



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.720047/2022-27</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-004.396 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DYNAPAC DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Regimes Aduaneiros**

Período de apuração: 04/05/2017 a 03/05/2018

RECOF-SPED. DESCUMPRIMENTO. ÔNUS DO BENEFICIÁRIO. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

O aproveitamento do regime exige que o beneficiário comprove a regular destinação dos bens, respeitando a ordem cronológica das operações e os controles oficiais. No caso, as irregularidades foram diagnosticadas mediante o confronto entre os dados extraídos do software de controle da própria Recorrente e os registros oficiais do Siscomex, abrangendo as admissões, nacionalizações, exportações (após industrialização) e reexportações promovidas, restando mantida a autuação ante a ausência de prova em contrário.

RECOF-SPED. DESCUMPRIMENTO. COBRANÇA DE IPI. SUSPENSÃO DA LEI Nº 9.826/1999. IMPOSSIBILIDADE.

A fruição de benefício fiscal condicionado depende de requerimento no momento do registro da Declaração de Importação, permitindo o controle prévio pela autoridade aduaneira, nos termos do art. 179 do CTN.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 04/05/2017 a 03/05/2018

LAVRATURA DE AUTOS DE INFRAÇÃO DISTINTOS. MESMO PROCEDIMENTO FISCAL. POSSIBILIDADE. ERRO DE DIREITO. NÃO OCORRÊNCIA.

A segregação de irregularidades em autos de infração distintos, dentro de um mesmo procedimento de fiscalização, não configura nulidade nem erro de direito, especialmente quando fundamentada em fatos geradores e infrações de naturezas diversas relacionadas do RECOF-SPED (falhas na admissão vs. falta de comprovação de destinação).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Renata Casorla Mascareñas – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Celso Jose Ferreira de Oliveira (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas e Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente)

**RELATÓRIO**

Trata-se de **Recurso Voluntário**, fls. 4.918-4.937, contra o **Acórdão nº 109-019.741** da 4ª Turma/DRJ09, exarado em sessão realizada aos 27/09/2023, que julgou a impugnação procedente em parte.

Para fins de economia processual, adoto o extenso relatório da decisão recorrida, que contextualizou e reproduziu os principais fatos que motivaram a autuação, consoante Relatório Fiscal de fls. 733-827:

“Trata o presente de auto de infração que constituiu e exige crédito tributário de Imposto de Importação, IPI, PIS e COFINS Importação relativo a produtos importados sob regime aduaneiro suspensivo (RECOF SPED) que não cumpriram as condições para concluí-lo tempestiva e corretamente, lavrados contra a DYNAPAC DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS, CNPJ n. 06.314.429/0001-30, doravante aqui identificada como DYNAPAC.

Segundo a autoridade fiscal:

*TRECHO DO RELATÓRIO FISCAL:*

**10. CONCLUSÃO**

No âmbito de fiscalização amparada legalmente pelo TDPF-F nº **0819500-2021-00249-0**, foram identificadas irregularidades em importações promovidas ao amparo do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital (RECOF-SPED), por estabelecimento registrado no CNPJ sob o número **06.314.429/0001-30** da **DYNAPAC DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS LTDA**.

A conduta ilegal foi constatada naquelas DIs relacionadas no tópico inicial deste Relatório Fiscal e consiste na ausência de demonstração, por parte da **DYNAPAC**, da aplicação de alguma das hipóteses de extinção do RECOF-SPED às quais se referem os incisos do caput do art 23 da IN RFB nº 1.612/2016 ou ainda de alguma das destinações objeto dos artigos 23-A, 23-B, 32 e 33 da mesma norma para aquelas mercadorias relacionadas na coluna "N" do **ANEXO XLII** dentro do prazo máximo de sua manutenção no regime (estabelecido no caput do artigo 24 da IN RFB nº 1.612/2016).

Em razão do exposto, deve esta fiscalização formalizar lançamento no valor de **R\$ 2.159.813,76 (dois milhões, cento e cinquenta e nove mil, oitocentos e treze reais e setenta e seis centavos)** em prejuízo da **DYNAPAC**, detalhado conforme quadro abaixo:

EXIGÊNCIA	VALOR COBRADO
Lançamento de ofício dos tributos suspensos	R\$ 1.102.692,27
Multa de ofício (75%)	R\$ 827.026,65
Juros de mora	R\$ 230.094,84

Os juros de mora devem ser calculados até o dia do pagamento dos montantes ora lançados. Os valores encontrados nos demonstrativos que acompanham este Auto de Infração, reproduzidos na tabela acima, contemplam o cálculo dos juros exigíveis para quitação até o mês de março de 2022.

Ademais, registre-se que os valores dos tributos objeto deste lançamento de ofício correspondem aos informados pelo próprio sujeito passivo quando do registro das DIs aqui atuadas, inclusive no que diz respeito ao enquadramento das mercadorias importadas na Nomenclatura Comum do Mercosul. Em não havendo indícios, no escopo desta fiscalização, de irregularidades sob este aspecto, não foi realizada tal análise.

Mantém-se preservado, no entanto, o direito do fisco de proceder à auditoria em questão em momento posterior, segundo critérios de oportunidade e conveniência.

Observa-se apenas que, apesar da utilização dos montantes dos tributos informados pelo próprio sujeito passivo quando do ingresso dos itens aqui atuados no RECOFSPED, os valores lavrados foram calculados de forma proporcional à quantidade dos insumos, em cada item de adição das DIs,

*em que a irregularidade que enseja este Auto de Infração foi constatada. Tais cálculos, como previamente exposto no tópico 9.1 deste Relatório Fiscal, constam do **ANEXO XLII**.*

*Pequenas variações - da ordem de poucos reais - entre os totais calculados conforme o **ANEXO XLII** e os montantes lavrados de fato decorrem de arredondamentos promovidos pelo sistema utilizado pela RFB para efetivar seus lançamentos. De qualquer modo, como os valores exigidos são menores do que os demonstrados na planilha mencionada, entendemos que o tema não merece maior atenção.*

*Ainda, reitera-se que acompanha este Auto de Infração, em seu ANEXO VI, extração planilhada do SISCOMEX realizada pela fiscalização. O documento citado contém informações de interesse sobre os ingressos de materiais importados no RECOF-SPED pela DYNAPAC ocorridos entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018. Dentre as informações relevantes para os trabalhos executados encontra-se a data de desembaraço (coluna "C") das DIs/DAs formalizadas pelo sujeito passivo (coluna "A").*

*Os valores cobrados são formalizados através deste e-Processo, de nº **10314.720047/2022-27**.*

*A aplicação da sanção administrativa de ADVERTÊNCIA, prevista na legislação em vigor para a mesma infração, constitui o objeto de outro e-Processo, de número **10314.720046/2022-82**.*

*Por fim, observa-se que a presente ação fiscal encerra-se somente **parcialmente** neste momento, sendo ainda passível de embasar validamente futuras aplicações de penalidades.*

A autoridade fiscal apresenta em seu relatório detalhamento dos passos de obtenção, tratamento e análise dos dados, o qual transcrevo para sublinhar o desenvolvimento das conclusões da autuação ao longo da apreciação dos dados apresentados pela beneficiária do regime.

*No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e conforme seleção da Seção de Gestão de Riscos Aduaneiros (SARAD) desta Delegacia de Fiscalização de Comércio Exterior da Receita Federal do Brasil em São Paulo (DECEX/SPO), foi realizada ação fiscal na **DYNAPAC DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS LTDA**, doravante denominada DYNAPAC em seu estabelecimento de CNPJ nº **06.314.429/0001-30**.*

*A fiscalização aberta tinha por finalidade averiguar o regular usufruto, por parte da empresa, do RECOF-SPED (ou Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital), do qual a **DYNAPAC** é beneficiária, no intervalo de apuração anual compreendido entre **04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018**. A ação fiscal executada encontra-se legalmente amparada pelo*

*Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) de número 0819500-2021-00249-0, emitido em 23 de março de 2021 (ANEXO I).*

***Conforme será detalhado no decorrer deste Relatório Fiscal, constatou-se que a DYNAPAC, no intervalo de tempo acima citado, descumpriu normas operacionais conexas ao RECOF-SPED. Ao assim proceder, incidiu o contribuinte em hipóteses de aplicação de penalidades de natureza administrativa e pecuniária.***

***Este Auto de Infração possui como o seu objeto importações formalizadas pela beneficiária entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018, através das seguintes Declarações de Importação.***

*Quadro não copiado que lista mais de 500 declarações de importação abrangidas pela fiscalização.*

....

*A partir da planilha entregue pela DYNAPAC, esta fiscalização realizou uma série de batimentos entre as importações elencadas pelo contribuinte em seu documento e dados disponíveis no SISCOMEX. As informações extraídas do software da RFB mencionado continham os exatos mesmos parâmetros do requerimento feito ao sujeito passivo por meio do item 01 do Termo de Intimação EFA III n° 3.111. Isto é, importações realizadas ao amparo do RECOF-SPED pela DYNAPAC entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018.*

*O ANEXO VI a este Auto de Infração traz de forma planilhada as informações extraídas a partir do SISCOMEX mediante os parâmetros acima descritos.*

*O confronto entre estas duas fontes de dados - SISCOMEX e a planilha extraída do software de controle do RECOF-SPED utilizado pela DYNAPAC - levou à identificação de irregularidades, abaixo descritas.*

*Nesse momento cabe lembrar que, em uma Declaração de Importação / Declaração de Admissão, os artigos oriundos do exterior são agrupados em **adições** conforme a sua classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Por sua vez, dentro de uma adição, as mercadorias são identificadas como **itens** de acordo com a sua descrição. Por exemplo, a importação de 20 bolas de plástico vermelhas e 10 amarelas seria formalizada em uma mesma adição - 001, digamos - já que tais objetos possuem idêntico enquadramento na NCM. Dentro desta adição, as 20 bolas vermelhas seriam declaradas como o item 01 e as 10 bolas amarelas como o item 02.*

*Caso o importador optasse por incluir 30 televisões na mesma DI, os aparelhos em questão (uma vez que claramente classificam-se em NCM distinta das bolas de plástico) seriam objeto de nova adição. Caso as 30*

televisões fossem idênticas entre si, elas seriam identificadas como o item 01 da adição 002, portanto.

Cabe registrar, ainda, a sintaxe empregada em todas as planilhas juntadas a este Auto de Infração na identificação de DIs/DAs, adições e itens de adições. Vejamos:

- **Declarações de Importação / Admissão:** Informadas apenas com números, sem símbolos. A DI n° 19/0596602-6, por exemplo, seria identificada como 1905966026;
- **Adições:** Informadas com três dígitos, e concatenadas ao final da identificação da DI/DA. Por exemplo, o código 1905966026001 refere-se à primeira adição (001) da DI n° 19/0596602-6;
- **Itens das adições:** Apensadas ao final do código que identifica a DI/DA e a adição, separadas por ponto (".") e com dois dígitos. O primeiro item da adição 001 da DI n° 19/0596602-6 seria informado como 1905966026001.01, por exemplo.

Inicialmente, constatou-se que a extração apresentada pela **DYNAPAC** acerca de seus ingressos no RECOF-SPED (**ANEXO V**) continha erros de identificação de adições e itens de adições. Em outras palavras, a base de dados do RECOF-SYS da beneficiária não correspondia exatamente às informações prestadas pelo contribuinte no SISCOMEX (extração a que se refere o **ANEXO VI**) quando do registro das Declarações de Admissão (DAs) em análise.

Um dos erros constatados consiste na identificação incorreta de itens de adições, na extração do RECOF-SYS. Por exemplo, o item 01 da adição 001 de uma DA qualquer, nº SISCOMEX, consta para o RECOF-SYS como o item 02 da adição 001 da mesma Declaração de Admissão. Do mesmo modo, o que para o sistema de controle do RECOF-SPED da **DYNAPAC** é o item 01 da adição 001, na base de dados do SISCOMEX (ou seja, para a RFB) é o item 02 da mesma adição.

Em alguns casos, o RECOF-SYS informa itens de adição que não constam do SISCOMEX. Por exemplo, um item 11 em uma adição que, em realidade, foi registrada com somente 10 junto à RFB. Há, ainda, ocorrências do cenário oposto. Isto é, itens informados pelo contribuinte no SISCOMEX que não se encontram na extração do RECOF-SYS entregue pela **DYNAPAC**.

Vale notar ainda que, com frequência, o rateio dos tributos suspensos entre os itens que compõem uma determinada adição apresenta discrepâncias entre os montantes calculados no **ANEXO V** (extração do RECOF-SYS apresentada pela **DYNAPAC**) e o **ANEXO VI** (extração do SISCOMEX realizada por esta fiscalização).

Apesar de indesejáveis, entendemos que tais inconsistências não são suficientes para justificar a penalização do contribuinte, desde que a quantidade total de artigos importados e o montante de tributos suspensos por meio da adição sob análise esteja alinhada entre as duas fontes de informações. Em outras palavras, esta fiscalização não contrastou as informações extraídas a partir do sistema do sujeito passivo (**ANEXO V**) com os dados do SISCOMEX (**ANEXO VI**) item de adição a item de adição. Optou, pelo contrário, por comparar os **totais das adições** entre as duas planilhas. Caso estes montantes coincidisse no que diz respeito às quantidades de materiais importados e montante dos tributos suspensos, eventuais discrepâncias entre as duas planilhas, no tocante aos itens que compõem a adição sob análise, não foram consideradas.

Algumas das inconsistências encontradas em nível de itens das adições, conforme detalhado nos parágrafos acima, foram também constatadas com as adições propriamente ditas. Ocasionalmente, como exemplo, as informações relativas à adição 001 de uma dada DA, para o RECOF-SYS, em realidade se referem à adição 002, no SISCOMEX. Por outro lado, as informações referentes à adição 001 da mesma Declaração de Admissão no sistema da Aduana correspondem à adição 002 no software da beneficiária.

Ainda no tocante às adições, também aqui vemos o RECOF-SYS eventualmente elencar adições que não existem no SISCOMEX. Ou, no sentido oposto, deixar de prestar informações acerca de adições registradas pelo contribuinte no sistema da RFB no momento do cadastro da DA auditada.

Mais uma vez, esta fiscalização relevou tais inconsistências desde que as quantidades importadas por meio da DA em análise estivessem alinhadas em seu total entre as duas fontes de dados (SISCOMEX e RECOF-SYS). Além disso, era necessário que o montante global de tributos suspensos através da DA auditada igualmente não apresentasse discrepâncias no batimento entre as duas planilhas (**ANEXOS V e VI**, reitera-se).

Entretanto, algumas das inconsistências encontradas na planilha apresentada pela **DYNAPAC** a que se refere o **ANEXO V** possuem reflexos tributários. Tais ocorrências constituem o objeto dos Autos de Infração lavrados por meio dos e-Processos nº **10314.720825/2021-05** e **10314.720826/2021-41**. Em ambos os e-Processos citados, o sujeito passivo foi penalizado por montantes de tributos suspensos **não registrados** no RECOF-SYS. Ou seja, não informados na extração a que se refere o **ANEXO V**, todavia presentes no SISCOMEX (conforme planilha acostada no **ANEXO VI**). A diferença nos montantes dos tributos suspensos entre as duas bases de dados foi então lançada de ofício.

Tendo em vista que as infrações cometidas pela **DYNAPAC** no ingresso de materiais importados no RECOF-SPED no intervalo auditado foram objeto de

*sanções anteriormente formalizadas, este Auto de Infração as relevará nas análises detalhadas a seguir. Ao assim proceder, evita-se que o sujeito passivo seja penalizado mais de uma vez pela mesma irregularidade. Reitera-se que as sanções formalizadas em desfavor da DYNAPAC por meio dos e-Processos nº **10314.720825/2021-05** e **10314.720826/2021-41** dizem respeito a valores tributários **não disponíveis no ANEXO V.***

*Para efeitos deste Auto de Infração, portanto, o conteúdo do ANEXO V será adotado nos termos apresentados pelo contribuinte, como se perfeito fosse. Serão estas as admissões no RECOF-SPED e os montantes de tributos suspensos em cada caso que serão considerados na auditoria de sua destinação.*

**5.2. Da destinação para o mercado local das entradas no RECOF-SPED realizadas pela DYNAPAC**

*Concluída a análise relativa à entrada dos materiais importados no âmbito do RECOF-SPED pela beneficiária, deve-se então averiguar sua saída. Se, segundo o caput do art. 24 da IN RFB nº 1.612/2016, uma mercadoria admitida no regime pode neste permanecer por um prazo máximo de dois anos, os itens importados pela **DYNAPAC** entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018 listados no **ANEXO V** já não mais podem legalmente encontrar-se no regime hoje. A depender da data de sua entrada no RECOF-SPED, sua saída precisaria ter ocorrido, no mais tardar, entre 04 de maio de 2019 a 03 de maio de 2020.*

*Em 23 de março de 2021, portanto, data de início da ação fiscal aqui descrita, todas as mercadorias elencadas pela **DYNAPAC** no **ANEXO V** já deveriam ter sido destinadas, removidas do RECOF-SPED. Neste tópico analisaremos as saídas dos itens em questão para o mercado local promovidas pela empresa, hipótese de extinção do regime prevista no art. 23, inciso III, alínea "a" da IN RFB nº 1.612/2016.*

*O caput do artigo 27 da mesma Instrução Normativa estabelece, como vimos, que a saída de dada mercadoria importada ao amparo do RECOF-SPED para o mercado interno deve ser formalizada através do registro de uma DI de nacionalização / consumo. O instrumento também operacionaliza o pagamento dos tributos até então suspensos, que passam a ser devidos em razão da não concretização da exportação almejada pelo regime.*

*Assim, esta fiscalização solicitou da **DYNAPAC** uma nova extração planilhada do RECOF-SYS por meio do item 01 do Termo de Intimação EFAIII nº 3.139, de 29 de abril de 2021 (**ANEXO IV**). De modo a atender à solicitação em comento, a beneficiária deveria detalhar todas as DIs de nacionalização relacionadas com as Declarações de Admissão anteriormente listadas por ela no **ANEXO V**, vinculando os itens das adições das DIs de consumo com os itens das adições das DAs de entrada no RECOF-*

*SPED. Dessa maneira, as mercadorias específicas importadas ao amparo do regime e objeto de destinação para o mercado interno seriam individualizadas quanto à sua origem.*

*Entretanto, o documento apresentado pela **DYNAPAC** em atendimento ao item 01 do Termo de Intimação EFAIII n° 3.139/2021 não continha os dados solicitados no formato desejado. A planilha em questão consta do ANEXO VII a este Relatório Fiscal, apenas a título de registro.*

*A beneficiária foi, então, instada através do item 02 do Termo de Intimação EFA III n° 3.166, de 26 de maio de 2021 (**ANEXO IV**), a apresentar a planilha da maneira como requerida por meio do item 01 do Termo de Intimação EFA III n° 3.139/2021. A resposta do sujeito passivo encontra-se no **ANEXO VIII**.*

*A nova planilha de fato trazia parte dos dados solicitados. Porém, esta fiscalização percebeu que as destinações para o mercado local elencadas pelo contribuinte no **ANEXO VIII** limitavam-se àquelas ocorridas entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018. Todavia, como vimos, a saída das mercadorias importadas ao amparo do RECOF-SPED no intervalo citado poderia ter se dado em momento futuro - legalmente, a depender do momento de sua admissão no regime, até 03 de maio de 2020.*

*Assim, esta fiscalização solicitou que a beneficiária complementasse o **ANEXO VIII** com todas as demais saídas para o mercado local formalizadas para os materiais importados no âmbito do RECOF-SPED elencadas no **ANEXO V**, não importando a data em que ocorreram. O pedido em questão se deu por meio do item 01 do Termo de Intimação EFA III n° 3.198, de 21 de junho de 2021 (**ANEXO IV**). A planilha entregue pela **DYNAPAC**, a qual não repete eventos já elencados no **ANEXO VIII**, consta do **ANEXO IX**.*

*Estes dois anexos encontram-se compilados em planilha única no **ANEXO X**. Enfim, foi esta a massa de dados analisada pela fiscalização e que será citada deste ponto em diante no presente Relatório Fiscal.*

*Possuindo, finalmente, a lista completa de DIs de nacionalização formalizadas pela **DYNAPAC** para registrar a destinação ao mercado local de importações ao amparo do RECOF-SPED elencadas no **ANEXO V**, esta fiscalização conduziu as suas verificações. De forma similar como procedeu na análise da admissão de materiais importados pela **DYNAPAC** no regime, a fiscalização inicialmente extraiu do SISCOMEX dados planilhados de interesse acerca das operações realizadas pela beneficiária.*

*Estas informações encontram-se disponíveis no **ANEXO XI** e dizem respeito às DIs registradas pelo sujeito passivo entre junho de 2017 a maio de 2020 (intervalo que contempla as DIs elencadas pela **DYNAPAC** no **ANEXO X**). Observe-se que a extração do SISCOMEX citada não inclui as Declarações de*

*Admissão no RECOF-SPED no período, e sim exclusivamente DIs de nacionalização / consumo.*

*Em seguida, a fiscalização contrastou a extração do RECOF-SYS apresentada pela **DYNAPAC (ANEXO X)** com os dados extraídos do SISCOMEX (**ANEXO XI**). As inconsistências encontradas no documento entregue pelo sujeito passivo no tocante às quantidades informadas nas DIs relacionadas no **ANEXO X** ensejaram o recorte a que se refere o **ANEXO XII**. Vejamos o conteúdo desta nova planilha.*

*As quatro primeiras colunas do **ANEXO XII** foram obtidas a partir da extração do RECOFSYS entregue pela **DYNAPAC** a que se refere o **ANEXO X**. São elas:*

- "NÚMERO DA DI" (coluna "A"): Número da Declaração de Importação (DI) através da qual foram nacionalizadas mercadorias previamente admitidas pelo contribuinte no RECOF-SPED;*
- "DI + ADIÇÃO" (coluna "B"): Identificação da adição, concatenada com três dígitos ao final do número da DI a que se refere a coluna anterior;*
- "DI + ADIÇÃO + ITEM" (coluna "C"): Identificação do item da adição, concatenada ao final do código a que se refere a coluna anterior com dois dígitos e precedidos por ponto (".");*
- "QTDE DYNAPAC" (coluna "D"): Quantidade de mercadoria nacionalizada por meio do item de adição (identificado na coluna "C") a que se refere a linha, de acordo com a DYNAPAC.*

*A coluna "E", "QTDE SISCOMEX", informa a quantidade de mercadoria nacionalizada através do item de adição (identificado na coluna "C") a que se refere a linha, de acordo com o SISCOMEX. O dado em questão foi obtido a partir do **ANEXO XI**.*

*O contraste entre os valores na coluna "D" e aqueles na coluna "E" demonstram claramente que, mais uma vez, os controles da **DYNAPAC** registraram dados conexos ao RECOF-SPED com distorções. Em todos os casos do **ANEXO XII** o contribuinte armazenou nos seus bancos de dados nacionalizações em quantidades diferentes daquelas registradas por ele no SISCOMEX. Em algumas linhas, os controles da **DYNAPAC** retornaram dados relativos a itens de adições (identificados na coluna "C", frisa-se) que não constam do SISCOMEX. Estes eventos podem ser individualizados pela presença do código "#N/D" (sigla para "não-disponível") na coluna "E".*

*Face ao conflito entre as duas fontes de informação em análise - o RECOF-SYS da **DYNAPAC (ANEXO X)** e o SISCOMEX (**ANEXO XI**) - devem prevalecer as informações registradas pelo sujeito passivo nas bases de dados da RFB. Dessa forma, a coluna "F", "QTDE CONSIDERADA", informa a quantidade de*

mercadoria nacionalizada por meio do item de adição identificado na coluna "C" que esta fiscalização adotará como válida. Na maioria das vezes, os dados oriundos do SISCOMEX.

Em alguns casos, sabendo que o RECOF-SYS ocasionalmente inverte os números dos itens que compõem uma adição (como descrito no tópico anterior), foi considerada a possibilidade desta distorção ter ocorrido em algumas das operações de nacionalização listadas no **ANEXO XII**. De maneira a mitigar seus efeitos e evitar uma penalização desnecessária do contribuinte, por vezes esta fiscalização procedeu à inversão dos itens dentro de uma mesma adição, no tocante à coluna "F" - especificamente nas linhas 04/05, 15/16 e 18/19 do **ANEXO XII**.

Este ato alinhou a quantidade informada pelo sujeito passivo em sua extração do RECOF-SYS (**ANEXO X**, fonte do valor a que se refere a coluna "D" do **ANEXO XII**) com a quantidade aceita por esta fiscalização (coluna "F"), em algumas das linhas do **ANEXO XII**. No anexo mencionado, as linhas da planilha em que a inversão em comento foi feita encontram-se destacadas na cor azul.

### 5.3. Das industrializações e exportações das entradas no RECOF-SPED realizadas pela DYNAPAC

Uma segunda possibilidade de extinção do RECOF-SPED, conforme visto, encontra-se no art. 23, inciso I, da IN RFB nº 1.612/2016. Trata-se da exportação do produto importado sob o amparo do regime tendo sido este submetido a um processo de industrialização (alínea "a" do mesmo inciso) ou não (alínea "b"). Em qualquer hipótese a exportação do artigo admitido no RECOF-SPED extingue definitivamente os tributos suspensos na entrada.

De maneira semelhante como procedeu no tocante à destinação para o mercado interno dos artigos ingressados no RECOF-SPED pela **DYNAPAC** relacionados no **ANEXO V**, esta fiscalização procedeu à auditoria das saídas para o exterior registradas pelo contribuinte em seu controle do regime. Para tanto, solicitou que a beneficiária extraísse do RECOF-SYS relação completa das mercadorias importadas por ela no âmbito do regime e listadas no **ANEXO V**, que foram submetidas a operações de industrialização e posterior exportação. A planilha solicitada deveria, ademais, conter uma série de detalhes sobre ambos os procedimentos (i.e., a industrialização e a exportação).

O pedido em tela foi formalizado através do item 02 do Termo de Intimação EFAIII nº 3.139/2021 (**ANEXO IV**). Todavia, a resposta do contribuinte, assim como aconteceu com a planilha de destinações para o mercado local objeto do tópico anterior, não atendia a contento ao solicitado. Somente a título de registro, o documento inicialmente apresentado pela **DYNAPAC** encontra-se no **ANEXO XIII**.

A beneficiária foi, então, instada através do item 02 do Termo de Intimação EFA III n° 3.166, de 26 de maio de 2021 (ANEXO IV), a apresentar a planilha da maneira como requerida por meio do item 02 do Termo de Intimação EFA III n° 3.139/2021. A resposta do sujeito passivo encontra-se no **ANEXO XIV**.

A nova planilha de fato trazia parte dos dados solicitados. Porém, esta fiscalização percebeu que as operações de industrialização e posterior exportação detalhadas pelo sujeito passivo no **ANEXO XIV** limitavam-se àquelas ocorridas entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018. No entanto, como visto, a saída das mercadorias importadas ao amparo do RECOF-SPED no intervalo citado poderia ter se dado em momento futuro - legalmente, a depender do momento de sua entrada, até 03 de maio de 2020.

Assim, esta fiscalização solicitou que o contribuinte complementasse o **ANEXO XIV** com todos os demais eventos de industrialização e exportação executados com os artigos importados no âmbito do RECOF-SPED listados no **ANEXO V**, não importando a data em que ocorreram. O pedido em comento ocorreu por meio do item 01 do Termo de Intimação EFA III n° 3.198/2021 (**ANEXO IV**). O documento entregue pela empresa, o qual não repete eventos já incluídos no ANEXO XIV, consta do **ANEXO XV**.

Estes dois anexos encontram-se compilados em planilha única no **ANEXO XVI**. Enfim, foi esta a massa de dados analisada pela fiscalização e que será citada a partir deste ponto neste Relatório Fiscal.

De maneira a executar as validações desejadas no documento apresentado pela **DYNAPAC**, esta fiscalização extraiu do SISCOMEX uma série de dados sobre as exportações registradas pela companhia entre os anos de 2017 e 2020 (inclusive). O resultado da extração em comento consta do **ANEXO XVII**.

As verificações promovidas pela fiscalização levaram à identificação de algumas irregularidades nas operações de industrialização e exportação detalhadas pelo contribuinte através da planilha a que se refere o **ANEXO XVI**. Tais inconformidades são demonstradas nos recortes que compõem as duas abas do **ANEXO XVIII**, apresentadas a seguir.

Inicialmente, vejamos o conteúdo da planilha "Irregularidades data OP" do **ANEXO XVIII**. As quatro primeiras colunas da aba em questão foram extraídas do **ANEXO XVI**. São elas:

- "NÚMERO DA DA" (coluna "A"): Número da Declaração de Admissão através da qual foram importadas mercadorias ingressadas pelo contribuinte no RECOF-SPED;

- "DA+ADIÇÃO" (coluna "B"): Identificação da adição, concatenada com três dígitos ao final do número da DA a que se refere a coluna anterior;
- DA+ADIÇÃO + ITEM" (coluna "C"): Identificação do item da adição, concatenada ao final do código a que se refere a coluna anterior com dois dígitos e precedidos por ponto (".");
- "DATA REGISTRO DA" (coluna "D"): Data em que a DA identificada na primeira coluna foi registrada pelo contribuinte no SISCOMEX.

Já a coluna "E", "DATA DESEMBARAÇO", contém informações obtidas por meio de extração do SISCOMEX promovida por esta fiscalização e objeto do **ANEXO VI**. A coluna em questão informa, como seu nome indica, a data em que as matérias-primas importadas e admitidas no RECOF-SPED pela **DYNAPAC** através das DAs identificadas na coluna "A" foram desembaraçadas.

O desembaraço aduaneiro nada mais é do que o evento por meio do qual a mercadoria importada deixa os controles da RFB e é, de fato, entregue ao contribuinte. Obviamente, é somente após o material importado encontrar-se em posse do comprador que ele pode ser consumido em linha de produção.

As próximas três colunas da aba "Irregularidades data OP" do **ANEXO XVIII** foram, mais uma vez, extraídas do **ANEXO XVI**. São elas:

- "QUANTIDADE INDUSTRIALIZADA" (coluna "F"): Quantidade de artigos importados por meio dos itens das adições identificados na coluna "C" e consumidos na execução da ordem de produção objeto da próxima coluna;
- "ORDEM DE PRODUÇÃO" (coluna "G"): Código identificador único da ordem de produção que industrializou a quantidade de insumos informada na coluna anterior;
- "DATA ORDEM DE PRODUÇÃO" (coluna "H"): Data na qual a ordem de produção elencada na coluna anterior foi executada.

A coluna "I", "DIFERENÇA DATAS PRODUÇÃO X DESEMBARAÇO", traz a diferença, em dias, entre a data de execução da ordem de produção (coluna "H") e aquela na qual os insumos admitidos no RECOF-SPED consumidos por meio da operação a que se refere a linha foram desembaraçados pela beneficiária (coluna "E").

Conforme mencionado anteriormente, o consumo de um insumo qualquer em linha de produção pressupõe a sua disponibilidade nos estoques da beneficiária. Assim, qualquer número negativo presente na coluna "I" prova que os controles da **DYNAPAC** incorretamente vincularam materiais utilizados na operação de industrialização a importações realizadas sob o

*amparo do RECOF-SPED que ainda não se encontravam disponíveis para utilização (ou seja, não haviam sido ainda desembaraçadas pela empresa). Em outros termos, o sujeito passivo informou, nas linhas que compõem a aba "Irregularidades data OP" do **ANEXO XVIII**, que teria industrializado insumos que viriam a entrar em seus estoques em momento futuro!*

*Desnecessário argumentar, diante da linearidade da passagem do tempo, que tal fato é impossível. Ainda que deixadas de lado a lógica e o bom senso e a questão fosse abordada apenas sob um ponto de vista estritamente jurídico, estaríamos diante de um ato ilegal. Vejamos novamente o conteúdo do caput do artigo 420 do Regulamento Aduaneiro (grifos nossos):*

*Art. 420. O regime de entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado -RECOF é o que permite a empresa importar, com ou sem cobertura cambial, e com suspensão do pagamento de tributos, sob controle aduaneiro informatizado, mercadorias que, depois de submetidas a operação de industrialização, sejam destinadas a exportação (Decreto-Lei nº37, de 1966, art. 89).*

*E, ainda, o artigo 2º da IN RFB nº 1.612/2016 (grifos nossos):*

*Art. 2- O Recof - Sped permite a empresa beneficiária importar ou adquirir no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos, mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos, partes ou peças destinados à exportação ou ao mercado interno.*

*Ambas as normas acima transcritas deixam claro, ainda que desnecessariamente, a sequência na qual os eventos de interesse para o RECOF-SPED devem ocorrer. A mercadoria precisa ser, inicialmente, importada (ou adquirida no mercado interno) para, em seguida, ser industrializada e, por fim, exportada.*

*No caso das industrializações elencadas na aba "Irregularidades data OP" do **ANEXO XVIII**, a exportação dos produtos finais - ato que extingue definitivamente os gravames suspensos ao amparo do RECOF-SPED relativos aos artigos utilizados na confecção destas mercadorias - não serve como prova da destinação das matérias-primas adquiridas com suspensão tributária. Se, como demonstrado, o artigo industrializado não foi confeccionado com os insumos admitidos no RECOF-SPED pela beneficiária e identificados por ela no **ANEXO XVI** (já que estes sequer constavam dos estoques da empresa, reforça-se), a exportação desta mercadoria final não tem qualquer reflexo no regime.*

*De qualquer maneira, as colunas "J" a "M" da aba "Irregularidades data OP" do **ANEXO XVIII** individualizam as exportações associadas pelos controles da **DYNAPAC** à operação de industrialização a que se refere a linha. Tais dados, novamente, foram extraídos do **ANEXO XVI**.*

A segunda aba do **ANEXO XVIII**, de nome "Exportações prazo vencido", igualmente apresenta irregularidades constatadas pela fiscalização a partir da extração do RECOF-SYS realizada pelo sujeito passivo a que se refere o **ANEXO XVI**. Vejamos seu conteúdo. Sua estrutura inicial (colunas "A" a "I") é a mesma da aba "Irregularidades data OP" do **ANEXO XVIII**, e possui as mesmas fontes de dados. As três colunas seguintes foram extraídas do **ANEXO XVI** e são:

- "NÚMERO DA DE" (coluna "J"): Número da Declaração de Exportação por meio da qual foi formalizado o envio do produto decorrente da ordem de produção identificada na coluna "G" ao exterior, quando foi este o instrumento utilizado pelo contribuinte;
- "NÚMERO DO RE" (coluna "K"): Número do Registro de Exportação através do qual o envio do item decorrente da ordem de produção identificada na coluna "G" ao exterior foi formalizado, quando foi este o instrumento utilizado pelo contribuinte;
- "NÚMERO DA DU-E" (coluna "L"): Número da Declaração Única de Exportação através da qual o envio da mercadoria decorrente da ordem de produção identificada na coluna "G" ao exterior foi formalizado, quando foi este o instrumento utilizado pelo contribuinte.

Em um procedimento de exportação qualquer, o ato de **averbação** é aquele em que a fiscalização aduaneira confirma o embarque da mercadoria destinada ao exterior. A coluna "M" da planilha, "DATA AVERBAÇÃO", traz o dia em que as DE/RE/DU-E a que se referem as colunas "J" a "L", conforme o caso, foram averbadas.

A fiscalização optou por trabalhar com a data de averbação das mercadorias exportadas ao invés de utilizar como parâmetro a data de registro das DE/RE/DU-E por se tratar de dado mais confiável para as verificações aqui detalhadas. O ato físico do embarque, confirmado pela Aduana, só pode se dar com a mercadoria efetivamente presente, ao passo em que o registro de declarações no SISCOMEX, em tese, pode ser realizado pelo contribuinte antes que o produto a ser destinado para o exterior esteja disponível para tanto.

Ademais, conforme o artigo 92 da IN RFB nº 1.702, de 21 de março de 2017, o ato de exportação torna-se concluído somente no momento do embarque ou da transposição de fronteira, quando ocorre a sua averbação:

Art. 92. Somente serão considerados exportados, para fins fiscais e de controle cambial, os bens cujo embarque ou transposição de fronteira estiver averbado.

Face ao exposto, é a data de averbação que deve ser considerada na análise do cumprimento do prazo máximo de permanência de uma mercadoria no

*RECOF-SPED (caput do artigo 24 da IN RFB nº 1.612/2016), quando sua saída se dá para o exterior.*

*Por fim, a coluna "N", "DIFERENÇA DATAS AVERBAÇÃO X DESEMBARAÇO", contém a diferença, em dias, entre a data de averbação (coluna "M") da mercadoria industrializada fruto da ordem de produção apontada na coluna "G" e a data em que os artigos importados no âmbito do RECOF-SPED pela **DYNAPAC** e informados por esta como utilizados na execução da ordem de produção mencionada foram desembaraçados (coluna "E").*

*O intervalo entre estas datas supera, nos eventos listados na planilha "Exportações prazo vencido" do **ANEXO XVIII**, o prazo máximo de dois anos objeto do caput do artigo 24 da IN RFB nº 1.612/2016. O vencimento de tal prazo, como preconiza o caput do artigo 29 da mesma Instrução Normativa, deveria ensejar o recolhimento dos tributos suspensos, acrescidos de juros e multa de mora:*

*Art. 29. Findo o prazo estabelecido para a vigência do Regime, os tributos suspensos, incidentes na importação, correspondentes ao estoque, deverão ser recolhidos com os acréscimos de juros e multa de mora, calculados a partir da data do registro da admissão das mercadorias no Regime, mediante registro de declaração de importação, observadas as demais exigências regulamentares para a permanência definitiva das mercadorias no País. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1904, de 31 de julho de 2019)*

*Como se vê, as mercadorias admitidas no RECOF-SPED relacionadas na planilha "Exportações prazo vencido" do **ANEXO XVIII** não mais gozavam da suspensão tributária concedida na sua entrada no momento de sua exportação. Não se trata, dessa forma, de hipótese de **extinção** de tributos suspensos, e sim de sua conversão em montantes **devidos** pela beneficiária.*

*Pelo exposto, portanto, nenhuma das operações listadas nas duas abas do **ANEXO XVIII** fazem prova do cumprimento regular do RECOF-SPED. Dessa maneira, os tributos suspensos no momento da importação ao amparo do regime das mercadorias respectivas não podem ser considerados extintos, mas sim tratados como devidos pela **DYNAPAC**.*

#### *5.4. Das demais destinações dadas às entradas no RECOF-SPED realizadas pela **DYNAPAC***

*No tópico anterior trabalhamos as destinações dadas pela **DYNAPAC** para os insumos importados por ela no âmbito do RECOF-SPED listados no **ANEXO V** que se deram através de industrialização e posterior exportação. Por meio do item 03 do Termo de Intimação EFAIII nº 3.139/2021 (**ANEXO IV**), por sua vez, a fiscalização solicitou que o contribuinte extraísse do RECOF-SYS a relação completa das mesmas entradas no regime que haviam sido objeto de exportação sem industrialização anterior. Isto é, que foram*

*destinadas para o exterior no estado em que foram importadas (art. 23, inciso I, alínea "b" da IN RFB nº 1.612/2016).*

*Como antes, a primeira resposta da beneficiária não atendia a conteúdo ao solicitado. O documento entregue pela **DYNAPAC**, apenas a título de registro, consta do **ANEXO XIX**.*

*A beneficiária foi, então, instada através do item 02 do Termo de Intimação EFAIII nº 3.166, de 26 de maio de 2021 (**ANEXO IV**), a apresentar a planilha da maneira como requerida por meio do item 03 do Termo de Intimação EFAIII nº 3.139/2021. A resposta do sujeito passivo encontra-se no **ANEXO XX**.*

*A nova planilha de fato trazia parte dos dados solicitados. Porém, esta fiscalização percebeu que as operações de exportação elencadas pela beneficiária no **ANEXO XX** limitavam-se àquelas ocorridas entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018. Porém, como visto, a saída dos insumos importados ao amparo do RECOF-SPED no período mencionado poderia ter se dado em momento futuro - legalmente, a depender da ocasião de sua entrada, até 03 de maio de 2020.*

*Assim, a fiscalização solicitou que a **DYNAPAC** complementasse o **ANEXO XX** com todos os demais eventos de exportação (sem industrialização prévia) executados com os materiais importados no âmbito do RECOF-SPED elencados no **ANEXO V**, não importando a data em que ocorreram. O pedido em comento ocorreu por meio do item 01 do Termo de Intimação EFA III nº 3.198/2021 (**ANEXO IV**). O documento entregue pela empresa, o qual não repete operações já listadas no **ANEXO XX**, encontra-se no **ANEXO XXI**.*

*Estes últimos dois anexos encontram-se compilados em planilha única no **ANEXO XXII**.*

*Após as verificações promovidas por esta fiscalização, seu conteúdo foi aceito sem ressalvas.*

*Já através do item 04 do Termo de Intimação EFA III nº 3.139/2021 (**ANEXO IV**), a fiscalização solicitou que a **DYNAPAC** se manifestasse sobre as perdas com exclusão de responsabilidade tributária que porventura contabilizasse. Trata-se, como visto, de hipótese de extinção do RECOF-SPED prevista nos arts. 32 e 33 da IN RFB nº 1.612/2016.*

*Em sua resposta (reproduzida no **ANEXO XXIII**), a beneficiária relatou que não promovia tais eventos. Isso significa dizer que todas as perdas ocorridas na linha de montagem da **DYNAPAC** com as mercadorias importadas no âmbito do RECOF-SPED eram objeto de nacionalização e recolhimento dos gravames devidos. Tais perdas, portanto, estariam contempladas nos **ANEXOS VII a XII**, já detalhados neste Relatório Fiscal.*

*Enfim, através dos itens 05 e 06 do Termo de Intimação EFAIII n° 3.139/2021 (ANEXO IV), a fiscalização solicitou que a DYNAPAC se manifestasse acerca de eventuais transferências de matérias-primas importadas sob o amparo do RECOF-SPED, após industrialização ou no mesmo estado nas quais foram adquiridas, para outros beneficiários do regime ou do RECOF. Tal possibilidade é expressamente prevista nos artigos 23-A e 23-B da IN RFB n° 1.612/2016, conforme anteriormente visto.*

*Nas respostas apresentadas - objeto dos ANEXOS XXIV e XXV - a DYNAPAC informou que não realizava tais operações.*

#### **5.5. Da consolidação das saídas promovidas pela DYNAPAC**

*Apesar da multiplicidade de anexos e da extensão deste Relatório Fiscal, o trabalho executado por esta fiscalização quanto ao usufruto do RECOF-SPED pela DYNAPAC e descrito nos tópicos anteriores pode ser resumido de forma simples. Inicialmente, foram analisadas as entradas de materiais importados no âmbito do regime promovidas pela beneficiária entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018. Tais admissões foram elencadas pela empresa na planilha objeto do ANEXO V, como visto, e ensejaram os Autos de Infração objeto dos e-Processos n° 10314.720825/2021-05 e 10314.720826/2021-41.*

*O foco deste Auto de Infração, todavia, encontra-se nas saídas promovidas pela DYNAPAC para estas mesmas mercadorias. Vimos por meio dos tópicos anteriores que são três os mecanismos adotados pela beneficiária para destinar os artigos admitidos por ela no RECOF-SPED. São estes: nacionalizações (listadas na planilha acostada no ANEXO X), exportações após industrialização (tema do ANEXO XVI) e exportações sem industrialização prévia dos insumos importados (ANEXO XXII).*

*Sabemos, ademais, que o prazo máximo de permanência de um artigo admitido no RECOF-SPED é de dois anos, conforme o caput do art 24 da IN RFB n° 1.612/2016. Assim, para as mercadorias listadas pela DYNAPAC no ANEXO V, a validade de sua permanência no regime foi encerrada, no mais tardar, em 03 de maio de 2020. Tendo em vista que a ação fiscal aqui detalhada teve início em 23 de março de 2021, é possível afirmar com segurança que todos os ingressos no RECOF-SPED elencados no ANEXO V deveriam ter sido destinados pelo contribuinte antes de qualquer intimação lavrada pela fiscalização.*

*Diante de todas estas informações, não é difícil avaliar se a DYNAPAC observou o prazo máximo de permanência de suas admissões importadas no RECOF-SPED no seu usufruto do regime. Basta, para tanto, contrastar as quantidades ingressadas no regime relacionadas no ANEXO V com as saídas objeto dos ANEXOS X, XVI e XXII. Isso foi feito por meio da planilha construída por esta fiscalização a que se refere o ANEXO XXVI.*

As cinco colunas iniciais deste último anexo, transpostas do **ANEXO V**, são:

"NÚMERO DA DA" (coluna "A"): Número da Declaração de Admissão através da qual foram importadas mercadorias ingressadas pelo contribuinte no RECOF-SPED;

DA+ADIÇÃO" (coluna "B"): Identificação da adição, concatenada com três dígitos ao final do número da DA a que se refere a coluna anterior;

"DA+ADIÇÃO + ITEM" (coluna "C"): Identificação do item da adição, concatenada ao final do código a que se refere a coluna anterior com dois dígitos e precedidos por ponto (".");

"DATA REGISTRO DA" (coluna "D"): Data em que a DA identificada na primeira coluna foi registrada pelo contribuinte no SISCOMEX;

QUANTIDADE (coluna "E"): Quantidade de mercadoria admitida no RECOF-SPED através do item de adição identificado na coluna "C".

Por sua vez, a coluna "F", "NACIONALIZAÇÕES ITEM", compila o total de artigos admitidos no RECOF-SPED através dos itens de adição identificados na coluna "C" objeto de nacionalização pelo sujeito passivo. Vimos no tópico 5.2 deste Relatório Fiscal que a **DYNAPAC** elencou as nacionalizações promovidas com as suas importações ao amparo do RECOF-SPED no ANEXO X<sup>1</sup>.

Já a coluna "G" do **ANEXO XXVI**, "EXPORTAÇÕES ITEM", compila o total de mercadorias importadas ingressadas no RECOF-SPED através dos itens de adição identificados na coluna "C" objeto de exportação após terem sido industrializadas. Vimos no tópico 5.3 do presente Relatório Fiscal que a **DYNAPAC** elencou as exportações promovidas com as suas importações ao amparo do RECOF-SPED, após industrialização, no **ANEXO XVI**.

Finalmente, a coluna "H" do **ANEXO XXVI**, "REEXPORTAÇÕES ITEM", compila o total de mercadorias importadas admitidas no RECOF-SPED através dos itens de adição identificados na coluna "C" objeto de exportação no mesmo estado em que entraram no regime. Vimos no tópico 5.4 do presente Relatório Fiscal que a beneficiária listou as exportações promovidas com as suas importações ao amparo do RECOF-SPED, sem submissão prévia a qualquer operação de industrialização, no **ANEXO XXII**.

---

<sup>1</sup> No ANEXO X as DAs, adições e itens das adições de entrada no regime são individualizados nas colunas "R" a "T". Já as quantidades nacionalizadas constam da coluna "G". Assim, para obter quantas mercadorias admitidas no RECOF-SPED por meio de um determinado item de adição foram objeto de nacionalização, basta somar os quantitativos informados na coluna "G" naquelas linhas nas quais o item de adição desejado consta da coluna "T". Estes foram os montantes consolidados, por item de adição, na coluna "F" do ANEXO XXVI. Entretanto, registre-se que, em razão da divergência com o SISCOMEX descrita no tópico 5.2 do presente Relatório Fiscal, as quantidades consideradas na coluna "F" do ANEXO XXVI no tocante às nacionalizações recortadas no ANEXO XII foram as informadas na coluna "F" desta última planilha, e não as encontradas na coluna "G" do ANEXO X.

Se a coluna "E" informa quantos artigos importados entraram no RECOF-SPED da **DYNAPAC** entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018 e as colunas "F" a "H" contêm as quantidades destinadas, uma simples operação matemática é capaz de revelar a quantidade de mercadorias remanescente. Desse modo, a coluna "I" do **ANEXO XXVI**, "QUANTIDADE SEM DESTINAÇÃO (I)", realiza este cálculo subtraindo os montantes informados nas colunas "F" a "H" das entradas identificadas na coluna "E".

Tendo em mente o prazo máximo estipulado para a manutenção destes artigos no RECOF-SPED (caput do artigo 24 da IN RFB nº 1.612/2016), conclui-se que qualquer linha na qual o valor encontrado na coluna "I" seja maior do que zero ("0") identifica ingressos no regime realizados pelo sujeito passivo **em situação irregular**. Ou seja, insumos importados pela **DYNAPAC** ao amparo do RECOF-SPED no intervalo compreendido entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018 e que não foram destinados em até dois anos de sua respectiva entrada no regime.

Estas mercadorias, por si só, ensejariam as penalidades aplicadas por meio do presente Auto de Infração. Porém, existem dois outros aspectos afeitos às operações de saída executadas pela **DYNAPAC com os seus insumos importados admitidos no RECOF-SPED que merecem atenção. Tais eventos serão abordados em seguida.**

#### 6. DOS AJUSTES POSITIVOS DE ESTOQUE

Qualquer sociedade industrial (e não apenas aquelas habilitadas ao RECOF-SPED) eventualmente promovem ajustes positivos em seus estoques. Tais ocorrências podem ser definidas simplesmente como uma segunda disponibilidade de mercadorias que a empresa acreditava ter, erroneamente e em momento anterior, consumido. Após constatar que a baixa de determinado insumo havia se dado por equívoco, a companhia executa o ajuste positivo para regularizar os seus controles de estoque. Na maioria das vezes, não é difícil concluir, o item sequer é movimentado fisicamente, tratando-se apenas de acompanhamento e alinhamento sistêmico dos materiais disponíveis nas bases de dados da empresa com a realidade.

O tema interessa ao RECOF-SPED. Conforme visto previamente, determinadas destinações dadas aos artigos admitidos no regime extinguem definitivamente os tributos suspensos na sua entrada - como nas exportações, por exemplo. Se, todavia, a beneficiária constata que um item qualquer ingressado no RECOF-SPED não foi industrializado no momento no qual inicialmente ela acreditava tê-lo sido, e este material retorna aos estoques da empresa por meio de um ajuste positivo, é necessário investigar qual a saída efetivamente aplicada a tal mercadoria depois que esta tornou-se disponível novamente. E levantar, se for o caso, os montantes de seus reflexos tributários.

*Os ajustes positivos de estoque promovidos pela DYNAPAC foram objeto de diversas intimações lavradas no decorrer da ação fiscal aqui detalhada e tema de planilhas diversas. Somente as duas últimas interessam para este Auto de Infração, de modo que entendemos desnecessário detalhar todo o passo-a-passo para a sua obtenção. Apenas a título de registro, documenta-se que o tema foi tratado nas seguintes etapas da fiscalização, em ordem cronológica:*

*Itens 04 e 05 do Termo de Intimação EFAIII nº 3.111/2021 (ANEXO IV);*

*Manifestação do contribuinte formalizada em 23 de abril de 2021 (disponível no ANEXO IV), em conjunto com a planilha a que se refere o ANEXO XXVII;*

*Item 02 do Termo de Intimação EFA III nº 3.198/2021 (ANEXO IV);*

*Atendimento da DYNAPAC através da planilha a que se refere o ANEXO XXVIII;*

*Item 01 do Termo de Intimação EFA III nº 3.236, de 20 de julho de 2021(ANEXO IV);*

*Atendimento da **DYNAPAC** através da planilha a que se refere o **ANEXO XXIX**.*

*A partir da planilha objeto do **ANEXO XXIX** a fiscalização promoveu o recorte a que se refere o **ANEXO XXX**. Esta é a primeira planilha de interesse para o presente Auto de Infração sobre o tema, e consiste integralmente de dados apresentados pela **DYNAPAC** (através do **ANEXO XXIX**, repete-se). Vejamos o conteúdo de suas colunas, inicialmente.*

*As colunas "A" a "G" detalham ajustes positivos de estoque registrados pelo sujeito passivo entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018. Acreditamos que seus cabeçalhos são claros o suficiente para, nestes casos, dispensarmos a descrição individualizada de cada uma delas.*

*Por sua vez, as colunas "H" a "J" identificam as importações de origem (DAs, adições e itens das adições) das mercadorias que retornaram aos estoques da beneficiária em razão dos ajustes positivos a que se refere a linha (detalhadas nas colunas "A" a "G", como exposto acima). Todas as importações de origem apontadas nas colunas "H" a "J" do **ANEXO XXX** são ingressos no RECOF-SPED promovidos pela **DYNAPAC** entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018. Isto é, entradas elencadas no **ANEXO V**, cuja destinação constitui o objeto da análise aqui descrita.*

*A coluna "Q", enfim, informa a quantidade de mercadoria importada através dos itens das adições identificados na coluna "J" que retornou aos estoques da empresa através do ajuste positivo em questão.*

*Vejam alguns exemplos do ANEXO XXX, de sorte a esclarecer a compreensão do seu conteúdo Na linha 02, a DYNAPAC informa um ajuste positivo de estoque da ordem de 54 unidades (coluna "A") do componente identificado na coluna "B". Na coluna "C", vemos que a correção em questão se deu na data de 07 de dezembro de 2017.*

*As 54 mercadorias em comento originalmente entraram nos estoques da beneficiária por meio do item 01 (coluna "J"), da adição 001 (coluna "I"), da DA n° 17/1150825-1 (coluna "H"). Esta importação, como todas as outras no ANEXO XXX, ocorreu entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018, sob o amparo do RECOF-SPED. Como tal, foi listada pela DYNAPAC também no ANEXO V.*

*Finalmente, a coluna "Q" relata que, por meio do ajuste de estoque objeto da linha 02 do ANEXO XXX, 54 unidades do artigo admitido no regime através do item 01 da adição 001 da DA n° 17/11508251 tornaram-se disponíveis para consumo novamente. Isto é, a DYNAPAC acreditava ter destinado estas mercadorias, promovendo sua baixa e removendo-as do RECOF-SPED. Percebendo o seu equívoco em momento futuro, realizou o ajuste positivo detalhado na linha 02 para corrigir o erro anterior, estornando assim a saída anterior de tais itens.*

*Um outro bom exemplo encontra-se nas linhas 15 e 16 do ANEXO XXX. Nestas, encontra-se um ajuste positivo de estoque da ordem de 43 unidades (coluna "A"), ocorrido em 14 de novembro de 2017 (coluna "C"). Neste caso, porém, as mercadorias ajustadas têm a sua origem em duas admissões distintas no RECOF-SPED. 13 unidades (coluna "Q", linha 15) entraram nos estoques da DYNAPAC através do item 02 da adição 002 da DA n° 17/1663763-7 (colunas "H" a "J", linha 15). Outras 30 unidades (coluna "Q", linha 16) foram admitidas por meio do item 01 da adição 001 da DA n° 17/1893608-9 (colunas "H" a "J", linha 16).*

*Mais uma vez, os ingressos no RECOF-SPED em comento se deram entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018, e encontram-se também no ANEXO V. E, vale reiterar, haviam sido baixadas pela DYNAPAC, equivocadamente, antes do ajuste positivo de estoques objeto das linhas 15 e 16. Todas as admissões elencadas no ANEXO XXX, não é demais repetir, enquadram-se na mesma situação.*

*A planilha a que se refere o ANEXO XXX foi encaminhada para a DYNAPAC<sup>2</sup> através do Termo de Intimação EFAIII n° 3.258, de 16 de agosto de 2021 (ANEXO IV). No item 01 do documento citado, solicitou-se que a beneficiária demonstrasse a destinação dada para os artigos objeto de ajustes positivos*

---

<sup>2</sup> O arquivo encaminhado para a DYNAPAC continha, ainda, aba dedicada a ajustes positivos de estoques envolvendo admissões de itens no RECOF-SPED cuja origem tenha sido o mercado interno. Como o tema foge ao escopo deste Auto de Infração, a planilha em tela não foi incluída no ANEXO XXX.

de estoque após estas tornarem-se disponíveis para consumo novamente em razão da correção feita. Tal detalhamento deveria ser demonstrado através de planilhas nos mesmos moldes do **ANEXO X** (para as nacionalizações), do **ANEXO XVI** (no caso das exportações após industrialização) e do **ANEXO XXII** (para as exportações sem industrialização prévia).

Em sua resposta, o contribuinte entregou o documento objeto do **ANEXO XXXI**<sup>3</sup>. Os eventos de nacionalização promovidos com as mercadorias objeto de ajustes positivos de estoques são tratados por meio da aba "Origem Importação Rel 1" do anexo em comento. Já as operações relativas às exportações após industrialização constam da planilha "Origem Importação Rel 2". Não foi entregue planilha acerca das exportações sem industrialização prévia, tendo em vista que não ocorreram com tais materiais.

#### 6.1. Das nacionalizações dos ajustes positivos de estoque promovidos pela DYNAPAC

Iniciaremos nossa análise da resposta entregue pelo contribuinte pela planilha de nacionalizações, objeto da aba "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXI**.

Imediatamente, salta aos olhos o fato de que, ao contrário do quanto solicitado através do item 01 do Termo de Intimação EFAIII n° 3.258/2021, o sujeito passivo limitou-se a informar o quantitativo de mercadorias objeto de ajustes positivos de estoque posteriormente destinadas para o mercado local após o seu retorno aos estoques da companhia (coluna "G"). Não há qualquer menção a DIs de nacionalização ou de tributos suspensos que foram, em razão da destinação para o mercado interno, pagos.

Presume-se que a beneficiária não promoveu o registro das DIs de nacionalização respectivas nem recolheu os montantes dos tributos originalmente suspensos por considerar que os materiais em questão já haviam sido removidos do RECOF-SPED antes de os ajustes positivos elencados devolvê-los para os estoques da empresa. Entretanto, como visto, as destinações anteriores das mercadorias objeto de ajustes positivos de estoque não ocorreram de fato. Os ajustes visam exatamente estornar os registros anteriores de tais consumos, tornando novamente disponíveis materiais que haviam sido incorretamente baixados.

Dessa forma, as admissões no RECOF-SPED listadas na planilha "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXI** (identificadas nas colunas "AC" a "AE"), na quantidade destinada para o mercado local apontada na coluna "G" ensejam o recolhimento dos tributos suspensos quando de sua entrada no

---

<sup>3</sup> Mais uma vez, as abas relativas a ajustes positivos de estoques envolvendo admissões de itens no RECOF-SPED com origem no mercado interno não foram juntadas neste Auto de Infração.

*regime Apenas quando os mesmos itens tenham sido retirados do RECOF-SPED através de uma nacionalização anterior - ou seja, por uma das operações listadas no **ANEXO X** - estes tributos não são devidos. Nestes casos, os valores suspensos já haviam sido recolhidos no momento do registro da DI de nacionalização.*

*De forma a preservar a documentação apresentada pela beneficiária no estado como foi entregue, a aba "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXI** foi reproduzida, com o mesmo nome, no **ANEXO XXXII**. Neste novo anexo, seus dados foram reorganizados para tornar mais simples a sua compreensão. Ademais, colunas vazias foram removidas e cabeçalhos receberam nomes mais claros. Antes de analisar o seu conteúdo, inicialmente apresentaremos a sua estrutura.*

*Na planilha "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXII**, portanto, as cinco primeiras colunas detalham os ajustes positivos de estoques executados pela **DYNAPAC**. As importações de origem (DAs, adições e itens das adições) dos materiais que voltaram aos estoques da beneficiária por meio dos ajustes a que se refere a linha são identificadas nas colunas "F" a "H".*

*Adiante, a coluna "I" informa a quantidade de mercadoria importada através dos itens das adições identificados na coluna "H" que retornou aos estoques da empresa através do ajuste positivo em questão. Até aqui, todas as informações encontradas na aba "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXII** são idênticas às disponíveis no **ANEXO XXX**.*

*Enfim, a coluna "J" traz uma informação prestada pela **DYNAPAC** pela primeira vez no **ANEXO XXXI**. Trata-se da quantidade de materiais que retornou aos seus estoques por meio de ajustes positivos (dado disponível na coluna "I") e que posteriormente foi destinada para o mercado interno. Estas são as mercadorias que devem ser objeto de recolhimento dos correspondentes gravames suspensos quando de sua entrada no RECOF-SPED, caso tais tributos ainda não tenham sido pagos pela **DYNAPAC** em uma eventual nacionalização anterior.*

*Mas como saber se uma determinada entrada de material importado no RECOF-SPED havia sido objeto de nacionalização antes de seu retorno aos estoques da **DYNAPAC** através de um ajuste positivo? Basta consultar a compilação de saídas do regime construída pela fiscalização no **ANEXO XXVI**, mais especificamente sua coluna "F", "NACIONALIZAÇÕES ITEM".*

*Um exemplo esclarecerá o detalhamento da planilha. Portanto, vejamos a linha 02 da aba "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXII**. Trata-se, inclusive, da mesma linha previamente utilizada neste Relatório Fiscal para ilustrar o conteúdo do **ANEXO XXX**.*

*Sabemos, assim, que a linha em tela refere-se a 54 unidades de material (coluna "I") originalmente ingressado no RECOF-SPED pela **DYNAPAC** por*

meio do item 01 (coluna "H"), da adição 001 (coluna "G"), da DA n° 17/1150825-1 (coluna "F"). Estas unidades haviam sido incorretamente consumidas (ou baixadas) pelo contribuinte mas retornaram aos seus estoques através do ajuste positivo a que a linha se refere. Destas 54 unidades, 43 (coluna "J") foram nacionalizadas pela empresa após o ajuste.

A coluna "K" da aba "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXII** descreve o tratamento dado por esta fiscalização para as ocorrências nela listadas. No caso da linha 02, vemos que a importação de origem é tratada na linha 577 do **ANEXO XXVI**. Ali, vemos que, das 100 unidades admitidas no regime por meio do item 01 da adição 001 da DA n° 17/1150825-1, nenhuma tinha sido objeto de nacionalização anterior (coluna "F" do **ANEXO XXVI**). Logo, as 43 unidades destinadas para o mercado interno após o ajuste positivo de estoque em análise ensejam o recolhimento dos tributos suspensos no momento da sua admissão no RECOF-SPED.

As mesmas verificações acima detalhadas para a linha 02 da planilha "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXII** foram repetidas para o resto da aba. Quais sejam: inicialmente identificamos o item de adição de importação de entrada no RECOF-SPED na coluna "H" da planilha em comento. Sabemos que o mesmo item de adição consta da coluna "C" do **ANEXO XVI**. Encontramos a linha respectiva e, em seguida, comparamos a quantidade de mercadorias admitidas no regime e destinadas para o mercado local após o ajuste positivo de estoque (coluna "J" da aba "Origem Importação Rel 1", **ANEXO XXXII**) com o quantitativo objeto de nacionalização anterior (coluna "F", **ANEXO XXVI**).

Da maneira mais benéfica para o contribuinte, consideramos que as nacionalizações indicadas no **ANEXO XXVI** sempre ocorreram antes das destinações para o mercado local a que se refere o **ANEXO XXXII**. Assim, tratamos como eventos que ensejam o pagamento dos tributos originalmente suspensos apenas as operações no **ANEXO XXXIII** que excedam as quantidades compiladas no **ANEXO XXVI**.

Segue um novo exemplo: na linha 09 da planilha "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXII**, encontramos um ajuste positivo da ordem de 128 unidades (coluna "I"). Todas estas unidades, de acordo com a coluna "J", foram nacionalizadas posteriormente ao ajuste. A importação que admitiu tais artigos no RECOF-SPED, identificada nas colunas "F" a "H" da mesma aba, é objeto da linha 1755 do **ANEXO XXVI**.

Nesta, nota-se que 06 unidades (coluna "F") haviam sido objeto de nacionalização prévia, ato este que enseja o recolhimento dos respectivos tributos suspensos no momento da admissão das mercadorias no regime. Desse modo, consideramos que apenas 122 (128 - 06) unidades nacionalizadas após o ajuste de estoques tratado na linha 09 da planilha "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXII** dão azo ao pagamento dos

*gravames suspensos em razão do RECOF-SPED. Esta conclusão é também relatada por meio da coluna "K" da mesma aba.*

*Na aba "Origem Importação Rel 1" do ANEXO XXXII, todas as linhas nas quais nacionalizações dos ajustes positivos de estoque listados pelo sujeito passivo ensejam o pagamento de valores suspensos por força do RECOF-SPED foram preenchidas na cor vermelha. A coluna "K" da mesma aba detalha o tratamento dado e cálculos realizados por esta fiscalização em cada caso.*

#### 6.2. Das exportações dos ajustes positivos de estoque promovidos pela DYNAPAC

*Os ajustes positivos de estoques de interesse para esta fiscalização, conforme visto, encontram-se no ANEXO XXX. A planilha em comento foi encaminhada para o sujeito passivo através do Termo de Intimação EFAIII nº 3.258/2021 (ANEXO IV) e, por meio do item 01 do documento em tela, solicitou-se que a DYNAPAC detalhasse as destinações dadas para tais mercadorias após os ajustes promovidos.*

*Na resposta apresentada pelo contribuinte e objeto do ANEXO XXXI, as operações de exportação após industrialização realizadas com as mercadorias objeto de ajuste encontram-se elencadas na planilha "Origem Importação Rel 2". Novamente visando manter a documentação apresentada pela DYNAPAC no estado como foi entregue, a aba em comento foi reproduzida com o mesmo nome no ANEXO XXXII Neste último anexo, os dados originais foram reorganizados para tornar mais simples a sua compreensão. Ademais, colunas vazias foram removidas e cabeçalhos receberam nomes mais claros.*

*As informações prestadas pela DYNAPAC através da planilha "Origem Importação Rel 2", como solicitado pela fiscalização, seguem o modelo a que se refere o ANEXO XVI. Ou seja, o sujeito passivo inicialmente informou quais operações de industrialização consumiram as mercadorias objeto de ajustes positivos de estoques. Em seguida, as relacionou com os registros de exportação que destinaram para o exterior os produtos finais aos quais os artigos ajustados foram incorporados em linha de produção.*

*As colunas "A" a "I" da planilha "Origem Importação Rel 2" do ANEXO XXXII reproduzem a exata mesma estrutura das colunas correspondentes da aba "Origem Importação Rel 1" do mesmo anexo, Em seguida, a coluna "J" relata quantas unidades da mercadoria admitida no RECOF-SPED e objeto de ajuste positivo de estoque (coluna "I") foi consumida na ordem de produção identificada na coluna "K". Adiante, as colunas "M" a "O" informam quais DE/RE/DU-E, conforme o caso, formalizaram a remessa ao exterior dos artigos finais industrializados com os insumos admitidos no RECOF-SPED ajustados.*

*Todas as colunas da aba "Origem Importação Rel 2" do ANEXO XXXII até aqui abordadas foram extraídas da versão original da planilha entregue pelo contribuinte e disponível no ANEXO XXXI. Esta fiscalização, entretanto, buscou o conteúdo da coluna "P" na extração do SISCOMEX a que se refere o ANEXO VI<sup>4</sup>. Trata-se das datas nas quais as Declarações de Admissão no RECOF-SPED identificadas na coluna "F" da aba "Origem Importação Rel 2" do ANEXO XXXII foram desembaraçadas.*

*Em seguida, a coluna "Q" informa a data de averbação das exportações identificadas pela empresa nas colunas "M" a "O". Trata-se de informação inserida por esta fiscalização e obtida através da extração do SISCOMEX de que trata o ANEXO XVII<sup>5</sup>.*

*Enfim, a coluna "R" calcula a diferença, em dias, entre a data de desembarço da importação por meio da qual o insumo foi admitido no RECOF-SPED (coluna "P") e a data de averbação da saída que o destinou, após industrialização, para o exterior (coluna "Q").*

*Mais uma vez, e do mesmo modo como constatado na análise das exportações abordadas no tópico 5.3 deste Relatório Fiscal, a coluna "R" demonstra que a DYNAPAC promoveu a exportação de artigos ingressados no RECOF-SPED em prazo superior ao limite máximo de permanência destas mercadorias no regime estipulado no caput do artigo 24 da IN RFB nº 1.612/2016: dois anos. Vale lembrar que todos os materiais listados na aba "Origem Importação Rel 2" do ANEXO XXXII haviam sido anteriormente baixados pelo sujeito passivo, equivocadamente. O fato de tais produtos terem retornado ao estoque da empresa através de um ajuste positivo de estoque - o qual estornou o consumo registrado incorretamente com as mercadorias em questão - não isenta a DYNAPAC de observar e cumprir o prazo fixado através da Instrução Normativa mencionada.*

*O vencimento do prazo máximo de permanência de mercadorias admitidas no RECOF-SPED, de acordo com o caput do art 24 da IN RFB nº 1.612/2016 e como visto previamente, enseja o recolhimento dos tributos suspensos na entrada, além da aplicação de multa e cobrança de juros. A exportação de itens admitidos no regime, industrializados ou não, passados dois anos de sua entrada no RECOF-SPED, não afasta o fato de que o benefício da*

---

<sup>4</sup> Mais especificamente, na coluna "C" do anexo mencionado. A identificação das Declarações de Admissão consta da coluna "A".

<sup>5</sup> Coluna "F" do anexo em questão. Em algumas linhas da planilha "Origem Importação Rei 2" do ANEXO XXXI, a DYNAPAC relatou que a exportação se deu por meio de vendas para trading companies. Nestes casos, a data de averbação a que se refere a coluna "Q" do ANEXO XXXI foi substituída pela data de execução da ordem de produção (coluna "L") que consumiu o insumo ingressado no RECOF-SPED exportado. Como a industrialização necessariamente deve ocorrer antes da exportação, a substituição ora citada não traz prejuízos para o contribuinte no tocante às análises detalhadas neste tópico.

*suspensão dos tributos normalmente incidentes sobre o evento de sua importação já não mais era aplicável quando da averbação de sua saída.*

*Assim, em um primeiro momento, todos os materiais quantificados na coluna "J" da aba "Origem Importação Rel 2" do ANEXO XXXII exportados após 730 dias de sua entrada no regime (coluna "R"), parece justificar a cobrança dos gravames suspensos respectivos. Entretanto, da mesma forma como foi feito na análise das nacionalizações promovidas pela DYNAPAC após seus ajustes positivos de estoque (objeto da planilha "Origem Importação Rel 1" do ANEXO XXXII), é preciso investigar se os produtos em questão tiveram os seus valores suspensos recolhidos em uma eventual nacionalização anterior.*

*Dessa forma, as mesmas verificações feitas na análise das destinações objeto da planilha "Origem Importação Rel 1" do ANEXO XXXII foram repetidas na auditoria da aba "Origem Importação Rel 2". O tratamento dado para aqueles casos em que havia valores suspensos a lançar é descrito na coluna "S" da mesma aba. As linhas contendo operações de exportação em razão das quais a cobrança dos gravames suspensos na entrada das mercadorias no RECOF-SPED é devida foram preenchidas na cor vermelha.*

*Por fim, vejamos alguns exemplos da análise da planilha "Origem Importação Rel 2" do ANEXO XXXII, realizada por esta fiscalização.*

*Nas linhas 85 a 110 da planilha mencionada, o ajuste positivo de estoque em análise teve 52 (soma dos valores disponíveis na coluna "J" das linhas preenchidas na cor vermelha) das 54 unidades ajustadas (coluna "I") exportadas pela DYNAPAC em desacordo com o prazo máximo fixado no caput do art. 24 da IN RFB nº 1.612/2016 (coluna "R"). A coluna "H" contém o item de adição por meio do qual o artigo importado em questão foi admitido no RECOF-SPED.*

*Consultando a coluna "C" do ANEXO XXVI, encontramos o mesmo item de adição na linha 739. Na coluna "F" da mesma linha, constata-se que 14 unidades do material em comento haviam sido objeto de nacionalização, ato através do qual os valores suspensos na entrada destas mercadorias no regime já teriam sido recolhidos. Assim, inicialmente, das 52 unidades exportadas fora do prazo pela DYNAPAC identificadas nas linhas 85 a 110 da aba "Origem Importação Rel 2" do ANEXO XXXII, a cobrança de valores suspensos no momento da sua admissão no RECOF-SPED seria cabível para 38 unidades (52 -14).*

*Todavia, 02 das 14 unidades nacionalizadas já haviam sido "compensadas" na linha 33 da planilha "Origem Importação Rel 1", do ANEXO XXXII. A nacionalização de 02 unidades sem o recolhimento dos gravames suspensos a que se refere a linha não foi considerada irregular pela fiscalização justamente em razão das 14 nacionalizações promovidas anteriormente pela DYNAPAC e compiladas na linha 739 do ANEXO XXVI.*

Assim, na análise das linhas 85 a 110 da planilha "Origem Importação Rel 2" do **ANEXO XXXII**, apenas 12 (14 - 02) das nacionalizações indicadas na coluna "F" da linha 739 do **ANEXO XXVI** devem ser consideradas. Portanto, das 52 unidades exportadas fora do prazo pelo contribuinte, a exigência dos gravames suspensos é devida relativamente a 40 unidades (52 - 12).

Um outro bom exemplo encontra-se nas linhas 237 a 315 da planilha "Origem Importação Rel 2" do **ANEXO XXXII**. Nestas, 152 (soma dos valores indicados na coluna "J" das linhas preenchidas em vermelho) unidades das mercadorias originalmente importadas no âmbito do RECOF-SPED através do item de adição identificado na coluna "H" foram exportadas fora do prazo pelo sujeito passivo.

Consultando a coluna "C" do **ANEXO XXVI**, o mesmo item de adição encontra-se na linha 1.727 Na coluna "F" da mesma linha, constata-se que 34 unidades do material em comento haviam sido objeto de nacionalização, ato através do qual os valores suspensos na entrada destas mercadorias no regime já teriam sido recolhidos.

Todavia, todas estas 34 unidades já foram consideradas na análise da linha 59 da planilha "Origem Importação Rel 1", do **ANEXO XXXII**. Assim, não existem nacionalizações prévias para "abater" das exportações fora do prazo identificadas nas linhas 237 a 315 da planilha "Origem Importação Rel 2" do **ANEXO XXXII**. Aparentemente, todas as 152 unidades exportadas deveriam ensejar o pagamento dos tributos suspensos respectivos.

No entanto, a linha 1.727 do **ANEXO XXVI** nos relata ainda que além das 34 unidades objeto de nacionalização, somente 314 outras unidades (coluna "G") admitidas no regime por meio da importação em comento haviam sido destinadas. E, destas, 202 haviam sido atribuídas à nacionalização de que trata a linha 59 da aba "Origem Importação Rel 1" do **ANEXO XXXII**. Restariam, assim, somente 112 (314 - 202) unidades para vincular às exportações irregulares identificadas nas linhas 237 a 315 da planilha "Origem Importação Rel 2" do **ANEXO XXXII**, e não 152.

Diante do exposto supra, e conforme informa a coluna "S" da aba "Origem Importação Rel 2" do **ANEXO XXXII**, as exportações apontadas nas linhas 237 a 315 da mesma aba ensejam o recolhimento dos tributos suspensos no momento da entrada dos insumos em questão no RECOF-SPED para 112 das unidades transacionadas.

#### 7. DO DESCUMPRIMENTO DO FIFO / PEPS

Vimos, no tópico 4.1 deste Auto de Infração, que a individualização dos insumos consumidos em linha de produção, para as partes habilitadas ao RECOF-SPED, deve se dar por meio do critério contábil FIFO. Isso significa dizer que, no tocante ao controle dos estoques da companhia, os artigos

*mais antigos devem sempre ser consumidos antes daqueles idênticos a estes, porém mais novos.*

*Via de regra, o FIFO deve ser empregado no controle de absolutamente todas as mercadorias que transitam pelos estoques das beneficiárias, não importando se estas foram ingressadas no RECOF-SPED ou não. No entanto, o art 38 da IN RFB nº 1.612/2016 prevê uma possibilidade de adaptação a esta regra. Vejamos o conteúdo do seu parágrafo 2º: (...)*

*Apesar de confusa, a norma acima transcrita pode ser explicada de forma razoavelmente simples. Ela permite que uma beneficiária do regime, ao invés de instituir um FIFO que albergue todos os artigos que transitem por seus estoques, mantenha dois FIFOs. O primeiro para aqueles insumos admitidos com suspensão tributária, que seriam preferencialmente consumidos em operações de exportação. O segundo, por outro lado, controlaria os itens nos seus estoques comprados normalmente, sem suspensão tributária. Estes seriam baixados, preferencialmente, em operações de saída para o mercado interno.*

*A possibilidade de implementação de FIFOs "paralelos" é extremamente vantajosa para aquelas empresas que realizam muitas compras fora do âmbito do RECOF-SPED. Como vimos, uma mercadoria importada admitida no regime que seja destinada ao mercado interno enseja o recolhimento dos tributos suspensos no momento de sua entrada (artigo 27 da IN RFB nº 1.612/2016). Se estas podem, legalmente, ser preferencialmente exportadas - hipótese esta de extinção dos valores suspensos, como sabemos - a beneficiária deixará de arcar com os custos associados à nacionalização de insumos admitidos no regime, principalmente o recolhimento dos gravames cuja suspensão deixou de ser aplicável.*

*A implementação dos dois FIFOs "paralelos" em detrimento do FIFO "único" deve ser solicitada pelo contribuinte quando de sua solicitação de habilitação ao RECOF-SPED.*

*Assim determina o § 4º do artigo 38 da IN RFB nº 1.612/2016:*

*§ 4- A opção pela ordem de prioridade de aplicação do critério Peps a que se referem os §§ 2º e 5º deverá ser realizada no momento da habilitação.*

*No curso da ação fiscal detalhada neste Relatório Fiscal, a **DYNAPAC** foi indagada sobre o uso dos FIFOs "paralelos" objeto do §2º do art. 38 da IN RFB nº 1.612/2016. Por meio do item 03 do Termo de Intimação EFAIII nº 3.198/2021 (**ANEXO IV**), a empresa foi instada a manifestar-se quanto ao uso do benefício em questão e informar o número do seu e-Processo de habilitação ao RECOF-SPED.*

*Em sua resposta (também disponível no **ANEXO IV**), o contribuinte confirmou que empregava, sim, os dois FIFOs previstos no §2º do artigo 38*

da IN RFB nº 1.612/2016. No tocante ao seu e-Processo de habilitação ao regime, informou o número **10855.723948/2016-13**.

Em consulta ao e-Processo em questão, entretanto, esta fiscalização constatou que a **DYNAPAC** não havia feito a opção pela utilização dos FIFOs "paralelos" a que se refere o §2º do art. 38 da IN RFB nº 1.612/2016. Ao invés, escolheu utilizar o FIFO padrão, no qual todas as mercadorias, ingressadas no RECOF-SPED ou não, fazem parte de um controle único. A posição da **DYNAPAC** pode ser confirmada por meio de seu formulário de habilitação ao regime, reproduzido no **ANEXO XXXIII**<sup>6</sup>.

Por óbvio, o usufruto da ordem de preferência prevista no §2º do art. 38 da IN RFB nº 1.612/2016 por parte da **DYNAPAC** sem que esta tenha sido autorizada a tanto, por si só, constitui conduta irregular, passível da aplicação de sanções. Mas era necessário, ainda, levantar os prejuízos tributários decorrentes da utilização indevida do benefício em análise por parte da beneficiária.

#### 7.1. Das entradas e saídas fora do RECOF-SPED promovidas pela **DYNAPAC**

O primeiro passo para tanto constituía da identificação dos eventos relevantes para a análise em questão. Como repetido à exaustão neste Relatório Fiscal, as mercadorias ingressadas no RECOF-SPED pela **DYNAPAC**, com origem no exterior e dentro do intervalo compreendido entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018, são detalhadas no **ANEXO V**. Na coluna "F" da planilha citada encontram-se os part numbers relativos aos materiais importados pela beneficiária no âmbito do regime.

Se os trabalhos descritos neste Relatório Fiscal foram dedicados à análise da destinação dos itens importados admitidos no RECOF-SPED pelo sujeito passivo listados no **ANEXO V**, são exatamente os part numbers informados na coluna "F" do documento em comento cuja análise do FIFO nos interessa.

Sabemos, ainda, conforme dispõe o caput do artigo 24 da IN RFB nº 1.612/2016, que os insumos elencados no **ANEXO V** deveriam ter saído do RECOF-SPED no período máximo de dois anos de sua respectiva entrada no regime. Isso significa que as operações de destinação destas mercadorias poderiam ter ocorrido legalmente entre **04 de maio de 2017** até, no mais tardar e conforme o caso, **03 de maio de 2020**.

Assim, era preciso primeiro identificar todas as entradas e saídas de mercadorias com os mesmos part numbers informados na coluna "F" do **ANEXO V** promovidas pela **DYNAPAC** fora do escopo do RECOF-SPED e ocorridas entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2020.

---

<sup>6</sup> Vide campo 04 do formulário em questão. Observa-se que, à época de seu pedido de habilitação ao RECOF-SPED, a **DYNAPAC** ainda utilizava o nome ATLAS COPCO CONSTRUCTION TECHNIQUE BRASIL LTDA.

No que diz respeito às entradas, a **DYNAPAC** havia sido intimada por meio do item 03 do Termo de Intimação EFAIII n° 3.111/2021 (**ANEXO IV**) a apresentar planilha detalhando todas as importações registradas por ela entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018 fora do RECOF-SPED, mas por meio das quais a beneficiária tenha adquirido insumos com os mesmos part numbers admitidos no regime no mesmo intervalo de tempo (isto é, aqueles elencados na coluna "F" do **ANEXO V**). A planilha entregue pelo sujeito passivo em atendimento ao quanto solicitado encontra-se no **ANEXO XXXIV**<sup>7</sup>.

Em complemento ao **ANEXO XXXIV**, o item 06 do Termo de Intimação EFA III n° 3.258/2021 (**ANEXO IV**) solicitou do sujeito passivo que detalhasse suas importações de mercadorias formalizadas fora do RECOF-SPED com os mesmos part numbers apontados na coluna "F" do **ANEXO V**, desta vez registradas entre 04 de maio de 2018 a 03 de maio de 2020.

Ademais, por meio do item 07 do Termo de Intimação EFAIII n° 3.258/2021 (**ANEXO IV**), esta fiscalização solicitou da beneficiária que detalhasse todas as demais entradas dos mesmos part numbers apontados na coluna "F" do **ANEXO V** ocorridas entre 04 de maio de 2018 a 03 de maio de 2020 e fora do âmbito do RECOF-SPED. Ou seja, enquanto o item 06 do Termo de Intimação EFAIII n° 3.258/2021 solicitava da **DYNAPAC** informações relativas às suas importações fora do regime, o item 07 dedicava-se às suas entradas com origem no mercado interno.

A **DYNAPAC** atendeu aos dois itens em questão através da planilha juntada no **ANEXO XXXV**. No tocante às importações (item 06 do Termo de Intimação EFA III n° 3.258/2021, reiteramos) informou não haver ocorrências. Quanto às entradas com origem no mercado local, detalhou as operações listadas aba "Relatório Item 7" do **ANEXO XXXV**.

Tendo em vista que a maior parte das operações listadas pela **DYNAPAC** na planilha "Relatório Item 7" do **ANEXO XXXV** diz respeito a eventos de movimentação interna (conforme informa a coluna "K" da aba em questão), esta fiscalização promoveu o recorte a que se refere o **ANEXO XXXVI**. Nesta planilha, composta integralmente dos dados apresentados pelo sujeito passivo através da aba "Relatório Item 7" do **ANEXO XXXV**, encontram-se apenas operações de compra realizados pelo contribuinte no mercado interno com os mesmos part numbers encontrados na coluna "F" do **ANEXO V**.

---

<sup>7</sup> Por meio do mesmo item 03 do Termo de Intimação EFA III n° 3.111/2021, a **DYNAPAC** foi instada a apresentar planilha similar à que se refere o **ANEXO XXXIV**, porém contendo operações de entrada com origem no mercado local. O pedido foi atendido pelo contribuinte, mas sua análise não trouxe informações de interesse para a irregularidade objeto deste tópico. Por tal razão, a planilha mencionada não será juntada a este Auto de Infração ou abordada neste Relatório Fiscal.

*Enfim, assim chegamos às operações de entrada fora do RECOF-SPED promovidas pelo sujeito passivo entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2020 e com os mesmos part numbers importados sob o amparo do regime apontados na coluna "F" do **ANEXO V**. O **ANEXO XXXIV** descreve importações, ao passo em que o **ANEXO XXXVI** detalha aquisições no mercado interno.*

*De posse das informações relativas às entradas dos materiais de interesse fora do RECOF-SPED, tornava-se finalmente possível investigar o FIFO. Para tanto, a **DYNAPAC** foi intimada a detalhar todas as saídas promovidas com as aquisições identificadas nos **ANEXOS XXXIV e XXXVI**. Isso se deu por meio do Termo de Intimação EFAIII nº 3.308, expedido em 01 de outubro de 2021 (**ANEXO IV**). Todas as planilhas solicitadas pela fiscalização foram entregues pelo sujeito passivo no dia 22 do mesmo mês.*

#### 7.2. Da análise do FIFO

*Como previamente descrito neste Relatório Fiscal, a **DYNAPAC** fez uso de dois FIFOs "paralelos" no controle do consumo dos seus estoques em linha de produção. Um para as mercadorias admitidas no RECOF-SPED (de interesse para este Auto de Infração, aquelas listadas no **ANEXO V**) e outro para os insumos adquiridos fora do âmbito do regime (de interesse para este Auto de Infração, aqueles elencados nos **ANEXOS XXXIV e XXXVI**).*

*A utilização de dois FIFOs constitui benefício previsto no § 2º do art 38 da IN RFB nº 1.612/2016. No entanto, o seu usufruto, conforme estipula o § 4º do mesmo artigo, pressupõe a requisição formal por parte do contribuinte para tanto no momento de seu pedido de habilitação ao RECOF-SPED. O **ANEXO XXXIII** demonstra que tal requisito não foi cumprido pela **DYNAPAC**.*

*Dessa forma, a beneficiária deveria ter controlado suas mercadorias por meio de um FIFO único, contemplando, sem distinções, suas matérias-primas adquiridas ao amparo do RECOF-SPED e aquelas cujas entradas não passaram pelo regime. Mas quais são os prejuízos tributários causados pela utilização irregular de FIFOs "paralelos" pela **DYNAPAC**?*

*No caso da empresa, sabemos que a saída de seus itens importados no âmbito do RECOF-SPED, elencados no **ANEXO V**, se deram de três maneiras possíveis: nacionalização (**ANEXO X**), exportação após industrialização (**ANEXO XVI**) e exportação sem industrialização prévia (**ANEXO XXII**). Ainda, sabemos que as exportações fazem cessar a exigibilidade dos tributos suspensos na entrada. Isto é, estes gravames deixam de ser **suspensos** e tornam-se **extintos**.*

*Assim, de maneira a apurar os prejuízos tributários decorrentes da utilização de dois FIFOs pelo sujeito passivo, é necessário investigar se alguma exportação de insumos ingressados no RECOF-SPED, submetidos a industrialização prévia ou não, não ocorreria caso a empresa fizesse uso de*

um único FIFO. Ou seja, se uma exportação atribuída em decorrência da utilização de dois FIFOs "paralelos" pelo sujeito passivo a um artigo admitido no RECOF-SPED continuaria sendo vinculada ao mesmo material caso a beneficiária tivesse feito uso de um único FIFO.

Para a realização desta análise, portanto, era necessário contrastar as exportações detalhadas pela **DYNAPAC** nos **ANEXOS XVI e XXII** (as quais envolvem insumos admitidos no RECOF-SPED) com a destinação dada pela beneficiária para as aquisições detalhadas nos **ANEXOS XXXIV e XXXVI**. No tópico anterior, vimos que a destinação dos artigos elencados nos **ANEXOS XXXIV e XXXVI** constitui o objeto do Termo de Intimação EFAIII n° 3.308/2021 (**ANEXO IV**).

Na análise realizada por esta fiscalização após a resposta do sujeito passivo, constatamos que as exportações listadas no **ANEXO XXII** teriam ocorrido da mesma maneira, não importando se a empresa faz uso de apenas um FIFO ou de dois. Descartamos, portanto, o conteúdo do anexo citado, para os fins desta verificação.

Na mesma linha, as destinações dadas pela **DYNAPAC** para as mercadorias listadas no **ANEXO XXXVI**, informadas em seu atendimento ao Termo de Intimação EFAIII n° 3.308/2021, também foram consideradas regulares. Por economia processual e dada a extensão deste Auto de Infração, dispensamos ajuntada das planilhas correspondentes como anexos.

Por outro lado, as saídas dadas pela **DYNAPAC** para os artigos importados listados no **ANEXO XXXIV** devem ser tratadas neste Auto de Infração. Em atendimento ao Termo de Intimação EFA III n° 3.308/2021, a beneficiária juntou as planilhas a que se referem os **ANEXOS XXXVII e XXXVIII**. No **ANEXO XXXVII** encontram-se as saídas promovidas com os insumos importados listados no **ANEXO XXXIV** após sua industrialização. No **ANEXO XXXVIII** são detalhadas as destinações dadas para as importações relacionadas no **ANEXO XXXIV** naqueles casos em que não houve industrialização prévia à sua saída.

Os eventos de saída informados pela **DYNAPAC** por meio dos **ANEXOS XXXVII e XXXVIII** (os quais ocorreram com mercadorias adquiridas fora do âmbito do RECOF-SPED, vale lembrar) foram, então, contrastados com as operações de exportação listadas no **ANEXO XVI** (as quais ocorreram com as mercadorias ingressadas no regime a que se refere o **ANEXO V**). A análise realizada pela fiscalização pode ser acompanhada por meio do **ANEXO XXXIX**.

Neste novo documento, o conteúdo integral dos **ANEXOS XXXVII e XXXVIII** foi reproduzido em abas que levam o nome do anexo de origem. As demais planilhas do **ANEXO XXXIX** contêm todas as operações de industrialização e posterior exportação promovidas com os part numbers que dão nome às

*abas correspondentes, inseridas no RECOF-SPED e conforme constam do ANEXO XVI.*

*A análise realizada por esta fiscalização consistiu, como anteriormente afirmado, na averiguação dos reflexos tributários da utilização de dois FIFOs pelo contribuinte, em oposição a apenas um. Alguns exemplos extraídos do ANEXO XXXIX demonstrarão as checagens feitas.*

*No ANEXO XXXVII, os part numbers objeto de análise são identificados na coluna "F". A data de registro das DIs através das quais as mercadorias foram importadas pela DYNAPAC (fora do âmbito do RECOF-SPED, vale lembrar) encontra-se na coluna "D". A coluna "I" contém a data em que o artigo importado foi consumido em linha de produção, e a coluna "G" informa em qual quantidade. A planilha do ANEXO XXXIX que reproduz o conteúdo do ANEXO XXXVII contém a exata mesma estrutura.*

*Vejam, então, o conteúdo das linhas 18 a 27 da aba "ANEXO XXXVII", do ANEXO XXXIX. Estas tratam de importação formalizada fora do RECOF-SPED em 10 de maio de 2017 (coluna "D") e relativa ao part number "4812318047" (coluna "F"). Estas entradas foram consumidas pela DYNAPAC nas datas apontadas na coluna "I".*

*A aba "4812318047" do ANEXO XXXIX, por sua vez, contém as operações de industrialização e posterior exportação ocorridas com o mesmo part number, agora no âmbito do RECOF-SPED. A data de admissão no regime de tais mercadorias encontra-se na coluna "D" ao passo em que o dia no qual se deu o seu consumo consta da coluna "H". As quantidades consumidas encontram-se na coluna "F".*

*Voltemos nossa atenção agora para as linhas preenchidas com a cor vermelha nas duas abas. Na planilha "ANEXO XXXVII", os materiais importados pela DYNAPAC assim o foram, conforme vimos acima, em 10 de maio de 2017. Mas só vieram a ser consumidos a partir de 15 de agosto de 2018 (coluna "I"). Porém, na aba "4812318047", notamos que mercadorias admitidas no RECOF-SPED em momento posterior àquelas que entraram nos estoques da DYNAPAC fora do regime (especificamente em 11 de janeiro de 2018, conforme coluna "D") foram consumidas antes destas (em 22 e 24 de janeiro do mesmo ano, de acordo com a coluna "H").*

*Este claro descumprimento do FIFO é justificado pela utilização de dois controles paralelos para o acompanhamento dos estoques da empresa: um para os materiais admitidos no RECOF-SPED e outro para os produtos adquiridos fora do regime. No entanto, como já demonstrado neste Relatório Fiscal, a DYNAPAC deveria ter implementado um FIFO único, por não ser autorizada ao uso do benefício a que se refere o §2º do art. 38 da IN RFB nº 1.612/2016.*

*Ou seja, os eventos de industrialização e posterior exportação indicados na cor vermelha na aba "4812318047" do ANEXO XXXIX não poderiam ter sido atribuídos a materiais admitidos no RECOF-SPED (como fez a DYNAPAC), tendo em vista que existia um estoque anterior do mesmo part number, importado fora do âmbito do regime, passível de utilização de acordo com o FIFO (único).*

*A mesma verificação feita com as operações listadas pela DYNAPAC no ANEXO XXXVII foi também executada com os eventos listados no ANEXO XXXVIII. A única diferença significativa deste está na coluna que contém a data de destinação do material importado. No ANEXO XXXVII, esta data encontra-se na coluna "I". No ANEXO XXXVIII, a informação em comento consta da coluna "O".*

*Vejam, a título de exemplo, a análise feita com a linha 02 da planilha "ANEXO XXXVIII" do ANEXO XXXIX. Nesta, encontramos uma importação realizada fora do RECOF-SPED, registrada em 27 de julho de 2017 (coluna "D") e relativa ao part number "390591"(coluna "F"). Em 15 de agosto de 2018, coluna "O"), seis unidades (coluna "G") do material em questão foram baixados. A linha foi ainda preenchida com a cor laranja.*

*Nas linhas também preenchidas com a mesma cor laranja na aba "390591" do ANEXO XXXIX, encontramos seis unidades (coluna "F") do mesmo part number admitidas no RECOF-SPED em 26 de outubro de 2017 (coluna "D"). Depois, portanto, da entrada detalhada no parágrafo acima. Mesmo assim, estas seis mercadorias foram consumidas em 07 e 16 de novembro de 2017 (coluna "H"), antes dos itens importados fora do regime apontados na linha 02 da planilha "ANEXO XXXVIII" do ANEXO XXXIX.*

*Mais uma vez, as operações detalhadas nas linhas preenchidas com a cor laranja da aba "390591" do ANEXO XXXIX não poderiam ter sido vinculadas às importações realizadas no âmbito do RECOF-SPED informadas pela DYNAPAC. Havia, como demonstra a linha também destacada com a cor laranja na planilha "ANEXO XXXVIII" do ANEXO XXXIX, estoques anteriores, adquiridos pelo contribuinte fora do regime, disponíveis para uso de acordo com o FIFO.*

*Todo o ANEXO XXXIX segue a lógica demonstrada por meio dos exemplos apresentados supra. As linhas coloridas nas abas nomeadas com o código do part number industrializado e exportado a que se referem (recortes do ANEXO XVI, vale lembrar) contêm destinações irregulares das entradas no RECOF-SPED cuja baixa foi supostamente demonstrada por meio destas planilhas. A irregularidade em comento decorre da existência de estoques anteriores dos mesmos part numbers, adquiridos pelo sujeito passivo fora do âmbito do regime e apontados nas planilhas "ANEXO XXXVII" ou "ANEXO XXXVIII" do ANEXO XXXIX, naquelas linhas preenchidas com a mesma cor.*

A preferência dada pela **DYNAPAC** à saída dos materiais admitidos no RECOF-SPED somente seria legalmente válida caso a beneficiária fosse autorizada a fazer uso dos FIFOs "paralelos" objeto do §2º do art 38 da IN RFB nº 1.612/2016. Não sendo este o caso, porém, as operações destacadas em cores nas abas nomeadas com part numbers do **ANEXO XXXIX** não demonstram a destinação dos materiais admitidos no RECOF-SPED a que se referem.

A DYNAPAC ingressou com recurso por meio do qual alegou, em resumo, em suas próprias palavras:

### **1. RESUMO ESTRUTURADO DOS FATOS, DO DIREITO E DO PEDIDO**

*Para otimização da análise jurídico-aduaneira em discussão, resume-se o inteiro teor da presente Impugnação nos tópicos a seguir:*

- Em 23/03/2021, foi aberta ação fiscal para averiguar a utilização e usufruto do RECOF-SPED pela DYNAPAC no período de 04/05/2017 a 03/05/2018, sendo constatado pela Fiscalização supostas falhas nos controles e em normas operacionais relacionadas ao regime aduaneiro especial e, neste sentido, lavrou em 20/12/2021 os autos de infração 10314.720826/2021-41 (para aplicação de sanção de advertência - art. 76, inciso I, alínea "i" da Lei 10.833/2003) e 10314.720825/2021-05 (para cobrança de tributos).

- Contudo, posteriormente, e com base no mesmo período e mesmo TDPF, foram lavrados em 30/03/2022 dois novos autos de infração, de nº 10314.720046/2022-82 (para aplicação de sanção de advertência) e 10314.720047/2022-27 (para cobrança de tributos). No caso do auto de infração de advertência, também apontou-se descumprimento de normas operacionais vinculadas ao RECOF-SPED, assim como no anterior

- No entanto, a referida autuação não deve prevalecer, devendo ser julgada insubsistente:

#### **a. DUPLICIDADE DE AIIM PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS DECORRENTES DA MESMA FISCALIZAÇÃO, MESMO PERÍODO E MESMA CONDUTA. ERRO DE DIREITO NO NOVO AIIM. IMPOSSIBILIDADE DE NOVO LANÇAMENTO:**

*considerando que há uma única ação fiscal relativa aos fatos ocorridos no período de 04/05/2017 a 03/05/2018, do qual a Fiscalização tinha pleno conhecimento e optou por não inclui-las no Auto de Infração anterior de nº 10314.720825/2021-05, não há de se falar novo lançamento, sob pena de violação dos arts. 146 c/c 145 e 149 do CTN. Sendo assim, não subsiste o presente auto de infração. O CARF possui jurisprudência consolidada em casos análogos, apontando a impossibilidade da duplicidade de autuação nestas situações (Acórdãos 3001-001.972, 3201- 005.429 e 3401-009.920).*

#### **b. ILEGALIDADE DE UTILIZAÇÃO DE ORDENS DE PRODUÇÃO PARA FINS DE AUTUAÇÃO:** a Fiscalização não pode se basear em ordens de produção

(OP), que são apenas um meio do RECOF-SYS controlar a aplicação do PEPS, para apontar que a DYNAPAC consumiu mercadorias antes mesmo de sua admissão no RECOF-SPED, não tendo por finalidade controlar a utilização de insumos em industrializações do regime. Tal alegação da Fiscalização deveria ter sido feita a partir das entradas, estoques e saídas de mercadorias (art. 37 da IN RFB 1.612/2016).

A planilha anexa exemplifica a irregularidade da autuação neste sentido, e evidencia o rastreamento real das mercadorias admitidas no RECOF-SPED, com a utilização de insumos admitidos anteriormente no regime (DOC. 02).

**c. INEXISTÊNCIA DE EXPORTAÇÕES FORA DO PRAZO:** ao contrário do que se alega no Auto de Infração, para fins do prazo de destinação das mercadorias admitidas no RECOF-SPED, é a data de registro da Declaração Única de Exportação (DUE) que deve ser considerada, e não a data da averbação (arts. 23, inciso I e § 1º c/c 24 da IN RFB 1.612/2016). Deste modo, em todas as situações apontadas no auto de infração, não houve perda do prazo de permanência das mercadorias no regime.

**d. DA DESTINAÇÃO ATRIBUÍDA ÀS MERCADORIAS ADMITIDAS NO RECOF-SPED:** a Fiscalização aponta que haveria mercadorias que não teriam destinação no prazo legal (Anexo XXVI). Nada obstante, há equívoco no Auto de Infração neste sentido, nos termos do relatório de consumo vinculado às declarações de admissão extraídas do RECOF-SYS (DOC. 03), que evidencia que às mercadorias admitidas no regime, foi dada uma destinação.

**e. DO ERRO ACIDENTAL E VERIFICÁVEL DO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DE HABILITAÇÃO DO RECOF-SPED. REAL OPÇÃO PELO CRITÉRIO PEPS(FIFO) DO ART. 38, § 2º, DA IN RFB 1.612/2016.** O auto de infração parte de premissa equivocada, pois a DYNAPAC não optou efetivamente pelo critério PEPS "tradicional", mas incorreu em erro accidental e verificável ao preencher formulário de requisição do pedido de habilitação do RECOF-SPED.

Com efeito: sua real escolha foi pelo critério PEPS do §§ 2º e 3º do art. 38 da IN RFB 1.612/2016, o que fica evidente pela sua utilização desde a data da habilitação no regime (informação auferível e de conhecimento da RFB em razão dos controles do SPED - arts. 36 a 38 da IN RFB 1.612/2016) e demais obrigações acessórias cumpridas e entregues.

Importante destacar que tal erro accidental o que não tem o condão de prejudicar a DYNAPAC nem os controles da RFB, que tem o dever de corrigir de ofício tais erros, e buscar sempre a verdade material, conforme jurisprudência do CARF (Acórdãos 9303-008.109 e 3201-006.814) e do STJ RESP 901311).

**f. AUTUAÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS À SUSPENSÃO IPI NA IMPORTAÇÃO (ART. 53 DA LEI 9.826/1999).**

*A autoridade aduaneira, ao lavrar o presente AIIIM, não se atentou quanto ao fato de que houve autuação de operações de importações com exigência de IPI que se encontram suspensos, nos termos da Lei 9.826/99, não havendo, portanto, que se falar no lançamento complementar de tributos, nos termos da SC COSIT 107/2016, da SC COSIT 5/2008 e da SC DISIT 448/2009.*

**2. DOS FATOS**

*Em 23/03/2021, foi aberta ação fiscal para "(...) averiguar o regular usufruto, por parte da empresa, do RECOF SPED... do qual a DYNAPAC é beneficiária, no intervalor de apuração anual compreendido entre 04 de maio de 2017 a 03 de maio de 2018" (fl. 4).*

*Durante o procedimento, a Fiscalização constatou que a Impugnante possuía supostas falhas nos controles relacionados ao regime aduaneiro especial que ensejariam diferenças de tributos a cobrar, e neste sentido, lavrou em 20/12/2021 os autos de infração 10314.720826/2021-41 (para aplicação de sanção de advertência) e 10314.720825/2021-05 (para cobrança de tributos).*

*Contudo, posteriormente, e com base no mesmo período e mesmo TDPF, foram lavrados em 30/03/2022 dois novos autos de infração, de nº 10314.720046/2022-82 (para aplicação de sanção de advertência) e 10314.720047/2022-27 (para cobrança de tributos). Em suma, aponta-se o seguinte:*

*a) Item 5.2 (fls. 770/773): com relação às mercadorias admitidas nº RECOF-SPED e destinadas ao mercado local, a Fiscalização indica que "o contribuinte armazenou nos seus bancos de dados nacionalizações em quantidades diferentes daquelas registradas por ele no SISCOMEX" (fl. 773);*

*a) Item 5.3 (fls. 773/779): quanto às industrializações e exportações das mercadorias admitidas no RECOF-SPED, a Fiscalização alega que "(...) os controles da DYNAPAC incorretamente vincularam materiais utilizados na operação de industrialização a importações realizadas sob o amparo do RECOF-SPED que ainda não se encontravam disponíveis para utilização" (fl. 776), de modo que "No caso das industrializações elencadas na aba 'Irregularidades data OP' do ANEXO XVIII, a exportação dos produtos finais... não serve como prova de destinação das matérias-primas adquiridas com suspensão tributária" (fl. 777) pois "Se, como demonstrado, o artigo industrializado não foi confeccionado com os insumos admitidos no RECOF-SPED pela beneficiária e identificados por ela no ANEXO XVI (já que estes sequer constavam dos estoques da empresa, reforça-se), a exportação desta mercadoria final não tem qualquer reflexo no*

*regime" (fl. 777), de modo que havia mercadorias cujo prazo de permanência do regime havia sido suspenso, considerando a data de averbação das mercadorias exportadas;*

*b) Item 5.5 (fls. 781/784): confrontando as admissões de mercadorias no RECOF (Anexo V) com as nacionalizações (Anexo X), exportações após industrialização (Anexo XVI) e exportações sem industrialização (Anexo XXII), a Fiscalização aponta que haveria mercadorias que não teriam destinação certa no prazo de permanência do RECOF (Anexo XXVI);*

*d) Item 6 (fls. 784/787): a Fiscalização aponta que a DYNAPAC realiza ajustes positivos no estoque, de modo a tornar mercadorias para consumo novamente - "Isto é, a DYNAPAC acreditava ter destinado estas mercadorias, promovendo sua baixa e removendo-as do RECOF-SPED" e "Percebendo o seu equívoco em momento futuro, realizou o ajuste positivo... para corrigir o erro anterior, estornando assim a saída anterior de tais itens" (fl. 786) sendo que:*

*a. Item 6.1 (fls. 787/790): quanto às nacionalizações relativas aos ajustes positivos de estoque, houve casos em que não houve registro de DI de nacionalização e, conseqüentemente, não teria havido o pagamento dos tributos suspensos (Anexo XXXIII)*

*b. Item 6.2 (fls. 790/793): em relação às exportações relativas aos ajustes positivos de estoque, a fiscalização alega que "(...) a DYNAPAC promoveu a exportação de artigos ingressados no RECOF-SPED em prazo superior ao limite máximo de permanência destas mercadorias no regime estipulado no caput do artigo 24 da IN RFB n 1.612/2016: dois anos" (fl. 791) (Anexo XXXII - linhas 237 a 315); e*

*e) Item 7 (fls. 794/795): a Fiscalização aponta que a DYNAPAC "(...) não havia feito a opção dos FIFOs 'paralelos' a que se refere o §2º do art. 38 da IN RFB nº 1.612/2016" e que "Ao invés, escolheu utilizar o FIFO padrão, no qual todas as mercadorias, ingressadas no RECOF-SPED ou não, fazem parte de um controle único" (fl. 795), mas que, na prática, sempre utilizou o critério FIFO paralelo, o que seria uma irregularidade em si, além de reflexos tributários (fl. 795/802 - itens 7.1 e 7.2).*

É o relatório."

A 4ª Turma da DRJ09 julgou parcialmente procedente a impugnação, e o Acórdão nº 109-019.741 foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Período de apuração: 04/05/2017 a 03/05/2018

RECOF SPED. DESCUMPRIMENTO. ÔNUS DO BENEFICIÁRIO COMPROVAR.

Devida a exigência dos tributos suspensos, com multa de ofício, incidentes sobre mercadorias admitidas no regime RECOF SPED que a beneficiária não logrou comprovar a aplicação atendendo as suas regras e condições.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada da decisão de julgamento (fl. 4.914), a autuada interpôs Recurso Voluntário (fls. 4.918-4.937) entabulando os mesmos argumentos lançados na impugnação. A despeito do crédito exonerado parcialmente, em função de a decisão recorrida considerar como comprovada a extinção tempestiva dos tributos suspensos por aplicação do RECOF-SPED tendo como marco temporal a data de desembaraço da declaração de exportação (DE ou DU-E) devidamente averbada, e não a data de averbação da declaração de exportação como constou na autuação, a Recorrente defende que o prazo de destinação das mercadorias admitidas no RECOF-SPED é a data de registro da declaração de exportação, invocando os arts. 23, inciso I, e § 1º e c/c 24 da IN RFB nº 1.612/2016.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Renata Casorla Mascareñas, Relatora

### **Da Competência para Julgamento do Feito**

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no art. 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

### **Da Admissibilidade do recurso**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

### **Do RECOF-SPED**

O Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado (RECOF) tem seu fundamento legal no art. 93 do Decreto-Lei nº 37/1966 e permite que empresas importem ou adquiram no mercado interno insumos com suspensão do pagamento de tributos

federais para industrialização e posterior exportação ou destinação ao mercado interno. É também permitido que parte da mercadoria admitida no regime, no estado em que foi importada ou depois de submetida a processo de industrialização, seja despachada para consumo. A mercadoria, no estado em que foi importada, também pode ser reexportada ou destruída.

O RECOF-SPED é uma modalidade simplificada do regime destinada a empresas de menor porte, pois oferece maior simplificação, facilidade de ingresso e redução de custos de implementação e manutenção. A principal diferença entre ambos reside no mecanismo de controle: enquanto o RECOF tradicional exige um sistema informatizado próprio e integrado para fiscalização da RFB, o RECOF-SPED utiliza a estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital, focando especialmente no Bloco K da EFD para o monitoramento de estoques e produção.

Muito embora o RECOF-SPED não exija legalmente um software dedicado como a modalidade tradicional, a complexidade da gestão do regime e a necessidade de prestar informações precisas ao Fisco fazem com que muitas empresas optem pela utilização de sistemas especializados para garantir a conformidade aduaneira.

A operacionalização do regime não altera o rito de nacionalização regular, mantendo-se a obrigatoriedade do registro de Declaração de Importação (DI/DA) no Siscomex, com a devida indicação da natureza da operação. O benefício tributário assume a forma de suspensão dos gravames aduaneiros, que se converte em extinção definitiva da obrigação tributária com a efetiva exportação do produto acabado ou do insumo no estado em que foi importado (isenção sob condição resolutiva, em que o prazo para pagamento dos tributos fica suspenso até o cumprimento da condição pactuada). Caso a mercadoria seja destinada ao mercado interno ou destruída sob controle aduaneiro, na hipótese de ter sido importada sem cobertura cambial, aplicam-se regras específicas para a baixa do regime e o consequente recolhimento dos tributos devidos.

O processo de industrialização não opera a extinção da responsabilidade tributária sobre os insumos admitidos no regime. A suspensão dos tributos persiste durante toda a etapa de produção, mantendo-se a beneficiária na condição de responsável pelos gravames originalmente suspensos até que ocorra o efetivo encerramento da aplicação do regime. Esse encerramento, e a consequente definição da obrigação tributária, vincula-se ao momento em que o produto final ou o insumo deixa a tutela da empresa, seja pela exportação — que converte a suspensão em extinção definitiva — ou pela destinação ao mercado interno, que enseja o dever de recolhimento. O prazo de permanência no regime é de um ano, prorrogável por igual período.

Para fins de controle de estoque e rastreabilidade, adota-se o critério contábil PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai), ou FIFO (First In First Out), para identificar quais insumos foram utilizados em cada operação, uma vez que a separação física de itens idênticos em linha de produção costuma ser inviável.

Por fim, a legislação prevê hipóteses de exclusão de responsabilidade tributária em casos de perdas normais inerentes ao processo produtivo, desde que declaradas na EFD-ICMS/IPI

dentro dos percentuais de tolerância. Nas situações em que o tributo se torna devido — no caso de destinação para o mercado interno de mercadorias importadas, alienadas no mesmo estado ou incorporadas ao produto resultante do processo de industrialização, ou em perdas excedentes — o recolhimento deve ser efetuado até o 15º dia do mês subsequente à destinação.

### **Do Processo**

O presente lançamento se refere a importações realizadas ao amparo do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital - RECOF-SPED, no intervalo compreendido entre e 04/05/2017 e 03/05/2018, pelo interveniente Dynapac do Brasil Indústria e Comércio de Máquinas LTDA, CNPJ nº 06.314.429/0001-30, que foi habilitado no regime pelo Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/SOR nº 21, de 02 de abril de 2017.

A ação fiscal que ensejou a autuação amparou-se no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) nº 0819500-2021-00249-0, de 23/03/2021. Da mesma ação fiscal outras duas autuações foram formalizadas anteriormente a este PAF nº 10314.720047/2022-27, a saber, processo nº 10314.720826/2021-41, de sanção administrativa de advertência, e de nº 10314.720825/2021-05, de lançamento de crédito tributário<sup>8</sup>.

A intimação inicial notificou o contribuinte da abertura do procedimento fiscal, e solicitou algumas informações iniciais, dentre as quais a identificação dos sistemas utilizados no acompanhamento do RECOF-SPED<sup>9</sup>, ao que a fiscalizada respondeu que empregava um software próprio para controle do regime denominado RECOF-SYS.

As irregularidades nas importações promovidas ao amparo do RECOF-SPED foram diagnosticadas através do confronto entre os dados das extrações do software RECOF-SYS e os dados registrados no Siscomex, das admissões, nacionalizações, exportações (após industrialização) e reexportações promovidas pela DYNAPAC. As extrações de dados do software RECOF-SYS foram apresentadas pela própria DYNAPAC, em resposta às sucessivas intimações da autoridade fiscal que conduziu o procedimento.

Primeiramente a autoridade fiscal analisou as admissões no RECOF-SPED promovidas pelo sujeito passivo no período assinalado, conforme extração do software de

---

<sup>8</sup> Lançamento referente às declarações de admissão DI nº 17/1152917-8, 18/0482294-0, 18/0624802-8, 18/0628268-4, 18/0628283-8, 18/0628298-6, 18/0629851-3 e 18/0631270-2, para cujas adições/itens se apurou que os valores de tributos suspensos inseridos nos controles da própria empresa (software de controle do regime RECOF-SPED denominado RECOF-SYS) não correspondiam àqueles declarados por ocasião do despacho de admissão.

<sup>9</sup> Instrução Normativa RFB nº 1612, de 26 de janeiro de 2016

Art. 36. O controle aduaneiro relativo à entrada, estoque e saída de mercadoria em estabelecimento autorizado a operar o regime será efetuado com base na EFD a que se referem o inciso II do caput do art. 5º e o inciso II do art. 15, nas Notas Fiscais Eletrônicas e no Siscomex, além dos respectivos controles corporativos e fiscais da empresa beneficiária.

controle do RECOF-SPED utilizado pela DYNAPAC, confrontando-as com as declarações de admissão no regime suspensivo registradas pelo interveniente no Siscomex.

O Relatório Fiscal narra que foram encontradas irregularidades na identificação de diversas mercadorias admitidas no regime, por falta de correspondência entre os respectivos itens de adições registrados no RECOF-SYS e aqueles lançados nas declarações registradas no Siscomex. Para parte desses itens de adições, o rateio dos tributos suspensos também apresentava discrepâncias com os valores lançados no Siscomex. A autoridade fiscal relevou as inconsistências apuradas entre itens de adições nos casos em que os montantes (quantidades/ tributos suspensos) do total da adição (soma de todos os itens) coincidiram. No entanto, as inconsistências de quantidades/ tributos suspensos também foram constatadas com as adições propriamente ditas.

Na extração do RECOF-SYS foram identificadas “adições” que não existiam nas declarações de admissão registradas no Siscomex; também se apurou que determinadas adições de declarações de admissão registradas no Siscomex não foram cadastradas no RECOF-SYS. A autoridade fiscal relevou as inconsistências apuradas desde que as quantidades importadas e o montante global de tributos suspensos estivessem alinhados em seu total entre as duas fontes de dados. No entanto, o Relatório Fiscal narra que remanesceram inconsistências de quantidades e tributos suspensos que ensejaram o lançamento formalizado no PAF nº 10314.720825/2021-05, além do auto de infração sem crédito tributário dantes mencionado (sanção de advertência).

Prosseguindo, a autoridade fiscal passou a analisar as saídas das mercadorias admitidas no RECOF-SPED, primeiramente com foco nas nacionalizações. A autoridade fiscal confrontou as informações de nacionalização de mercadorias do RECOF-SYS e os dados extraídos do Siscomex e elaborou o ANEXO XII com o recorte das inconsistências encontradas no documento entregue pelo sujeito passivo, por ter identificado divergências de quantidades informadas nos seus bancos de dados, de nacionalizações, e nas DI registradas no Siscomex. Mesmo corrigindo distorções entre as fontes de dados (identificação de adições/itens), remanesceram divergências entre as nacionalizações propriamente ditas (DIs registradas no Siscomex) e determinadas “nacionalizações” registradas no software de controle RECOF-SYS.

Prosseguindo, a autoridade fiscal passou a analisar as industrializações e exportações das entradas no RECOF-SPED realizadas pela DYNAPAC. A beneficiária extraiu do RECOF-SYS e apresentou à autoridade fiscal a relação completa das mercadorias importadas com o benefício que foram submetidas a operações de industrialização e posterior exportação. As verificações promovidas pela fiscalização levaram à identificação de algumas irregularidades nas operações de industrialização e exportação detalhadas pelo contribuinte, e a autoridade fiscal elaborou o ANEXO XVIII com o recorte das inconformidades.

Apurou-se que os controles da DYNAPAC incorretamente vincularam materiais utilizados na operação de industrialização a importações realizadas sob o amparo do RECOF-SPED que ainda não se encontravam disponíveis para utilização (declarações de admissão no regime

que não haviam sido desembaraçadas até então). Sob tal premissa, a autoridade fiscal entendeu que a exportação dos produtos finais – ato que extinguiria definitivamente os gravames suspensos ao amparo do RECOF-SPED relativos aos artigos utilizados na confecção destas mercadorias – não servia como prova da destinação das matérias-primas adquiridas com suspensão tributária.

Apurou-se também que foram realizadas “exportações com prazo vencido”. A autoridade fiscal consignou que o ato de averbação [de embarque] é aquele em que a fiscalização aduaneira confirma o embarque da mercadoria destinada ao exterior, desconsiderando a data de registro das DE/RE/DU-E, para efeito de destinação das mercadorias amparadas no regime e extinção dentro de sua vigência. Por entender que as mercadorias admitidas no RECOF-SPED relacionadas na planilha “Exportações prazo vencido” do ANEXO XVIII não mais gozavam da suspensão tributária concedida na sua entrada no momento de sua exportação, a autoridade fiscal desconsiderou tais exportações como aptas para extinção dos tributos suspensos, os quais passaram a ser devidos a partir do fim do prazo de vigência o regime, e deveriam ser cobrados da beneficiária.

Prosseguindo, a autoridade fiscal passou a analisar as demais destinações dadas pela DYNAPAC para os insumos importados por ela no âmbito do RECOF-SPED.

Com relação às reexportações, a beneficiária foi intimada da apresentar a extração de todos os eventos de exportação de mercadorias importadas sob o amparo do RECOF-SPED sem industrialização prévia. A autoridade fiscal não fez ressalvas quanto aos respectivos dados apresentados do RECOF-SYS.

Com relação às perdas de mercadorias que ensejam a extinção do RECOF-SPED conforme arts. 32 e 33 da IN RFB nº 1.612/2016, a beneficiária informou que todas as perdas ocorridas na linha de montagem com as mercadorias importadas no âmbito do RECOF-SPED eram objeto de nacionalização e recolhimento dos gravames devidos.

Com relação à possibilidade de transferências de matérias-primas importadas ao amparo do RECOF-SPED, após industrialização ou no mesmo estado em que foram adquiridas, para outros beneficiários do RECOF-SPED, a DYNAPAC informou que não promoveu tais operações.

Em síntese, os mecanismos adotados pela beneficiária DYNAPAC para destinar os artigos admitidos no RECOF-SPED no período fiscalizado foram: nacionalizações, exportações após industrialização e exportações sem industrialização prévia dos insumos importados.

No ANEXO XXVI a autoridade fiscal apurou, a partir dos totais dos itens nacionalizados, dos itens exportados após industrialização e dos itens reexportados sem industrialização prévia, as “quantidades sem destinação”. O Relatório Fiscal narra, a respeito de tais mercadorias, que as “quantidades sem destinação”, por si só, ensejariam o lançamento dos tributos suspensos e penalidades aplicadas de ofício; no entanto, a autoridade fiscal primeiramente considerou os reflexos dos “ajustes positivos de estoques” nas destinações.

Com relação às nacionalizações de mercadorias registradas como “ajustes positivos de estoques”, a DYNAPAC informou o quantitativo de mercadorias nessa condição que foram destinadas para o mercado local após o seu retorno aos estoques da companhia, mas não mencionou as respectivas DI de nacionalização ou o recolhimento de tributos suspensos em razão da destinação para o mercado interno. A autoridade fiscal teve o cuidado de extrair dos dados fornecidos pela fiscalizada as mercadorias registradas como “ajustes positivos de estoques” que haviam sido objeto de nacionalização anterior, para que os respectivos tributos não fossem cobrados, na premissa de que os valores suspensos já haviam sido recolhidos no momento do registro da DI de nacionalização.

Com relação às exportações de mercadorias registradas como “ajustes positivos de estoques”, o sujeito passivo inicialmente informou quais operações de industrialização consumiram as mercadorias assim registradas. Foi constatado que houve exportação de artigos ingressados no RECOF-SPED em prazo superior ao limite máximo de permanência destas mercadorias no regime.

Ao final do Relatório Fiscal, ficou consignado que a beneficiária descumpriu com o critério contábil FIFO no controle dos estoques, que é obrigatório para as partes habilitadas ao RECOF-SPED. Tal critério contábil impõe que os artigos mais antigos devem sempre ser consumidos antes daqueles idênticos a estes, porém mais novos.

O FIFO deveria ser empregado no controle de absolutamente todas as mercadorias que transitaram pelos estoques da beneficiária, não importando se estas foram ingressadas no RECOF-SPED ou não. No entanto, o art. 38 da IN RFB nº 1.612/2016 prevê uma possibilidade de adaptação a esta regra, em seu § 2º, por meio do qual o beneficiário do regime pode optar pela seguinte ordem de prioridade, de acordo com os saldos existentes nas contas de mercadorias:

- I - nas operações de exportação, débito na conta de quantidade e débitos nas contas de tributos suspensos sobre as contas de estoque de mercadorias importadas e adquiridas no mercado interno com suspensão tributária; e
- II - nas operações no mercado interno, débito na conta de quantidade sobre as contas de estoque de mercadorias adquiridas no mercado interno ou em regime comum de importação.

Consoante explicado no Relatório Fiscal, o art. 38, § 2º, da IN RFB nº 1.612/2016, permite que uma beneficiária do RECOF-SPED, em lugar de instituir um FIFO que albergue todos os artigos que transitem por seus estoques, mantenha dois FIFOs: o primeiro para aqueles insumos admitidos com suspensão tributária, que seriam preferencialmente consumidos em operações de exportação; o segundo, por outro lado, controlaria os itens nos seus estoques comprados normalmente, sem suspensão tributária, os quais seriam baixados, preferencialmente, em operações de saída para o mercado interno.

A opção pela ordem de prioridade de aplicação do critério FIFO previsto no art. 38, § 2º, da IN RFB nº 1.612/2016, deve ser realizada no momento da habilitação no RECOF-SPED,

conforme § 4º do mesmo artigo. Como a DYNAPAC não exerceu tal opção no momento de sua habilitação, obrigou-se a adotar o critério contábil FIFO (único) no controle dos estoques.

No curso da ação fiscal, a DYNAPAC foi indagada sobre o uso dos FIFOs “paralelos” objeto do § 2º do art. 38 da IN RFB nº 1.612/2016, ao que a fiscalizada confirmou que empregava, sim, os dois FIFOs previstos naquele dispositivo. Isso porque a empresa utilizava tanto materiais admitidos no RECOF-SPED quanto produtos adquiridos fora do regime. De tal constatação resultou que a autoridade fiscal teve de levantar os reflexos (tributários) decorrentes da utilização de critério contábil de controle dos estoques indevido.

Para as exportações listadas no ANEXO XXII constatou-se que a utilização do critério contábil indevido no controle dos estoques não interferiu com a efetiva destinação das mercadorias admitidas no regime, na ótica do tratamento tributário.

Dentre os “prejuízos tributários” apurados pela utilização irregular de FIFOs “paralelos”, o Relatório fiscal aponta eventos de industrialização e posterior exportação que não poderiam ter sido atribuídos a materiais admitidos no RECOF-SPED (como fez a DYNAPAC), tendo em vista que existia um estoque anterior do mesmo part number, importado fora do âmbito do regime, passível de utilização de acordo com o FIFO (único).

O Relatório Fiscal também aponta outras operações que não poderiam ter sido vinculadas às importações realizadas no âmbito do RECOF-SPED informadas pela DYNAPAC, por haver estoques anteriores, adquiridos pelo contribuinte fora do regime, disponíveis para uso de acordo com o FIFO (único).

Em suma, a irregularidade decorre da existência de estoques anteriores dos mesmos part numbers, adquiridos pelo sujeito passivo fora do âmbito do regime.

As quantidades de mercadorias importadas admitidas no RECOF-SPED e sem destinação comprovada pelo sujeito passivo foram consolidadas em planilha, e o cálculo do montante dos tributos suspensos baseou-se nos dados das declarações de admissão formuladas pelo próprio sujeito passivo quando do ingresso dos itens no RECOF-SPED, de forma proporcional à quantidade dos insumos, em cada item de adição em que a irregularidade que ensejou a autuação foi constatada.

A autuação, portanto, decorre da ausência de demonstração, por parte da DYNAPAC, da aplicação de alguma das hipóteses de extinção do RECOF-SPED previstas nos incisos do caput do art. 23 da IN RFB nº 1.612/2016 ou ainda de alguma das destinações objeto dos artigos 23-A, 23-B, 32 e 33 da mesma norma para aquelas mercadorias relacionadas na coluna “N” da planilha do ANEXO XLII dentro do prazo máximo de sua manutenção no regime:

Instrução Normativa RFB nº 1612, de 26 de janeiro de 2016

CAPÍTULO IV DA EXTINÇÃO DA APLICAÇÃO DO REGIME

Art. 23. A aplicação do regime extingue-se com a adoção, pelo beneficiário, de 1 (uma) das seguintes providências:

I - exportação:

a) de produto no qual a mercadoria, nacional ou estrangeira, admitida no regime tenha sido incorporada;

b) da mercadoria estrangeira no estado em que foi importada; ou c) da mercadoria nacional no estado em que foi admitida;

II - reexportação da mercadoria estrangeira admitida no regime sem cobertura cambial;

III - despacho para consumo:

a) das mercadorias estrangeiras admitidas no regime e incorporadas a produto industrializado ao amparo do regime; ou b) da mercadoria estrangeira no estado em que foi importada;

IV - destruição, sem o recolhimento dos tributos devidos, às expensas do interessado e sob controle aduaneiro, na hipótese de mercadoria importada sem cobertura cambial; ou

V - retorno ao mercado interno de mercadoria nacional, no estado em que foi admitida no regime, ou após incorporação a produto acabado, observado o disposto na legislação específica.

(...)

Art. 23-A. A transferência de propriedade de mercadoria admitida no Regime para outro beneficiário habilitado ao Recof ou ao Recof-Sped será autorizada automaticamente mediante a emissão de NF-e de saída do estabelecimento do beneficiário anterior e de NF-e de entrada no estabelecimento do novo beneficiário, na forma do art. 23-B, dispensada a verificação física. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1904, de 31 de julho de 2019)

Art. 23-B. A substituição de beneficiário em decorrência da aplicação do disposto no art. 23-A ocorrerá na transferência da mercadoria, com suspensão do pagamento dos tributos incidentes na saída do estabelecimento. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1904, de 31 de julho de 2019)

(...)

Art. 24. O prazo de vigência do regime será de 1 (um) ano, prorrogável automaticamente por mais 1 (um) ano, contado da data do respectivo desembaraço aduaneiro ou da aquisição no mercado interno. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1904, de 31 de julho de 2019)

(...)

Art. 32. Os percentuais relativos a perdas deverão ser declarados na EFD-ICMS/IPI. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1904, de 31 de julho de 2019)

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, entende-se por perda ou quebra normal o percentual referente à parte do insumo que não se transformou em produto resultante.

§ 2º A perda está relacionada à eficiência dos processos produtivos de cada beneficiário e não se incluem nesta definição os fatos como inundações, perecimento por expiração de validade, deterioração e quaisquer situações que impliquem a diminuição da quantidade em estoque sem relação com o processo produtivo do beneficiário.

§ 3º As mercadorias que se enquadrem na situação prevista no § 1º deverão ser fisicamente separadas, enquanto permanecerem no estabelecimento, e submetidas a destruição ou alienadas como sucata.

Art. 33. Para efeitos da exclusão da responsabilidade tributária, o percentual de perda inevitável ao processo produtivo tolerado será o declarado conforme o disposto no art. 32.

§ 1º A ausência de indicação das estimativas de perda na EFD, de que trata o art. 32, para cada produto ou família de produtos industrializados pela empresa habilitada implicará a presunção de percentual de perda industrial de 0% (zero por cento).

§ 2º Aplica-se à destruição das mercadorias que forem objeto de perda, quando for o caso, o disposto no § 5º do art. 26.

### **Do Mérito**

Iniciando a apreciação do mérito, observa-se que a Recorrente não logrou apresentar, em sede de Recurso Voluntário, elementos fáticos ou probatórios capazes de infirmar a narrativa fiscal constante da autuação. As razões recursais limitam-se, em grande medida, a reiterar teses genéricas de nulidade e a oferecer justificativas operacionais que não encontram lastro na documentação acostada aos autos, tampouco na legislação que rege o RECOF-SPED. Nesse sentido, a peça recursal não oferece novos fundamentos que permitam uma leitura distinta daquela procedida pela instância de origem, a qual fundamentou com precisão a exigibilidade do crédito tributário diante do descumprimento das condições essenciais do regime aduaneiro especial.

As alegações serão apreciadas na ordem em que foram lançadas no recurso, passando-se ao exame individualizado dos pontos de insurgência.

### **Da Alegada Insubsistência do Lançamento por Erro de Direito e Ofensa ao art. 146 do CTN**

A Recorrente sustenta a insubsistência do auto de infração sob o argumento de que este decorre de uma indevida reavaliação jurídica de fatos já conhecidos pela Fiscalização. Alega

que, no âmbito do mesmo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal e relativo ao mesmo período de apuração, a autoridade administrativa já havia lavrado autos de infração anteriores após ter pleno conhecimento das informações prestadas.

Argumenta que a lavratura de um novo lançamento, baseada em fatos que a Fiscalização optou por não autuar em um primeiro momento, configura nítido "erro de direito". Segundo a defesa, tal conduta viola o princípio da segurança jurídica e da não-surpresa, afrontando o artigo 146 do Código Tributário Nacional, que veda a revisão do lançamento por mudança de critério jurídico da autoridade.

Pondera, ainda, que as hipóteses de revisão previstas nos artigos 145 e 149 do CTN limitam-se à ocorrência de "erro de fato" — quando o Fisco desconhece elementos vitais ou quando há prova nova, fraude ou omissão do sujeito passivo —, situações que não se verificariam no caso em tela. Por fim, invoca o precedente do Superior Tribunal de Justiça firmado no REsp 1.130.545/RJ, sob o rito de recursos repetitivos, para reforçar que o equívoco na valoração jurídica dos fatos não autoriza a retificação ou a emissão de novos lançamentos tributários.

Em contraposição às alegações da Recorrente, a manutenção do auto de infração fundamenta-se na autonomia dos fatos geradores e das infrações apuradas. Enquanto as autuações anteriores versaram sobre irregularidades na entrada das mercadorias — em função das divergências entre os valores de tributos suspensos declarados nas Declarações de Admissão e os registros inseridos no software de controle da empresa —, o presente lançamento diz respeito ao descumprimento das condições de saída e permanência no RECOF-SPED.

Dessa forma, não prospera a tese de "erro de direito" ou de mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN. O que se observa é a ocorrência de fatos infracionais distintos:

No primeiro grupo de autuações, o lançamento foi formalizado em função de a fiscalizada ter laborado com informações inexatas nos controles que lastrearam a suspensão tributária quando da admissão no regime e desembaraço aduaneiro das declarações de admissão.

No presente auto, o lançamento decorre da não comprovação da destinação (exportação, venda mercado interno ou destruição) das mercadorias que ingressaram ao amparo do regime, resultando na exigibilidade dos tributos cuja suspensão não se convolou em isenção ou extinção.

Nesse sentido, a fiscalização não está revalorando juridicamente os mesmos fatos, mas sim identificando omissões de naturezas diversas. O conhecimento das Declarações de Admissão por ocasião da primeira autuação não obriga o Fisco a exaurir, naquele mesmo momento, a conferência de toda a cadeia de destinação das mercadorias, especialmente em um regime complexo como o RECOF-SPED.

Portanto, a lavratura de autos distintos para infrações ocorridas na admissão (entrada) e na baixa/destinação (saída) configura exercício regular do poder de polícia e do dever

de lançar, amparado pelo art. 149, inciso VI, do CTN, uma vez que a falta de prova da destinação correta constitui fato novo e autônomo em relação às inconsistências de registro verificadas no momento da importação.

A manutenção da decisão recorrida encontra amparo no fato de que não houve reavaliação jurídica de um mesmo evento, mas sim a fiscalização de etapas operacionais autônomas. A autoridade fiscal, inclusive, agiu com transparência ao consignar expressamente no Relatório Fiscal da autuação anterior que a ação se encerrava apenas de forma parcial, permanecendo válida para embasar futuras penalidades: trecho do Relatório Fiscal do Processo nº 10314.720825/2021-05: “Por fim, **observa-se que a presente ação fiscal encerra-se apenas parcialmente neste momento**, sendo ainda passível de embasar validamente futuras aplicações de penalidades.”

Tal ressalva afasta a alegação de "surpresa" ou mudança repentina de critério, demonstrando que o Fisco não ignorou os fatos, mas procedeu ao exame segmentado de uma cadeia produtiva complexa.

Reforça essa conclusão o fato de que o presente auto de infração utilizou como base de cálculo os valores de tributos suspensos conforme registrados pela própria empresa, excluindo as diferenças que já haviam sido objeto da autuação anterior. Essa metodologia impede a ocorrência de *bis in idem* e assegura a precisão do crédito tributário. Conforme bem fundamentado no acórdão de impugnação, essa segregação não apenas reflete a realidade dos fatos apurados, como também concorreu para ampliar o acesso ao contraditório, permitindo à defesa o questionamento pontual de cada irregularidade em seu respectivo contexto: o registro da admissão em um processo e a efetiva comprovação da destinação no outro.

### **Da Alegada Insubstância da Rastreabilidade Via Ordens de Produção e do Marco Temporal para Extinção do Regime**

A Recorrente insurge-se contra o item 4.5 do auto de infração, no qual a autoridade fiscal aponta a utilização de insumos em processos de industrialização em datas anteriores à própria admissão das mercadorias no RECOF-SPED. A Fiscalização fundamentou tal acusação em dados extraídos das Ordens de Produção (OP), concluindo que as exportações vinculadas a esses itens não serviriam como prova de destinação para fins de extinção do regime.

Em sua defesa, a Recorrente alega que as OP são meros instrumentos auxiliares do sistema para controle do critério PEPS (FIFO), e não se prestam a determinar a data real de utilização física do bem. Sustenta que, nos termos do art. 37 da IN RFB nº 1.612/2016, o controle oficial do regime deve pautar-se nos registros de entrada, estoque e saída (escrita fiscal), e não em ferramentas operacionais de gestão interna. Afirma, ainda, ter apresentado planilha que demonstra a possibilidade de rastreamento real das mercadorias, comprovando que insumos admitidos anteriormente no regime foram os efetivamente utilizados, independentemente do que sugere a data da OP.

Adicionalmente, a Recorrente contesta o critério temporal para a contagem do prazo de permanência no regime e a consequente extinção dos tributos suspensos. Embora o acórdão recorrido tenha acolhido parcialmente o recurso para substituir a "data de averbação" pela "data de desembarço" das exportações averbadas, a Recorrente defende que o marco legal correto, nos termos da IN RFB nº 1.612/2016, é a data de registro da Declaração Única de Exportação (DU-E). Argumenta que esta Instrução Normativa, por ser norma específica do RECOF-SPED, deve prevalecer sobre normas gerais de exportação para fins de verificação do cumprimento do prazo de um ano de vigência do regime.

A argumentação da Recorrente não subsiste perante a lógica que disciplina os regimes aduaneiros suspensivos.

O RECOF-SPED não é uma mera autorização de isenção contábil, mas um regime que exige a identidade física entre o bem importado sob suspensão e o produto final exportado. O texto legal é claro ao permitir a admissão de mercadorias que, após industrialização, sejam destinadas à exportação. Portanto, o controle aduaneiro não se circunscreve apenas aos registros de estoque, mas exige uma visão processual do fluxo dos bens.

As Ordens de Produção (OP) são documentos contábeis e operacionais legítimos que proporcionam a rastreabilidade necessária. Ao contrário do que sustenta a Recorrente, o art. 37 da IN RFB nº 1.612/2016 obriga a manutenção de controles não apenas de estoque, mas de toda a apuração dos créditos tributários suspensos. Assim, se a data da OP indica o consumo do insumo em momento anterior ao seu desembarço aduaneiro, resta rompida a cronologia lógica e o nexo causal do regime. A utilização de insumos idênticos (mesmo part number) não autoriza a inversão cronológica: a legislação não admite que se utilize um bem "futuro" para justificar uma industrialização presente sob o manto da suspensão.

Ademais, a planilha apresentada pela Recorrente, desacompanhada de lastro documental da escrituração fiscal, como bem observado na decisão recorrida, não possui o condão de invalidar os dados extraídos pela autoridade fiscal a partir dos sistemas da própria empresa. O ônus da prova do cumprimento das condições do benefício fiscal é integralmente da beneficiária, que falhou em demonstrar o rastreamento real que superasse a inconsistência das datas de produção. O levantamento fiscal foi minucioso e demonstrou a ausência de destinação tempestiva e regular para os itens autuados.

Quanto ao prazo de permanência no regime, a tese da Recorrente de que o mero registro da Declaração Única de Exportação (DU-E) extinguiria a aplicação do regime carece de fundamento legal. O registro no Siscomex é etapa administrativa que não se confunde com a transposição da fronteira econômica.

A literalidade da IN RFB nº 1.612/2016 (art. 6º, § 1º, inciso II) é inequívoca ao determinar que se deve "considerar a data de desembarço da declaração de exportação, desde que averbado o embarque ou a transposição de fronteira". O desembarço sem a devida averbação é insuficiente, pois, embora a mercadoria esteja autorizada a sair, ela permanece em

território nacional. A garantia da exportação, condição resolutive da suspensão tributária, só se materializa com a prova do embarque ou transposição de fronteira.

Portanto, ao considerar a data do desembaraço das declarações devidamente averbadas — e não a data de registro da DU-E ou a data da averbação propriamente dita —, o acórdão recorrido aplicou a norma de forma mais benéfica e tecnicamente correta, mantendo a coerência com a natureza do instituto aduaneiro.

### **Da Alegada Destinação Tempestiva**

A Recorrente insurge-se contra as conclusões do item 5.5 do auto de infração, que aponta a inexistência de destinação tempestiva para parte das mercadorias admitidas no regime (Anexo XXVI). Sustenta que o lançamento é nulo por falta de certeza e liquidez, alegando que a Fiscalização partiu de premissas equivocadas ao ignorar as provas de destinação contidas em seu sistema de controle interno.

Para fundamentar sua tese, a Recorrente apresentou relatório extraído de seu sistema corporativo, composto por cinco abas, que visaria demonstrar a correlação direta entre as entradas ("Entradas RECOF") e as respectivas saídas por exportação, nacionalização e reexportação. Argumenta que o confronto desses dados revela que todas as mercadorias foram destinadas dentro do prazo de vigência do regime, invocando o princípio da verdade material para sustentar que a Administração Pública deve buscar a realidade dos fatos em detrimento de análises meramente formais. Afirma, por fim, que a inconsistência da autuação retira a presunção de legitimidade do ato administrativo, impondo sua anulação.

No que tange à tentativa da Recorrente de afastar a autuação por meio da apresentação de relatórios e planilhas de controle interno, como bem pontuado pela decisão recorrida, a fiscalização baseou-se em auditoria minuciosa que acompanhou o fluxo físico e a cronologia de cada mercadoria, respeitando o princípio da verdade material ao utilizar os dados fornecidos pela própria empresa em resposta às intimações.

A planilha apresentada em sede de defesa, longe de elidir as irregularidades, revela uma tentativa de simplificação inaceitável para o regime em comento. O RECOF-SPED exige o rastreamento individualizado de uma multiplicidade de códigos e itens, cada qual com seu respectivo desembaraço e prazo de permanência. Ao totalizar quantidades por modalidade de destinação, de forma genérica, a Recorrente desconsidera frontalmente a necessidade de identificação fática e cronológica de cada insumo.

Vale citar, na aba "reexportação" há diversos itens (pelo menos 10) sem indicação de número de DU-E, RE e DDE, pois as respectivas linhas nas colunas "A\_NUM\_DDE", "B\_NUM\_RE" e "C\_NUM\_DUE" foram preenchidas com a informação "N/A".

Na aba "exportação" da planilha apresentada com a impugnação é possível identificar, a olho desarmado, diversos itens de adições de declarações de admissão registradas

após a data de registro da DU-E que supostamente teria sido registrada para exportar o artigo produzido a partir do material adquirido ao amparo do RECOF-SPED. Cito como exemplos:

- 1) Oito unidades do item 01 da adição 001 importadas em regime de RECOF-SPED pela DA nº 17/1026517-7, registrada em 22/06/2007, de acordo com a planilha teriam sido empregadas na industrialização de artigos exportados pela DDE nº 2175737508/2, que foi registrada em 21/06/2017.
- 2) Uma unidade do item 01 da adição 001 importada em regime de RECOF-SPED pela DA nº 17/1063791-0, registrada em 29/06/2007, de acordo com a planilha teria sido empregada na industrialização de artigos exportados pela DDE nº 2175737508/2, que foi registrada em 21/06/2017.
- 3) Uma unidade do item 01 da adição 001 importada em regime de RECOF-SPED pela DA nº 17/1141906-2, registrada em 11/07/2007, de acordo com a planilha teria sido empregada na industrialização de artigos exportados pela DDE nº 2175759632/1, que foi registrada em 10/07/2017.
- 4) Uma unidade do item 02 da adição 001 importada em regime de RECOF-SPED pela DA nº 17/1293026-7, registrada em 03/08/2007, de acordo com a planilha teria sido empregada na industrialização de artigos exportados pela DDE nº 2175907329/6, que foi registrada em 02/08/2017.
- 5) Uma unidade do item 03 da adição 002 importada em regime de RECOF-SPED pela DA nº 17/2102192-4, registrada em 04/12/2007, de acordo com a planilha teria sido empregada na industrialização de artigos exportados pela DDE nº 2170736886/4, que foi registrada em 01/12/2017.

Denota-se a fragilidade dos controles internos e a incapacidade de manter a rastreabilidade física exigida pelo RECOF-SPED, eis que é fisicamente impossível que um insumo ainda não admitido (ou sequer desembaraçado) tenha integrado um processo produtivo já finalizado e exportado. Em um regime fundado na confiança e no controle informatizado rigoroso, a apresentação de dados que desafiam a lógica temporal não supre o ônus da prova, mas, ao contrário, corrobora a correção do lançamento fiscal que identificou a quebra dos requisitos essenciais para a manutenção da suspensão tributária. Nesse sentido, a prova produzida é inidônea por violar a cronologia lógica e abstrair a identidade física.

### **Do Alegado Erro Acidental na Opção pelo Critério FIFO. Do Princípio da Verdade Material**

A Recorrente insurge-se contra o item 6 do auto de infração, que aponta o descumprimento do critério contábil FIFO (First In First Out) obrigatório para o RECOF-SPED. A Fiscalização constatou que a beneficiária não adotou o critério padrão (PEPS tradicional) para o qual se habilitou, nem possuía a opção formal pelos chamados "FIFOs paralelos", prevista no art.

38, § 2º, da IN RFB nº 1.612/2016 — modalidade que permite a gestão segregada entre insumos admitidos com suspensão (prioritários para exportação) e insumos adquiridos sem benefício (prioritários para o mercado interno).

A defesa admite que, no formulário de habilitação, assinalou a opção pelo "PEPS tradicional", mas sustenta que tal indicação decorreu de um "erro acidental" de preenchimento, identificado apenas durante a ação fiscal. Argumenta que sua prática operacional sempre correspondeu ao modelo de "FIFOs paralelos" e que o mero erro formal no preenchimento do formulário não pode prevalecer sobre a realidade dos fatos. Invoca o dever de autotutela da Administração (art. 53 da Lei nº 9.784/1999) e o princípio da verdade material, afirmando que a Receita Federal possui os meios para constatar que a empresa efetivamente operou sob a lógica dos FIFOs segregados, devendo o erro ser retificado pelo Fisco para evitar a subsistência de uma autuação baseada em equívoco formal.

Não assiste razão à Recorrente. O regime RECOF-SPED é um regime de benefício tributário, cuja adesão exige o cumprimento rigoroso de requisitos formais e a opção consciente por modelos de controle previstos em norma. O art. 38, § 4º, da IN RFB nº 1.612/2016 é peremptório ao estabelecer que a opção pela ordem de prioridade do FIFO deve ser exercida no momento da habilitação, vinculando a fiscalização e os sistemas de controle informatizados.

A tese de "erro acidental" no preenchimento do formulário não aproveita à beneficiária, uma vez que a escolha do critério de controle não é um detalhe burocrático, mas o alicerce sobre o qual se constrói a rastreabilidade do regime. Permitir a alteração retroativa do critério FIFO — após o início da ação fiscal e a constatação de inconsistências — violaria a segurança jurídica e tornaria ineficaz o controle aduaneiro. A verdade material, neste contexto, é aferida pelos registros oficiais e pelas opções formalizadas perante a Administração. Aceitar que a empresa pratique um controle (FIFOs paralelos) distinto daquele para o qual foi autorizada (FIFO tradicional) configura, por si só, um descumprimento das normas de regência do regime, não cabendo ao Fisco muito menos ao julgador em sede de recurso administrativo "corrigir" uma opção de conveniência da empresa para evitar as consequências de sua própria omissão ou erro de gestão.

A "verdade material" não pode servir de salvo-conduto para que o contribuinte, após ser flagrado em descumprimento das regras do regime, tente alterar as bases de sua concessão para adequá-las às práticas que efetivamente adotou à revelia da norma. Aceitar tal pretensão seria subverter a segurança jurídica e a própria natureza precária e condicional dos regimes aduaneiros especiais. Portanto, a divergência entre o método de controle praticado pela empresa e aquele formalizado em sua habilitação configura descumprimento de requisito essencial do regime, sendo correta a manutenção da autuação neste ponto.

**Da Alegada Impossibilidade de Cobrança do IPI em Face da Suspensão Prevista na Lei nº 9.826/1999**

A Recorrente sustenta a insubsistência da cobrança de IPI, argumentando que, independentemente do desfecho quanto às irregularidades do RECOF-SPED, os insumos autuados estariam amparados pela suspensão mandatória do imposto prevista no art. 5º da Lei nº 9.826/1999 (regime automotivo). Defende que a ausência de indicação deste benefício específico nas Declarações de Admissão não configura preclusão, nem impede o reconhecimento do direito à suspensão, visto que a Receita Federal não poderia cobrar um crédito tributário sobre o qual pesa outra hipótese de desoneração legal. Invoca, por fim, jurisprudência administrativa (Acórdão nº 3002-002.567) para reafirmar que o direito ao benefício subsiste mesmo diante de omissões formais no despacho de importação.

A tese da Recorrente quanto à aplicação subsidiária da Lei nº 9.826/1999 não merece acolhimento. O RECOF-SPED é um regime aduaneiro especial que exige o cumprimento de obrigações acessórias específicas e a indicação precisa do fundamento legal da suspensão no momento do registro da Declaração de Importação (DI/DA).

Ao optar pelo ingresso das mercadorias sob o amparo do RECOF-SPED, o contribuinte vinculou-se às regras de extinção e suspensão próprias deste regime. A alegação de que a suspensão do IPI da Lei nº 9.826/1999 seria “mandatória” e/ou aplicável de forma automática, mesmo após constatado o descumprimento das normas do RECOF, subverte a sistemática de controle aduaneiro. Não cabe ao contribuinte, após ser autuado por falhas na manutenção de um regime especial, invocar um “benefício de reserva” que não foi declarado por ocasião dos fatos geradores.

Ademais, a fruição de qualquer suspensão tributária na importação exige o preenchimento de requisitos específicos e a correta instrução do despacho aduaneiro. A fruição de benefício fiscal condicionado depende de requerimento no momento do registro da Declaração de Importação, permitindo o controle prévio pela autoridade aduaneira, nos termos do art. 179 do CTN.

Com o devido respeito ao precedente invocado pela Recorrente, a pretensão é de alteração extemporânea do tratamento tributário de mercadorias já desembaraçadas, industrializadas e consumidas há anos. Ao optar pelo ingresso dos insumos sob as regras do RECOF-SPED, a beneficiária sujeitou-se integralmente aos requisitos e ônus deste regime, e a invocação de base legal diversa ocorre após o início da ação fiscal e em sede de contencioso administrativo.

Admitir a aplicação subsidiária da Lei nº 9.826/1999 neste momento processual subverteria o sistema de controle aduaneiro. A ausência da indicação desse regime nas declarações de importação subtraiu da fiscalização a oportunidade de exercer a verificação prévia e o acompanhamento necessário durante o tempo de permanência dos bens no processo produtivo, conforme as regras do regime automotivo:

Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966

Art. 45 - As declarações do importador subsistem para quaisquer efeitos fiscais, ainda quando o despacho seja interrompido e a mercadoria abandonada. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Portanto, o suposto direito invocado pela Recorrente não se sustenta como uma retificação legítima, mas sim como um artifício para tentar afastar a exigibilidade de tributos decorrentes de infrações já consumadas. Uma vez constatado o descumprimento dos requisitos do RECOF-SPED, os tributos suspensos tornam-se devidos.

A ausência de requerimento oportuno, somada à falta de comprovação nos autos de que a Recorrente preenchia os requisitos específicos da Lei nº 9.826/1999, impede o reconhecimento do direito à suspensão do IPI após a constatação de irregularidades no regime RECOF-SPED.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, e, no mérito, negar o provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Renata Casorla Mascareñas**