



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

Processo n° 10830.720246/2009-29
Recurso n° 884.511 De Ofício e Voluntário
Resolução n° **3201-000.352 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 28 de novembro de 2012
Assunto Regimes Aduaneiros Especiais - RECOF
Recorrentes MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado da , por maioria de votos, em converter o julgamento dos recursos em diligência, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Paulo Sérgio Celani, que dava provimento ao recurso de ofício e negava provimento ao recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Daniel Mariz Gudiño - Relator.

EDITADO EM: 06/01/2013

Participaram do presente julgamento: os Conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorin, Daniel Mariz Gudiño, Judith do Amaral Marcondes Armando, Marcelo Ribeiro Nogueira.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 5.744

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a data da prolação do acórdão recorrido, transcrevo abaixo o relatório do órgão julgador de 1ª instância, incluindo, em seguida, as razões dos recursos voluntários apresentados pelas Recorrentes:

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 à importação, COFINS e PIS/PASEP, tudo conforme tabela abaixo, no valor total de R\$ 97.490.192,99 (noventa e sete milhões, quatrocentos e noventa mil, cento e noventa e dois reais e noventa e nove centavos).

Relatório fls. 976/1004 - Valores em R\$	I. I. - fls. 02/213	I. P. I. - fls. 215/400	PIS / PASEP- fls. 689/975	COFINS - fls. 401/688
Imposto	12.026.541,87	16.096.064,32	3.945.988,76	18.175.462,71
Juros de Mora	2.286.205,27	3.060.686,53	752.055,30	3.464.144,98
Multa proporcional = 75%	9.019.906,40	12.072.048,24	2.959.491,57	13.631.597,03
TOTAL	23.332.653,54	31.228.799,09	7.657.535,63	35.271.204,72
Total geral				97.490.192,99

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

Basicamente, o contribuinte entende que o regime foi adequadamente extinto, mas o 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 feito 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 2007/2008, 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 empresas 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:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO (em R\$) – até MARÇO/2009				
SIMM = (até 03/09/07)	Tributo originário	Multa de ofício	Juros de mora	Total
Imposto de Importação	5.906.256,88	1.379.405,29	4.429.692,66	11.715.354,83
I.P.I.	7.899.698,25	1.845.829,04	5.924.773,69	15.670.300,97
COFINS	8.891.776,26	2.083.905,02	6.668.832,20	17.644.513,48
PIS/PASEP	1.930.451,43	452.426,75	1.447.838,57	3.830.716,75
TOTAIS	24.628.182,81	5.761.566,10	18.471.137,11	48.860.886,03

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO (em R\$) – até MARÇO/2009				
SIMM = (a partir de 04/09/07)	Tributo originário	Multa de ofício	Juros de mora	Total
Imposto de Importação	4.675.206,52	622.178,55	3.506.404,89	8.803.789,96
I.P.I.	6.296.044,76	841.588,49	4.722.033,57	11.859.666,82
COFINS	7.144.498,29	959.662,53	5.358.373,72	13.462.534,54
PIS/PASEP	1.551.108,34	208.347,80	1.163.331,26	2.922.787,40
TOTAIS	19.666.857,91	2.631.777,37	14.750.143,44	37.048.778,72

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO (em R\$) – até MARÇO/2009				
COTIA =	Tributo originário	Multa de ofício	Juros de mora	Total
Imposto de Importação	1.445.102,63	284.651,09	1.083.826,97	2.813.580,69
I.P.I.	1.900.355,52	373.308,94	1.425.266,64	3.698.931,10
COFINS	2.139.188,12	420.614,24	1.604.391,09	4.164.193,45
PIS/PASEP	464.429,00	91.317,56	348.321,75	904.068,31
TOTAIS	5.949.075,27	1.169.891,83	4.461.806,45	11.580.773,55

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 à 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 à 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 (bem como o art. 29 da IN SRF nº 757/2007) 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 (ou o inciso I do art. 20 da IN SRF nº 757/2007) 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 — IN SRF nº 657/2007, art. 6º, § 4º, inciso II);

03)- 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;

04)- 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 04/05/2009 (ciência pessoal .7- fls. 03 - 216 - 402 e 690), e inconformada com o mesmo, o impugnante apresentou seu arrazoado de defesa, tempestivamente, às fls. 1038/1050.

Seus principais argumentos podem ser assim resumidos:

1) - 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 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 gera o cumprimento, com êxito, de todas às 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 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 (bem como no mesmo artigo, parágrafo e inciso da IN SRF nº 757/2007), 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 (bem como o art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 757/2007), 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.~~*

Na decisão de primeira instância, proferida na Sessão de Julgamento de 18/03/2010, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) julgou parcialmente procedente a impugnação da Recorrente, conforme Acórdão nº 17-39.278 (fls. 4.559/4.575):

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS Período de apuração: 02/01/2007 a 24/06/2008 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, mesmo artigo, parágrafo e inciso da Instrução Normativa SRF nº 757/2007. 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.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte Como o crédito tributário foi mantido apenas em parte, o presidente do colegiado de 1ª instância recorreu de ofício (fls. 4.559/4.575), nos termos do art. 25, § 1º, do Decreto nº 70.235 de 1972 e da Portaria MF nº 375 de 2001.

Por outro lado, a Recorrente tomou ciência do teor do acórdão pessoalmente, em 15/04/2010 (fl. 4.580), tendo protocolado seu recurso voluntário em 14/05/2010 (fls. 4.581/4.598), o qual, em síntese, reitera os argumentos de sua impugnação (fls. 1.038/1.050).

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator em 15/09/2011.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

Por estarem presentes os pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 1972, conheço ambos os recursos e passo a analisá-los.

A discussão encerrada nos recursos de ofício e voluntário se resume nos seguintes desdobramentos: (i) saber se a aplicação do RECOF se restringe a exportações diretas; (ii) caso não se restrinja, saber se a fundamentação do lançamento pode ser alterada pela instância *a quo*; e (iii) admitindo-se a aplicação do RECOF para exportações indiretas,

saber se essa aplicação abrange qualquer empresa comercial exportadora ou apenas aquela modalidade regida pelo Decreto-Lei nº 1.248 de 1972 (*trading company*).

Registro, por oportuno, que não se questionou em momento algum o fato de o contribuinte ter exportado as mercadorias no prazo fixado no RECOF. Houve – repita-se – o reconhecimento, por parte da instância *a quo*, de que houve a exportação com base em suporte documental (fl. 4.561).

Recurso de Ofício

O recurso de ofício foi interposto na forma legal pelo fato de a instância *a quo* ter decidido pela aplicação do RECOF nas exportações indiretas, desde que realizadas por *trading company*. Com efeito, pretende-se reformar a decisão recorrida para que seja reconhecida a aplicação do RECOF apenas para exportações diretas.

Como bem ressaltou a instância *a quo*, a legislação que trata do RECOF nada dispõe sobre a exportação direta como hipótese de extinção do regime, referindo-se apenas à exportação *lato sensu*. Não há adjetivos que restrinjam essa exportação. A propósito, confira-se o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 417 de 2004, que contém a mesma redação do art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 757 de 2007:

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.

A partir da transcrição do dispositivo que prevê as hipóteses em que o RECOF se extingue, percebe-se que não há qualquer referência à exportação direta. Com efeito, não pode a autoridade fiscal interpretar a norma, restringindo-lhe o âmbito da sua eficácia. No caso

concreto, a autoridade preparadora supostamente interpretou o referido dispositivo literalmente, alegando que, por se tratar de norma que versa sobre exclusão de crédito tributário, aplicar-se-ia o art. 111 do Código Tributário Nacional.

De fato, o seu pensamento está correto na medida em que o dispositivo em questão deve ser interpretado literalmente. Contudo, tenho duas ponderações a fazer sobre a aplicação desse dispositivo: a primeira é que a interpretação somente é cabível quando a norma assim exige, vale dizer, se a norma é clara, não há espaço para interpretá-la; a segunda é que interpretação literal não quer dizer interpretação restritiva, e sim que o único método cabível para tanto é aquele que persegue o significado das palavras.

Considerando isso, entendo que o art. 31, I, da Instrução Normativa SRF nº 417 de 2004 e o art. 29, I, da Instrução Normativa RFB nº 757 de 2007 não precisam ser interpretados, mas, ainda que se discorde desse entendimento, a interpretação há de buscar o conteúdo das palavras empregadas na norma, não podendo ser uma interpretação criativa comparável ao ativismo judicial. Condutas como esta poriam em risco a separação dos poderes do Estado e o sistema de freios e contrapesos, os quais visam a garantir o equilíbrio do Estado Democrático de Direito.

Os dispositivos supracitados empregam a palavra exportação isoladamente. Quando as palavras são empregadas dessa forma, o seu conteúdo revela a sua amplitude máxima. Por outro lado, se estão acompanhadas de adjetivos, a palavra assumirá um novo conteúdo com amplitude geralmente mais restrita. Nesse contexto, é válido rememorar as lições de gramática da nossa língua:

Quanto à sua função como determinante, o adjetivo pode se comportar basicamente de duas maneiras:

1. ele pode servir para restringir o substantivo, tornando-o único entre um grupo:

O aluno foi suspenso por três dias.

O aluno paulista foi suspenso por três dias.

2. o adjetivo pode ainda explicar o substantivo, destacando características inerentes ao substantivos:

O fogo foi o causador da queimadura.

O fogo quente foi o causador da queimadura.

A faca representa perigo.

A faca afiada representa perigo.

Sendo assim, os adjetivos podem ser classificados de duas maneiras, considerando as características acima: ADJETIVOS RESTRITIVOS ou ADJETIVOS EXPLICATIVOS.

Conceituando... ADJETIVO RESTRITIVO: particulariza o significado do substantivo a que se refere, uma qualidade que não é própria do ser: fruta madura, homem baixo, céu alaranjado, etc.

ADJETIVO EXPLICATIVO: exprime características inerentes ao substantivo a que se refere, uma qualidade própria do ser: fogo quente, neve fria, céu azul, etc.

(Disponível em <<http://www.infoescola.com/portugues/adjetivo-resritivo-e-explicativo/>>. Acesso em 11 Ago. 2012)

E nem se diga – como o fez a autoridade preparadora em seu Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 976/1.004) – que 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, para fins de cômputo do compromisso de exportação que todo beneficiário deve cumprir.

Isso porque não há qualquer referência na legislação do RECOF que ampare essa afirmação. Ora, se realmente fosse a intenção do legislador fazer a distinção entre exportação direta e exportação indireta, deveria tê-lo feito de forma clara e inequívoca. Se não o fez expressamente, o intérprete da norma jamais poderia fazê-la, sobretudo para excluir a exportação indireta da aplicação do RECOF.

Além disso, é interessante notar que a doutrina pátria faz uma comparação entre o RECOF e o *Drawback*, que prevê expressamente a exportação indireta como forma de aperfeiçoamento da condição imposta pelo regime para que a suspensão dos tributos se converta em isenção. O RECOF seria um *Drawback* de larga escala. É o que se lê no excerto abaixo transcrito:

8.1.3.5. Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (RECOF)

8.1.3.5.1. Conceito O RECOF é um regime jurídico aduaneiro especial definido no artigo 2º da IN RFB 757, de 25 de julho de 2007:

(...)

A partir do artigo transcrito, surge a inevitável comparação: o Drawback não tem as mesmas características, ou seja, suspensão dos tributos, industrialização e posterior exportação? Sim. A diferença é que o Drawback é um regime concedido no “varejo”, ou seja, concedido pelo DECEX para cada plano de exportação apresentado.

Para grandes indústrias, que muito exportam, é contraproducente ter que solicitar o regime a cada plano de exportação. Para estas, o Governo brasileiro, interessado em incentivar as exportações e desburocratizar a concessão da suspensão dos tributos para as matérias-primas importadas, criou o RECOF. Este regime é, por este motivo, conhecido como um “Drawback de grandes proporções” ou “Drawback continuado”.

(...)

8.1.3.5.3. Algumas Diferenças em Relação ao Drawback Além da diferença em relação à concessão – o Drawback é concedido pelo DECEX a cada plano de exportação e o RECOF, concedido pela Receita Federal para todas as importações da pessoa jurídica – este regime difere do Drawback no que tange à destinação das mercadorias.

Como se pode constatar no art. 2º da IN RFB nº 757/2007, transcrito anteriormente, parte das matérias-primas poderá ser despachada para consumo, bastando que se recolham os tributos incidentes na importação. Já no Drawback, como a concessão é para um compromisso de exportação assumido pelo exportador (para justamente obter os benefícios do Drawback), ele é obrigado a exportar. Se colocar no mercado interno mercadoria que está no regime de Drawback, serão cobrados os tributos acrescidos de multa e juros, como vimos no tópico 8.1.3.3.3.

Uma outra diferença entre os regimes é acerca da cobertura cambial. No Drawback, vimos que existe uma operação especial conhecida como “Drawback sem Cobertura Cambial”, ou seja, o Drawback é concedido para mercadorias com cobertura cambial, somente sendo permitida uma exceção.

Em relação ao RECOF, o art. 3º da IN nº 757/2007 expressamente permite importações com ou sem cobertura cambial.

De acordo com o art. 22 da IN RFB nº 757/2007, “as importações ao amparo do regime promovidas por pessoa jurídica habilitada estarão sujeitas ao tratamento de Linha Azul...”, ou seja, o despacho sofrerá o rito acelerado estudado no tópico 5.3.2. No Drawback, não existe esta facilitação.

No Drawback, qualquer mercadoria que se destine a industrialização é passível de obtenção do regime. Mas, no RECOF, a IN SRF (sic) nº 757/2007 relaciona as espécies de bens que podem ser importadas. São bens da indústria aeronáutica, automotiva, de informática ou de telecomunicações e de semicondutores e de componentes de alta tecnologia para eletrônica, informática ou telecomunicações.

(LUZ, Rodrigo. Comércio internacional e legislação aduaneira: teoria e questões. 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, PP.300/302)

A partir da leitura dessa citação, depreende-se que a exportação indireta não é apontada como uma das distinções entre o RECOF e o Drawback. Logo, se a exportação indireta é admitida no Drawback, com muito mais razão deve ser admitida no RECOF, eis que este é um regime que aproveita a grandes indústrias, que, por sua vez, ajudam a balança comercial brasileira a se manter positiva.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário contém preliminar de cerceamento de defesa sob o argumento de que a autoridade julgadora de 1ª instância não teria analisado a documentação que o contribuinte forneceu para demonstrar o adimplemento do regime do RECOF durante todo o período autuado, ainda que por meio de exportação indireta realizada sem a participação de *trading company*.

Sobre essa preliminar, entendo que não assiste razão ao contribuinte na medida em que a fundamentação da decisão recorrida demonstra ser irrelevante o fato de ter ou não havido exportação indireta sem a participação de *trading company*. Em outras palavras, ainda que ficasse comprovada a exportação indireta sem a participação de *trading company*, tal fato não mudaria o curso do julgamento.

Da mesma forma, entendo que não é o caso de converter este julgamento em diligência para apurar se o contribuinte realmente realizou exportações indiretas no prazo legal do RECOF. Isso porque, conforme já mencionei anteriormente, não há neste processo quem tenha argüido a ausência de exportação dos produtos do contribuinte. A questão a ser dirimida é outra, a saber: as exportações indiretas realizadas pelo contribuinte precisariam ter a participação de *trading company* para que pudessem ser admitidas no RECOF?

As questões que pretendo julgar nesse recurso são concernentes a matérias de direito exclusivamente, razão pela qual entendo ser desnecessária a realização de diligência para confirmar a realização da exportação indireta no prazo previsto no RECOF.

O primeiro aspecto merecedor de exame mais aprofundado diz respeito à possibilidade de a instância *a quo* lançar mão de fundamento diverso daquele utilizado pela autoridade preparadora, com o claro intuito de “salvar” o lançamento.

Pois bem, no caso concreto, a instância *a quo* reconheceu que a legislação do RECOF admitiu a exportação indireta como forma de adimplemento das condições para a fruição do regime, sendo certo que o fundamento do auto de infração foi o descumprimento do regime em razão da adoção de providência extintiva não prevista na regulamentação (venda a empresa comercial exportadora, com fins específicos de exportação).

Sobre o assunto, o art. 146 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Com base nesse dispositivo legal, verifica-se que a autoridade julgadora de 1ª instância administrativa não poderia manter o crédito tributário em discussão com base em fundamento diverso daquele que foi utilizado no auto de infração.

No mesmo sentido, transcrevo abaixo as ementas de alguns julgamentos bastante elucidativos deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

(Acórdão nº 9303-001.501, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, Sessão de 31/05/2011)

ADOÇÃO NO JULGAMENTO DE CÓDIGO NCM DIVERSO DO QUE FOI ADOTADO PELO FISCO. DESCABIDA A EXIGÊNCIA DA MULTA DE 1% POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA A praxe do Carf é a improcedência do lançamento quando for adotado no julgamento

código NCM diverso daquele que serviu de base para a ação fiscal. Recurso Voluntário Provido e Recurso de Ofício Negado (Acórdão nº 3202-000.407, Rel. Cons. José Luiz Novo Rossari, Sessão de 21/11/2011)

.....

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. PREMISSAS FÁTICAS DIFERENTES. FUNDAMENTO NÃO VEICULADO NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO DO AUTO DE INFRAÇÃO. ART. 146 DO CTN. Além das premissas fáticas adotadas no recurso especial divergirem das premissas da r. decisão recorrida, o que impede a admissibilidade do recurso pela divergência, a matéria veiculada não foi fundamento do auto de infração, não podendo, desta feita, ser tratada em sede de julgamento recursal. Tratar desta matéria e, eventualmente, reformar a r. decisão recorrida com fundamento em matéria que não foi fundamento do auto de infração, em última análise, configuraria inovação e aperfeiçoamento do lançamento, bem como modificação do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN.

(Acórdão nº 9303-01.069, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, Sessão de 24/08/2010)

.....

AUTO DE INFRAÇÃO. ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. MULTA. PENA DE PERDIMENTO, ILEGITIMIDADE DE CRITÉRIO, ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE I a INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE, MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. O reconhecimento da ilegitimidade do arbitramento do valor aduaneiro para fins de aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento não autoriza que, em julgamento de 1 instância, seja adotado um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento. Faz-se necessário, assim, para apuração de uma nova base de cálculo, a lavratura de novo auto de infração, o que não é da competência das instâncias julgadoras. Afigura-se incabível, portanto, o lançamento lastreado em arbitramento ilegítimo.

(Acórdão nº 3202-00.115, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, Sessão de 25/05/2010)

Portanto, ao reconhecer a fragilidade dos motivos que levaram a autoridade preparadora a lavrar o auto de infração que ora se discute, a instância *a quo* deveria ter dado provimento à impugnação e cancelado o auto de infração, não sendo lícito decotar o auto de infração apenas para manter a parte que entendeu ser devida.

Esse fundamento já seria suficiente para anular a decisão recorrida, porém, sinto-me compelido a analisar o segundo argumento do contribuinte, qual seja a impossibilidade de excluir do RECOF as exportações indiretas sem a participação de *trading company*.

Sobre esse segundo aspecto do recurso voluntário, entendo que a questão é mais complexa. Com efeito, a decisão recorrida adota um entendimento restritivo quanto à amplitude das exportações indiretas que se beneficiam do RECOF. Seguem abaixo trechos do voto da relatora do acórdão proferido pela instância *a quo* em que essa posição fica clara (fls. 4.569/4.571):

O Regulamento Aduaneiro trata da trading company nos arts. 228 a 232, em seção denominada "Das Empresas Comerciais Exportadoras", que, em conjunto com a 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.

(...)

Portanto, nota-se que o referido dispositivo 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.

Para os trechos transcritos, destaco dois aspectos, a saber: o primeiro diz respeito às matrizes legais utilizadas pelo Regulamento Aduaneiro de 2002; e o segundo diz respeito ao cumprimento dos compromissos de exportação assumidos no âmbito do RECOF, segundo a Instrução Normativa SRF nº 417 de 2004 e a Instrução Normativa RFB nº 757 de 2007.

Quanto a esse primeiro aspecto, a instância *a quo* alega que o RECOF somente se aplicaria às exportações indiretas com a participação de *trading companies*, tendo em vista que o Regulamento Aduaneiro de 2002, na parte que trata de empresas comerciais exportadoras, refere-se ao Decreto-Lei nº 1.248 de 1972 como sua matriz legal. Por outro lado, o RECOF também está disciplinado no Regulamento Aduaneiro de 2002, sendo que os dispositivos que versam sobre o regime nada dispõem sobre as empresas comerciais exportadoras ou o referido decreto-lei.

Com efeito, entendo que os conceitos empregados pela legislação não podem ser descontextualizados. Assim, para efeito de fruição de incentivos fiscais na exportação, empresa comercial exportadora é aquela constituída na forma do Decreto-Lei nº 1.248 de 1972. Entretanto, para os fins do RECOF, empresa comercial exportadora não precisa ser necessariamente uma *trading company*, muito embora o RECOF seja um incentivo fiscal

voltado também para a exportação. Pelo menos é isso o que se depreende do art. 89 do Decreto-Lei nº 37 de 1966, que é a matriz legal dos dispositivos do Regulamento Aduaneiro de 2002 que versam sobre esse regime.

Superado esse primeiro aspecto da discussão de mérito suscitada no recurso voluntário, é importante entender o contexto do art. 6º, § 4º, II, da Instrução Normativa SRF nº 417 de 2004, que é reproduzido pelo mesmo dispositivo da Instrução Normativa RFB nº 757 de 2007, *in verbis*:

Art. 6º (omissis)

§ 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.

Esse dispositivo pode ser interpretado de duas maneiras diferentes. Em uma primeira abordagem, o seguinte raciocínio poderia ser estabelecido: se para os efeitos de comprovação do cumprimento dos compromissos de exportação assumidos no âmbito do RECOF o estabelecimento industrial somente pode considerar as exportações indiretas com a participação de *trading companies*, é porque o RECOF não se aplica a outros tipos de exportação indireta. Essa é a interpretação dada pela instância *a quo*. Aliás, essa interpretação também já foi objeto de solução de consulta proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal – 6ª Região Fiscal. Confira-se:

Processo de Consulta nº 33/10 Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 6ª. Região Fiscal Assunto: REGIMES ADUANEIROS Ementa: RECOF. COMPROMISSO DE EXPORTAR.

VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. A empresa beneficiária do Recof que vender produtos que industrializou com a utilização de mercadorias estrangeiras admitidas no regime para empresa comercial exportadora instituída nos termos do Decreto-lei Nº 1.248, de 1972, poderá computar os valores dessa venda para efeito de comprovação do cumprimento da obrigação de exportar, se o desembaraço da declaração de exportação dos produtos, cujo embarque tenha sido averbado ou que tenha transposto fronteira, ocorrer antes de esgotar-se o prazo fixado para a permanência no Recof das mercadorias importadas utilizadas na industrialização do produto vendido.

COMPROVANTE DE EXPORTAÇÃO. O documento que comprova a exportação de produto industrializado com a utilização de mercadorias estrangeiras admitidas no Recof, vendido para empresa comercial exportadora instituída nos termos do Decreto-lei Nº 1.248, de 1972, é o emitido pelo Siscomex.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Regulamento Aduaneiro (Decreto Nº 6.759, de 2009 - RA/2009), artigos 420 a 426; Instrução Normativa RFB Nº 757, de 2007, artigos 6º e 29; Instrução Normativa SRF Nº 28, de 1994, artigos 50, 51 e 66.

SANDRO LUIZ DE AGUILAR - Chefe (Data da Decisão: 23.03.2010 26.03.2010) - 828731 A outra interpretação possível se expressa pela seguinte lógica: uma coisa é o compromisso de exportação e a sua comprovação; outra totalmente diferente é o cumprimento das condições para a extinção do regime, nos termos do art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 417 de 2004 e do art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 757 de 2007.

Desse modo, a exportação indireta sem participação de *trading company*, desde que realizada no prazo previsto no RECOF, seria suficiente para converter em isenção a suspensão dos tributos aduaneiros incidentes na importação dos insumos aplicados no processo de produção dos produtos exportados, ainda que tais operações não fossem computadas para fins de comprovação do cumprimento do compromisso de exportação assumido pelo beneficiário do regime. Essa é a interpretação do contribuinte, que, todavia, carece de fundamentação mais detalhada.

Neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o RECOF já foi analisado sob outros primas, não havendo, contudo, qualquer precedente que verse sobre os aspectos aqui enfrentados.

Tomei conhecimento de um julgamento convertido em diligência no Processo nº 10830.720227/2009-01, que está sob a relatoria do Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, integrante da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento. Entretanto, conforme se depreende da leitura da Resolução nº 3102-000.184 (fl. 8.688), a referida diligência tem por objetivo atestar a efetiva exportação das mercadorias, independentemente do veículo de exportação, vale dizer, *trading company* ou empresa comercial exportadora comum.

Para os fins da abordagem aqui empreendida, entretanto, penso que qualquer diligência é dispensável, conforme justificado anteriormente. As questões a serem analisadas para dirimir esse desdobramento do recurso voluntário são de direito. Nesse sentido, é preciso entender se a lei que instituiu o RECOF outorga o disciplinamento do regime a normas infralegais, bem como se tais normas infralegais foram editadas em conformidade com a referida lei. Outro aspecto importante a ser analisado diz respeito à já mencionada equiparação entre o RECOF e o *Drawback*. Analisando o RECOF como um *Drawback* de larga escala, penso que é relevante verificar se há no *Drawback* alguma restrição às exportações indiretas sem a participação de *trading companies*. É o que passo a fazer.

Conforme já mencionado, a base legal do RECOF são os arts. 89 a 91 do Decreto-Lei nº 37 de 1966, que assim dispõem:

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.

(...)

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

Como se percebe, os dispositivos transcritos fazem várias referências a outras normas legais e regulamentares, demonstrando claramente a necessidade do disciplinamento do RECOF. Da mesma forma, as disposições dos Capítulos III e IV da referida lei também fazem referências reiteradas ao “regulamento”.

À época dos fatos, conforme também já mencionado, vigorava o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543 de 2002, que disciplinava o RECOF em seus arts. 372 a 380. Tal regulamento outorgou à Secretaria da Receita Federal o poder-dever de expedir atos normativos para a habilitação do beneficiário do regime, bem como outras normas complementares para tratar da aplicação do regime. Confira-se:

Art. 373. A autorização para operar no regime é de competência da Secretaria da Receita Federal, e poderá ser cancelada ou suspensa a qualquer tempo, nos casos de descumprimento das condições estabelecidas, ou de infringência de disposições legais ou regulamentares, sem prejuízo da aplicação de penalidades específicas (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 90, § 1o).

Art. 374. Poderão habilitar-se a operar no regime as empresas que atendam aos termos, limites e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, em ato normativo, do qual constarão (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 90):

I - as mercadorias que poderão ser admitidas no regime;

II - as operações de industrialização autorizadas;

III - o percentual de tolerância, para efeito de exclusão da responsabilidade tributária do beneficiário, no caso de perda inevitável no processo produtivo;

IV - o percentual mínimo da produção destinada ao mercado externo;

V - o percentual máximo de mercadorias importadas destinadas ao mercado interno no estado em que foram importadas; e VI - o valor mínimo de exportações anuais.

(...)

Art. 376. A normatização da aplicação do regime é de competência da Secretaria da Receita Federal, que disporá quanto aos controles a serem exercidos (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 90, § 3o).

Parece-me interessante ressaltar que tanto a lei quanto o regulamento nada dispõem sobre o tipo de exportação necessário para comprovar o atendimento ao compromisso de exportação. O disciplinamento surgiu apenas com a edição da Instrução Normativa SRF nº 417 de 2004, que, em seu art. 6º, § 4º, I, restringiu as exportações indiretas àquelas realizadas por intermédio de *trading companies*.

Não havendo, pois, qualquer base legal que sustente a restrição contida no dispositivo da referida instrução normativa, entendo que a Secretaria da Receita Federal extrapolou a competência que lhe foi outorgada diretamente pelo Regulamento Aduaneiro de 2002 e indiretamente pelo Decreto-Lei nº 37 de 1966.

Apenas para fins de ratificação do entendimento acima, retomo a comparação entre o RECOF e o *Drawback*, salientando como a questão da comprovação do compromisso de exportação do *Drawback* era tratada pela Secretaria de Comércio Exterior no período compreendido pela autuação:

De 02/01/2007 a 25/11/2007: Portaria SECEX nº 35 de 2006

Art.125. Além das exportações realizadas diretamente por empresa beneficiária do Regime de Drawback, poderão ser consideradas, também, para fins de comprovação:

I - vendas, no mercado interno, com o fim específico de exportação, a empresa comercial exportadora constituída na forma do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972;

II - vendas, no mercado interno, com o fim específico de exportação, a empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior;

III - vendas, no mercado interno, com o fim específico de exportação, no caso de Drawback Intermediário, realizada por empresa industrial para:

a) empresa comercial exportadora, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972;

b) empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior.

IV - vendas, nos casos de fornecimento no mercado interno, de que tratam os incisos VIII e IX do art. 52.

De 26/11/2007 a 24/06/2008: Portaria SECEX nº 36 de 2007

Art. 119. Além das exportações realizadas diretamente por empresa beneficiária do Regime de Drawback, poderão ser consideradas, também, para fins de comprovação:

I - vendas, no mercado interno, com o fim específico de exportação, a empresa comercial exportadora constituída na forma do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972;

II - vendas, no mercado interno, com o fim específico de exportação, a empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior;

III - vendas, no mercado interno, com o fim específico de exportação, no caso de Drawback Intermediário, realizada por empresa industrial para:

- a) empresa comercial exportadora, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972;*
- b) empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior.*

IV - vendas, nos casos de fornecimento no mercado interno, de que tratam os incisos VIII e IX do art. 53.

Ora, considerando que o RECOF foi criado para facilitar o cotidiano de estabelecimentos industriais que dependiam de inúmeros requerimentos de habilitação no regime de *Drawback*, não é razoável admitir a criação de uma restrição sem amparo legal, veiculada por meio de instrução normativa, quando a própria regulamentação do *Drawback* admite que o compromisso de exportação seja comprovado por meio de exportações indiretas realizadas sem a participação de *trading companies*.

Diligência

Apesar de estar convencido que o recurso de ofício não deve ser provido e que o recurso voluntário deve ser provido independentemente de qualquer diligência, **curvo-me ao entendimento majoritário do colegiado no sentido de converter o julgamento em diligência para que seja verificada a efetiva exportação relativamente às operações que foram abrangidas pela autuação que deu ensejo ao presente contencioso administrativo.**

Realizada a diligência, deverá ser dada vista aos Recorrentes para se manifestarem, se assim entenderem necessário, no prazo de 30 (trinta) dias.

Realizados os procedimentos, devem os autos retornar a este Conselheiro – ou quem lhe fizer as vezes – para fins de julgamento.

Daniel Mariz Gudiño - Relator