja proferida nova decisão, afastando-se a exigência de comprovação da vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados em regime de drawback-suspensão, para que se realize o cotejo entre as exportações comprovadas e as exigências dos Atos Concessórios para fins de verificação do seu adimplemento. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Sustentou pela recorrente o Dr. Eduardo Rosa Franco, OAB/RS nº. 55.310.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim (Presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Renato Vieira de Ávila, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

A empresa em epigrafe é fabricante de aparelhos de ar, nesse contexto efetuou importações com suspensão de tributos exigíveis na importação, tendo em vista que se encontravam amparadas pelo regime aduaneiro especial de drawback, de acordo com os atos concessórios 169000/0000255 (fls. 110), 169000/0001235 (fls. 276) e 169001/0001190(fls. 361).

Para obter a pleiteada suspensão tributária, a beneficiária do regime em comento assumiu o compromisso de exportar 212.500 unidades de aparelhos de ar condicionado até 08.10.2000 (fls. 113); e 340.000 unidades de aparelhos de ar condicionado, 50.000 evaporadoras, 240 chillers/condensadoras e 20.000 purificador, sendo que 50% (cinqüenta por cento) deste montante até 06.07.2001 (fls. 201) e o restante (50%) até 04.05.2002 (fls. 362).

Ocorre, porém, que após a realização de auditoria nas operações da empresa, foi lavrado auto de infração (fls. 04/75) apontando a existência de duas infrações: (i) uma decorrente do pagamento espontâneo ***a menor*** dos impostos incidentes e respectivos acréscimos legais, dos tributos decorrentes do inadimplemento parcial das condições aventadas nos atos concessórios 1690-00/000025-5 e 1690-00/000123-5; (ii) constatou-se que diversas mercadorias importadas com benefício não foram incorporadas aos produtos exportados (fl. 103-105), quando de sua industrialização, e nem nacionalizadas no prazo legal de extinção do regime em tela.

Cientificada do lançamento em 23.12.2005, a interessada apresentou impugnação (fls. 2199 e ss.) alegando: i) preliminarmente, a decadência do direito de cobrar os tributos relativos ao Ato Concessório nº 1690-00/000123-5, visto que os impostos foram recolhidos em 22/12/2000, operando-se a decadência em 22/12/2005; e ii) no mérito, o adimplemento do regime especial e nulidade da aplicação de multa isolada nos casos de pagamento espontâneo dos tributos devido.

A DRJ julgou **totalmente improcedente** (fl. 2.217 e ss) pelos seguintes fundamentos:

O acórdão recorrido não reconheceu a decadência, porque, contando a decadência na forma do art. 173, I,do CTN, percebe-se que o seu termo inicial seria contado do exercício seguinte ao vencimento do recolhimento dos tributos (07.11.2000), devidos por não cumprimento do dia final (08.10.2000) para extinção do regime de *drawback suspensão*, concedido por meio do AC 169000/0000255 e o seu Aditivo nº 169000/0001766 (DARFs de fls. 270-272). Isto é, o termo inicial do prazo decadencial seria 01.01.2001 e o seu termo final em 31.12.2005. Considerando que a empresa tomou ciência do auto de infração em 23.12.2005, não haveria que se falar em ocorrência da decadência, segundo a DRJ.

No que concerne à realização de perícia contábil para o deslinde da controvérsia citada nos autos, alega o arresto recorrido que os documentos acostados no processo são esclarecedores e suficientes para demonstrar os fatos elencados.

No mérito, a DRJ aduz que não há comprovação que a beneficiária atestou a utilização dos insumos importados na produção dos bens exportados (vinculação física), e, por isso, não tem como atestar que o contribuinte cumpriu o compromisso assumido, ensejando dessa forma a cobrança de tributos concernentes às mercadorias importadas e demais encargos legais.

Quanto à multa de mora, pelo fato de a contribuinte ter pago, espontaneamente, os tributos em face do inadimplemento do compromisso de exportar, afirma a DRJ que a espontaneidade que trata o art. 138 do CTN não obsta a cobrança de multa de mora relativo ao inadimplemento do compromisso de exportar, referente ao regime de drawback-suspensão.

Contra a Decisão da DRJ/FNS (acórdão nº 0712.442, de 18 de abril de 2008), a contribuinte apresentou **recurso voluntário,** (fls. 2.076 e ss), ratificando sua argumentação já apresentada na impugnação.

Apreciando o recurso voluntário, a 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por meio da Resolução nº 320100.024 (fls. 2.291-2295.), decidiu por converter o julgamento em diligência, e reabriu prazo para apresentação de recurso voluntário após a conclusão dos trabalhos. A diligência versava sobre os seguintes pontos:

> *1. sejam respondidos os quesitos de fls. 201 e seguintes, com o perito nomeado pela recorrente e outro (AFRFB) nomeado pela autoridade preparadora, devendo utilizar perito habilitado pela RFB para dirimir questões de ordem técnica relacionadas à fabricação e funcionamento dos produtos industrializados;*
> *2. se foi observado o principio da vinculação física, por ato concessório;*
> *3. sendo negativa a resposta ao quesito anterior, se ainda assim os produtos importados foram agregados a produtos exportados, em quais casos e se houve autorização do órgão competente;*
> *4. quanto aos cálculos realizados pela autoridade autuante, se foram excluídos componentes de produtos a serem exportados porque não atendiam especificações técnicas;*
> *5. na imputação de pagamento, utilizar tabelas valendo-se de juros e multa de mora, e outras com a inclusão de multa de oficio para os casos de pagamento fora do prazo;*
> *6. outros quesitos a critério da autoridade autuante e da recorrente;*
> *7. reabra-se prazo para apresentação de recurso voluntário após a ciência da conclusão dos trabalhos.*

Em Relatório de Diligência exarado pela Inspetoria da Receita Federal do Brasil de Porto Alegre, de fls. 2.095 e ss., respondeu-se o seguinte:

> *item 1 a. No item 1 do que foi pedido existe uma incongruência nos tipos de perícias requisitadas. A recorrente, na folha 2010, pede que seja realizada perícia contábil, para comprovar que os produtos importados sob o regime de drawback foram aplicados integralmente em produtos por ela exportados, indicando para tanto, como assistente técnico, o Sr. José Roberto Pires dos Santos, Contador, CRC/RS no 31.217. Ou seja, a recorrente não pede perícia de ordem técnica.*

b. Já a 2a Câmara / 2' Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pede que seja realizada uma perícia de ordem técnica, para dirimir questões de ordem técnica relacionada à fabricação e funcionamento dos produtos industrializados. Dessa maneira, não haveria como confrontar os resultados de perícia realizada por perito credenciado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, um engenheiro, por exemplo, com os resultados de perícia, de ordem contábil, realizada por um contador contratado pela recorrente.
c. Para reforçar a inconsistência das duas perícias, os quesitos apresentados na folha 2011 são de ordem contábil, não há porque requisitar um perito credenciado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, para dirimir questões de ordem técnica relacionada à fabricação e funcionamento dos produtos industrializados, já que tais questões não constam dos quesitos (e nem poderiam) relacionados pela Recorrente. Mas fica, desde agora, autorizada a recorrente a realizar a perícia que requisita na folha 2010, de acordo com a 2a Câmara / 2a Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.
d. Mas em nada ficará prejudicada a autoridade preparadora pela não realização da perícia de ordem técnica, pois, como será mostrado abaixo, ***o relatório de fiscalização, fls. 076 a 106, é suficiente para explicar e demonstrar as razões pelas quais a fiscalização considerou, para efeitos da comprovação do adimplemento do ato concessório n° 169001/0001190****,vários componentes como não tendo sido utilizados na fabricação de produtos exportados, amparados por este ato concessório.*

item 2 a. ***a fiscalização observou o principio da vinculação física, por ato concessório****. E na poderia ser diferente, pois o ato concessório existe como um compromisso entre a sociedade empresária e a Secex. Cada ato concessório representa um compromisso diferente daquele compactuado em outro ato concessório, mesmo sendo relativo a mesma sociedade. O não atendimento, em conjunto, ao principio da vinculação física, por ato concessório, representaria o descontrole total das operações amparadas pelo regime aduaneiro especial em análise.*

3. Item 3. prejudicado pela resposta em 2 (a), acima.

4. Item 4 a. A fiscalização, em momento algum, excluiu componente de produto a ser exportado porque não atendia a especificações técnicas. Todas as desconsiderações efetuadas durante a fiscalização foram baseadas na falta de comprovação, por parte da Springer, do efetivo emprego daqueles componentes nos produtos exportados. A sociedade que detém um ato concessório de drawback suspensão deve comprovar, por ato concessório, que efetivamente empregou componente importado, com suspensão dos tributos, em produto exportado (no regime de drawback), como podemos ver pela regulamentação da comprovação do ato concessório: [...]Mas, para não deixarmos dúvida de que a fiscalização excluiu componente de produto exportado apenas naqueles casos em que a Springer não comprovou, documentalmente, o efetivo emprego de componente importado, com suspensão dos tributos, em produto exportado (no regime de drawback), passamos a analisar resumidamente, cada item glosado pela fiscalização:
Código de Explicação STA *A Springer não comprovou a transferência das mercadorias importadas para outros atos concessórios nem a vinculação destas mercadorias a qualquer exportação.*
Código de Explicação INE *Como apenas um controle remoto podia acompanhar o produto, a fiscalização aceitou apenas a vinculação dos controles de código 06320019, pois os mesmos faziam parte da estrutura do produto DQS187R na época de sua exportação. Importante deixar claro que o controle de código 06320019 substituiu o de código 06320021, ou seja, um ou outro poderia ser utilizado na fabricação e exportação do produto DQS187R, mas não os dois ao mesmo tempo. Não houve juízo subjetivo por parte da fiscalização, mas sim um*

juízo lógico, baseado na documentação apresentada pela própria fiscalizada. Apenas para argumentação, poderíamos dizer que se fosse aceito o modelo de código 06320021, automaticamente seria desconsiderado o de código 06320019.
O mesmo ocorreu em relação a 27 válvulas de drenagem termostáticas de código GW46101000 e de 3 placas eletrônicas de código GW79037001.
***Código de Explicação CRS** A Springer não comprovou que o modelo de controle remoto de código 35401657 poderia substituir o modelo utilizado nas evaporadoras em análise. O controle remoto de código. 35401657 não aparecia na estrutura das evaporadoras, e a Springer tampouco apresentou algum outro documento que comprovasse a possibilidade da substituição do modelo original pelo de código 35401657. A não aceitação foi baseada novamente em informações que a Springer forneceu. Neste caso, a falta de informação documental. No caso do restante dos controles remotos glosados, como apenas um*
controle remoto para acompanhar o produto, a fiscalização aceitou apenas a vinculação dos controles que faziam parte da estrutura dos respectivos produtos na época de sua exportação.
***Código de Explicação IEA2** A própria Springer admitiu a não utilização dos 11 compressores na fabricação de produtos exportados. Código de Explicação IEA7*
A Springer não apresentou nenhum documento que indicasse que a bomba d'água 82394010 poderia ter sofrido modificações para que pudesse substituir a bomba d'água 82394006. Este foi o motivo da não aceitação daquelas bombas por parte da fiscalização e apenas este.
***Código de Explicação IEA9** A Springer não conseguiu comprovar documentalmente a utilização da válvula de serviço de código XL12AE003 nem da válvula de código 32GB401234 em produtos exportados, amparados no ato concessório fiscalizado.*
***Código de Explicação IEA11** A fiscalização aceitou a substituição da válvula de código 32GB402394 pela de código 32GB401234, mas como apenas uma válvula de código 32GB401234 podia acompanhar o produto, a fiscalização aceitou apenas a vinculação de uma válvula de código 32GB401234 para cada produto exportado.*
***Código de Explicação IEA18** A estrutura da resfriadora de líquidos não informa a utilização da válvula de código XA12BM131 nem a válvula de código XA12DN016 na fabricação dessa máquina, razão pela qual a fiscalização deixou de considerar estas válvulas na comprovação do ato concessório em análise.*
***Código de Explicação IEA20** A Springer não comprovou a vinculação de uma das válvulas de código 32GB400794 a qualquer exportação amparada no ato concessório em análise.*
***Código de Explicação IEA21** Ao analisar a estrutura do produto 30GXB082385S, a fiscalização verificou que o relé tripolar de código 35401084 não estava relacionado entre aquelas peças e insumos que são utilizadas em sua fabricação, razão pela qual as duas peças indicadas pela Springer, como tendo sido utilizadas nessa resfriadora de líquidos, não puderam ter sua utilização na fabricação de produtos exportados comprovada.*
***Código de Explicação DIF 1** O condicionador de ar de janela de código FCC097BB, exportados por meio do RE 02/0387260, não contemplava em sua lista técnica a utilização do compressor de código 05502001 em sua fabricação. Além disso, 301 unidades desse mesmo compressor, importadas por meio dessa mesma DI 01/11406859, não foram sequer mencionadas nos mapas de aplicação de componentes apresentados pela fiscalizada (folhas 693 a 1561).*
***Código de Explicação NCE** Em sua resposta ao Termo de Intimação no 105/2005 (folhas 1575 a 1587), a Springer assinalou com o código "NCE" todos os itens importados para os quais reconhecia não poder fazer prova de que tenham sido utilizados na fabricação de produtos exportados.*

5. Item 5 a. Abaixo, apresentamos as tabelas com os juros e a multa de mora e com os juros e a multa de oficio: [...]

6. Item 6 a. Quanto à autoridade autuante, pedimos que qualquer laudo emitido por assistente técnico da recorrente indique, para qualquer componente que entenda que tenha sido utilizado em produto exportado, o respectivo n° do ato concessário, o n° da declaração de importação, descrição completa do componente, NCM, quantidade, valor, n° do respectivo registro de exportação vinculado ao ato concessário. Tal conjunto de informações são necessárias, visto que não basta o componente ter aplicado em produto exportado. O componente deve constar de ato concessário emitido pela Secex, para a Springer, e deve ser empregado em produto exportado também constante do mesmo ato concessário vinculado à importação daquele componente.c. Para finalizar, enfatizamos que a fiscalização foi exaustiva na análise do ato concessório n° 16900110001190, dando inúmeras oportunidades à fiscalizada para que comprovasse efetivamente o seu compromisso de drawback. As glosas efetuadas pela fiscalização foram realizadas dentro do estrito aspecto legal, com base na documentação apresentada pela Springer, ou na falta dela, nunca em suposições de qualquer ordem.
Outros aspectos levantados pela fiscalização o foram para enriquecer o entendimento e a justificação da glosa.

7 Item 7 a. Fica aberto o prazo de 30 (trinta) dias, improrrogável, para que a recorrente proceda ao que entender de direito, dentro do que foi autorizado pela 2' Câmara / 2' Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Cientificado do acórdão e do relatório de diligência, a recorrente apresentou recurso voluntário, (2.109 e ss.) afirmando que:

> i) De acordo com o art. 18º do Decreto nº 70.235, ocorreu nulidade do relatório de diligência, por se resumir a mera repetição de tudo o que já consta nos autos, por dificultar o direito de elaboração de provas da recorrente e por cumular dois prazos específicos e distintos à que a Recorrente faz jus.
> ii) Afirma que no ato concessório nº 169000/0000255, foram realizados pagamentos em 22/12/2000, e que a recorrente apenas foi autuada em 23/12/2005, 5 anos após o citado pagamento, aplicando ao caso o art. 150, §4º do CTN.
> iii) Alega que todas as exportações pertinentes aos atos concessórios foram devidamente cumpridas.
> iv) Por fim, quanto à multa de mora, afirma, que de acordo com o art. 319 do Regulamento aduaneiro, o prazo para pagamento do imposto é "até trinta dias do prazo fixado para exportação". Portanto, sendo cumprido esse prazo, e havendo o pagamento espontâneo, não há que se falar em multa de mora.

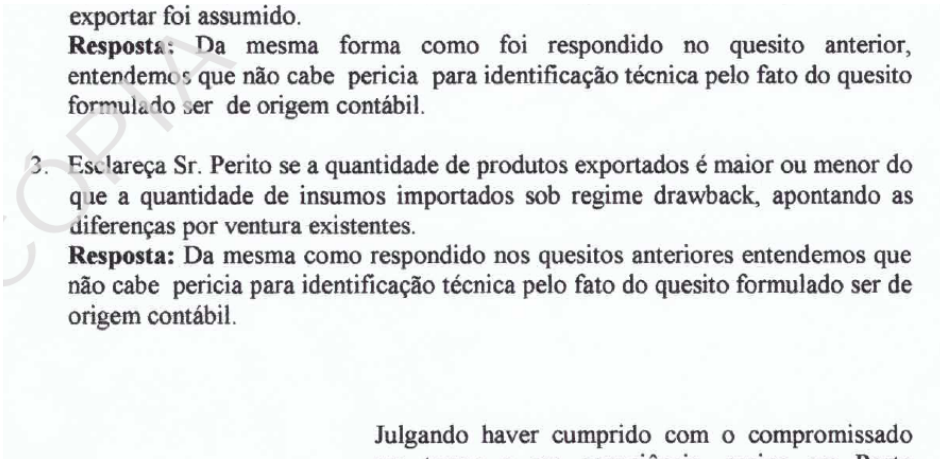
Diante da posição da Inspetoria, de que não teria sentido a designação de perícia técnica para responder quesitos contábeis, motivo pelo qual se restringiu a responder as questões solicitadas na Resolução utilizando os relatórios de fiscalização, entendeu aquele Colegiado pela renovação da conversão do julgamento em diligência, para que fosse designado um perito técnico para resolução dos quesitos apresentados, através da **Resolução 3202-000.209** (fls. 2348-2355).

Foi designado realizada perícia técnica com base nos quesitos de fls. 2011, com o seguinte teor (fls.2381-2383):

Resposta: Entendemos que não cabe pericia de identificação técnica pelo fato do quesito formulado ser de origem contábil, pois não está sendo arguido especificações técnicas do produto, mas simplesmente se o objeto de exportação foram ou não exportados, portanto não tendo questionamento que necessite identificação técnica do objeto em questão.

Av. Cel. Marcos nº 96 - P. Alegre - RS , CEP 91.760-000 - Fone 32683720
e-mail : cefabris@terra.com.br

nado digitalmente em 08/12/2014 por FERNANDO ANDRADE [illegible]
almente em 08/12/2014 por FERNANDO ANDRADE [illegible]
12/2015 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO



exportar foi assumido.
Resposta: Da mesma forma como foi respondido no quesito anterior, entendemos que não cabe pericia para identificação técnica pelo fato do quesito formulado ser de origem contábil.

3. Esclareça Sr. Perito se a quantidade de produtos exportados é maior ou menor do que a quantidade de insumos importados sob regime drawback, apontando as diferenças por ventura existentes.
Resposta: Da mesma como respondido nos quesitos anteriores entendemos que não cabe pericia para identificação técnica pelo fato do quesito formulado ser de origem contábil.

Julgando haver cumprido com o compromissado

Esta 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF entende, à época do julgamento, que a perícia sobre a vinculação física dos insumos era necessária, convertendo novamente o julgamento em diligência para que se respondessem os seguintes quesitos:

> *1. se foi observado o principio da vinculação física, por ato concessório;*
> *2. sendo negativa a resposta ao quesito anterior, se ainda assim os produtos importados foram agregados a produtos exportados, em quais casos e se houve autorização do órgão competente;*
> *3. quanto aos cálculos realizados pela autoridade autuante, se foram excluídos componentes de produtos a serem exportados porque não atendiam especificações técnicas;*
> *4. na imputação de pagamento, utilizar tabelas valendo-se de juros e multa de mora, e outras com a inclusão de multa de oficio para os casos de pagamento fora do prazo;*

O recorrente apresentou quesitos adicionais, listados em fl. 2420.

O resultado da diligência consta de fls. 2427 e ss, com a seguinte resposta ao 1º quesito elaborado por este Colegiado:

1. Se foi observado o principio da vinculação física, por ato concessório.
Resposta: Segundo análise documental apresentada nos autos do processo entendemos que não houve vinculação física, por ato concessório em alguns produtos conforme relatado no processo. A avaliação técnica de cada projeto dos equipamentos exportados e de seus componentes importados, com análise quantitativa, física e de funcionalidade, demandaria um longo período imensurável de trabalho se assim fosse necessário. Entendemos que as avaliações de desconformidade documentais apresentadas nos autos do processo são suficientes para caracterizar tecnicamente a não vinculação por ato concessório, considerando os documentos apresentados (fichas técnicas dos produtos) pela Recorrente. Entendemos que se as fichas técnicas dos produtos apresentadas pela Recorrente não apresentam conformidade em relação aos seus componentes importados, não cabe prosperar em uma avaliação técnica de cada item, pois tal fato já caracteriza uma não conformidade.

O Recorrente apresentou manifestação sobre o relatório da diligência, alegando nulidade do trabalho pericial pela superficialidade da análise feita pelo perito, bem como alegando descumprimento do art.41 da Lei nº 9.784/99.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido por este Colegiado.

O julgamento do Recurso Voluntário foi convertido em diligência - conversão esta renovada em três oportunidades, nos exatos termos delineados no Relatório precedente, sempre voltada especialmente à demonstração ou não da vinculação física entre os insumos importados sob o regime de *drawback-suspensão* e os produtos exportados pelo Recorrente.

À época que o processo foi inicialmente distribuído a este relator, entendia pela necessidade de vinculação física dos insumos internalizados por meio do drawback e os produtos exportados para fins de adimplemento do Ato Concessório. Todavia, há bastante tempo esse posicionamento foi alterado.

Por entender que hoje vige a fungibilidade, em oposição à vinculação física, represento trecho de voto apresentado no Acórdão CARF nº **3402-003.201**, no qual essa posição foi por mim inicialmente exposta.

O ponto analisado aqui diz respeito à necessidade ou não da observância da chamada "*regra da vinculação física*" nas importações realizadas sob regime de *drawback-suspensão*, no caso em tela.

O regime de *drawback-suspensão*, foi instituído pelo Decreto-lei nº 37/66:

> *Art. 78 - Poderá ser concedida,* ***nos termos e condições estabelecidas no regulamento****:*
>
> *(...)*
>
> *II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria* ***a ser exportada após beneficiamento****, ou* ***destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada****;*

Para a compreensão de seu estatuto jurídico, por expressa remissão do *caput* do artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/66, deve-se compulsar o Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos que ensejaram a autuação, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002, e posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.759/2009, especialmente em seus artigos 338 a 344, nos quais se verifica como fundamento à chamada *regra da vinculação física* o seu artigo 341, *verbis*:

> *Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão,* ***deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas****.*
>
> *Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.*

Não visualizo neste dispositivo qualquer regra jurídica que imponha a observância de um critério de identidade física entre os bens importados e aqueles utilizados no processo produtivo das mercadorias exportadas. Em rigor, o que o artigo 341 faz é referência à utilização dos insumos importados com o benefício da suspensão dos impostos devidos, o que de resto é óbvio diante da própria razão de concessão desse incentivo à exportação.

Todavia, ele não veda em qualquer momento que se utilizem insumos equivalentes produzidos no país, isto é, que sejam fungíveis entre si, sem afetar a qualidade da mercadoria exportada e sem corresponder a qualquer espécie de fraude à lei. Como dito anteriormente, ***trata-se de um benefício à exportação***, e ela deve ser o "fiel da balança" da correta exegese deste dispositivo.

A sistemática do *drawback-suspensão* consiste na permissão à importação de insumos com suspensão dos tributos, para serem destinadas à industrialização para produção da mercadoria cuja exportação se pretende incentivar.

O legislador não cogita, ao dispor sobre o regime do *drawback*, da utilização de mercadoria nacional, pois está tratando de um benefício para a importação de insumos necessários à produção de determinadas mercadorias. O objetivo dele é estimular a exportação, e a comprovação do atendimento do Ato Concessório no que concerne a ela dá por adimplido o compromisso assumido pelo Contribuinte.

Além disso, como bem pontuado pelo Conselheiro Luís Rogério Sawaya Batista, no seu voto no **Acórdão CARF nº 3403-003.054**, constituiu-se em um rotundo

equívoco tratar a "exigência de vinculação física" como um princípio jurídico, tratando-se, rigorosamente, de regra jurídica (como de resto já tratamos desde o início de nosso voto).

Não nos parece que esse equívoco seja despropositado - ele tem a finalidade de imbricar no estatuto teleológico e axiológico do instituto do *drawback-suspensão* tal comando, agregando-o ao estado de coisas a ser atingido e promovendo uma verdadeira inversão da finalidade inicial do regime aduaneiro especial (do foco na exportação passa-se à enfatizar a importação do insumo).

Portanto, com olhos voltados ao objetivo real do regime de *drawback-suspensão* - a exportação da mercadoria na quantidade e qualidade determinada no ato concessório - torna-se de ululante clareza a ausência de qualquer vedação da substituição dos insumos importados por insumos nacionais idênticos, porque **o cerne do benefício é o produto final exportado**.

Beira às raias do irracional e do arbitrário exigir que o Contribuinte mantenha estoques separados de uma matéria-prima nacional e outra importada, quando ambas são absolutamente fungíveis entre si, indo inclusive contrário ao que dispõe o artigo 85 do Código Civil Brasileiro:

> *Art. 85.* ***São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade****.*

A característica principal de um bem fungível, como os insumos importados sob o regime de *drawback-suspensão*, é a possibilidade, autorizada por lei, de que sejam substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Além de irracional, é irrazoável exigir que, sem prévia determinação legal, faça-se uma separação entre o estoque de insumos nacionais e internacionais, mesmo quando comprovado que eles são do mesmo tipo, quantidade e qualidade.

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete maior da legislação federal, por diversas ocasiões já reiterou o entendimento de que havendo a fungilibidade/equivalência entre o produto nacional e o importado, há que se reconhecer o cumprimento do regime pela exportação das mercadorias, não havendo necessidade da manutenção de estoques distintos. Senão, vejamos abaixo as ementas a respeito, que representam o entendimento das duas turmas da Seção competente do STJ:

> *TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. SODA CÁUSTICA IMPORTADA. CELULOSE EXPORTADA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE FÍSICA. DESNECESSIDADE. EQUIVALÊNCIA.*
>
> *1. Hipótese em que a contribuinte importou soda cáustica para ser utilizada como insumo na produção de celulose a ser posteriormente exportada, no regime de drawback, modalidade suspensão.*
>
> *2. A empresa adquiriu a soda cáustica também no mercado interno e, por questões de segurança e custo, utilizou indistintamente o produto importado e o nacional na produção da celulose exportada.*
>
> *3. É incontroverso que a contribuinte cumpriu o compromisso de exportação firmado com a CACEX. Assim, a quantidade de soda*

cáustica importada foi efetivamente empregada na celulose exportada.

***4. Seria desarrazoado exigir que a fábrica mantivesse dois estoques de soda cáustica, um com o produto importado e outro com conteúdo idêntico, porém de procedência nacional, apenas para atender à exigência de identidade física exigida pelo fisco**.*

5. O objetivo da legislação relativa ao drawback, qual seja a desoneração das exportações e o fomento da balança comercial, independe da identidade física entre o produto fungível importado e aquele empregado no bem exportado. É suficiente a equivalência, o que ocorreu in casu, sem que se cogite de fraude ou má-fé.

6. Precedente da Primeira Turma.

7. Recurso Especial não provido.

*(**REsp 341.285/RS,** Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 25/05/2009)*

TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SODA CÁUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL.

*1. **É desnecessária a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada no produto final, para fins de fruição do benefício de drawback, não havendo nenhum óbice a que o contribuinte dê outra destinação às matérias-primas importadas quando utilizado similar nacional para a exportação**.*

2. In casu, o acórdão de segundo grau decidiu que o fato de a empresa ter empregado similar nacional da soda cáustica importada na industrialização da celulose que foi exportada não implica a desconstituição do benefício da suspensão do tributo.

3. Recurso especial não-provido.

*(**REsp 413.564/RS**, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/08/2006, DJ 05/10/2006, p. 236)*

Desse modo, na esteira da jurisprudência do STJ, já que se reconhecer a fungibilidade entre os insumos nacionais e internacionais, para fins de atendimento aos requisitos do ato concessório do regime de *drawback-suspensão*.

Por outro lado, verifica-se que a ausência de apresentação de controles e registros em separado de estoques dos insumos estrangeiros importados e dos produtos finais elaborados com os insumos importados no regime. Todavia, com a verificação da ausência de fundamento legal para a exigência da vinculação física que seria comprovada por tal documentação, cai por terra a sua exigência. Nesse sentido é o voto vencedor no Acórdão CARF nº 3403-003.054, que reproduzimos abaixo:

> *Dessa forma, se o cerne do litígio, como apontado pela Decisão, consiste em saber se a Recorrente infringiu o princípio da vinculação física, bem como se deveria manter o Livro ou fichas de controle da produção ou sistema "similar", que permitisse controles de estoques, e se os Livros Registro de Inventário, Entradas e Saídas teriam o condão de suprir os controles necessários, entendo que a Recorrente não descumpriu totalmente o regime de drawback.*
>
> *Na realidade,* ***toda essa exigência decorre da premissa assumida pela Fiscalização, ratificada pela DRJ, que a Recorrente deveria manter controle físico de seu estoque importado e nacional, para fins de comprovação dos AC´s, premissa esta, repito, não expressa na legislação e que decorre, ao meu ver, de um posicionamento da Fiscalização****.*

Afastada a premissa viciada, não há que se fundar a autuação na inexistência do livro que, para fins de controle do adimplemento do Ato Concessório, é despiciendo.

Isso tudo que foi dito anteriormente veio a ser aclarado definitivamente pelo artigo 17 da Lei 11.774, de 2008 (conversão da Medida Provisória 428, de 2008), que trouxe o seguinte comando:

> *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.*

Consignando de forma literal a interpretação que já era há muito dada tanto no âmbito do CARF, como no acórdão 9303-00.211, da 3º CSRF, como também pela Primeira e Segunda Turmas do STJ, nos precedentes citados anteriormente.

Na esteira do que expusemos com mais vagar na declaração de voto apresentada no **Acórdão CARF nº 3402-003.037**, parece-nos que tal dispositivo não inovou de qualquer forma no ordenamento tributário, vindo somente dar a ***interpretação autêntica*** do Legislativo à legislação de regência do regime aduaneiro especial em comento.

Entendo que estamos diante de um dispositivo de lei estritamente interpretativo, desafiando a aplicação do art.106, I do Código Tributário, *verbis*:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

O caráter "*autêntico*" é dado a qualquer interpretação decorrente do próprio sujeito que tenha produzido o texto a ser interpretado - seria como se Machado de Assis subscrevesse carta em que confirmasse a traição de Capitu, que deveria ser tomada com a interpretação autêntica da obra "Dom Casmurro".

Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa *autenticidade* (Cf. PUGIOTTO, Andrea. *La legge interpretativa e i suoi giudici*. Milano: Giuffré, 2003. P.125-127) - de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas. Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de *função* (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa - se prestando a justificar a interpretação autêntica.

Deixando de lado as discussões teórico-doutrinárias, é fato que o artigo 106, I do CTN fala expressamente na figura da "lei interpretativa" e que diversas manifestações dos tribunais superiores consideraram esse figura como plausível juridicamente no ordenamento pátrio, a exemplo do voto do Min. Celso de Mello no julgamento da ADIN 6053/ DF:

> *(...) É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. As leis interpretativas desde que reconhecida a sua existência em nosso direito positivo não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.*

Portanto, não se quer aqui discordar da plausibilidade das teses que sustentam um caráter inovador da lei interpretativa mas sim entender o que o CTN refere ao falar dela, e quais são suas forma, conteúdo e limites dentro do Direito Brasileiro (e até mesmo a sua compatibilidade com o regime constitucional tributário, que expressamente alberga a *irretroatividade* na esfera tributária).

A questão principal, para além da legitimidade de tal prática, é como age o Legislativo ao emanar leis de tal natureza - se de forma *declarativa*, *decisória* ou *criativa* - o que nos parece poder ser reduzido a três possibilidades(Cf. GUASTINI, ob.cit., p.98):

> *i) Em primeiro lugar, pode ser o caso de existir uma* moldura *(para usar o léxico kelseniano) de múltiplos sentidos interpretativos possíveis para determinado texto de lei, sejam eles gramaticais, jurisprudenciais ou de qualquer outra fonte, cabendo ao legislador escolher* um *dentre eles.*
>
> *ii) Em segundo lugar, pode suceder que exista a moldura citada acima, mas que o legislador escolha um significado além desse marco preexistente.*
>
> *iii) Em terceiro lugar, pode ser o caso de que não haja, em absoluto, uma multiplicidade de interpretações divergentes, mas uma interpretação determinada e consolidada (jurisprudencialmente, por exemplo), e que o legislador imponha significado distinto do usualmente aceito.*

Como bem colocado por Gustavo Zagrebelsky (*Il sistema delle fonti del diritto*. Torino: UTET, 1984. P.91), apenas no primeiro caso estaremos diante de uma lei interpretativa que constitua genuína interpretação, isto é, que atue de forma decisória, *sem*

inovar no conteúdo do Direito vigente. Nos demais casos, o que há é inovação, criação de norma nova, não suportada semanticamente pela lei interpretada.

Entendemos que apenas no primeiro caso se poderá falar em lei interpretativa, para fins de aplicação do art.106, I do CTN, haja vista que nos demais há a inovação que demanda a irretroação, por força da segurança jurídica e da regra de irretroatividade veiculada na Constituição.

Outro problema, esse mais relevante ao deslinde da questão, é qual critério para identificação de uma lei interpretativa. Como coloca Ricardo Guastini (Ob. Cit., p.86-87), essa questão comporta duas respostas, em tradução livre:

> *a) Um primeiro modo de ver a questão é aquele segundo o qual as leis interpretativas se identificam sobre a base de indícios puramente textuais, como o título da lei ("Lei de interpretação autêntica") e/ou a formulação de suas disposições ("A disposição tal deve ser entendida no sentido que...", e similares).*
>
> *b) Um segundo - e mais estendido - modo de ver a questão é aquele segundo o qual as leis interpretativas se identificam sobre a base de um não textual, mas estrutural, e precisamente pelo fato de que as disposições interpretativas não ditam normas em sentido estrito (reguladoras de algum tipo de suposto de fato), mas sim metanormas (ou normas de segundo grau), que tem por objeto nada mais que o significado das disposições interpretadas. De maneira que uma disposição interpretativa é tal sempre que não seja idônea para resolver controvérsia alguma por si mesma, senão que em combinação com a disposição interpretada, com a qual "se solda", de maneira que as duas formam, por assim dizer, um único texto normativo (sujeito, por suposto, a ulteriores interpretações).*

Parece-nos que a segunda solução é a mais consentânea, pois seria de um artificialismo exacerbado exigir que houvesse menção nominal à natureza interpretativa para que uma lei fosse compreendida como tal. Nesse mesmo sentido entendeu Aliomar Baleeiro:

> *"Expressamente interpretativa", todavia,* ***não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais****, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas. (Direito Tributário Brasileiro*, 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P.670*)*

Além disso*, a prática jurisdicional pátria tem reconhecido a possibilidade de leis interpretativas sob um critério estrutural, mesmo que não venha a remissão expressa à natureza interpretativa*. Exemplo disso foi a discussão sobre o art.11 da Lei 9.779/99 e seu caráter interpretativo, sem prejuízo da sua redação não constar nenhuma referência expressa nesse sentido, presente no REsp 746.768, relatado pelo Min. Castro Meira.

No caso em tela, a regra do art.17 da Lei nº 11.774/2008 apenas declarou a interpretação - dentre as possíveis de serem construídas à partir do art.341 do RA/2002 - que já gozava de respaldo jurisprudencial e também doutrinário. Isso caracteriza-a, na senda explanada acima, como uma lei interpretativa.

E mais, funcionalmente compreendida, ela encampa exatamente a função pela qual a interpretação autêntica não pode ser dispensada do sistema jurídico contemporâneo,

sobretudo em um Estado que almeja finalidades e pratica um agir teleologicamente orientado. A lei interpretativa é sua forma de corrigir uma interpretação transviada que a Administração pratique de determinada lei, contrária à finalidade para a qual tal lei foi criada.

No caso do *drawback-suspensão*, o regime foi criado com a finalidade de estimular a exportação de determinadas mercadorias - nunca é demais ressaltar tal ponto - mas a Administração Tributária, em uma inversão de objetivos, passou a tratá-la como um benefício relacionado à importação, e focando na exigência da tal "vinculação física" que, a despeito de irrazoável e desproporcional, era fundamento de diversas autuações fiscais.

Para corrigir esse desvio interpretativo, o legislador achou por bem declarar o sentido correto do dispositivo, dando mais segurança àqueles que importem sob o regime aduaneiro mencionado.

Assim, por força do art.106, I do CTN, tal dispositivo deve retroagir para atingir as situações pretéritas, inclusive esta que julgamos, afastando totalmente a exigência da vinculação física que fundamentou a autuação fiscal.

Por outro lado, caso se considere que a Lei 11.774/2008 inovou no ordenamento jurídico, melhor sorte não socorre à autuação, em razão da aplicação do art.106, II, "b" do CTN, *verbis*:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *II - tratando-se de **ato não definitivamente julgado**:*
>
> *b) **quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão**, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

Tal dispositivo, que também trata da eficácia retroativa de leis tributárias, determina que para os atos administrativos ainda não definitivamente julgados (como este), a lei deve retroagir sempre que ela dispense alguma ação ou omissão que tenha dado causa ao Auto de Infração, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Não se trata aqui da alínea "a" do art. 106, II do CTN, que trata dos casos em que determinada conduta deixe de ser tratada como infração, mas do caso em que determinadas ações ou omissões sejam exigidas pela legislação tributária e deixem de sê-lo posteriormente, devendo a nova lei retroagir beneficiando a todos aqueles cuja violação de tal exigência pretérita esteja pendente de julgamento definitivo.

Nesse exato sentido é o entendimento do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza:

> *Ora, empregar os insumos importados no produto a ser exportado que resulta do processo de industrialização é conduta comissiva encartada, ainda que implicitamente, no artigo 78, II, do Decreto-lei 37, de 1966, obrigação que, por norma jurídica posterior de mesma hierarquia, deixou de ser exigida para os insumos fungíveis, fato que reclama a sua aplicação retroativa por força do artigo 106, II, "b", do CTN. Ora, o ato julgado no*

> *caso é a não observância da vinculação física que, conforme o entendimento do fiscal, era de necessária observância para o adimplemento do Ato Concessório do drawback, mas que deixou de ser tratado como necessário por legislação superveniente. (http://www.conjur.com.br/2015-jul-29/charles-souzavinculacao-deixar-aplicada-drawback)*

Portanto, a exigência da vinculação física na industrialização para exportação de produtos que tiveram o benefício do *drawback-suspensão* padecem sob qualquer ângulo que se enfrente a questão.

Em primeiro lugar, devemos consignar que entendemos que não há como se depreender do art.341 do RA/2002 a exigência de vinculação física ou a impossibilidade de utilização de insumos nacionais iguais aos importados, na linha de precedentes do CARF e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

À partir daí, há dois desdobramentos com o art.17 da Lei 11.774/2008:

I) ***Caso se entenda tal lei não inovou (como entendemos neste voto)***, há que se reconhecer que tal dispositivo teve caráter meramente interpretativo, devendo retroagir para beneficiar o contribuinte no presente caso, por força do art.106, I do CTN.

II) ***Caso se entenda que a lei inovou***, dispensando a exigência da vinculação física, há que se reconhecer que o dispositivo deixou de tratar como necessária a ação de industrializar exatamente os insumos importados, devendo tal dispensa retroagir por força do art.106, II, "b" do CTN, beneficiando ao contribuinte do presente caso.

Portanto, por onde quer que se enfrente a questão, os fundamentos da autuação caem por terra, independente da premissa adotada.

No caso em tela, os registros do Contribuinte foram considerados imprestáveis para demonstrar o atendimento ao regime aduaneiro em razão de não comprovarem a atendimento da "exigência" da vinculação física, o que já foi francamente demonstrado ser um equívoco da Administração Tributária. Senão vejamos trecho da decisão da DRJ:

> *Do exposto,* ***pode-se inferir que a mera comprovação de que exportações ocorreram não é argumento capaz de vincular um bem importado com beneficio a um exportado, sendo necessário que importação e exportação estejam intimamente vinculadas de tal forma a permitir o pleno controle pela Administração tributária do emprego e destinação desses bens****, facultando, por derradeiro, se for o caso, a exigência dos tributos suspensos caso não sejam atendidos os compromissos assumidos na concessão do regime.*
>
> ***Descaracterizada a relação entre as exportações e o respectivo ato concessório, AINDA QUE REGISTRADAS NOS RELATÓRIOS UNIFICADOS DE DRAWBACK****, não há como entender que a beneficiária comprovou a utilização dos insumos importados na produção dos bens exportados e, por conseguinte, não há como atestar que a contribuinte cumpriu o compromisso assumido. Logo, admitir o contrário seria desvirtuar a finalidade do regime tornando ineficaz qualquer expediente que permitisse sua aferição.*

Como se vê, as exportações foram comprovadas nos relatórios unificados de drawback, mas ainda assim foram desconsideradas pelas autoridades fiscalizadoras e julgadoras para apurar esse adimplemento.

Este Colegiado, inclusive, muito recentemente julgou questão semelhante no **Acórdão CARF nº 3402-003.872** de relatoria do Ilustre Conselheiro Jorge Lock Freire, cuja ementa é a seguinte:

> *Assunto: Regimes Aduaneiros*
>
> *Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002*
>
> *DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCIPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.*
>
> ***O regime aduaneiro especial de drawback suspensão, consoante os termos da Lei 11.774/2008, não exige a comprovação da vinculação física entre insumos importados e os produtos finais exportados utilizados para comprovação dos termos avençados no ato concessório, desde que atendidos certos quesitos a que norma se refere**. Tampouco exige contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade. Recurso de ofício negado e recurso voluntário provido.*

No mencionado Acórdão, cuja tese preponderou por maioria, com a fundamentada divergência da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, o Conselheiro Relator mencionou, oportunamente, a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, de 25/03/2010 (DOU de 26/03), com a redação vigente dada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX 1618, de 02/09/2014, que ao regulamentar o artigo 17 da Lei 11.774/2008, estabelece que:

> *"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.*
>
> ***§ 1º Poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente:***
>
> ***I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM;***
>
> ***II - realizem as mesmas funções;***
>
> ***III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;***
>
> ***IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e***
>
> ***V - possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.***

> *§ 2ºO disposto no caput:*
>
> *I - não alcança a hipótese de empréstimo de mercadorias com suspensão do pagamento dos tributos incidentes entre pessoas jurídicas distintas;*
>
> *II - admite-se também nos casos de sucessão legal, nos termos da legislação pertinente;*
>
> *III - poderá ocorrer, total ou parcialmente, até o limite da quantidade admitida sob o amparo do regime, apurada de acordo com a unidade de medida estatística da NCM prevista para cada mercadoria.*
>
> *§ 3º* ***Ficam dispensados, para fins de verificação de adimplemento do compromisso de exportação, controles segregados de estoque das mercadorias fungíveis referidas no caput, sem prejuízo dos controles contábeis previstos na legislação.***

Tal ponto é pertinente para a verificação da efetiva fungibilidade ou não dos insumos utilizados, à luz do art. 5º, §1º mencionado acima.

Em primeiro lugar, deve-se frisar que em momento algum alegou a fiscalização que os componentes utilizados nos produtos exportados seriam ***qualitativamente*** distintos daqueles importados sob o benefício do regime especial - esse ponto não foi fundamento da autuação, tampouco da decisão da DRJ.

A despeito disso, essa questão resta afastada quando se compulsa o relatório de diligência, especialmente fls. 2427 e 2428, na qual o perito aponta divergências exclusivamente quantitativas entre as quantidades de insumos importados e produtos exportados. Tal fato é natural, visto que o benefício visa estimular a exportação de aparelhos de ar-condicionado, cujas peças são variadas e detêm cada uma funções específicas em cada modelo.

De qualquer forma, a totalidade da autuação e os fundamentos da manutenção da mesma na 1ª instância deixa claro que não há dúvidas quanto a semelhança entre os insumos utilizados e os importados, mas apenas quanto à comprovação ou não da vinculação física, a qual, como já demonstrado, é despicienda para o adimplemento do regime de drawback-suspensão.

Assim sendo, deve-se superar o óbice apresentado pela não comprovação da vinculação física para enfrentar propriamente o volume de produtos exportados e as condições de adimplemento dos Atos Concessórios. Todavia, tal matéria não fora apreciada pela instância de origem, em razão da assunção da tese da vinculação física, o que impede que este Colegiado profira juízo inaugural sobre ela.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para **reformar a decisão proferida pela DRJ de Florianópolis** e determinar que os autos sejam remetidos a ela para que seja proferida nova decisão, *afastando-se a exigência de comprovação da vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados em regime de drawback-suspensão*, para que se realize o cotejo entre as exportações comprovadas e as exigências dos Atos Concessórios para fins de verificação do seu adimplemento.

É como voto.

Relator Carlos Augusto Daniel Neto - Relator