



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

**Processo nº** 10830.720140/2009-25  
**Recurso nº** 884.486  
**Resolução nº** **310200183 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 10 de novembro de 2011  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 23/11/2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Winderley Pereira, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama.

### **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em função do descumprimento dos compromissos assumidos em relação às mercadorias importadas ao amparo do RECOF (Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado), abrangendo Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado a importação, COFINS e PIS/PASEP, tudo conforme tabela abaixo, no valor total de R\$ 150.817.592,33 (cento e cinquenta milhões, oitocentos e dezessete mil, quinhentos e noventa e dois reais e trinta e três centavos).

À folha 02 do relatório, 5.333 do processo, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento apresenta tabela contendo a discriminação dos valores do auto de infração *sub judice*, que, por questão de praticidade, não foi aqui transcrita.

Segue-se um breve histórico dos fatos, conforme documentos nos autos.

Basicamente, contribuinte entende que o regime foi adequadamente extinto, mas auditor entende que não. As exportações foram feitas, porém através de uma empresa comercial exportadora (exportação indireta). O auditor acha que só cabe extinção do regime com exportação direta.

Em fiscalização de tributos incidentes sobre o comércio exterior levada a efeito no contribuinte acima identificado, para fins de verificação da destinação de bens admitidos no Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado (RECOF), constatou-se, conforme afirma a autoridade fiscal no Termo de Verificação, o descumprimento do regime em decorrência da adoção de providência extintiva não prevista na regulamentação (venda a empresa comercial exportadora, com fins específicos de exportação).

O Auto de Infração refere-se às Declarações de Importação registradas no ano 2005, compreendendo saídas realizadas somente à Comercial Exportadora SIMM — SOLUÇÕES INTELIGENTES PARA MERCADO MÓVEL BRASIL LTDA., CNPJ: 06.964.587/0001-35.

Foram coletados dados indicando que a MOTOROLA realizou vendas transferências de mercadorias admitidas no regime especial (RECOF) à empresa comercial exportadora SIMM — SOLUÇÕES INTELIGENTES PARA MERCADO MOVEL BRASIL LTDA., CNPJ: 06.964.587/0001-35, com fins específicos de exportação, considerando essa saída como forma extintiva do RECOF (fls. 823/830).

O contribuinte entendeu que vendas realizadas no mercado interno a empresa comercial exportadora, é forma ou modalidade de extinção do regime especial.

Alegou ter por base dispositivos da legislação tributária e aduaneira que permitem concluir que tais operações se equiparam a exportação, com consonância com a própria definição do RECOF contida no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 417/2004, que estabelece que o regime especial em comento "permite à empresa beneficiária importar ou adquirir no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos, mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados à exportação ou ao mercado interno".

Entende o contribuinte que: "Neste sentido e levando-se em conta a própria redação do dispositivo legal que define o RECOF, uma venda a comercial exportadora com o fim específico de exportação nada mais é que uma operação cuja finalidade exclusiva é destinar um produto à exportação, tal qual previsto na norma regulamentadora do RECOF".

Com fundamento no entendimento acima, a baixa dos insumos admitidos no RECOF foram efetivadas em decorrência da emissão das notas fiscais de saída relativas às vendas realizadas à empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, não havendo, por consequência, o recolhimento de tributos incidentes nas importações e que estavam suspensos em vista da aplicação do regime especial. Tratou-se a venda como equivalente à exportação, para fins de extinção do RECOF.

A autoridade fiscal não concordou com a tese de que venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação é uma das providências para extinção do regime, pelas razões expostas em seu Relatório Fiscal (parte integrante do Auto de Infração).

Podem ser assim resumidas as razões da autuação:

01) - A enumeração do art. 31 da IN SRF nº 417/2004 (e das demais instruções normativas) não é exemplificativa e sim taxativa, pois a palavra "uma" tem a função de restringir as hipóteses aceitas para fins de extinção do regime àquelas expressamente referidas;

02) - Por sua vez, a exportação a que se refere o inciso I do mesmo art. 31 da IN SRF nº 417/2004 é a direta, isto é, aquela realizada pelo próprio beneficiário, na medida em que toda a estruturação do RECOF foi pensada não contemplando a participação de empresa comercial exportadora e de trading company na operacionalização do regime, salvo, quanto a esta última natureza de empresa, para fins de cômputo do compromisso de exportação que todo beneficiário deve cumprir (IN SRF nº 417/2004, art. 6º, § 4º, inciso II):

3)- Reafirmando a assertiva contida no item precedente, observa-se que a legislação tributária e aduaneira, quando prevê a participação de empresa comercial exportadora ou de trading company em qualquer situação específica, expressa e explicitamente refere-se a esse tipo de empresa, estabelecendo a extensão e os efeitos pretendidos com essa participação, fato não existente na normatização do RECOF;

4)- O RECOF é um regime aduaneiro especial isencional (a suspensão dos tributos incidentes na importação configura-se como uma isenção condicional); nesse sentido, a interpretação dos dispositivos que normatizam e regulamentam o regime deve ser realizada com observância do ditame contido no art. 111 do CTN; sob tal orientação, inaceitável a exportação indireta como meio extintivo do regime em questão, pelo simples fato da norma não contemplar tal hipótese.

Ciente do teor do Auto de Infração em análise em 13/04/2009 (ciência pessoal — fls. 03 — 185 — 379 e 586), e inconformada com o mesmo, o impugnante apresentou seu arrazoado de defesa, tempestivamente, às fls. 853/864.

Seus principais argumentos podem ser assim resumidos:

01) - Que, de acordo com as condições onerosas do RECOF, a suspensão dos tributos devidos na importação torna-se definitiva quando a mercadoria é exportada, seja no estado em que foi importada, seja compondo novo produto, resultante da incorporação das mercadorias, nacionais ou importadas pelo regime. Apenas nos casos em que as mercadorias são destinadas ao mercado interno ou permanecem no regime até esgotar o prazo do RECOF é que os tributos suspensos por ocasião da importação deverão ser pagos com os devidos acréscimos legais, conforme dispõe o art. 37 da IN RFB nº 757/2007.

02) - Que a grande maioria das exportações da impugnante é efetuada diretamente. Uma pequena parte dessas exportações passou a ser realizada por meio de empresas comerciais exportadoras, sendo que tais exportações tem o seguinte tratamento: as mercadorias são vendidas com o fim específico de exportação e são efetivamente exportadas dentro dos prazos de permanência dos produtos no regime, o que gera o cumprimento, com êxito, de todas as condições onerosas do RECOF. Quando a impugnante verifica que algum produto admitido no RECOF não foi utilizado no processo produtivo dentro do prazo do regime, ela recolhe todos os tributos devidos na importação.

3) - O objeto do Auto de Infração ora impugnado foi justamente as exportações efetivadas por meio de empresas comerciais exportadoras, por ter a autoridade fiscal partido de premissas totalmente equivocadas e que inclusive desvirtuam por completo a finalidade do RECOF.

4) - O presente lançamento foi lavrado considerando situações hipotéticas que, em tese, poderiam ter acontecido, mas que a própria autoridade fiscal declara que não ocorreram. Embora uma das modalidades inequívocas de extinção do RECOF seja a exportação, o Sr. Fiscal sustenta que a exportação indireta (uma das modalidades de exportação) não seria hipótese de extinção do RECOF, já que, nela, a exportação efetiva poderia não vir a ocorrer (mesmo tendo ficado comprovado que, na prática, todas as exportações ocorreram, e dentro do prazo de permanência das mercadorias importadas no regime).

5) - Que a exportação indireta, via empresa comercial exportadora, tanto é modalidade de extinção do RECOF prevista em normas legais, que o art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 417/04, em seu parágrafo 4º, inciso II, dispõe que: "Para os efeitos de comprovação do cumprimento dos compromissos de exportação assumidos poderão ser computados os valores das vendas: II — realizadas a empresa comercial exportadora (...)".

6) - Que no art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 417/04, ao listar as providências que implicam na extinção do RECOF, o legislador colocou no inciso I a EXPORTAÇÃO, sem especificar se estava se referindo à exportação direta ou indireta. Porém, no artigo 6º da mesma norma, já deixara claro que a venda de mercadorias para empresa comercial exportadora poderia ser aceita para comprovação do adimplemento do regime. Portanto, a Instrução Normativa acata a exportação indireta como espécie do gênero "exportação", para fins de extinção do regime.

7) - Que, da mesma forma que na exportação direta, as vendas para comerciais exportadoras precisam vir acompanhadas, após a saída da mercadoria com o fim específico da exportação, da prova de que a mesma efetivou a transposição de fronteira. Se comprovado ter a mercadoria transposto a fronteira dentro do prazo do RECOF, não há que se falar em pagamento dos tributos suspensos, por total falta de previsão legal.

8) - Que, de acordo com os artigos 37 e 38 da Instrução Normativa SRF nº 417/04, o recolhimento dos tributos deve ocorrer em apenas duas hipóteses: (i) destinação das mercadorias para o mercado interno; ou (ii) extinção do regime pelo decurso de prazo, sem que a mercadoria tenha sido exportada, reexportada, destruída ou transferida para outro beneficiário. No caso concreto não se concretizou nenhuma das hipóteses de recolhimento dos tributos suspensos quando da admissão das mercadorias no regime, pelo que pleiteia o cancelamento da autuação.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 03/01/2005 a 30/12/2005

RECOF. EXPORTAÇÃO. SUSPENSÃO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

Para fins de comprovação de cumprimento dos compromissos de exportação assumidos no RECOF, podem ser computadas as vendas realizadas a empresa comercial exportadora instituída nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972 (exportações indiretas). As saídas de produtos industrializados efetuadas para empresas que atuem no comércio exterior, mas que não se enquadrem nas condições estabelecidas nesse diploma legal, não podem ser computadas para efeito de comprovação do adimplemento do regime, conforme disposto na Instrução Normativa SRF nº 417/2004, em seu art. 6º, parágrafo 4º, inciso II. Cabível a cobrança

dos tributos contribuições suspensos, além dos juros de mora e multa de ofício, quando descumpridas as condições e os requisitos exigidos pela legislação de regência, relativos ao regime especial de Entrepasto Sob Controle Informatizado - RECOF.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa argumentos contidos na impugnação ao lançamento.

Acrescenta que a decisão ora recorrida alterou os fundamentos da autuação ao decidir que as exportações indiretas são admitidas para fins do RECOF, ao contrário do que afirmava a fiscalização, qual fosse, que apenas as exportações diretas poderiam ser admitidas.

Considera que as provas apresentadas constantes nos autos, de que as exportações foram efetivamente realizadas dentro dos prazos legais foram desconsideradas pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento e, ainda, que a decisão recorrida faz confusão entre modalidades e formas de extinção do RECOF com compromisso de exportação.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

O litígio gira em torno da comprovação do adimplemento da condição para extinção do Regime de Entrepasto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado – RECOF, ao qual a empresa está habilitada, em relação a determinadas mercadorias que, conforme narrativa presente nos autos, foram vendidas a empresa comercial exportadora em lugar de serem diretamente exportadas pela Beneficiária.

Discute-se da possibilidade de que os produtos vendidos a essas empresas possam ser considerados exportados para fins de extinção do Regime e consequente desoneração tributária.

Neste desiderato, a recorrente defende que tais operações foram realizadas de acordo com as condições pré-fixadas, enquanto a Secretaria da Receita Federal entende não ser possível admitir tal possibilidade. As razões do Fisco estão assim esclarecidas no voto.

Portanto, nota-se que o referido dispositivo [IN SRF 417/04] prevê, como forma de comprovação de adimplemento do RECOF (cumprimento dos compromissos de exportação assumidos) a venda de mercadorias a empresa comercial exportadora, desde que a mesma tenha sido instituída nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. Existe na Instrução Normativa em comento uma alusão clara à aceitação de exportações indiretas, mas somente através de empresa comercial exportadora com características bastante precisas. A referência, na legislação tributária e aduaneira, a "empresa exportadora", ou "empresa comercial exportadora", sem qualificação ou restrição específica, abrange qualquer empresa exportadora registrada na Secex; somente quando o legislador restringe uma norma explicitamente às empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, ficam excluídas as demais empresas exportadoras.

No caso em comento, o legislador restringiu a norma explicitamente às empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 1972. Portanto, ficam excluídas dela as demais empresas exportadoras (simplesmente registradas na SECEX). (grifos no original)

Embora os autos já tenham sido instruídos com conteúdo didático suficiente à necessária compreensão do que vem a ser o RECOF e das particularidades do Regime, assim como das questões legais que interessam à solução da presente contenda, necessário trazer a lume os postulados que servirão de base à decisão aqui tomada.

Oportuno rememorar os esclarecimentos contidos no voto condutor da decisão recorrida.

O regime de entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado (RECOF) surgiu com a edição do Decreto nº 2.412/1997, revogado pelo Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro), tendo por base legal os arts. 89 a 91 e 93 do Decreto-Lei nº 37/1996; os artigos 59, 63, 76, 77 e 92 da Lei nº 10.833/2003; o art. 14, § 2º, da Lei nº 10.865/2004. O Regulamento Aduaneiro trata do regime nos arts. 372 a 380. Desde o surgimento do RECOF foram editadas diversas instruções normativas regulamentando o regime, sendo que, no período de 27/04/2004 a 25/07/2007 vigeu a IN SRF nº 417/2004, e deste então vige a IN RFB nº 757/2007.

O RECOF é um regime aduaneiro especial cuja operacionalização requer prévia apresentação de pedido de habilitação pelo pretendente/beneficiário. Nisso se consubstancia a prática de ato de vontade, no qual está implícita a concordância do peticionário com o regramento aplicável à matéria. Portanto, habilitando-se ao regime e nele admitindo mercadorias, submete-se o beneficiário, por sua própria vontade, ao cumprimento das normas estabelecidas, com suas peculiaridades, definições e restrições. Se, por exemplo, a norma estabelece as formas de admissão de mercadorias e de extinção do regime, as mesmas devem ser observadas pelo beneficiário, que com elas anuiu quando requereu sua habilitação.

Além disso, imperioso esclarecer que o RECOF trata-se de um Regime idealizado dentro de uma lógica de cooperação entre a Administração e as empresas controladas. Uma vez demonstrada a implementação de um sistema informatizado capaz de controlar com precisão as operações industriais e comerciais realizadas pelo beneficiário, a Administração concede à empresa a prerrogativa do autocontrole de suas atividades e, principalmente, das consequências tributárias delas advindas, e passa, ela própria, a desempenhar um papel coadjuvante nesse processo, monitorando à distância informações disponibilizadas por sistema eletrônico de processamento de dados.

No conceito, trata-se de uma sistemática bastante alinhada às melhores expectativas de controle do Estado sobre a sociedade, mas sua efetividade depende de que certas engrenagens funcionem particularmente bem.

Com efeito, a condição especialíssima de gerir os negócios com autonomia, à margem da sempre custosa burocracia estatal, tem como contrapartida a condição de que o controle feito pela chancela do caso-a-caso possa ser substituído com eficácia e, principalmente, fidedignidade pelo monitoramento remoto de informações que permitam ao Fisco certificar-se de que uma dada mercadoria ingressou em determinado momento na empresa, entrou no seu processo produtivo e foi exportada dentro do prazo, tudo adequadamente respaldado em documentos que atestem as informações colhidas.

Feitas todas essas ponderações, entendo que sejam necessárias alguns esclarecimentos preliminares em relação ao caso concreto.

De se destacar que está incorreta a afirmação contida no Recurso Voluntário dando conta de que a Instrução Normativa nº 417/2004, que à época da ocorrência dos fatos regulamentava o Regime, não restringia nem definia as modalidades de exportação que poderiam ser utilizadas para extinção do RECOF. Observe-se o conteúdo do Ato Normativo a esse respeito.

Art. 6º Para a habilitação ao regime, a empresa industrial interessada deverá, ainda, assumir os compromissos de:

I - exportar produtos industrializados, com a utilização de mercadorias estrangeiras admitidas no regime, no valor mínimo anual equivalente a:

a) US\$ 10.000.000,00 (dez milhões de dólares dos Estados Unidos da América), para as indústrias referidas nas alíneas "c" e "d" do inciso I do § 1º do art. 2º; e

b) US\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de dólares dos Estados Unidos da América), para as demais indústrias; e

II - aplicar anualmente pelo menos 80% (oitenta por cento) das mercadorias estrangeiras admitidas no regime na produção dos bens que industrialize.

§ 1º Para atendimento dos compromissos referidos no caput, serão computadas as operações realizadas a partir da data do desembaraço aduaneiro da primeira declaração de importação (DI) de mercadorias para admissão no regime.

§ 2º Os compromissos de exportação referidos no inciso I ficam reduzidos em cinquenta por cento no primeiro ano da habilitação da empresa industrial.

§ 3º Na apuração dos montantes previsto no inciso I do caput:

I - será considerada a exportação ao preço constante da respectiva declaração de exportação;

II - serão subtraídos os valores correspondentes às importações de mercadorias admitidas em outros regimes aduaneiros vinculados a compromissos de exportação e utilizadas nos produtos exportados;

III - não serão considerados os valores correspondentes à:

a) exportação ou reexportação dos produtos usados referidos nos incisos II e IV do § 4º do art. 2º; e

b) exportação de partes e peças no mesmo estado em que foram importadas; e

IV - serão computados os valores relativos às exportações efetuadas ao amparo de todas as modalidades para as quais está habilitada a empresa, na hipótese de empresa industrial habilitada a mais de uma modalidade do regime.

§ 4º Para os efeitos de comprovação do cumprimento dos compromissos de exportação assumidos poderão ser computados os valores das vendas:

I - de partes e peças fabricadas com mercadorias admitidas no regime, realizadas a outro beneficiário habilitado ao regime; e

II - realizadas a empresa comercial exportadora instituída nos termos do Decreto-lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972. (grifos meus)

(...)

Art. 31. A aplicação do regime se extingue com a adoção, pelo beneficiário, de 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 no estado em que foi importada;
- c) da mercadoria nacional no estado em que foi admitida; ou
- d) de produto ao qual a mercadoria estrangeira admitida no regime, sem cobertura cambial, tenha sido incorporada;

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

III - transferência de mercadoria para outro beneficiário, a qualquer título;

IV - despacho para consumo:

a) das mercadorias estrangeiras admitidas no regime e incorporadas a produto acabado; ou

b) da mercadoria no estado em que foi importada;

V - destruição, às expensas do interessado e sob controle aduaneiro; ou

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

Ou seja, a comprovação do cumprimento do compromisso de exportar produtos industrializados pode ser feita considerando-se, inclusive, os valores das vendas realizadas a empresa comercial exportadora instituída nos termos do Decreto-lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972. Noutro ponto, sendo a exportação destes produtos uma das formas de extinção do Regime, vê-se que as disposições normativas cuidaram de incluir as vendas realizadas nas condições acima dentre as exportações aptas a extinguir o Regime.

Assim, não vejo como acolher o entendimento proposto de que para a comprovação dos volumes de exportação possam “ser computadas as exportações via Trading Company, mas não podem ser computadas as reexportações, tampouco as exportações realizadas por meio de comercial exportadora”, tampouco de que o auto de infração e a decisão de piso estariam confundindo as condições de extinção do Regime com as de comprovação do cumprimento do compromisso de exportar determinados valores.

É importante observar que, tal como a própria recorrente alega, o artigo 31, ao referir-se à extinção do Regime, não especifica as formas de exportação admitidas, se direta ou indireta, apenas elenca a *exportação de produto no qual a mercadoria, nacional ou estrangeira, admitida no regime tenha sido incorporada*, como uma das formas de extinção.

Isso significa que, ao definir as providências para extinção do Regime, o Ato Normativa ainda não havia feito qualquer referência aos meios que seriam admitidos para comprovação da exportação, mas exclusivamente que a sua efetivação produziria tais efeitos. Mais adiante, porém, ao tratar da comprovação do cumprimento do compromisso de exportação assumido, deixou claro que poderiam ser computados os valores das vendas realizadas a empresa comercial exportadora instituída nos termos do Decreto-lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, com o que incluiu essas vendas nas formas de exportação admitidas.

Ainda a esse respeito, não pode prosperar a sugestão de que para comprovação dos volumes de exportação possam ser computadas as exportações via Trading Company, mas não as reexportações e as exportações realizadas por meio de comercial exportadora. Conforme se depreende do texto normativo, o compromisso que precisa ser comprovado pela empresa é de exportar produtos industrializados, razão pela qual não podem ser consideradas as reexportações de mercadorias, mas por que não poderiam ser as exportações realizadas pelas comerciais exportadoras fossem elas admitidas para extinção do Regime?

Tem razão a autuada ao esclarecer que as únicas duas hipóteses nas quais a suspensão não se converte em isenção acontecem (i) na destinação das mercadorias para o mercado interno e (ii) na extinção do regime pelo decurso de prazo, sem que a mercadoria tenha sido exportada, reexportada, destruída ou transferida para outro beneficiário. Contudo, equivocada a maneira de aplicar estas disposições ao fato concreto. No caso, chegando-se à conclusão de que a venda das mercadorias para as empresas comerciais exportadoras, como foi feito, não é uma das operações admitidas como exportação, está-se diante da ocorrência da destinação das mercadorias para o mercado interno.

E é essa, a meu ver, a decisão que precisa ser tomada. Se as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras, notadamente não contemplada como hipótese de extinção do Regime pelo Ato Normativo disciplinador, pode ser considerada, ainda que dependa da posterior comprovação de sua efetividade, como uma venda para exportação.

Quanto a isso, é de se afastar a alegada nulidade da decisão de primeira instância por ter deixado de analisar os documentos que, segundo afirma a recorrente, fariam prova da exportação das mercadorias dentro do prazo. É que, uma vez que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento entendeu que não seria possível admitir vendas realizadas nestas circunstâncias como exportações aptas a extinguir o Regime, não faz qualquer sentido esperar que os documentos sejam analisados, já que tal providência não teria nenhum efeito na solução da lide.

Também não há que se falar em alteração na fundação jurídica do auto de infração pelo fato de a fiscalização ter glosado todas as exportações tidas como indiretas, enquanto que, na decisão de primeira instância, admitiu-se a hipótese de que fossem computadas as exportações realizadas pela empresa comercial exportadora instituída nos termos do Decreto-lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972. Conforme entendo, o que se discute, desde o começo, é se as vendas para empresas comerciais exportadoras que não as indicadas acima são aptas a extinguir a aplicação do Regime sem o pagamento dos Impostos e Contribuições normalmente incidentes nestas operações.

No mérito, há no voto condutor da decisão de piso importante esclarecimento sobre o que difere as empresas conhecidas como Trading Companys das empresas comerciais importadoras.

Trading company e comercial exportadora: duas espécies de empresa.

É importante não confundir a empresa comercial exportadora instituída nos termos do Decreto nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, também conhecida por trading company, com a empresa comercial exportadora constituída sem a necessidade de observância do regramento da referida norma legal. Com efeito, a empresa prevista no Decreto-Lei nº 1.248/1972 requer, para sua constituição e, conseqüentemente, geração dos efeitos fiscais próprios, a observância de requisitos específicos, situação também tratada no art. 229 do Decreto nº 4.543/2002.: (i) obtenção de registro especial na SECEX e na Receita Federal; (ii) constituição societária sob a forma de sociedade por ações; (iii) possuir capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

O Regulamento Aduaneiro trata da trading company nos arts. 228 a 232, em seção denominada "Das empresas Comerciais Exportadoras", que, em conjunto com situação de exportação com saída ficta (mercadoria exportada que permanece no país) (arts. 233 e 234) integram o capítulo intitulado "Dos incentivos fiscais na exportação". Pode-se verificar que os arts. 228 a 232 do decreto prestaram-se a regulamentar operações envolvendo essa natureza jurídica de empresa, na medida em que as matrizes legais foram todas do Decreto-lei nº 1.248/1972.

Por sua vez, uma empresa comercial exportadora/importadora tem sua constituição regida pela mesma legislação utilizada na abertura de qualquer empresa comercial ou industrial, sem nenhuma exigência quanto à sua natureza, capital social ou registro especial.

Nesse caso, para operar no comércio exterior, basta o objeto social da empresa prever atuação nesse segmento.

Assim, a empresa comercial exportadora constituída sob a égide do Decreto-lei nº 1.248/1972 é uma trading company, ao passo que a não constituída conforme ditames do referido diploma legal é simplesmente uma empresa comercial exportadora comum.

Acrescente-se a isso que, conforme determina o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.248/72, os impostos que forem devidos passam a ser de responsabilidade da Trading Company no caso de não efetivação da exportação após decorrido o prazo de um ano do depósito das mercadorias, atributo que lhes garante as condições suficientes para o desempenho da função que lhes é cometida.

Art.5º - Os impostos que forem devidos bem como os benefícios fiscais, de qualquer natureza, auferidos pelo produtor-vendedor, acrescidos de juros de mora e correção monetária, passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora nos casos de:

- a) não se efetivar a exportação após decorrido o prazo de um ano a contar da data do depósito;
- b) revenda das mercadorias no mercado interno;
- c) destruição das mercadorias.

§ 1º - Para os fins deste artigo, calcular-se-á o Imposto sobre a Renda, aplicando-se a maior alíquota para tributação das pessoas jurídicas sobre o valor equivalente a 10% (dez por cento) do preço da compra a que se refere o art.1º deste Decreto-Lei.

§ 2º - O recolhimento dos créditos tributários devidos, em razão do disposto neste artigo, deverá ser efetuado no prazo de 15 (quinze) dias, a contar da ocorrência do fato que lhes houver dado causa.

§ 3º - Nos casos de retorno ao mercado interno, a liberação das mercadorias depositadas sob regime aduaneiro extraordinário de exportação está condicionada ao prévio recolhimento dos créditos tributários de que trata este artigo.

§ 4º - Ocorrida a hipótese prevista no item "a", independentemente do estipulado neste artigo, considera-se abandonada a mercadoria na forma da legislação vigente.

Neste diapasão, uma vez que fique claro que estamos tratando de dois tipos de empresas distintas, é de se reconhecer que, fossem aceitas essas operações com a naturalidade sugerida pela defesa e seria de se admitir que qualquer venda realizada dentro do mercado interno pudesse ser aceita como suficiente para comprovar a exportação das mercadorias, desde que, *a posteriori*, a empresa demonstrasse, ainda que depois de sucessivas vendas no mercado interno, que a mercadoria terminou por ser exportado, criando uma situação caótica e totalmente fora da lógica pretendida para o RECOF.

Desses postulados decorre que a venda realizada pela recorrente às empresas comerciais exportadoras escapam aos liames do RECOF, às suas delimitações jurídicas e ao planejamento estrutural por meio do qual se pretende possam seus efeitos tributários ser controlados, não devendo ser aceitas como uma operação inserida dentre as hipóteses de extinção do Regime.

Neste cenário, uma vez esclarecido que as operações não podem ser entendidas como uma das modalidades naturais de extinção do Regime, resta avaliar qual seja o efeito dos documentos acostados aos autos que, segundo a empresa, comprovam a exportação das mercadorias nos prazos determinados.

Quanto a isso, necessário que se faça uma breve incursão no campo das provas.

Como é cediço, em regra geral, considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito.

A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código do Processo Civil, fixa responsabilidades com base em idêntico critério.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Contudo, na relação jurídica entre sujeito passivo e o Estado, o comando legal que atribui ao autor a responsabilidade por apresentar as provas do fato constitutivo do seu direito precisa ser aplicado tendo-se em conta o modelo sob o qual tais responsabilidades são exercidas. No campo do direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar consigo os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos cuja existência se pretende provar.

E mais ainda. Dependendo da conformação própria do caso, poderá que a Administração exija do contribuinte a adoção de determinadas medidas, que, uma vez negligenciadas, terminam por constituir prova do inadimplemento da condição exigida em lei.

É neste contexto que entendo estarem enquadradas as empresas beneficiárias do RECOF. O Sistema, como um todo, foi idealizado para que o controle pudesse ser feito de forma quase instantânea, mediante o cotejo de dados relacionais disponíveis em computador. Uma vez que as regras que lhe são próprias não sejam observadas, vê-se comprometido todo o arcabouço estrutural colocado em funcionamento, e as provas, se admitidas, dependerão de um esforço adicional, imprevisível no ideário do Regime, na tentativa de atestar por outros meios que as mercadorias tiveram o destino previsto em lei.

Foi presumivelmente com este objetivo que a recorrente afirmou em sede Recurso Voluntário que as exportações foram realizadas dentro do prazo previsto na legislação do RECOF, conforme atestam os documentos que instruíram a impugnação.

A seguir transcrevo o teor da manifestação contida na defesa apresentada a este Conselho e na impugnação ao lançamento.

24. Comprovadas a exportação e o respeito ao prazo de permanência (e para tanto pouco importa a forma eleita para a exportação), não há que se falar em perda do benefício da isenção ou não incidência dos tributos suspensos por ocasião da exportação. No caso dos autos nenhuma das hipóteses de obrigatoriedade de recolhimento dos tributos suspensos se verificou, uma vez que as mercadorias foram todas destinadas à exportação (venda à comercial exportadora com o fim específico de exportação) e não ao mercado interno e como tal efetivamente exportadas dentro do prazo legal (vide documentação que instrui a impugnação apresentada em primeira instância administrativa e que comprova esse fato).

Na impugnação ao lançamento.

20. Nem mesmo a citação feita pelo Sr. Agente Fiscal acerca do eventual uso inadequado do prazo de 180 (cento e oitenta) dias que uma Comercial Exportadora teria para efetivamente exportar a mercadoria — de forma que isto gerasse indevida prorrogação do prazo de permanência dos bens no país — socorre o auto de infração ora impugnado. Conforme já antes salientado, esta mera suposição também não se confirma na prática, na medida em que TODAS as mercadorias exportadas pela Impugnante através da Comercial Exportadora SIMM deixaram o território nacional dentro dos prazos de permanência do RECOF, conforme se depreende do relatório de conciliação anexo (Doc. 05), elaborado com base nos documentos que comprovam a exportação das mercadorias, também anexos a esta defesa administrativa (Doc. 06). Esta hipótese de suposto uso irregular de um prazo excedente ao legalmente admitido para a permanência no regime, portanto, não se presta a justificar a autuação, posto que simplesmente não ocorreu na prática. Uma vez comprovada a efetiva exportação da mercadoria dentro do prazo de extinção do regime (sem o uso inadequado de qualquer prazo excedente), as hipóteses de que "a exportação poderia não ocorrer", ou de que "a exportação poderia ocorrer fora do prazo do RECOF" tornam-se fundamentos vazios, que não podem justificar a lavratura de um auto de infração. O que importa não são as hipóteses, mas os FATOS efetivamente ocorridos e todos eles vêm em socorro do direito da Impugnante.

Compulsando os autos, percebe-se que os documentos apresentados pela defesa constituem a maior parte dos vinte e sete volumes do processo. A partir da folha 888 (volume

IV) até a folha 2.085 (volume X) encontra-se o Relatório de Conciliação, no qual, segundo informa a empresa, “*constam todas a informações de importação e posterior exportação das mercadorias, via SIMM (sic)*”. Dali por diante, os documentos listados no Relatório.

O Relatório de Conciliação é constituído por onze colunas denominadas NF MOTOROLA, DA CONSUMIDA, ADIÇÃO, DATA DE REGISTRO DA, VENCTO TP, INVOICE SIMM, RE SIMM, DDE SIMM, DATA AVERBAÇÃO, TP vs Averbação, NF SIMM. Não há nos autos quaisquer esclarecimentos quanto ao significado desses títulos, alguns de compreensão intuitiva, outros não. Também não há nenhuma quantificação dos valores informados, remissão às folhas onde encontram-se os documentos de comprovação, tampouco uma explicação de como o todo comprova a efetivação das exportações glosadas pela fiscalização.

Cotejando aleatoriamente os números anotados na coluna DA CONSUMIDA com as declarações de importação relacionadas no auto de infração, identifica-se provável coincidência, sugerindo que as informações contidas no Relatório dizem respeito às importações objeto de autuação. O mesmo, contudo, não ocorre em relação à coluna NF MOTOROLA. A partir de uma breve análise dos dados, é possível dizer que as planilhas informam notas fiscais cuja numeração inicia com 069 a 074 e 081 a 089, enquanto que os documentos anexados ao processo trazem notas fiscais que se iniciam com os algarismos 069 a 073; 081 a 095; 097 a 104; 107 e 108 e 113 e 114.

A falta de identidade de grande parte dos documentos com as informações contidas no Relatório de Conciliação, cuja extensão e efeitos não podem ser aferidos sem o exame completo desses elementos, é o suficiente para demonstrar que o conjunto probatório apresentado não é consistente e não reúne as características que dele se espera, quais sejam, no mínimo, precisão e clareza.

Por outro lado, não há como negar a existência de todo esse volume de documentos carreados aos autos, com os quais, ainda que de forma menos precisa do que o recomendável em tais circunstâncias, a recorrente pretendeu demonstrar que a condição eleita para extinção do Regime foi atendida. Ignorá-los, em que pesem todas premissas expostas ao longo do vertente voto, terminaria por restringir a lide a uma discussão em torno de formalidades, em detrimento da investigação sobre os acontecimentos reais.

De fato, penso que, nestas condições, seja recomendável uma solução que prestigie a verdade material, concedendo à empresa a oportunidade de adequar a instrução probatória apresentada dentro do prazo legal, de tal sorte que fique claro e incontroverso o adimplemento da condição de exportar.

Assim, VOTO PELA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a empresa, no prazo de trinta dias, esclareça as razões das imprecisões identificadas e organize a exposição dos dados de forma didática, remissiva, quantificada em subtotais, de tal sorte que seja viável interpretar os dados e atestar a efetiva exportação das mercadorias por amostragem e de forma aleatória. Após, o processo deve retornar à fiscalização da Unidade de Jurisdição para considerações que julgar pertinentes, em especial, quanto à fidedignidade, confiabilidade e consistências das informações prestadas pela recorrente, para só após retornar a este Conselho.

Sala de Sessões, 10 de novembro de 2011.

Processo nº 10830.720140/2009-25  
Resolução n.º **310200183**

**S3-C1T2**  
Fl. 14

---

Ricardo Paulo Rosa – Relator.

CÓPIA