



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

Processo nº 10830.720227/2009-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.786 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria RECOF. COMPROVAÇÃO DOS COMPROMISSOS DE EXPORTAÇÃO.
Recorrente MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

RECOF. ADIMPLEMENTO DO REGIME. CONDIÇÕES.

As vendas de bens submetidos ao RECOF realizadas a empresa comercial exportadora, mesmo que não instituída nos termos do Decreto-lei n.º 1.248/1972, que tenham efetivamente sido exportados, podem ser computadas para efeito de comprovação do cumprimento das obrigações do RECOF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de nova diligência e em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, acatando as informações sobre as exportações realizadas, trazidas no relatório de diligência fiscal, vencidos os Conselheiros Jorge Lima Abud (relator), Vinicius Guimarães (Suplente convocado) e Fenelon Moscoso de Almeida, que convertiam o julgamento em diligência.

Vencedor. Designado o Conselheiro José Renato Pereira de Deus para redigir o Voto

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida - Presidente substituto

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad, Orlando Rutigliani Berri e Fenelon Moscoso de Almeida (Presidente Substituto). Ausente justificadamente o conselheiro Paulo Guilherme Deroulede.

Relatório

Reproduzo o Relatório que serviu de base à **Resolução nº 3102-000.511**, de 26 de janeiro de 2016, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

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 Entrepasto 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\$ 269.227.411,93 (duzentos e sessenta e nove milhões, duzentos e vinte e sete mil, quatrocentos e onze reais e noventa e três centavos).

À folha 02 do relatório, 9.807 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 Entrepasto 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 2006, compreendendo saídas realizadas à Comercial Exportadora SIMM — SOLUÇÕES INTELIGENTES

PARA MERCADO MÓVEL BRASIL LTDA., CNPJ: 06.964.587/0001-35, e também para a COTIA TRADING S/A.

Foram coletados dados indicando que a MOTOROLA realizou vendas transferências de mercadorias admitidas no regime especial (RECOF) às empresa acima referidas, com fins específicos de exportação, considerando essa saída como forma extintiva do RECOF. Conforme dados constantes no Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, o crédito tributário ora discutido pode ser distribuído entre as duas empresas da seguinte forma:

(Tabela demonstrativa.)

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 à 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 exortação, 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 i 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:

- A enumeração do art. 31 da IN SRF nº 417/20 (e das demais instruções normativas) não é exemplificativa e sim taxativa, pois a palavra "urna" tem a função de restringir as hipóteses aceitas

para fins de extinção do regime àquelas expressamente referidas;

- 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):

- 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;

- 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 23/04/2009 (ciência pessoal — fls. 03 — 262 — 525 e 885), e inconformada com o mesmo, o impugnante apresentou seu arrazoadado de defesa, tempestivamente, às fls. 1309/1320.

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.

2) - 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 dá 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.

03) - *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.*

04) - *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).*

05) - *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 (...)"*.

06) - *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.*

- *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.*

- *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: 02/01/2006 a 29/12/2006

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 Entrepósito 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 altera os fundamentos da autuação ao decidir que as exportações indiretas são admitidas para fins de 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 que a decisão recorrida faz confusão entre modalidades e formas de extinção do RECOF com compromissos de exportação.

De uma análise inicial, entendeu-se necessário converter o julgamento. As razões que demandaram tal providência foram assim sintetizadas no último parágrafo da Resolução 3102-000.184.

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.

Em 26 de janeiro de 2016, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, através da **Resolução nº 3102-000.511**, baixou novamente os autos em diligência, indagando à autoridade preparadora:

1. - a partir das notas fiscais de venda da Recorrente para a comercial exportadora com o fim específico de exportação e com base na documentação de exportação da comercial exportadora (documentação apresentada nos autos do processo administrativo pela Recorrente), adotando-se as rotinas especificadas a partir do número 3 do item III-2 do Relatório de Diligência, pode-se constatar que houve a efetiva exportação dos bens vendidos pela Recorrente à Comercial Exportadora?
2. - Caso a resposta ao quesito anterior seja positiva, ou seja, caso tenham os bens sido efetivamente exportados pela Comercial Exportadora, fazendo uma comparação entre a data do registro das Declarações de Importação relacionadas no auto de infração e a data da averbação da exportação constante do Registro de Exportação (transposição de fronteira) - com exceção dos casos ressalvados no anexo ao Laudo da Auditoria Independente (em que houve prazo superior) - essas exportações ocorreram dentro do prazo de 1 ano previsto no RECOF?
3. - Desconsiderando os casos identificados no Laudo da Auditoria de Independente, por quaisquer critérios de amostragem a Fiscalização encontrou algum outro caso em que as exportações foram realizadas pela SIMM após o decurso do prazo de um ano das datas das DIs?

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a empresa MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, pessoalmente, em 22/02/2010 (folhas 8.598). O Recurso Voluntário foi interposto em 09/03/2010 (folhas 8.660).

O recurso é tempestivo.

Da controvérsia.

No caso em questão, a discussão se cinge aos seguintes pontos:

- ✓ o fundamento da autuação ficou superado (ao contrário do que afirmado na autuação, as exportações indiretas são admitidas como forma de extinção do RECOF);
- ✓ a IN 417/2004 não é clara nem ao exigir exportações diretas (a IN 417/2004 em realidade não exige) nem ao propiciar a adoção de qualquer modalidade de exportação para fins de extinção do RECOF (o Sr. Fiscal falava uma coisa ao interpretar a lei e a decisão fala outra, agora admitindo as exportações indiretas). Havendo fundada dúvida de 1 interpretação da legislação fiscal, há que se prestigiar a intenção da lei, principalmente se o seu objetivo tiver sido atingido, qual seja: exportar as mercadorias dentro do prazo de permanência estabelecido pelas regras do RECOF - vale o preceito: *in dubio pro contribuinte*;
- ✓ a decisão recorrida literalmente fugiu de sua função de analisar e julgar o mérito da autuação. Todas as provas constantes dos autos, anexas à defesa da Recorrente em primeiro grau, foram ilegalmente ignoradas (há nos autos prova da efetiva exportação dos bens dentro dos prazos legais, ainda que via comercial exportadora), tendo esta omissão o claro e condenável propósito de tentar respaldar o ilegal auto de infração ao invés de julgá-lo;
- ✓ A decisão faz confusão entre modalidades ou formas de extinção do RECOF (como se verá) com os compromissos de exportação (volumes de exportação compromissados a cada ano no âmbito do RECOF), compromissos esses a serem comprovados por meio de relatórios emitidos em consonância com as regras legais do art. 6º da IN 417/2004.

Sem a presença de **PRELIMINARES**, passa-se ao **MÉRITO**.

DO MÉRITO.

Sobre o RECOF, assim dispõem os artigos 89 e 90 do Decreto Lei nº 37/66:

Art.89 - O regime de entreposto **industrial** permite, a empresa que importe mercadoria na conformidade dos regimes previstos no art.78, transformá-la, sob controle aduaneiro, em produtos estinados a exportação e, se for o caso, também ao mercado interno.

Art.90 - A aplicação do regime de entreposto industrial será autorizada pelo Ministro da Fazenda, observadas as seguintes condições básicas, conforme dispuser o regulamento:

- I - prazo da concessão;

II - quantidade máxima de mercadoria importada a ser depositada no entreposto e prazo de sua utilização;

III - percentagem mínima da produção total a ser obrigatoriamente exportada.

§ 1º - O regime de entreposto industrial será aplicado a título precário, podendo ser cancelado a qualquer tempo, no caso de descumprimento das normas legais e regulamentares.

§ 2º - Findo o prazo do regime de entreposto industrial, serão cobrados os tributos devidos por mercadoria ainda depositada.

§ 3º - O regulamento disporá sobre as medidas de controle fiscal a serem adotadas pelo Departamento de Rendas Aduaneiras.

§ 4º - Aplicam-se a este capítulo, no que couber, as disposições dos Capítulos III e IV.

Dispunha o artigo 372 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002, vigente à época:

Do Conceito

Art. 372. 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 à exportação (Decreto Lei nº 37, de 1966, art. 89).

§ 1º Parte da mercadoria admitida no regime, no estado em que foi importada ou depois de submetida a processo de industrialização, poderá ser despachada para consumo. (Decreto-Lei nº 37 de 1966, art. 89).

§ 2º A mercadoria no estado em que foi importada poderá ter ainda uma das seguintes destinações:

- i. exportação;
- ii. reexportação; ou
- iii. destruição.

Quanto a duração do Recof, o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002 assim dispunha:

Do Prazo e da Aplicação do Regime

Art. 375. O prazo de suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação será de até um ano, prorrogável por período não superior a um ano.

O texto do artigo 6º da Instrução Normativa SRF nº 417/2004, tratar dos **compromissos de exportação:**

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

(...)

§ 4º **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 instituída nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

(Grifo e negrito nossos)

O artigo 31 da referida Instrução Normativa, assim dispunha à época:

EXTINÇÃO DA APLICAÇÃO DO REGIME

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 - retomo 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.

7º Na hipótese dos incisos II e IV do § 4º do art. 2º, o regime só poderá ser extinto mediante exportação, reexportação ou destruição.

§ 2º É vedada a extinção da aplicação do regime pelo fornecedor co-habilitado, ressalvadas:

I - a destruição, na forma do inciso V; e

II - a transferência de mercadoria para outro beneficiário, na forma do § 2º do art. 33.

§ 3º Na hipótese da alínea “d” do inciso I, a exportação será precedida do correspondente registro de DI para efeitos cambiais.

- Motivação da ação fiscal.

Entendeu a fiscalização que somente a exportação direta é acolhida como forma extintiva do regime. Segundo a fiscalização, há diferenças entre a EXPORTAÇÃO DIRETA E INDIRETA. Isso porque nos casos de PIS/PASEP e COFINS há distinção entre ambas na legislação específica das referidas contribuições. Ocorrendo a exportação direta, não há incidência dos tributos sobre o bem ou receita, ao passo que na exportação indireta há suspensão dos tributos até que o produto saia do País, sendo embarcado para o exterior, pois se isso não ocorrer no prazo legalmente previsto ou se a mercadoria for revendida no mercado interno, os tributos suspensos passam a ser devidos.

- Motivação do Acórdão de Impugnação.

O Acórdão de Impugnação recorrido enfrentou o **MÉRITO** ao evidenciar que a empresa comercial exportadora instituída nos termos do Decreto nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, é a *trading company* que para sua constituição e, conseqüentemente, geração dos efeitos fiscais próprios, requer a observância de requisitos específicos, situação que não foi atendida pela empresa autuada, nos termos do artigo 229 do Decreto nº 4.543/2002:

Art. 229. O tratamento previsto nesta Seção aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos (Decreto-lei nº 1.248, de 1972, art. 2º):

I - estar registrada no registro especial na Secretaria de Comércio Exterior e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, e pelo Ministro de Estado da Fazenda, respectivamente;

II - estar constituída sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e

III - possuir capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional

- Do pleito do Recurso Voluntário

O contribuinte entendeu que vendas realizadas no mercado interno a empresa comercial exportadora, é forma ou modalidade de extinção do regime especial, baseando-se no art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 417/04, em seu parágrafo 4º, inciso II.

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).

O Recurso Voluntário alega que o fundamento da autuação ficou superado pelo fundamento do Acórdão de Impugnação e por isso pugna a insubsistência do auto de infração e o consequente arquivamento deste processo administrativo.

Ainda que haja uma alternância de entendimentos, é importante salientar que ambas as exigências decorrem de norma legal, portanto de observância obrigatória, sob o ônus do beneficiário do Regime Aduaneiro Especial que as descumprir, seja uma ou outra, arcar com os efeitos previstos.

Conforme visto, consoante o inciso II, do § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 417/2004, **para os efeitos de comprovação do cumprimento dos compromissos de exportação assumidos poderão 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.**

A empresa comercial exportadora instituída nos termos do Decreto nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, é a *trading company* que para sua constituição e, consequentemente, geração dos efeitos fiscais próprios, requer a observância de requisitos específicos, situação também tratada no artigo 229 do Decreto nº 4.543/2002, dentre eles *estar constituída sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto*.

Segundo informação contida às folhas 12.031 do processo digital, a empresa SIMM - SOLUÇÕES INTELIGENTES PARA MERCADO MÓVEL BRASIL LTDA, CNPJ nº 06.964.587/0001-35, possuía natureza jurídica de sociedade por quotas de responsabilidade limitada. No entanto, para obter o Certificado de Registro Especial para atuar como *trading company*, que ocorreu em 04/09/2007 com a publicação do ADE SRRF/8ª RF nº 71, de 28/08/2007, teve que ser transformada em sociedade por ações, um dos requisitos exigidos.

Desta forma, a partir de 26/06/2007 a denominação da sociedade empresária passou a ser SIMM - SOLUÇÕES INTELIGENTES PARA MERCADO MÓVEL BRASIL **S/A**, mantido o CNPJ e alterado o NIRE. Essas informações constam das fichas cadastrais que podem ser obtidas na página eletrônica da JUCESP.

Portanto, a empresa SIMM - SOLUÇÕES INTELIGENTES PARA MERCADO MÓVEL BRASIL S/A não apresentou provas para poder ser caracterizada uma *trading company*, nos termos do artigo 229 do Decreto nº 4.543/2002, ao longo dos anos de 2006 e 2007.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de **converter o julgamento em diligência** para coletar informações a fim de se verificar se a empresa SIMM - SOLUÇÕES INTELIGENTES PARA MERCADO MÓVEL BRASIL S/A pode ser caracterizada como uma *trading company*, nos termos do artigo 229 do Decreto nº 4.543/2002, ao longo dos anos de 2006 e 2007.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

Voto Vencedor

C|onselheiro José Renato Pereira de Deus - Redator Designado

Com todo o respeito ao brilhante trabalho desenvolvido pelo N. Conselheiro Relator, com a devida vênica, peço escusas para discordar de seu posicionamento quanto à resolução do presente feito.

O objeto sobre o qual estamos debruçados, já foi analisado em outra oportunidade, destoando da presente autuação somente quanto ao período de apuração, todas as demais matérias foram debatidas e resumidas no r. Acórdão nº 3201-003.004, do processo nº 11829.000006/2009-14, da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, cujo Relator do o I. Conselheiro Winderley Moraes Pereira, lavrador em 29 de junho de 2017.

Convém ressaltar que, comparando o processo mencionado e a presente demanda, a única diferença que se apresenta, sendo certo que não influi no resultado do presente voto, é a de que houveram exportações de poucos itens após o prazo de 1 (um) ano estabelecido pelo RECOF, fato esse inclusive confessado pela recorrente e sobre os quais não cai qualquer questionamento.

Assim, tendo em vista comungar do mesmo entendimento esposado no acórdão acima mencionado, e por entender ser perfeitamente aplicável ao presente processo, peço vênica para adotar como minhas as razões de decidir daquele julgado, vejamos:

A discussão de fundo do presente processo trata de definir se somente as exportações realizadas por meio de empresas comerciais exportadoras habilitadas nos termos o Decreto-Lei nº 1.248/72 podem ser utilizadas para comprovação das exigências do RECOF, ou se conforme, pede a Recorrente também poderiam ser utilizadas para comprovação do regime, as operações de exportação realizadas por meio de empresas comerciais exportadoras habilitadas no sistema Siscomex. Para enfrentar a questão é necessário aclarar o modelo de empresa comercial exportadoras habilitadas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72 e aqueles habilitadas no Sistema Siscomex.

De há muito existe discussões neste conselho sobre o conceito de empresa comercial exportadora e sua interferência nas operações de comércio exterior. Em resumo, existem dois grupos

sobre os quais discutem-se a definição de comercial exportadora. o primeiro grupo é formado por aquelas empresas habilitadas nos termos previstos no Decreto-Lei nº 1.248/72. O segundo grupo é formado por empresas que atuam no comércio exterior habilitadas nos termos do Sistema integrado de Comércio Exterior Siscomex.

Em que pese a vigência do Decreto, é fato inequívoco que a sistemática de operações de comércio exterior sofreram uma grande mudança desde a edição do Decreto. Em particular o surgimento do Siscomex Sistema Integrado de Comércio Exterior, com atuações de diversos órgãos públicos, com alterações substanciais em todo o funcionamento do comércio exterior.

Atualmente, para que uma empresa possa operar no comércio exterior, realizado operações de importação e exportação, existe a exigência de uma habilitação prévia e um cadastro no Siscomex que envolve uma série de procedimentos e exigências. Junto com o Siscomex surge o segundo grupo de empresas consideradas comerciais exportadoras.

Os órgão atuantes no comércio exterior não ficaram inertes quanto a classificação de empresas que podem ser consideradas comerciais exportadoras e neste ponto ressalto o trecho abaixo, que consta do sitio do Ministério da Industria Comércio e Desenvolvimento MDIC na internet (<http://www.mdic.gov.br/comercioexterior/empresacomercialexportadoratradingcompany>) que explica o entendimento daquele Ministério sobre o conceito de empresa comercial exportadora

Primeiramente, cumpre enfatizar que empresas comerciais são empresas que têm por objeto social a comercialização de mercadorias, podendo comprar produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los à exportação, bem como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico. Ou seja, exercem atividades típicas de uma empresa comercial.

A expressão “trading company” não é utilizada na legislação brasileira, e na doutrina há confusão entre as definições de “empresa comercial exportadora” e “trading company”. A distinção se faz entre as empresas comerciais exportadoras (ECE) que possuem o Certificado de Registro Especial e as que não o possuem.

As empresas comerciais exportadoras são reconhecidas no Brasil pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação. Essa norma assegura, tanto ao produtor vendedor quanto à ECE, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação.

Pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, apenas as empresas comerciais exportadoras que obtivessem o Certificado de Registro Especial seriam beneficiadas com os incentivos fiscais à exportação. Contudo, a legislação atual não faz essa distinção.

De acordo com a legislação tributária atual, existem duas espécies de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE): i) as que possuem o Certificado de Registro Especial e ii) as que não o possuem. Entretanto, os benefícios fiscais quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às Contribuições Sociais (PIS/PASEP e COFINS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aplicam-se, atualmente, às duas espécies, sem distinção alguma. A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expressa esse entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 7 de maio de 2012:

A Receita Federal, órgão responsável pela fiscalização de comércio exterior, também já se manifestou sobre a matéria, conforme pode ser visto nos trechos abaixo, extraídos das Soluções de Consulta nº 26, de 2005, da Disit da 10ª Região Fiscal, nº 40, de 2012, da 6ª Região Fiscal; e, mais recentemente, na Nota CositE nº 7, de 2017. (retirados da Solução de Divergência nº 7 Cosit de 23 de janeiro de 2017)

Solução de Consulta nº 26, de 2005 – Disit 10ª Região Fiscal

Desde que esteja caracterizado o fim específico de exportação, a Cofins não-cumulativa não incide sobre as receitas decorrentes das operações de vendas tanto para empresas comerciais exportadoras reguladas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, como para as empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Solução de Consulta nº 40, de 2012, – Disit 6ª Região Fiscal

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

EMENTA: A não incidência da Cofins de que trata o art. 6º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, se aplica a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação. Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Considera-se fim específico de exportação a remessa direta dos produtos vendidos a embarque de exportação ou a recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Se a venda for feita a comercial exportadora constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, também se considera fim específico de exportação a remessa direta dos produtos vendidos ao recinto de uso privativo de que trata o art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 241, de 2002.

Nota CositE nº 7, de 6 de janeiro de 2017.

No que diz respeito ao tratamento tributário, na remessa para trading companies de mercadorias vendidas com fim específico de exportação, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação são assegurados ao produtor-vendedor desde a saída da mercadoria de seu estabelecimento. Quanto às demais, o produto vendido sai do estabelecimento industrial com suspensão dos tributos quando são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Nessa hipótese, não há possibilidade de remessa para local não alfandegado. (Citações retiradas da Solução de Divergência nº 7 Cosit de 23 de janeiro de 2017)

Como é possível inferir da leitura das manifestação dos órgãos. E inequívoco o reconhecimento das empresas habilitadas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72 e das empresas comerciais habilitadas no Siscomex, como empresas comerciais exportadoras.

Em diversos momentos da legislação é possível identificar a exigência para que determinados benefícios fiscais somente sejam concedidos a empresas comerciais exportadoras, que estejam habilitadas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72, em outros momentos, a legislação é silente quanto a esta exigência, permitindo a utilização de benefícios fiscais com a utilização de empresas comerciais exportadoras de forma ampla, nas exportações realizadas por estas empresas em que as mercadorias são remetidas diretamente para embarque ou áreas alfandegadas.

Trazendo os conceitos discutidos acima para a solução da lide posta nos autos, faz-se necessário relembrar o escopo normativo que instituiu o RECOF: Inicialmente o art. 89 a 91 do Decreto-Lei nº 37/66, traz as definições do regime de entreposto industrial.

Art.89 O regime de entreposto industrial permite, a empresa que importe mercadoria na conformidade dos regimes previstos no art.78, transformá-la, sob controle aduaneiro, em produtos destinados a exportação e, se for o caso, também ao mercado interno.

Art.90 A aplicação do regime de entreposto industrial será autorizada pelo Ministro da Fazenda, observadas as seguintes condições básicas, conforme dispuser o regulamento:

I prazo da concessão;

II quantidade máxima de mercadoria importada a ser depositada no entreposto e prazo de sua utilização;

III percentagem mínima da produção total a ser obrigatoriamente exportada.

§ 1º O regime de entreposto industrial será aplicado a título precário, podendo ser cancelado a qualquer tempo, no caso de descumprimento das normas legais e regulamentares.

§ 2º Findo o prazo do regime de entreposto industrial, serão cobrados os tributos devidos por mercadoria ainda depositada.

§ 3º O regulamento disporá sobre as medidas de controle fiscal a serem adotadas pelo Departamento de Rendas Aduaneiras.

§ 4º Aplicam-se a este capítulo, no que couber, as disposições dos Capítulos III e IV.

Art.91 No caso de despacho para consumo dos produtos resultantes de transformação ou elaboração, o imposto será cobrado segundo a espécie e quantidade das matérias-primas e componentes utilizados naqueles produtos.(grifo nosso)

O RECOF também é disciplinado no art. 420 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 6.759, de 5/02/2009.

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 nº 37, de 1966, art. 89).

§ 1º Parte da mercadoria admitida no regime, no estado em que foi importada ou depois de submetida a processo de industrialização, poderá ser despachada para consumo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 89).

§ 2º A mercadoria, no estado em que foi importada, poderá ter ainda uma das seguintes destinações:

I exportação;

II reexportação;

ou

III destruição. .(grifo nosso)

A Receita Federal editou Instruções Normativas que também trouxeram definições e critérios de funcionamento a serem aplicados ao RECOF.

IN SRF nº 417/2004

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:

...

§ 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.

...

§ 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.

IN SRF nº 1291/2012

Art. 6º A manutenção da habilitação ao regime fica condicionada ao cumprimento pela empresa habilitada das seguintes obrigações:

...

§ 4º Para efeito de comprovação do cumprimento das obrigações de exportação, poderão ser computados os valores:

I das transferências a qualquer título de partes e peças fabricadas com mercadorias admitidas, realizadas a outro beneficiário habilitado ao regime; e

II das vendas realizadas a Empresa Comercial Exportadora, instituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. (grifo nosso)

Conforme verifica-se na leitura da legislação, a exigência para que as comprovações possam ser realizadas por comerciais exportadoras habilitadas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72, consta das Instruções Normativas da RFB, mas, não existe tal menção a esta exigência no Decreto-Lei nº 37/66 ou no Regulamento Aduaneiro.

A Fiscalização da RFB ao auditar o regime, entendeu por aplicar uma interpretação restritiva, baseadas nas instruções normativas, considerando, que somente operações realizadas por empresas comerciais exportadoras habilitadas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72 poderiam ser utilizadas para comprovar as exportações do RECOF.

Conforme já detalhado neste voto, é sabidamente reconhecido que empresas comerciais que se dediquem a operações de comércio exterior podem também ser reconhecidas como comerciais exportadoras, mesmo não estando habilitadas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72.

O RECOF possui como pressuposto da sua existência, que as mercadorias tenham como destino final a exportação, sendo um regime de incentivo as operações industriais no País. A legislação que fez nascer o regime deixa evidente que os

produtos industrializados para usufruir do benefício fiscal necessitam ser exportados.

No caso em tela, a diligência muito bem realizada pela Unidade de Origem, deixou claro a realização das exportações dos produtos industrializados utilizando empresas comerciais exportadoras habilitada a realizar operações de comércio exterior no Siscomex.

Ao meu sentir, aplicar o entendimento que somente empresas comerciais exportadoras habilitadas no termos do Decreto-Lei nº 1.248/72 poderiam ser utilizadas, nos termos das instruções normativas, cria limites que não constam dos diplomas legais e regulamentares que criaram o regime. A consulta a legislação deixa evidente a exigência das exportação dos produtos submetidos ao regime, não existindo no Decreto-Lei nº 37/66 ou no Regulamento Aduaneiro uma restrição quanto a utilização única de empresas comerciais exportadoras habilitadas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72.

A matéria já foi objeto de discussão neste Conselho, no Acórdão nº 3401002.720, onde a turma julgadora decidiu que as exportações realizadas por empresas comerciais exportadoras estão aptas a serem utilizadas para a comprovação de exportação do RECOF, mesmo que sejam instituídas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

Ementa: RECOF. ADIMPLEMENTO DO REGIME. CONDIÇÕES.

As vendas de bens submetidos ao RECOF realizadas a empresa comercial exportadora, mesmo que não instituída nos termos do Decreto-lei n.º 1.248/1972, que tenham efetivamente sido exportados, podem ser computadas para efeito de comprovação do cumprimento das obrigações do RECOF.

DECADÊNCIA. RECOF.

O pagamento da apuração mensal dos tributos decorrentes das operações dos bens Recofiados não é antecipação de pagamento dos lançamentos representados pelas declarações de admissão no regime. Eles correspondem ao atendimento de cláusulas ínsitas nas obrigações do regime aplicado. Por isso, no caso de inadimplemento do regime, a regra decadencial deve ser a prevista no artigo 173, I, do CTN, que dita que o termo inicial deve ser do exercício seguinte em que ele poderia ser lançado. A a determinação do termo inicial do prazo decadencial para obrigação tributária referente a bem Recofiado que foi destinado a mercado interno deve ter como indicador a data em que passam a ser exigíveis os tributos suspensos e as obrigações acessórias, e não o prazo de encerramento do regime RECOF desse bem. Tendo se dado o fato que define a obrigação do contribuinte, e

tendo ocorrido o descumprimento dessa cláusula ou a inadimplência da regra, o exercício a partir de quando se poderia lançar não pode depender da finalização do prazo do regime desse bem Recofiado.

Recurso voluntário provido.(Acórdão nº 3401002.720, Sessão de 17/09/2014, Relator Eloy Eros da Silva Nogueira)

Considerando que as exportações foram comprovadas e ocorreram dentro do prazo de 1 (um) ano previsto para conclusão do regime, entendo confirmada as exigências necessárias ao seu adimplemento.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Desta forma, conforme dito anteriormente, por entender ser aplicável ao presente processo as razões acima expostas e por comungar com o entendimento esposado, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, acatando as informações sobre as exportações realizadas, trazidas no relatório de diligência fiscal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Redator designado