



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10494.001469/2005-28
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-007.222 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrentes DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2000 a 01/03/2002

RECURSO DE OFÍCIO. DILIGÊNCIA FISCAL.

Como a r. decisão *a quo* se baseou no próprio trabalho fiscal realizado em sede de diligência, não cabe ser feita qualquer modificação no provimento que foi ali dado.

RECOF. PENALIDADE POR INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. NÃO SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA.

Se o regime especial dispensa a licença de importação, não há que se falar em incidência de multa pela inexistência de LI anterior ao registro da declaração de importação. A caracterização da infração impõe a rígida subsunção dos fatos à norma legal aplicável, sem o que resta impossibilitada a aplicação de sanção pecuniária.

EXCESSOS FÍSICOS EM ESTOQUE NÃO DOCUMENTADOS. MERCADORIA ESTRANGEIRA. CABIMENTO. PENALIDADE POR INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. FALTA DE REGISTRO NO SISCOMEX. ART. 83, I DA LEI N.º 4.502/64.

Identificada a existência de excessos físicos de mercadorias de origem estrangeira no estoque da empresa não documentadas, que foram consumidas ou foram entregues a consumo no processo industrial da empresa, a situação se subsume à hipótese de aplicação da multa prevista no inciso I do art.82, da Lei nº4.502/64

TAXA SELIC. SÚMULA CARF N. 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2000 a 28/12/2000

DECADÊNCIA. PRAZO. ART. 139 DECRETO-LEI 37/1966.

O direito de impor penalidade extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da infração.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/01/2000 a 01/03/2001

RECOF. APURAÇÃO DE ESTOQUES E PAGAMENTO DE TRIBUTOS

O sistema de controle informatizado do RECOF deverá incluir demonstrativo de apuração mensal das mercadorias importadas e respectivas destinações e, também, da situação tributária das mercadorias nesse regime admitidas. Divergências mensais apuradas entre esse controle e demais registros que contenham informações de estoque de mercadorias e pagamento de impostos são provas de excesso, ou falta de mercadorias e falta de pagamento de tributos do comércio exterior, relativamente ao regime RECOF, haja vista que só podem ser consideradas como abrangidas por esse regime as mercadorias, correta e tempestivamente, registradas como entradas e saídas dele e cujos tributos estejam apurados e/ou pagos, conforme for o caso.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: (i) por unanimidade de votos: (i.1) negar provimento ao Recurso de Ofício (i.2) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i.2.1) considerar a planilha D5 apresentada pela empresa (e- fls. 8995 a 9361), com seus correspondentes reflexos no cálculo do crédito tributário passível de exigência na forma da diligência fiscal (e-fl. 9.703); (i.2.2) afastar as penalidades de natureza aduaneira (art. 83, I da Lei n.º 4.502/64 e art. 169, I, 'b' do Decreto-lei n.º 37/66) em razão da decadência a ser considerada quanto às DIs registradas antes de 28/12/2000. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) e Rodrigo Mineiro Fernandes (i.2.3) cancelar a exigência da multa por importação desamparada de guia de importação ou documento equivalente do art. 169, I, 'b' do Decreto-lei n.º 37/66. As Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora) e Cynthia Elena de Campos davam provimento ao Recurso Voluntário em maior extensão para reconhecer a decadência dos tributos e penalidades e cancelar a exigência da multa por falta de registro da Declaração de Importação do art. 83, I da Lei n.º 4.502/64. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (suplente convocado) e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência dos tributos e penalidades decorrentes de irregularidades identificadas no Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado – RECOF da empresa no período de janeiro/2000 a fevereiro/2002. As irregularidades foram assim sintetizadas no Auto de Infração:

- a) Falta de Mercadoria
 - I) Ajuste negativo
 - II) Saldo do Inventário inferior ao saldo documental
- b) Mercadorias Excedentes
 - I) Ajuste Positivo
 - II) Saldo de Inventário superior ao saldo documental
 - III) Consumo de itens não RECOF maior que saldo disponível
 - IV) Data de saída anterior a data de entrada
- c) Pagamento Intempestivo
 - I) DI da Saida posterior ao mês subsequente de consumo
- d) Falta de Pagamento
 - I) Excedente de consumo RECOF em relação à Saida. (e-fls. 148/149)

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, com pedido de realização de perícia, autorizada na Delegacia de Julgamento de Florianópolis com a conversão do julgamento do processo em diligência (e-fl. 7.878/7.884).

Considerando parte das informações indicadas na perícia realizada (relatório da e-fls. 7.910/7.937), a fiscalização elaborou novo Memorial Descritivo (e-fls. 8.821/8.858), com a retificação do valor autuado após ajustes no cálculo dos tributos e multas. Elaborou, ainda, relatório de diligência fiscal (e-fls. 8.832/8.858), identificando o novo valor autuado na planilha da e-fl. 8.857. As questões que não foram recepcionadas quanto à perícia foram especificadas no relatório da diligência (e-fls. 8.853/8.854).

Após a apresentação de aditamento à Impugnação pela empresa autuada, a DRJ entendeu por dar parcial provimento à defesa apresentada por meio do Acórdão n.º 07-11.34, para considerar os valores da planilha elaborada pela fiscalização na diligência fiscal. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2000 a 01/03/2002

RECOF. DECADÊNCIA.

A contagem da decadência, na forma do art. 150, § 4, do CTN, ou seja, a partir do registro da DI é própria para os casos em que haja pagamento, ainda que parcial, dos tributos devidos, no momento do registro. O Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado - RECOF permite importar, com suspensão do pagamento de tributos, mercadorias a serem submetidas à operação de industrialização, de produtos destinados A. exportação, portanto, o termo inicial da contagem da decadência do crédito tributário é o primeiro dia do exercício seguinte a data do registro da Declaração de Admissão ao RECOF e o final cinco anos após, conforme art. 173, I do CTN.

TAXA SELIC. JULGAMENTO DA LEGALIDADE E/OU INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Aos julgadores administrativos não foi dada a competência para o afastamento da aplicação de normas vigentes pelos motivos de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade, salvo nos casos em que ela já tenha sido declarada inconstitucional, em caráter definitivo, pelo Supremo Tribunal Federal.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/01/2000 a 01/03/2002

RECOF. APURAÇÃO DE ESTOQUES E PAGAMENTO DE TRIBUTOS

O sistema de controle informatizado do RECOF deverá incluir demonstrativo de apuração mensal das mercadorias importadas e respectivas destinações e, também, da situação tributária das mercadorias nesse regime admitidas. Como há limites de admissão ao regime RECOF o controle deve ser feito de forma discriminatória de outras entradas e saídas de mercadorias estrangeiras, quer adquiridas no mercado interno, quer importadas pela própria beneficiária. Assim, divergências mensais apuradas entre esse controle e demais registros que contenham informações de estoque de mercadorias e pagamento de impostos são provas de excesso, ou falta de mercadorias e falta de pagamento de tributos do comércio exterior, relativamente ao regime RECOF, haja vista que só podem ser consideradas como abrangidas por esse regime as mercadorias, correta e tempestivamente, registradas como entradas e saídas dele e cujos tributos estejam apurados e/ou pagos, conforme for o caso.

Lançamento Procedente em Parte (e-fls. 9.465/9.466)

Intimada desta decisão em 14/07/2008 (e-fl. 9.522), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 12/08/2008 (e-fls. 9.526/9.624) alegando, em síntese:

(i) a necessidade de nova diligência fiscal para sanar equívocos do cálculo dos valores apontados como devidos em razão do equívoco na transposição dos saldos finais do livro registro de inventário e o equívoco na transposição dos saldos de entrada posteriores às saídas;

(ii) a decadência dos impostos lançados e das respectivas penalidades relativamente às DIIs registradas entre abril/2000 e novembro/2000;

(iii) no mérito, sustenta inconsistências no método adotado pela fiscalização para a apuração dos estoques, que o lançamento se baseou em presunções, a inaplicabilidade das penalidades autuadas e a inaplicabilidade da taxa SELIC.

Por entender que o processo não se encontrava suficientemente instruído para julgamento, o processo foi convertido em diligência por meio da Resolução n.º 3402-001.772, de fevereiro/2019, para que fossem tomadas as seguintes providências pela autoridade fiscal de origem:

Diante deste quadro, proponho a conversão do presente processo em diligência à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72 para que a autoridade fiscal de origem (Inspetoria da Receita Federal do Brasil de Porto Alegre):

(i) se manifeste conclusivamente e de forma fundamentada sobre as alegações do sujeito passivo trazidas em seu Recurso Voluntário quanto aos equívocos na transposição dos saldos finais do livro registro de inventário (item 4.2 do Recurso Voluntário - e-fls. 9.554/9.559) e na transposição dos saldos de entrada posteriores às saídas (item 4.3 do Recurso Voluntário - e-fls. 9.559/9.562) e quanto aos ajustes que teriam sido desconsiderados pela fiscalização, identificados na perícia e comprovados por documentos (item 6.2.2 do Recurso Voluntário - e-fls. 9.579/9.582). Elaborar informação fiscal fundamentando as conclusões alcançadas, indicando se os equívocos apontados efetivamente ocorreram e a razão pela qual os ajustes apontados pela perícia foram desconsiderados, procedendo, se necessário, com os ajustes nos cálculos dos tributos e penalidades devidos;

(ii) anexar aos autos eletrônicos as cópias dos arquivos não pagináveis constantes dos CDs que, como informado na diligência fiscal, "*foram apensos à contracapa do Volume I*" dos autos físicos (e-fl. 8.834).

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias. (e-fls. 9.667/9.668)

Em resposta à diligência, foi elaborada a Informação Fiscal das e-fls. 9699/9708 com as seguintes informações:

Primeiro Quesito

O primeiro quesito diz respeito a possível erro na transposição de valores nas planilhas demonstrativas dos cálculos. (...)

Em relação a este fato cumpre esclarecer que **o lançamento original baseou-se num Livro de Registro de Inventário apresentado com erros na configuração de algumas quantidades. Em alguns meses, as quantidades apresentavam-se grafadas no formato norte-americano que utiliza vírgulas como separadores de milhares. Dessa forma, por ocasião da impugnação do lançamento, o importador apresentou novo Livro de Registro de Inventário com as devidas correções**, o que fez com que, em procedimento de diligência fiscal, se promovesse o recálculo de todos os valores correspondentes às faltas e excessos apurados.

Esses erros nas quantidades consideradas como saldos do estoque restringiram-se aos meses de fevereiro, agosto, outubro, novembro e dezembro do ano de 2001. Em procedimento de diligência, esta fiscalização entendeu como perfeitamente aceitável a

adoção do Livro de Registro de Inventário corrigido e refez, a partir dele, os cálculos apresentados na PLANILHA D5.

As quantidades distintas daquelas que constavam no Livro de Registro de Inventário originalmente apresentado são aquelas constantes na PLANILHA D1 (fls. 8.161 a 8.163). Nesta planilha constam, para cada item e para cada mês, duas colunas, uma com a quantidade correta e outra com a quantidade que aparecia no relatório original. (...)

Evidentemente que ao aceitar o Livro de Registro de Inventário corrigido a quantidade que deveria ser considerada para recálculo das faltas e excessos deveria ser a quantidade correta e não a quantidade original. Verificamos que a PLANILHA D5 (fls. 8248 a 8709) realmente trouxe, na coluna SD FIN, que deveria referir-se ao saldo constante no registro de inventário corrigido, a quantidade incorreta, por algum motivo que não foi possível determinar.

Percebe-se, por exemplo na PLANILHA D1 (fls. 8195), que no mês de fevereiro de 2001, o produto “30551” deveria apresentar um saldo final de 45.000 unidades, mas na PLANILHA D5 (fls. 8466) a quantidade que aparece consignada na coluna SD FIN é de 45 unidades. Da mesma forma, para diversos outros produtos constantes na PLANILHA D1, a transposição do saldo final para a PLANILHA D5 foi feita a partir da coluna contendo a quantidade incorreta. **Ou seja, a PLANILHA D5 está realmente em desacordo com a conclusão desta fiscalização, constante do Relatório da Diligência, devendo, portanto, ser corrigida quanto a este aspecto.**

No item 4.3, a recorrente alega que houve equívoco na transposição dos saldos de entradas posteriores às saídas. Nos termos do Memorial Descritivo, esta fiscalização adotou, para apropriar as Entradas Posteriores às Saídas, os próprios demonstrativos elaborados pela Perícia realizada por ocasião da Diligência. As quantidades constantes no relatório produzido por aquela perícia, foram apropriadas na Coluna “ENT POST SAÍDA” da PLANILHA D5.

A recorrente alega, no entanto, que na montagem da PLANILHA D5, “houve erro na transposição dos dados de alguns PNs, de modo que os valores indicados pela Perícia como Entradas Posteriores à Saída fossem alocados a um PN imediatamente anterior na orde de PNs da referida planilha.” A recorrente apresentou um anexo contendo os PNs e os período cujos valores e quantidades haviam sido transpostos equivocadamente (fls. 9386 em diante).

Analisamos a alegação da recorrente em relação aos valores constantes nos referidos demonstrativos e concluímos que a mesma deve ser considerada. Realmente, por algum motivo não detectado, houve erro na transposição dos valores das células de uma para outra planilha, de forma que as quantidades, para alguns produtos tenham sido apropriadas a células correspondentes a produtos distintos. Portanto, é procedente a alegação da recorrente, devendo ser corrigida a alocação destas quantidades nas células corretas.

A recorrente refez a PLANILHA D5 (fls. 8995 a 9361) corrigindo os equívocos apontados nos itens 4.2 e 4.3, acima comentados. **Conferimos por amostragem a referida planilha e constatamos que os problemas relacionados com a utilização dos saldos corretos do Relatório de Registro de Inventário e as quantidades referentes às Entradas Posteriores às Saídas foram corretamente sanados, de forma que é possível aceitar as modificações propostas pela recorrente em relação à correção dos valores dos lançamentos.** Ressalvamos, no entanto, **que não procedemos à reconstituição de todas as planilhas nem à conferência das fórmulas de cálculos utilizadas pela recorrente, pois não mais dispomos das planilhas originais de cálculo utilizadas na fiscalização, nem as planilhas de cálculo utilizadas pela recorrente, de forma que não há como contestar os valores apresentados.**

(...)

Segundo Quesito

No item 6.2.2 a recorrente alega que uma determinada quantidade de ajustes que teriam sido explicados pela perícia foi desconsiderada pela fiscalização. Refere-se aos ajustes denominados genericamente como rework que tratam de itens retrabalhados nas dependências da empresa.

Estes itens retrabalhados acabariam gerando ajustes negativos e positivos no estoque, mas que não se referem a faltas nem excessos, uma vez que os ajustes negativos dos insumos referem-se a correspondentes ajustes positivos nos itens resultantes. Alega a recorrente que nem todos os itens identificados pela Perícia foram devidamente analisados pela Fiscalização, restando, portanto itens não expurgados do cálculo do valor proposto nos Autos de Infração. A própria empresa transcreve partes do Memorial Descritivo e do Relatório de Diligência, onde a fiscalização informa que acatou o argumento de que tais ajustes, desde que comprovados, devem ser desconsiderados.

Como demonstrativo, a recorrente apresenta às folhas 9576 e 9577 dois quadros contendo itens que não teriam sido considerados pela fiscalização correspondentes a ajustes positivos e negativos ocorridos em dezembro de 2000, janeiro, fevereiro, outubro e novembro de 2001, e em fevereiro de 2002, referentes aos itens 350WY, 3D581, 1F733, 317MJ, 3D581, 4E044, 83EHG, 827JT e 8596P.

(...)

Como consta explicitado no Memorial Descritivo (fls. 8824) e no Relatório de Diligência (fls. 8852), foram considerados os itens devidamente comprovados pelo importador.

Memorial Descritivo (fls. 8824)

- d. Os ajustes decorrentes de retrabalho (rework), de estorno de retrabalho e de estorno de lançamentos equivocados, identificados pelo importador em atendimento ao Termo de Intimação 31/2006 (fls. 7.918 a 8.042), foram planilhados, isolados mês a mês e agrupados por PN.
 - i. Cruzamos o resultado com a lista de PNs admissíveis. O resultado consta discriminado nas colunas “RET EST NEG” e “RET EST POS” da PLANILHA D5 (fls. 8214 a 8673).

Folha 8852 – relatório de diligência.

Novamente, embora esta seja uma forma de ajustes que não representa nem faltas nem excessos de mercadorias, tal fato não havia sido cogitado pelo importador durante todo o procedimento fiscal, nem mesmo na impugnação. No entanto, desde que perfeitamente identificados, todos os registros decorrentes deste tipo de operação, devem ser excluídos para efeito do cômputo final das faltas e dos excessos decorrentes de ajustes. Em resposta ao Termo de Intimação 031/2006 (fls. 7.911 a 7.912), o importador apresentou os documentos comprobatórios de ajustes decorrentes de retrabalho (fls. 7.918 a 8.035), bem como de estorno de registros equivocados para retrabalho (fls. 8.036 a 8.042), os quais foram considerados no replanilhamento dos dados.

Na resposta à intimação constante às folhas 7918 a 8042 foram apresentadas as comprovações dos procedimentos de retrabalho listados pelo Sr. Perito.

2.4 – “ Informar se há documentos de controle de saída e de entrada de itens decorrentes de REWORK no estoque da empresa. Em havendo, apresentar os documentos que comprovam tais movimentações referentes aos casos alegados na perícia.”

Sim, para os processos de ajustes de inventário oriundos de REWORK, é necessário o preenchimento de formulário específico de ajuste, sendo solicitado pela área de Controle de Inventário e ainda necessitando ser devidamente aprovado pela área de Finanças de Operações. Este formulário é o documento interno de aprovação. Segue anexo a documentação solicitada.

Nestas comprovações documentais de que trata a resposta acima, no entanto, não constam documentos referentes aos produtos informados pela recorrente. Por esse motivo, tais itens não foram expurgados das quantidades constantes nos demonstrativos de cálculos. Todos os demais itens comprovados pelo importador foram desconsiderados como ajustes de estoque.

Em relação ao item “1E733”, que a recorrente alega tratar-se de estorno de uma saída para devolução ao exterior, que teria sido cancelada, apresentando as notas fiscais 68669, de 31 de outubro de 2001, e 6635, de 7 de novembro de 2001, é importante salientar que não existe nenhuma movimentação para este código de produto. Encontramos movimentação apenas para o produto 1F733, que deve ser o código correto para o produto em questão.

Ocorre que não há nenhuma comprovação de que os 800 itens que aparecem ajustados positivamente no mês de novembro de 2001 refiram-se a esta nota fiscal de entrada, tampouco aparece esta quantidade registrada como saída no mês de outubro do mesmo ano.

Os relatórios gerais de entrada apresentados pelo importador por ocasião da fiscalização dão conta somente de uma entrada deste item no mês novembro e consta descrito como no quadro abaixo:

PART_NUMBER	DOC_ORIGEM	TIPO_ENTRADA	QTDE	SALDO	DESCRIÇÃO	NCM	NFE	DATA
1F733	Outros: 3205235	Outros	800	0	Microprocessador	85421392		08-nov-01

No relatório de consumo referente ao mês de outubro não aparece nenhum registro de saída deste produto nem consta o registro da referida nota fiscal 68669. Para que a quantidade de 800 itens ajustados no mês de novembro pudesse ser apenas uma correção de uma saída cancelada, esta saída deveria ter sido registrada no mês de outubro.

Ou seja, também por falta de comprovação de que este ajuste represente de fato um estorno de uma saída que tenha sido registrada, mas que não ocorreu, impediu a fiscalização de expurgá-lo do cálculo geral dos ajustes. Aliás, intimado a informar se havia algum outro estorno de lançamento além daqueles dois que se referiam a informação equivocada da matrícula dos funcionários no lugar da quantidade, o importador informou que não havia outros estornos identificados (fls. 7950).

2.5 – “ Sobre possíveis ajustes decorrentes de estorno de lançamentos incorretos, informar se há, além dos dois exemplos apresentados, outros casos comprovados.”

Há comprovação de outras transações de ajustes de estorno decorrentes de estorno de lançamentos, tais como:

- *Estorno de requisições manuais de material de estoque;*
- *Estorno de retrabalho;*

Não foram detectados outros casos comprovados de ajustes decorrentes de estorno de lançamentos incorretos como os dois exemplos apresentados de digitação de badge number.

Assim, entendemos que as alegações constantes no item 6.2.2 não devem prosperar, pois tais correções nos valores dos ajustes dependem de comprovação que não foram devidamente apresentadas, nem durante a fiscalização, tampouco em sede de impugnação ou de recurso.

Cabe informar ainda que, em relação aos itens 4.2., 4.3. e 6.2.2., do Recurso voluntário, nossa análise restringiu-se a questões materiais. Ou seja, analisamos apenas se as alegações de erros na quantificação da matéria tributável estavam corretas ou não, sem fazer qualquer análise quanto à matéria de direito.

Terceiro Quesito

Como terceiro quesito desta diligência, o nobre conselheiro solicita que sejam reanexados os arquivos que estavam apensados na contracapa do Volume 1 deste processo.

Anexamos, portanto, como arquivos não pagináveis o conteúdo dos três CD, cujas cópias permanecem lacradas nesta unidade, sob os códigos TIDELL 031/06, DELL 035/06 E DELL/PERÍCIA 04/06. (e-fls. 9.700/9.707 - grifei)

Após a manifestação da empresa quanto a diligência (e-fls. 9.714/9.729), os autos foram remetidos a essa relatora para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

Os Recursos devem ser conhecidos, vez que o Recurso de Ofício ultrapassa o valor de alçada da Portaria n.º 63/2017 e o Recurso Voluntário foi tempestivamente interposto.

I – DO RECURSO DE OFÍCIO

Como relatado, a r. decisão recorrida tão somente aplicou as conclusões alcançadas pela fiscalização ao final da diligência fiscal realizada naquela instância de julgamento. Naquela diligência, foram reconhecidos os erros cometidos nas planilhas de cálculo

do crédito tributário devido, considerando os dados apresentados pelo sujeito passivo em sede de fiscalização.

Como a r. decisão se baseou no próprio trabalho fiscal, não cabe ser feita qualquer modificação no provimento que foi ali dado, devendo ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Passamos a análise segregada de cada item da defesa apresentada nos presentes autos.

II.1. PRELIMINARMENTE

Em sede de preliminar, a empresa traz dois argumentos específicos:

1. a necessidade de nova diligência fiscal para sanar equívocos do cálculo dos valores apontados como devidos em razão do equívoco na transposição dos saldos finais do livro registro de inventário e o equívoco na transposição dos saldos de entrada posteriores às saídas;
2. a decadência dos impostos lançados e das respectivas penalidades relativamente às DIs registradas entre abril/2000 e novembro/2000;

II.1.1. DOS EQUÍVOCOS MATERIAIS DO CÁLCULO

Para verificar as alegações trazidas pela empresa nesta preliminar, o processo foi convertido em diligência por meio da Resolução n.º 3402-001.772 para que a fiscalização analisasse os equívocos apontados no Recurso Voluntário.

Por ocasião do relatório de diligência, a fiscalização confirmou que efetivamente cometeu um equívoco no traslado das informações do Livro de Registro de Inventário na Planilha D5, acatando os cálculos trazidos pela empresa. Como elucidado no relatório da diligência:

Em relação a este fato cumpre esclarecer que o lançamento original baseou-se num Livro de Registro de Inventário apresentado com erros na configuração de algumas quantidades. Em alguns meses, as quantidades apresentavam-se grafadas no formato norte-americano que utiliza vírgulas como separadores de milhares. Dessa forma, por ocasião da impugnação do lançamento, o importador apresentou novo Livro de Registro de Inventário com as devidas correções, o que fez com que, em procedimento de diligência fiscal, se promovesse o recálculo de todos os valores correspondentes às faltas e excessos apurados. (...)

Evidentemente que ao aceitar o Livro de Registro de Inventário corrigido a quantidade que deveria ser considerada para recálculo das faltas e excessos deveria ser a quantidade correta e não a quantidade original. Verificamos que a PLANILHA D5 (fls. 8248 a 8709) realmente trouxe, na coluna SD FIN, que deveria referir-se ao saldo constante no registro de inventário corrigido, a quantidade incorreta, por algum motivo que não foi possível determinar.

Percebe-se, por exemplo na PLANILHA D1 (fls. 8195), que no mês de fevereiro de 2001, o produto “30551” deveria apresentar um saldo final de 45.000 unidades, mas na

PLANILHA D5 (fls. 8466) a quantidade que aparece consignada na coluna SD FIN é de 45 unidades. Da mesma forma, para diversos outros produtos constantes na PLANILHA D1, a transposição do saldo final para a PLANILHA D5 foi feita a partir da coluna contendo a quantidade incorreta. **Ou seja, a PLANILHA D5 está realmente em desacordo com a conclusão desta fiscalização, constante do Relatório da Diligência, devendo, portanto, ser corrigida quanto a este aspecto.**

No item 4.3, a recorrente alega que houve equívoco na transposição dos saldos de entradas posteriores às saídas. Nos termos do Memorial Descritivo, esta fiscalização adotou, para apropriar as Entradas Posteriores às Saídas, os próprios demonstrativos elaborados pela Perícia realizada por ocasião da Diligência. As quantidades constantes no relatório produzido por aquela perícia, foram apropriadas na Coluna “ENT POST SAÍDA” da PLANILHA D5.

A recorrente alega, no entanto, que na montagem da PLANILHA D5, “houve erro na transposição dos dados de alguns PNs, de modo que os valores indicados pela Perícia como Entradas Posteriores à Saída fossem alocados a um PN imediatamente anterior na ordem de PNs da referida planilha.” A recorrente apresentou um anexo contendo os PNs e o período cujos valores e quantidades haviam sido transpostos equivocadamente (fls. 9386 em diante).

Analizamos a alegação da recorrente em relação aos valores constantes nos referidos demonstrativos e concluímos que a mesma deve ser considerada. Realmente, por algum motivo não detectado, houve erro na transposição dos valores das células de uma para outra planilha, de forma que as quantidades, para alguns produtos tenham sido apropriadas a células correspondentes a produtos distintos. Portanto, é procedente a alegação da recorrente, devendo ser corrigida a alocação destas quantidades nas células corretas.

A recorrente refez a PLANILHA D5 (fls. 8995 a 9361) corrigindo os equívocos apontados nos itens 4.2 e 4.3, acima comentados. **Conferimos por amostragem a referida planilha e constatamos que os problemas relacionados com a utilização dos saldos corretos do Relatório de Registro de Inventário e as quantidades referentes às Entradas Posteriores às Saídas foram corretamente sanados, de forma que é possível aceitar as modificações propostas pela recorrente em relação à correção dos valores dos lançamentos.** Ressalvamos, no entanto, que não procedemos à reconstituição de todas as planilhas nem à conferência das fórmulas de cálculos utilizadas pela recorrente, pois não mais dispomos das planilhas originais de cálculo utilizadas na fiscalização, nem as planilhas de cálculo utilizadas pela recorrente, de forma que não há como contestar os valores apresentados. (e-fls. 9.700/9.702 - grifei)

A referida planilha D5 foi a planilha elaborada em sede de diligência realizada na primeira instância administrativa, na qual a fiscalização compilou todo o trabalho de movimentação dos estoques. Essa planilha serviu de base para outras planilhas fiscais para o cálculo do crédito tributário devido. Nesse sentido, como indicado no relato fiscal acima, antes da prolação da decisão de primeira instância, o sujeito passivo elaborou uma nova Planilha D5 (e- fls. 8995 a 9361) corrigindo as informações admitidas como incorretas pela fiscalização.

Assim, como admitido pela fiscalização na diligência fiscal realizada nesta instância de julgamento, cabem ser reconhecidos os equívocos na transposição dos saldos finais do livro registro de inventário (item 4.2 do Recurso Voluntário - e-fls. 9.554/9.559) e na transposição dos saldos de entrada posteriores às saídas (item 4.3 do Recurso Voluntário - e-fls. 9.559/9.562). Confirmada a validade da planilha elaborada pelo sujeito passivo, cabem ser admitidos os cálculos trazidos pelo sujeito passivo em seu Recurso Voluntário, como identificado pelo próprio fiscal no relatório da diligência (e-fl. 9.703):

CONTRIBUINTE: DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA
CNPJ: 72.381.189/0001-10

Efetuiu-se o recálculo do valor proposto dos Autos de Infração corrigindo esse equívoco, em conjunto com o do item 4.2, utilizando as mesmas planilhas utilizadas pela Fiscalização, a partir da planilha D5. O resultado desse trabalho consta integralmente desse processo (fl. 8.947 e seg.), cujo resumo é demonstrado abaixo.

<i>Crédito Tributário</i>	<i>Valor em Real</i>
Imposto de Importação	990.702,71
Imposto Sobre Produtos Industrializados	7.064,29
Multa Proporcional sobre o I.I. e o IPI (75%)	511.916,44
Multa Proporcional sobre o I.I. (50%)	403.046,26
Multa de Controle Administrativo – Falta de Licenciamento (30%)	1.512.339,77
Multa Regulamentar do IPI (100%)	5.041.132,55
Juros de Mora sobre I.I. e sobre o IPI	565.855,82
Total do Crédito Tributário	9.032.057,84

Nesse sentido, cabe ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para considerar a planilha D5 apresentada pela empresa (e- fls. 8995 a 9361), com seus correspondentes reflexos no cálculo do crédito tributário passível de exigência na forma da diligência fiscal (e-fl. 9.703).

II.1.2. DA DECADÊNCIA

Sustenta a Recorrente que as exigências tributárias e de penalidades referentes às DAs e DIs registradas há mais de 5 (cinco) anos da lavratura da autuação estariam fulminadas pela decadência.

O presente trabalho fiscal foi realizado dentro dos limites da revisão aduaneira autorizada pelo art. 54 do Decreto-lei n.º 37/1966, que expressa:

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo DL n.º 2.472/88)

O fundamento da revisão aduaneira foi trazido no relatório fiscal (e-fl. 147), fazendo referência ao art. 570 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 4.543/2002 (RA/2002), então vigente, que disciplina o referido dispositivo legal:

Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei no 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 2o, e Decreto-lei no 1.578, de 1977, art. 8o).

§ 1o Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.

§ 2º **A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data:**

I - **do registro da declaração de importação correspondente** (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado. (sem grifos no original)

Assim, o dispositivo legal e sua regulamentação autorizam a realização da revisão aduaneira após o desembaraço aduaneiro, inclusive para a verificação da aplicação de benefício fiscal como ocorrido no presente caso quando da análise do adimplemento de regime aduaneiro especial.

Contudo, observa-se que os dispositivos legal e normativo acima transcritos trazem um prazo específico para a realização da atividade administrativa de revisão aduaneira, que deve ser concluída, com a ciência do sujeito do Auto de Infração, **no prazo de 5 (cinco) anos contados da data do registro da declaração de importação**. Nas palavras do Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, em manifestação doutrinária sobre esse tema:

Durante o prazo previsto no artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, ou seja, no prazo de cinco anos contado do registro da Declaração de Importação, a operação de importação poderá ser revista, mesmo para aquelas Declarações de Importação com erro de classificação fiscal (...)¹

Com isso, além do prazo decadencial para a exigência dos tributos, previstos no Código Tributário Nacional, **corre contra a Fazenda Pública um prazo específico para que conclua o procedimento de revisão aduaneira das declarações**. Tratam-se, portanto, de prazos autônomos previstos em legislações distintas, mas que acabam por se complementar: se a fiscalização não está mais autorizada a realizar a revisão aduaneira da declaração de importação, vez que transcorrido o prazo legal para tanto, evidente que não poderá proceder com a exigência dos tributos devidos relacionados àquela declaração.

Uma vez que a atividade administrativa para a exigência tributária é plenamente vinculada, não é possível conceber que a fiscalização possa proceder com o lançamento de tributos se a lei não mais autoriza a atividade de revisão aduaneira da declaração. E esta revisão somente é considerada como concluída na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Nesse sentido que este CARF tem considerado a data do registro da declaração de importação como o início do prazo decadencial tributário. Com efeito, uma vez que a revisão aduaneira deve ser concluída no prazo de 5 (cinco) anos da transmissão da declaração na forma do art. 54, do Decreto-lei nº 37/1966, os tributos somente poderão ser exigidos se lançados dentro desse interregno. Nesse sentido, a título de exemplo:

(...) Assunto: Imposto sobre a Importação – II Data do fato gerador: 08/04/2004, 09/06/2004, 12/07/2004, 04/01/2005 RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR. REVISÃO ADUANEIRA. LEGITIMIDADE. É legítimo o procedimento de revisão

¹ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Revisão aduaneira e segurança jurídica. São Paulo: Intelecto, 2016, p. 182-183

aduaneira previsto no Regulamento Aduaneiro. PRELIMINAR. DECADÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. TRIBUTOS. **No procedimento de revisão aduaneira, a decadência do direito do Fisco em lançar os tributos devidos deve obedecer ao disposto no art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966.** Decadência parcial reconhecida. (...) (Número do Processo 12466.002004/2009-81 Data da Sessão 25/05/2017 Relatora Tatiana Josefovicz Belisário Nº Acórdão 3201-002.861 - grifei)

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO. Reconhecimento da extinção por decadência dos créditos relativos a lançamentos efetuados com base em declarações de importação registradas anteriormente a 30/10/2007, inclusive, (II, IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação). REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO. Artigo 54 do DL 37/1966. É de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder à revisão aduaneira das importações. O artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever as declarações prestadas por contribuinte e os lançamentos pendentes de homologação. (...). (Número do Processo 11829.720034/2012-49 Data da Sessão 25/02/2016 Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco Nº Acórdão 3401-003.111)

Cumpra mencionar que essa questão está sendo aqui resolvida após uma melhor reflexão por parte desta relatora², vez que não faz sentido autorizar à fiscalização a exigência de tributo quando já encerrado o prazo legal para a realização da atividade de revisão aduaneira. Ou seja, **todas as declarações de importação que foram registradas fora do prazo de 5 (cinco) anos da data da intimação do Auto de Infração devem ser dele excluídas, vez que a fiscalização não estava autorizada por lei a realizar a revisão aduaneira.** Exclui-se, portanto, as exigências tributárias delas decorrentes e as penalidades.

No presente caso, a Recorrente foi notificada do Auto de Infração em 28/12/2005 (e-fl. 8), devendo ser excluídas da autuação todas as declarações de importação que foram registradas antes de 28/12/2000, inclusive, por serem anteriores ao prazo de 5 (cinco) anos. Compreende, portanto, as declarações de importação registradas até 28/12/2000 (de admissão, entre 29/03/2000 e 30/11/2000, e de saída entre 07/04/2000 e 06/12/2000), todas identificadas pela fiscalização na Planilha D8 da diligência fiscal realizada em primeira instância (e-fl. 8.818):

² Vide, em sentido contrário, acórdão 3402-003.670, de 14/12/2016, da minha relatoria.

PLANILHA D8 Última DA registrada em cada mês e
DI de Saída de mercadorias admitidas no RECOF

TIPO	DI	DIA REGIS	DIA DESEMB	TX CAMBIO
ADM	0002741851	29 Mar 2000	29-mar-00	1,736196
ADM	0003657560	26 Abr 2000	26-abr-00	1,791600
ADM	0004898600	31 Mai 2000	31-mai-00	1,838800
ADM	0005955992	30 Jun 2000	30-jun-00	1,819500
ADM	0007047872	31 Jul 2000	31-jul-00	1,784697
ADM	0008174177	29 Ago 2000	29-ago-00	1,821300
ADM	0009328275	29 Set 2000	29-set-00	1,849200
ADM	0010471353	31 Out 2000	31-out-00	1,924000
ADM	0011612333	30 Nov 2000	30-nov-00	1,977800
ADM	0012614011	29 Dez 2000	29-dez-00	1,960800
ADM	0101080438	31 Jan 2001	31-jan-01	1,975300
ADM	0102001671	28 Feb 2001	28-fev-01	2,036797
ADM	0103214695	30 Mar 2001	30-mar-01	2,117000
ADM	0104255891	30 Abr 2001	30-abr-01	2,254100
ADM	0105458494	31 Mai 2001	31-mai-01	2,342500
ADM	0106376076	27 Jun 2001	27-jun-01	2,299700
ADM	0107576060	31 Jul 2001	31-jul-01	2,497096
ADM	0108697457	31 Ago 2001	31-ago-01	2,547400
ADM	0109620474	28 Set 2001	28-set-01	2,726400
ADM	0110706344	31 Out 2001	31-out-01	2,724600
ADM	0111670734	30 Nov 2001	30-nov-01	2,485700
ADM	0112495090	28 Dez 2001	28-dez-01	2,314500
ADM	0200912504	31 Jan 2002	31-jan-02	2,423400
ADM	0201777961	28 Feb 2002	28-fev-02	2,394700
SAIDA	0003073020	07 Abr 2000	07-abr-00	1,753200
SAIDA	0004034605	08 Mai 2000	09-mai-00	1,814400
SAIDA	0005136207	07 Jun 2000	12-jun-00	1,793300
SAIDA	0006214791	07 Jul 2000	10-jul-00	1,804700
SAIDA	0007265640	05 Ago 2000	10-ago-00	1,791600
SAIDA	0008508113	08 Set 2000	15-set-00	1,829401
SAIDA	0009601338	06 Out 2000	11-out-00	1,852900
SAIDA	0010689901	07 Nov 2000	13-nov-00	1,928599
SAIDA	0011846326	06 Dez 2000	26-dez-00	1,984700
SAIDA	0100184744	06 Jan 2001	09-jan-01	1,942167
SAIDA	0101290874	07 Feb 2001	13-fev-01	1,995192

Nesse sentido, uma vez transcorrido o prazo legal para a revisão aduaneira do art. 54, do Decreto-lei n.º 37/1966, voto no sentido de afastar as exigências tributárias e penalidades relacionadas às DIs registradas antes de 28/12/2000.

A maioria do Colegiado acompanhou a conclusão alcançada por esta relatora tão somente quanto às penalidades de natureza aduaneira aplicadas no presente caso (art. 83, I da Lei n.º 4.502/64 e art. 169, I, 'b' do Decreto-lei n.º 37/66), para reconhecer a decadência especificamente destas parcelas quanto às DIs registradas antes de 28/12/2000, com fulcro no art. 139, do Decreto n.º 37/66. Este dispositivo se refere especificamente ao prazo para as penalidades de natureza aduaneira no sentido que no prazo de 5 (cinco) anos “se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.”

II.2. DO MÉRITO

No mérito, a Recorrente sustenta diferentes questões relacionadas a autuação:

1. Inexiste excessos ou faltas de mercadorias admitidas no regime, conforme confirmado na perícia realizada na primeira instância de julgamento, considerando meses subsequentes (leia-se, fora do mês). Sustenta-se a necessidade de considerar movimentações de meses não imediatamente subsequentes para verificar a conformidade do estoque, método não adotado pela fiscalização. Afirma a necessidade de ser buscada a verdade material e

que “*é mais provável que tenha existido um erro no controle dos estoques (descompasso, conforme identificado pela própria fiscalização), não necessariamente do registro das mercadorias constantes no RECOF.*” (e-fls. 9.571/9.572 - grifei) Afirma-se que entre março de 2000 e fevereiro de 2002 inexistia exigência normativa de controle de segregação dos estoques, não podendo a fiscalização presumir que todo o excesso ou falta de estoque seria decorrente de operação de importação irregular.

2. A fiscalização desconsiderou faltas e excessos justificados, com ajustes positivos e negativos feitos no estoque por devoluções realizadas (item PN 1F733) e pela operação de rework realizada pela Recorrente e demonstrada em sede de perícia, que se referem aos itens retrabalhados nas dependências da empresa (itens 350WY, 3D581, 1F733, 317MJ, 3D581, 4E044, 83EHG, 827JT e 8596P).
3. Impossibilidade de mera presunção para exigência de tributos e penalidades. No entender da Recorrente o “*método aplicado pela Fiscalização, mediante a utilização de planilhas Excel e diversos bancos de dados, indica, indistintamente, diversos itens a serem explicados. Cabe à Recorrente demonstrar que o suposto excesso ou falta, criada nas planilhas Excel, não são verdadeiros.*” (e-fl. 9.591)
4. A impossibilidade de obrigações formais gerarem o perda do benefício de suspensão do II e do IPI.

Primeiramente, essencial esclarecer o escopo da fiscalização realizada nos presentes autos para afastar algumas dessas alegações trazidas pela Recorrente.

Com efeito, como se depreende do Relatório de Auditoria anexado ao Auto de Infração (e-fls. 95/167), a ação fiscal foi realizada visando verificar todas as condições e requisitos necessários para a regular operação do regime aduaneiro especial do RECOF, do qual a empresa é beneficiária desde outubro/1999. Todo o trabalho fiscal foi realizado considerando as informações prestadas **pelo próprio sujeito passivo** no curso da ação fiscal, e as informações e documentos por ele apresentados. Como indicado no relatório:

Para tanto, realizamos várias diligências na empresa, mantivemos contato permanente com as pessoas responsáveis pelos controles contábeis . e de aplicação do regime especial, procedemos a diversas intimações, buscando sempre esclarecer, em cada etapa do procedimento, todas as possíveis razões para eventuais incompatibilidades verificadas.

No decorrer do procedimento foram lavrados 09 (nove) Termos de Intimação : (fls. 378, 379, 450, 451, 453, 454, 483, 484, 516, 517. 544, 545, 563, 564 568 e 569) para a empresa DELL e 01 (um) Termo de Intimação (fls. 550 a 551) para a empresa SOFTCOMEX INFORMÁTICA LTDA. **Todas as respostas foram apresentadas tempestivamente, sendo que a maior parte dos documentos, por solicitação desta fiscalização, foram apresentados em meio Magnético, totalizando (doze) CD gravados, cada um com uma cópia adicional, as quais foram devidamente lacradas na presença de representante da empresa (fls. 765 a 767).** Além disso, realizamos várias solicitações de informações complementares, via correio eletrônico, as quais foram também prontamente atendidas por parte da empresa (fls. 572 a 600)..

Ressalta-se que esta fiscalização não realizou extração de nenhum relatório diretamente do sistema RECOF SYS, via WEB ou por acesso direto. **Todos os relatórios originários deste sistema foram extraídos e apresentados pela própria empresa.**

A partir das informações obtidas dos relatórios apresentados pela empresa, dos registros constantes nos Livros de Inventário e dos dados registrados no SISCOEX, Importação e exportação, procedemos à reconstituição das movimentações de mercadorias relativas aos períodos analisados, mês a mês, considerando apenas os itens passíveis de serem importados sob o RECOF. (e-fl. 103 - grifei)

Especificamente no que concerne ao período autuado nos autos de infração (RECOF 2000/2001 e 2001/2002), a fiscalização identificou não apenas equívocos no controle de estoque cometido pela empresa, como pretende aduzir a Recorrente, mas outras distintas inconformidades pontuadas especificamente no relatório fiscal.

6.1. Do Patrimônio Líquido – PL

A IN SRF 35/98, em seu Artigo 3º, inciso II, estabelecia que a empresa, para ser habilitada no regime RECOF, deveria comprovar que Possuía um patrimônio líquido igual ou superior a R\$ 2.000.000,00 no mês imediatamente anterior à data do pedido.

Em novembro de 1998, conforme balancete apresentado pela DELL (fls. 3892), para efeito de habilitação do regime, o capital social da empresa havia sido elevado para R\$ 2.000.000,00, totalmente integralizado. O Patrimônio Líquido, na ocasião estava contabilizado como sendo de R\$ 2.100.428,11, atendendo, portanto a exigência de PL mínimo, prevista na IN 35/98.

A própria IN SRF 35/98, em seu artigo 7º, § 3º, estabelecia: "que perderá a validade a habilitação da pessoa jurídica que deixar de cumprir, a qualquer tempo, qualquer dos requisitos e condições estabelecidos nesta Instrução Normativa". Fica evidente, portanto, a obrigatoriedade da manutenção das condições estabelecidas para habilitação durante o tempo de vigência do regime especial.

Nos anos calendários de 2000, 2001 e 2002, no entanto, os Patrimônios Líquidos contabilizados foram, respectivamente de R\$: -17.253.958,74, de R\$ -9.356.487,99 e de R\$ - 9.070.961,42 (fls. 3641 a 3642). O PL da empresa tornou-se positivo, novamente, apenas em 2003, cujo valor de encerramento do exercício ficou em R\$ 5.377.658,17, conforme demonstram os balanços patrimoniais apresentados para efeito de declaração de Imposto de Renda.

Como se observa, a empresa DELL, durante a vigência do regime, exceto a partir do exercício de 2003, não manteve o seu PL igual ou superior aos R\$ 2.006.000,00 como estabelecia a IN SRF 35/1998. (...)

Diante disso concluímos, que relativamente aos períodos de 2000, 2001 e 2002, a empresa NÃO CUMPRIU o requisito de manutenção de PL mínimo exigível durante a vigência do regime. (e-fls. 107-108 - grifei)

6.2. Das Exportações

Nos termos do artigo 14, §3º, da IN 35/98, do artigo 14, §3º, da IN 105/2000 e do artigo 22, parágrafo único, inciso I, da IN 80/2001, constitui obrigação do importador apresentar relatório de apuração anual que demonstre o cumprimento dos compromissos assumidos. O item 8 do Ato Declaratório 83/99 estabelece que a empresa fica obrigada a apresentar, mensalmente, relatório de apuração das mercadorias importadas e destinadas, nos termos da IN SRF 35/98, sem prejuízo da obrigatoriedade

de apresentação do relatório de apuração anual que demonstre o atendimento das condições e o cumprimento dos compromissos para permanência no RECOF.

Na diligência realizada em 12 de janeiro de 2005, por ocasião do início da presente fiscalização, constatamos que o importador nunca havia apresentado tais relatórios a esta IRF. No entanto, os relatórios anuais estavam confeccionados em poder da empresa, porém sem as assinaturas dos responsáveis. Na ocasião, retivemos cópia dos mesmos (fls. 3654 a 3804) e intimamos o importador, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal 05/2005 (fls. 378 a 379), a apresentar os relatórios mensais de exportação relativos ao período de março de 2000 a março de 2002, o que foi atendido em 27/01/2005 (fls. 380 a 449).

O relatório referente ao período de 2000 (março a março) apresenta uma lista de exportações, cujo primeiro despacho consta como tendo ocorrido no dia 17/10/2000 e o último no dia 07/03/2001. O valor total constante neste relatório é de R\$ 20.267.712,37 (fls. 404 a 417). **O relatório referente ao período de 2001 (março a março) apresenta uma lista de exportações ocorridas entre 03/05/2001 e 21/02/2002,** cujo valor total consta como sendo R\$24.889.432,36 (fls. 418 a 427). Em relação a este segundo período, o importador declara que atendeu o limite estabelecido pela IN SRF 8/2001 de US\$ 10.000.000,00, sem apresentar, no entanto, qualquer cálculo de conversão dos valores expressos em Reais para a moeda norte-americana. **Tanto num quanto no outro relatório apresentado, o período considerado foi de 08 de março de um ano a 07 de março do outro e as datas de referência utilizadas são identificadas como sendo datas de averbação.**

6.2.1. Da Divergência Entre as Datas da Primeira Admissão

(...)

Com base nestas informações apresentadas, em que pese haver uma certa contradição uma vez que o importador informa que a citada data havia sido informada manualmente e a empresa SOFTCOMEX declare que não havia, no sistema, possibilidade de alteração da data de desembarço, **é possível concluir que o sistema da época não apresentava os requisitos de segurança necessários ao controle do regime, pois se no sistema RECOF SYS, os dados originários do SISCOMEX podiam ser alterados, todo o controle informatizado poderia ficar comprometido.**

Embora não houvesse previsão normativa específica para a existência de uma ferramenta de rastreamento de intervenções manuais, o próprio importador, quando apresentou a documentação sistema no processo 10168.002945/99-57, as suas folhas 270 e 271, para fins de homologação, informava a existência de ferramentas que permitiriam tal acompanhamento, conforme transcrito a seguir (fls. 3975 a 3976): "a DELL manterá habilitado os controles de auditoria tanto no Windows, quanto no Oracle, com a finalidade de indicar possíveis acessos não desejáveis às bases de dados e que possam configurar tentativas de adulteração dos dados, ficando estas informações disponíveis para qualquer trabalho de fiscalização técnica praticada pela Receita Federal" (...)

6.2.2. Das Exportações Comprovadas

Dada a divergência verificada no início da contagem do prazo anual para comprovação das exportações, intimamos importador, por meio do Termo de Intimação 025/2005-1 (fls. 516 a 517), em 20/06/2005, a refazer os relatórios de exportação referentes aos períodos RECOF 2000 e 2001 considerando como data de início o dia 03/03/2000, assim como a apresentar os relatórios relativos aos períodos RECOF 2002, 2003 e 2004. Esta solicitação foi atendida em 30/06/2004 e os relatórios foram todos apresentados em meios magnéticos (fls. 518). Os relatórios impressos foram apresentados no dia 22/11/2005 (fls. 601 a 605). Estes relatórios foram, anexados apenas ao processo referente à proposta de aplicação de sanções administrativas.

(...)

6.2.2.2. Do Período RECOF 2000

Para o período RECOF 2000, que se inicia em 03/03/2000 e vai até 02/03/2001, o relatório de exportação apresenta uma lista de REs (Registros de Exportação), vinculados As notas fiscais e as DDE (Declarações para Despacho de Exportação) correspondentes, as datas de emissão das notas fiscais e a data de averbação além dos valores, unitários e totais, em Reais das mercadorias exportadas. **Neste Relatório, o valor total comprovado de exportação foi de R\$ 16.437.280,47, inferior, portanto, ao volume mínimo estabelecido na legislação.** Observa-se uma diferença gritante entre este valor e o valor total de R\$20.267.712,37 que constava no Relatório que havia sido anteriormente apresentado, diferença esta que se deve, fundamentalmente, à adoção do dia 08 de março de 2000, ao invés do dia 03 de março de 2000, como sendo a data de início da contagem do prazo anual. Observamos que no período de 04 a 07 de março de 2001 consta como tendo sido exportado mais de mais de R\$ 4.000.000,00 (fls. 417). **Portanto, aqui se observa a relevância da alteração manual efetuada na data de desembarco da primeira admissão no regime, pois considerando o dia 08 de março como marco inicial, a meta de exportações teria sido cumprida. No entanto, considerando-se o dia 03 de março, o próprio Relatório refeito e apresentado pela empresa já revela o descumprimento do compromisso assumido.**

Comparando-se, entretanto, com os registros das exportações no SISCOMEX, pudemos detectar ainda algumas impropriedades no Relatório apresentado pela empresa. **Os valores correspondentes aos RE listados não coincidem com os valores destes RE constantes no SISCOMEX.** Além disso, as datas que constam como sendo de averbação . e que foram consideradas para efeito de computar o prazo anual de comprovação das exportações são datas que, **certamente, foram inseridas manualmente, pois as mesmas apenas eventualmente coincidem com as datas de averbação do SISCOMEX, outras vezes elas coincidem com as datas de embarque, de registro do RE, de desembarco, ou não coincidem com data alguma do despacho.** Observa-se também que o importador utilizou em seu relatório o RE 01/0081947006 (fls. 410), no valor de R\$ 22.373,85, que é inexistente no SISCOMEX. Analisando mais detalhadamente, observamos que esta operação, de fato, se refere aa RE 01/0082406001, DDE 20100567096, cujo valor constante SISCOMEX é de R\$ 22.382,92 (s. 636).

Quanto às divergências de valores dos RE, percebemos que o importador, na verdade, apropria como valor total de um determinado RE, o valor correspondente a todo o despacho de exportação (DDE), que muitas vezes contempla mais de um RE. Deixamos de analisar se todos os constantes nos DDE especificados referem-se a produtos industrializados com mercadorias emitidas no RECOF, pois mesmo considerando todos eles, o valor ainda assim não ultrapassaria o volume mínimo estabelecido.

(...)

Assim, reconstituindo o relatório a partir dos dados registrados no SISCOMEX, considerando como referência a data de embarque e como valor, o valor total no local de embarque (VMLE) de cada um dos despachos, e não apenas o valor do RE citado no Relatório apresentado, concluímos que o importador tem condições de comprovar exportações no valor de apenas R\$ 4.148.558,60, como se observa no ANEXO, A - Planilha A (fls. .607 a 644), ficando, portanto, evidente que o mesmo NÃO CUMPRIU o compromisso - assumido no ato da sua habilitação no regime. Ressalta-se que o VMLE considerado para efeito de calculo é um valor tomado no local de embarque para o transporte internacional, correspondente, portanto, a um preço FOB (FREE ON BOARD), que corresponde, necessariamente, a um valor superior ao preço EXW (ex works) estabelecido na legislação.

6.2.2.3. Do Período RECOF 2001 -

O Relatório de Exportações referente ao período RECOF 2001, apresentado pelo importador, apresenta exportações supostamente realizadas entre 05/03/2001 e 21/02/2002. O valor total que consta neste relatório é de R\$ 28.719.864,30. As datas de referência são tratadas como datas de averbação, e que, segundo informação prestada pelo importador, corresponderiam as datas de embarque das mercadorias. Por força do que dispõe o Artigo 4º da IN SRF 80, de 11 de outubro de 2001, **o compromisso de exportação, neste período, foi modificado para US\$ 10.000.000,00, no entanto, não consta no relatório apresentado nenhuma informação relacionada com a correspondência o valor comprovado na moeda norte-americana.**

Analizando o Relatório apresentado, comparativamente com os registros constantes no SISCOMEX Exportação, podemos comprovar que as datas informadas como sendo de averbação, novamente não coincidem, exceto eventualmente, com as datas de averbação, de registro do RE, de registro da DDE, de desembaraço ou de embarque, fazendo com que deixemos de considerá-las para efeito desta comprovação. Verificamos também que os valores relativos aos RE indicados no relatório apenas coincidem com os valores dos RE do SISCOMEX quando a DDE contém apenas um RE. Sempre que o despacho está vinculado a mais de um RE, o valor que aparece indicado corresponde a todos os RE vinculados ou a mais de um RE que consta na DDE.

(...)

Nesta análise comparativa, observamos também que onze ocorrências de RE indicados no Relatório apresentado não coincidiam com nenhum registro do SISCOMEX. Porém, num exame mais criterioso, constatamos que sete deles encontravam-se grafados incorretamente, sendo que apenas quatro deles foram desconsiderados. Um deles; inclusive, pertence ao período posterior, de 2002 (RE 02/0213749-006).

Considerando as DDE e os RE indicados pelo importador, identificamos, portanto, todos os RE vinculados aquela exportação e reconstituímos o relatório a partir dos registros do SISCOMEX, utilizando apenas os registros coincidentes e cujas datas de embarque estejam compreendidas entre 03/03/2001 e 02/03/2002.

Incluimos neste controle os despachos correspondentes as DDE 20101310315, 2101456255, 20101456568 e 20101389884, que foram excluídos da comprovação referente ao período anterior. Desta reconstituição resultou que o valor total exportado no período foi de US\$ 1.840.972,24, superior, portanto, ao volume mínimo de US\$ 10.000.000,00 estabelecido pela IN 80/2001. Consideramos, para este efeito, os valores em dólares norte-americanos informados nos RE como valor no local de embarque pelo próprio importador. A lista completa das exportações consideradas consta no ANEXO A — Planilha B (fls. 645 a 692).

6.2.2.4. Do Período RECOF 2002

Em relação a este período, o importador apresentou dois relatórios em meio magnético, se do um deles referente ao período de março a novembro de 2002 e outro referente ao período de julho de 2002 a março de 2003. Como se nota, o período de julho a novembro de 2002 aparece nos dois relatórios. Novamente observamos que as datas que constam nestes relatórios, embora estejam identificadas como sendo datas de registro do RE, no primeiro, e de averbação, no segundo, coincidem, exceto eventualmente, com as datas, constantes no SISCOMEX, de registro do registro do RE, de registro da DDE, de desembaraço, de embarque ou de averbação. Além disso, estas datas ora estão expressas no formato brasileiro (dd/mm/aaaa), ora, no formato norte-americano (mm/dd/aaaa) (fls. 63 a 761).

(...)

Realizamos, portanto, uma análise comparativa com os registros constantes no SISCOMEX, de onde concluímos que, além das divergências das datas já citadas, anteriormente, os valores apropriados aos RE não coincidem com os valores dos RE registrados no sistema, a exemplo do que já acontecia nos períodos anteriores. Diante disso, **examinamos individualmente cada um dos despachos de exportação, cujos RE foram citados nos relatórios e consideramos como passíveis de comprovação todos os RE constantes no despacho que se referiam às mercadorias nas quantidades citadas nos relatórios apresentados.**

(...)

Dessa forma, reconstituímos o Relatório de Exportação do período 2002, a partir dos dados registrados no SISCOMEX Exportação, considerando, como datas de referência, as datas de embarque das mercadorias, computando todos os RE referentes às mercadorias citadas nos relatórios, cujos embarques tenham se dado entre 03/03/2002 e 02/03/2003, e obtivemos, como valor total no local de embarque, US\$ 9.788.259,28, conforme demonstra o ANEXO A — Planilha C (fls. 63 a 761). **Novamente, portanto, a empresa DELL deixou de cumprir o compromisso firmado por ocasião da sua habilitação no regime.** (e-fls. 108/119 - grifei)

6.3. Da Integridade do Controle Informatizado

Em que pese não ter sido objeto do presente trabalho a auditoria do sistema informatizado, alguns elementos que revelam problemas de integridade ou, no mínimo, que identificam possíveis fragilidades dos controles precisam ser ressaltados, uma vez que os mesmos podem colocar em dúvida as condições operacionais do próprio regime. Já tratamos anteriormente, no subtítulo 6.2.1. "Da Divergência Entre as Datas da Primeira 'Admissão'", **sobre a modificação manual da data de desembarço da primeira DA de admissão (00/0193600-4), o que acabou por produzir uma falsa convicção do cumprimento das metas de exportação no primeiro período RECOF (03 de março de 2000 a 02 de março de 2001).** A própria intervenção manual em dados importantes como a data de desembarço das DA, assim como a falta de condições de rastreamento e de controle sobre esta intervenção, manifestada tanto pela empresa DELL como pela empresa SOFTCOMEX, **revelam, sem dúvida, que o sistema informatizado, ao menos no período referenciado, não atendia às condições mínimas para garantir a integridade dos dados registrados.** (e-fl. 121 - grifei)

6.4. Dos Saldos em Estoque

O Ato Declaratório 83/99 estabelece que a DELL poderá manter em estoque no RECOF no máximo R\$ 22.600.000,00. Acerca desta condição, restringimos o exame apenas aos períodos RECOF 2000 e 2001, em relação aos quais examinamos as condições específicas de aplicação do regime, pois uma análise mais criteriosa exigiria que fosse feita uma reconstituição de toda a movimentação das mercadorias mês a mês, haja vista **que não há separação física dos estoques em função do regime de importação ou de aquisição.** A simples observação dos Livros de Registro de Inventário (fls. 4002 a 4334) já permite concluir que, nos dois períodos citados e, além deles, pelo menos até janeiro de 2003, o saldo do estoque total da empresa apurado ao final de cada mês nunca ultrapassou este valor limite. **Ressalta-se que este estoque é composto por mercadorias admitidas no regime RECOF, outras importadas com tributação normal e adquiridas no mercado interno.** (e-fl. 122)

Assim, observa-se que a fiscalização realizou uma análise detida do regime do RECOF da pessoa jurídica, identificando não apenas a inconformidade dos saldos em estoque,

apontada no item 6.4 do relatório, mas igualmente o descumprimento dos requisitos mínimos para o gozo do regime especial (PL mínimo – item 6.1 – e não comprovação do compromisso de exportação no período – item 6.2 – cuja verificação exigiu uma análise pormenorizada dos dados no SISCOMEX face a ausência de um controle informatizado com dados íntegros – item 6.3).

Com isso, ao contrário do que aduz a Recorrente, a fiscalização não está exigindo os tributos com fulcro em simples descumprimento de obrigações formais ou acessórias. O controle das operações realizadas fazem parte do próprio gozo do regime do RECOF, sendo certo que a fiscalização buscou coletar distintos elementos fáticos que demonstram que a empresa não cumpriu os requisitos mínimos para aproveitar desse regime.

Para apurar os tributos devidos, a fiscalização considerou as informações prestadas pela própria empresa no curso da ação fiscal, não tendo se baseado em mera presunção como pretende aduzir a Recorrente. As “*planilhas em excel*” a que a Recorrente faz referência foram elaboradas considerando as informações por vezes descasadas apresentadas pelo sujeito passivo no curso do trabalho fiscal.

A própria Recorrente confirma “*é mais provável que tenha existido um erro no controle dos estoques (descompasso, conforme identificado pela própria fiscalização)*” (e-fls. 9.571) Isso não necessariamente implicaria em erro no registro das mercadorias constantes no RECOF. Contudo, ainda que entre 2000 e 2002 inexistia exigência normativa de controle de segregação dos estoques entre os nacionais e as mercadorias amparadas pelo RECOF, a disciplina normativa exigia **um controle informatizado das mercadorias**, exatamente para verificar se os estoques ultrapassavam os limites delimitados pelo regime.

No período no qual a fiscalização procedeu com o controle do estoque (2000 e 2001), esse controle deveria ser feito **mensalmente** e de forma individualizada, por estabelecimento importador, conforme identificado no art. 9º do Decreto n.º 2.412/1997, reiterado no art. 14, §3º da Instrução Normativa SRF n.º 35/1998 e no art. 14, §3º da Instrução Normativa SRF nº 105/2000:

Decreto n.º 2.412/1997

Art. 9º **O sistema de controle informatizado deverá incluir demonstrativo de apuração mensal das mercadorias importadas e respectivas destinações**, observado o disposto nos arts. 2º e 5º, que deverá especificar:

I - o valor dos tributos incidentes sobre as mercadorias destinadas ao mercado interno, no estado ou incorporadas ao produto final;

II - o valor dos tributos cuja suspensão foi resolvida pelo implemento das condições previstas no § 2º do art. 2º;

III - o valor correspondente aos tributos suspensos, relativo às mercadorias que remanescem no regime. (grifei)

Instrução Normativa SRF n.º 35/1998

Controle das Mercadorias

Art. 14. O controle aduaneiro da entrada, da permanência e da saída de mercadorias no RECOF serão efetuados de forma individualizada, por

estabelecimento importador da empresa habilitada, mediante processo informatizado, com base em software desenvolvido pelo beneficiário, que possibilite a interligação com os sistemas informatizados de controle da Secretaria da Receita

§ 1º O software e a interface de comunicação referidos neste artigo serão homologados pelas Coordenações-Gerais do Sistema Aduaneiro e de Tecnologia e Sistemas de Informação.

§ 2º Para fins de homologação do aplicativo e da interface de comunicação, o beneficiário deverá fornecer:

- a) descrição do funcionamento do sistema operacional;
- b) lay-out e especificação técnica do programa;
- c) base para certificação da SRF no sistema de controle.

§ 3º O sistema de controle informatizado referido neste artigo deverá incluir relatório de apuração mensal das mercadorias importadas e destinadas nos termos desta Instrução Normativa.

§ 4º O disposto neste artigo:

- a) não dispensa a empresa de apresentar relatório de apuração anual, que demonstre o atendimento das condições e o cumprimento dos compromissos para permanência no RECOF;
- b) não exclui as verificações fiscais por parte da unidade da SRF com jurisdição sobre o estabelecimento importador, no curso de programas de auditoria, regulares ou não. (grifei)

Instrução Normativa SRF nº 105/2000³

Art. 14. O controle aduaneiro da entrada, da permanência e da saída de mercadorias no RECOF será efetuado de forma individualizada, por estabelecimento importador da empresa habilitada, mediante processo informatizado, com base em software desenvolvido pelo beneficiário, que possibilite a interligação com os sistemas informatizados de controle da Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O software e a interface de comunicação referidos neste artigo serão homologados pelas Coordenações-Gerais do Sistema Aduaneiro e de Tecnologia e de Sistemas de Informação.

§ 2º Para fins de homologação do aplicativo e da interface de comunicação, o beneficiário deverá fornecer:

- a) descrição do funcionamento do sistema operacional;
- b) lay-out e especificação técnica do programa;
- c) base para certificação da SRF no sistema de controle.

³ Revogada pela Instrução Normativa SRF nº 80, de 11 de outubro de 2001.

§ 3º **O sistema de controle informatizado referido neste artigo deverá incluir relatório de apuração mensal das mercadorias importadas e destinadas nos termos desta Instrução Normativa.**

§ 4º O disposto neste artigo:

I - não dispensa a empresa de apresentar relatório de apuração anual, que demonstre o atendimento das condições e o cumprimento dos compromissos para permanência no RECOF;

II - não exclui as verificações fiscais por parte da unidade da SRF com jurisdição sobre o estabelecimento importador, no curso de programas de auditoria, regulares ou não.

§ 5º A empresa habilitada deverá manter documentação técnica completa e atualizada do sistema de que trata este artigo, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada. (grifei)

E no presente caso, a fiscalização verificou que esse controle de mercadorias não era efetivo, razão pela qual foi necessário se voltar para o livro de registro de inventário para verificar os saldos de estoque ao final de cada mês. Essa metodologia foi elucidada pela fiscalização, identificando que todos os bancos de dados por ela utilizados foram fornecidos pela própria Recorrente na ação fiscal. Somente para infirmar a ausência de mera presunção na elaboração das planilhas que instruíram o trabalho fiscal, cumpre identificar as fontes de informações trazidas pela fiscalização no Relatório de Auditoria:

Como fontes de informações utilizamos os seguintes bancos de dados e relatórios:

SISCOMEX: admissões no RECOF, DI de consumo, DI de nacionalização de Entrepósito Aduaneiro, DI de Saída do RECOF, exportações — Planilhas A, B e C do ANEXO A (fls. 607 a 761).

RELATÓRIO GERAL DE ENTRADAS (RECOF SYS): aquisições no mercado nacional, ajustes de estoque (fls. 875 a 1402).

RELATÓRIO DE CONSUMO (RECOF SYS): consumo de insumos no processo produtivo, consumo de insumos RECOF, baixas de insumos RECOF por destruição, baixas de insumos RECOF por ajuste, baixas de insumos RECOF por exportação, datas de entrada dos insumos consumidos e documento de entrada dos insumos consumidos. As primeiras e as últimas folhas deste relatório constam nas folhas 1403 a 1895.

LIVRO DE REGISTRO DE INVENTÁRIO: saldos de estoque ao final de cada mês (fls. 4002 a 4334).

Os cruzamentos e as totalizações mensais foram obtidos a partir de consultas e formulações realizadas com a utilização dos aplicativos "Microsoft ACCESS" e "Microsoft EXCEL" (e-fls. 126/127 - grifei)

A fiscalização considerou tão somente as mercadorias abrangidas pelo RECOF para verificar a quantidade de estoque, por se tratar de uma exigência do próprio regime. Ou seja, o Fiscal traçou uma metodologia à luz da legislação aplicável ao regime, inexistindo razões fáticas ou jurídicas suscetíveis a modificar a forma adotada.

Caso a ação fiscal tenha considerado mercadorias nacionais como mercadorias que foram sujeitas a uma importação irregular via RECOF, caberia à Recorrente fazer uma prova contundente deste fato, o que não ocorreu no presente caso. Pelo contrário, com fulcro na

ausência de uma exigência normativa específica de segregação do estoque, a própria Recorrente reconhece que não possuía a época um controle suscetível de segregar as mercadorias nacionais das mercadorias que foram importadas pelo RECOF.

Na diligência realizada em primeira instância, o que foi identificado foi um equívoco no traslado de informações em razão das diferenças de grafias utilizadas (ora no sistema brasileiro, ora no sistema norte-americano). Contudo, a fiscalização procedeu com a retificação desses dados em conformidade com as informações apresentadas pela perícia contábil, elaborada em conformidade com a documentação apresentada durante a ação fiscal.

O que a fiscalização não considerou foi a tentativa da empresa, reiterada no Recurso Voluntário, de ampliar o período de compensação das Divergências de Saldo Físico-Documentais para dois meses anteriores e dois meses posteriores ao mês de verificação.

1) Não recepcionamos a proposta do Sr. Perito de ampliar o período de compensação das Divergências de Saldo Físico-Documentais para dois meses anteriores e dois meses posteriores ao mês de verificação, por total incompatibilidade com o critério adotado, que prevê a possibilidade de desencontro entre os registros e as efetivas movimentações, o que só é razoável, se considerarmos períodos curtos de no máximo alguns dias. Esta proposta foi também citada na impugnação, no item 4.1.2.3 (fls. 4.897 a 4.898). (e-fl. 8.853)

Com efeito, como visto pela transcrição acima do art. 9º do Decreto n.º 2.412/1997 e do art. 14, §3º, das INs SRF n.º 35/1998 e n.º 105/2000, “*o sistema de controle informatizado (...) deverá incluir **relatório de apuração mensal das mercadorias importadas e destinadas***” ao RECOF. A disciplina normativa do regime do RECOF, portanto, não autoriza a pretensão indicada no relatório da perícia e reiterada no Recurso Voluntário de considerar dois ou mais meses posteriores para o controle das mercadorias. O controle da importação e destinação das mercadorias no RECOF caberia ser realizado mensalmente.

O outro ponto levantado pela perícia não considerado pela fiscalização foi assim sintetizado no relatório da diligência fiscal realizada na primeira instância:

2) Não recepcionamos, da mesma forma, proposta do Sr. Perito no sentido de efetuar compensações indiscriminadas entre ajustes positivos e negativos registrados em um mesmo mês e, inclusive, em meses anteriores e posteriores. Entendemos que os ajustes representam atos deliberados da empresa de registrar faltas e excessos verificados fisicamente em um determinado momento, constituindo-se, portanto, em atos que declaram uma situação fática. Ressalvados todos os casos perfeitamente identificados passíveis, de serem desconsiderados, por não representarem, de fato, faltas ou excessos, não cabe outro tipo de compensação em relação a estes registros.” (e-fls. 8.853/8.854)

A alegação da empresa nesse sentido foi reiterada no Recurso Voluntário, alegando que a fiscalização desconsiderou faltas e excessos justificados, com ajustes positivos e negativos feitos no estoque por devoluções realizadas (item PN 1F733) e pela operação de *rework* realizada pela Recorrente e demonstrada em sede de perícia, que se referem aos itens retrabalhados nas dependências da empresa (itens 350WY, 3D581, 1F733, 317MJ, 3D581, 4E044, 83EHG, 827JT e 8596P).

Primeiramente, quanto aos documentos apresentados quanto ao item PN 1F733, a fiscalização teve a oportunidade de novamente enfrentar o conjunto probatório apresentado na diligência solicitada por este Colegiado. Como identificado no relatório de diligência:

Em relação ao item “1E733”, que a recorrente alega tratar-se de estorno de uma saída para devolução ao exterior, que teria sido cancelada, apresentando as notas fiscais 68669, de 31 de outubro de 2001, e 6635, de 7 de novembro de 2001, é importante salientar que não existe nenhuma movimentação para este código de produto. Encontramos movimentação apenas para o produto 1F733, que deve ser o código correto para o produto em questão.

Ocorre que não há nenhuma comprovação de que os 800 itens que aparecem ajustados positivamente no mês de novembro de 2001 refiram-se a esta nota fiscal de entrada, tampouco aparece esta quantidade registrada como saída no mês de outubro do mesmo ano.

Os relatórios gerais de entrada apresentados pelo importador por ocasião da fiscalização dão conta somente de uma entrada deste item no mês novembro e consta descrito como no quadro abaixo:

PART_NUMBER	DOC_ORIGEM	TIPO_ENTRADA	QTDE	SALDO	DESCRIÇÃO	NCM	NFE	DATA
1F733	Outros: 3265235	Outros	800	0	Microprocessador	85421392		08-nov-01

No relatório de consumo referente ao mês de outubro não aparece nenhum registro de saída deste produto nem consta o registro da referida nota fiscal 68669. **Para que a quantidade de 800 itens ajustados no mês de novembro pudesse ser apenas uma correção de uma saída cancelada, esta saída deveria ter sido registrada no mês de outubro.**

Ou seja, também por falta de comprovação de que este ajuste represente de fato um estorno de uma saída que tenha sido registrada, mas que não ocorreu, impediu a fiscalização de expurgá-lo do cálculo geral dos ajustes. Aliás, intimado a informar se havia algum outro estorno de lançamento além daqueles dois que se referiam a informação equivocada da matrícula dos funcionários no lugar da quantidade, o importador informou que não havia outros estornos identificados (fls. 7950). (e-fl. 9.706 – grifei)

Assim, novamente na diligência, a fiscalização identificou de forma clara a ausência de documentos suficientes para demonstrar a movimentação de seu estoque quanto ao item PN 1F733, não cabendo modificação da autuação quanto a esse item.

Da mesma forma, quanto ao *rework*, a fiscalização igualmente indica que a empresa não teria comprovado documentalmente os procedimentos por ela identificados na perícia por ela elaborada. Com efeito, a Perícia informa quais os documentos considerados necessários para demonstrar o procedimento de retrabalho (e-fls. 7918 a 8042):

2.4 – “ Informar se há documentos de controle de saída e de entrada de itens decorrentes de REWORK no estoque da empresa. Em havendo, apresentar os documentos que comprovam tais movimentações referentes aos casos alegados na perícia.”

Sim, para os processos de ajustes de inventário oriundos de REWORK, é necessário o preenchimento de formulário específico de ajuste, sendo solicitado pela área de Controle de Inventário o ainda necessitando ser devidamente aprovado pela área de Finanças de Operações. Este formulário é o documento interno de aprovação. Segue anexo a documentação solicitada.

Com isso, como apontado pela própria perícia solicitada pela Recorrente, seria necessário um formulário específico de ajuste solicitado pelo Controle de Inventário, como um documento interno da empresa, a ser aprovado pela área de finanças.

Contudo, considerando os formulários anexados aos quais a perícia faz referência (e-fls. 7951/8065), não é possível identificar os itens 350WY, 3D581, 1F733, 317MJ, 3D581, 4E044, 83EHG, 827JT e 8596P, se referindo a outros itens. Vejamos por exemplo pela reprodução da e-fl. 7952:

Item	Descrição	Data da transação	Tipo de transação	Quantidade
34MCW	CRD.GRPHC,VID,16MB,TNT2,PRO	1-Jun-01	Ind Dmd Issues By Inventory	67
34MCW	CRD.GRPHC,VID,16MB,TNT2,PRO	7-Jun-01	Ind Dmd Issues By Inventory	5
34MCW	CRD.GRPHC,VID,16MB,TNT2,PRO	3-Jul-01	Mfg Rcpt Inter Plant Orders (Inv)	30
34MCW	CRD.GRPHC,VID,16MB,TNT2,PRO	23-Jul-01	Mfg Rcpt Inter Plant Orders (Inv)	5
34MCW	CRD.GRPHC,VID,16MB,TNT2,PRO	25-Oct-01	Mfg Rcpt Inter Plant Orders (Inv)	9
34MCW	CRD.GRPHC,VID,16MB,TNT2,PRO	12-Nov-01	Mfg Rcpt Inter Plant Orders (Inv)	1
26RYH	CRD.GRPHC,16MB,TNT2,PRO,LPF	1-Jun-01	Mfg Rcpt Inter Plant Orders (Inv)	67
26RYH	CRD.GRPHC,16MB,TNT2,PRO,LPF	7-Jun-01	Mfg Rcpt Inter Plant Orders (Inv)	5
26RYH	CRD.GRPHC,16MB,TNT2,PRO,LPF	3-Jul-01	Ind Dmd Issues By Inventory	30
26RYH	CRD.GRPHC,16MB,TNT2,PRO,LPF	23-Jul-01	Ind Dmd Issues By Inventory	5
26RYH	CRD.GRPHC,16MB,TNT2,PRO,LPF	25-Oct-01	Ind Dmd Issues By Inventory	9
26RYH	CRD.GRPHC,16MB,TNT2,PRO,LPF	12-Nov-01	Ind Dmd Issues By Inventory	1

Observação: O item 34MCW foi transformado em 26RYH nos dias 01/06 e 07/06 conforme descrito acima.
O item 26RYH foi transformado em 34MCW nos dias 3/07, 23/07, 25/10 e 12/11 conforme descrito acima.
A transformação era a troca de parafusos de fixação no gabinete.

Legenda:

Mfg Rcpt Inter Plant Orders (Inv)	entrada no sistema de controle de inventário
Ind Dmd Issues By Inventory	baixa / saída do sistema de controle de inventário

Na resposta à diligência, a empresa novamente identifica os mesmos itens que teriam sido objeto de rework sem, contudo, anexar aos autos os documentos (formulários internos identificados na perícia) correspondentes à esses itens (e-fl. 9.720):

	Entrada	dez/00	jan/01	fev/01	out/01	nov/01	fev/02
POSITIVOS	350WY	2680	1569	473			
	3D581					1000	
	1F733					800	
	317MJ					8626	
	3D581				1000		
	1F733				800		
	Saída	dez/00	jan/01	fev/01	out/01	nov/01	fev/02
NEGATIVOS	4E044						1000
	83EHG	2680	1569	473			
	827JT					8626	
	8596P		115	19			

Com efeito, para esses itens foram anexados apenas planilhas elaboradas pela empresa relacionadas às entradas de rework. É o que se depreende, por exemplo, do documento apresentado quanto ao item 350WY (e-fl. 8978):

Item 350WY

Total autuado para este item em dólares = US\$ 82,396.23

Valor total encontrado para este PN = US\$ 79,497.45

Foi criado no estoque via ajuste positivo através de Rework de Speaker.

Fls. 893

ENTRADA DE REWORK					
Item	Descrição	Data	Tipo Entrada	Qtde	US\$
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	15-Dec-00	Outros	420	7,221.99
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	18-Dec-00	Outros	560	9,629.33
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	19-Dec-00	Outros	362	6,224.67
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	21-Dec-00	Outros	360	6,190.28
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	26-Dec-00	Outros	31	533.05
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	26-Dec-00	Outros	19	326.71
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	27-Dec-00	Outros	140	2,407.33
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	28-Dec-00	Outros	428	7,359.56
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	29-Dec-00	Outros	160	2,751.24
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	29-Dec-00	Outros	180	3,095.14
		Total Dec-00		2660	45,739.30
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	4-Jan-01	Outros	18	297.58
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	5-Jan-01	Outros	342	5,653.99
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	15-Jan-01	Outros	14	231.45
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	16-Jan-01	Outros	1	16.53
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	17-Jan-01	Outros	31	512.50
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	18-Jan-01	Outros	40	661.29
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	19-Jan-01	Outros	146	2,413.69
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	22-Jan-01	Outros	315	5,207.63
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	23-Jan-01	Outros	142	2,347.57
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	26-Jan-01	Outros	520	8,596.72
		Total Jan-01		1569	25,938.94
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	1-Feb-01	Outros	1	16.53
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	1-Feb-01	Outros	100	1,653.21
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	2-Feb-01	Outros	1	16.53
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	2-Feb-01	Outros	17	281.05
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	2-Feb-01	Outros	1	16.53
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	2-Feb-01	Outros	25	413.30
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	2-Feb-01	Outros	100	1,653.21
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	8-Feb-01	Outros	96	1,587.09
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	9-Feb-01	Outros	41	677.82
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	10-Feb-01	Outros	33	545.56
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	10-Feb-01	Outros	31	512.50
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	14-Feb-01	Outros	5	82.66
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	16-Feb-01	Outros	17	281.05
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	19-Feb-01	Outros	1	16.53
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	20-Feb-01	Outros	2	33.06
350WY	Conjunto de 02 alto falantes montados em caixas acusticas	22-Feb-01	Outros	2	33.06
		Total Feb-01		473	7,819.71
		Total Geral		4702	79,497.95

Observa-se pelo documento acima reproduzido que nem mesmo a pessoa jurídica identifica que essas mercadorias seriam objeto de rework, vez que sua entrada foi registrada genericamente como “Outros”. Além disso, não foram apresentados quaisquer dos documentos aos quais a perícia se refere (formulário específico de ajuste solicitado pelo Controle de Inventário, aprovado pela área de finanças).

Com isso, inexistem nos autos elementos probatórios suficientes para proceder com qualquer modificação referente a esses itens para os quais a empresa alega que ocorreu o *rework*. Cumpre salientar que, mesmo com a identificação da deficiência probatória em sede de diligência, a empresa não anexou qualquer documentação adicional distinta, inexistindo razão para uma nova diligência nesse ponto.

Desta forma, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto ao mérito da autuação.

II.3. DAS PENALIDADES

Especificamente quanto às penalidades aplicadas, após reiterar a alegação da impossibilidade de aplicação da penalidade com base em presunções, já enfrentada no tópico anterior, sustenta a Recorrente:

1. A inaplicabilidade da penalidade por falta de licenciamento, vez que o dispositivo no qual a fiscalização se baseou se refere à “Guia de Importação” e não à “Licença de Importação”. Indica que não foi demonstrado quais as mercadorias que eventualmente estariam sujeitas ao licenciamento não automático, sendo que a licença automática não se confunde com a guia de importação. As importações da empresa estariam sujeitas a licença automática, não havendo subsunção do fato a norma da penalidade aplicada;
2. A inabilidade da penalidade por falta de registro no SISCOMEX, por não se tratar de uma conduta tipificada, não tendo sido demonstrada pela fiscalizada a existência de importação irregular ou fraudulenta;
3. A impossibilidade de aplicação simultânea das penalidades por falta de registro da Declaração de Importação e a penalidade por falta de licenciamento da importação.

Vejamos cada alegação de forma segregada.

II.3.1. DA MULTA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO

Nesta alegação, cabe provimento ao Recurso da empresa.

Como relatado, foi aplicada no presente caso a multa por “**IMPORTAÇÃO DESAMPARADA DE GUIA DE IMPORTAÇÃO OU DOCUMENTO EQUIVALENTE**”, prevista no art. 169, I, 'b' do Decreto-lei n.º 37/66⁴ e regulamentada pelo art. 633, II, "a" do RA/2002⁵.

Conforme indicado no Relatório da Auditoria, a fiscalização entendeu que “*todas as importações brasileiras estavam sujeitas a Licenciamento de Importação*”, que teria substituído a guia de importação, independente de ser automático ou não. Nos termos da autuação:

Como se observa, todas as importações brasileiras estavam sujeitas a Licenciamento de Importação, que seria automático, quando as informações deveriam ser prestadas por ocasião do despacho aduaneiro, na declaração de importação; e não automático, quando deveria ser providenciado previamente, de onde decorre, obrigatoriamente, o entendimento de que mercadorias que não tenham sido objeto de despacho aduaneiro também não foram objeto de licenciamento.

⁴ "Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978)

I - importar mercadorias do exterior: (Redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978) (...)

b) **sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais:** (Incluída pela Lei nº 6.562, de 1978)

Pena: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria. (...)" (grifei)

⁵ Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 169 e § 6o, com a redação dada pela Lei no 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2o):

II - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:

a) pela **importação de mercadoria sem licença de importação** ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, **desembarçados no regime comum de importação** (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 169, inciso I, alínea "b" e § 6o, com a redação dada pela Lei no 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2o); e (grifei)

Ao longo do presente relatório ficou demonstrada existência nos estoques da empresa de itens não registrados em documentos de entrada. São excedentes materializados em registros de ajustes positivos de inventário, assim como divergências positivas entre os saldos físicos e os saldos documentais, registro de consumo de itens não existentes documentalmente e consumo de itens cuja entrada se deu posteriormente ao consumo. Silo itens, portanto, não submetidos a despacho aduaneiro e, conseqüentemente, importados sem o devido Licenciamento de Importação.

O Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030/85, em seu artigo 526, inciso II, com base no artigo 169 do Decreto-Lei 37/66, estabelece que importar mercadoria sem Guia de Importação ou documento equivalente constitui infração administrativa ao controle das importações, sujeita a aplicação da multa de 30% do seu correspondente valor aduaneiro. (e-fl. 155 - grifei)

Contudo, com fulcro em razões semelhantes àquelas já mantidas por esta Turma quando do julgamento de Recursos de Ofício nos Acórdãos 3402-004.357 de 29/08/2017 de relatoria do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, 3402-005.460, de 24/07/2018, de minha relatoria e no Acórdão 3402-005.383, de 21/06/2018, igualmente de minha relatoria, a autuação cabe ser cancelada neste ponto.

Para melhor elucidar essa questão, me valho das palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan proferida no Acórdão 3401-003.229, de 26/09/2016. Em seu voto, o Conselheiro traça uma clara distinção entre o processo de licenciamento da importação e a necessidade do documento Licença de Importação (LI), elucidando que somente quando esta última for necessária que se pode aplicar a penalidade imposta na presente autuação:

Mas temos que esclarecer aqui que não se pode confundir licenciamento de importação com Licença de Importação (LI). Licenciamento é o procedimento por meio do qual se obtém a LI, que é o documento que equivale, a partir de 28/09/1992, à Guia de Importação (GI), conforme esclarece o Decreto n.º 660/1992, em seus artigos 4º, § 1º ("a formulação de exigências, licenças ou autorizações diretamente incidentes sobre operações de comércio exterior deverá ser feita por intermédio do SISCOMEX"); e 6º, § 1º (para todos os fins e efeitos legais, os registros informatizados das operações de exportação ou de importação no SISCOMEX, equivalem à Guia de Exportação, à Declaração de Exportação, ao Documento Especial de Exportação, à Guia de Importação e à Declaração de Importação). E o registro informatizado no SISCOMEX não é o "licenciamento" (processo), mas a "licença" (documento) de importação.

O Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto n.º 4.543/2002) esclareceu a questão. Veja-se que o texto da multa aplicada, na lei de regência (artigo 169, I, "b" do Decreto-Lei no 37/1966, com a redação dada pela Lei no 6.562/1978) estabelece que a infração é pela importação de mercadoria "sem Guia de Importação ou documento equivalente", e o **Regulamento Aduaneiro de 2002 a detalhou (artigo 633, II "a") como "importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente".**

À época dos fatos narrados na autuação [30/10/2000], havia duas modalidades de licenciamento: automático e não automático, conforme o art. 7º da Portaria SECEX no 21/1996.

No caso de licenciamento não automático, o número da LI obtida (válida, em regra, a por 60 dias) figuraria na respectiva declaração de importação, vinculado à mercadoria. **No caso de licenciamento automático, contudo, sequer se pode falar em LI, que não recebe numeração e não consta na declaração de importação, havendo, em verdade, um licenciamento com dispensa de licença.**

Isso ficou mais claro quando a SECEX, em 01/12/2003, resolveu estabelecer que seriam três as categorias de licenciamento: automático, não automático e dispensado, no artigo 6º da Portaria SECEX no 17/2003. A nova modalidade denominada de "licenciamento dispensado" equivale à anteriormente existente sob a denominação "licenciamento automático". E as novas modalidades de "licenciamento automático" e "licenciamento não automático" correspondem a desmembramentos da anteriormente compreendida como "licenciamento não automático".

Tais observações se prestam a esclarecer que a multa por infração administrativa ao controle das importações, decorrente de falta de Guia de Importação ou documento equivalente (no caso, a Licença de Importação), não se aplica nos casos em que o tratamento administrativo de licenciamento previsto para a mercadoria não implique a efetiva emissão de uma Licença de Importação.

Buscando confirmar se havia tratamento administrativo específico para o código NCM 3824.90.89, na data do registro da DI (30/10/2000), efetuei consulta ao sistema "Tratamento Administrativo - Consultas Web", na função "Consulta Histórico", no sítio "Web" do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, informando como data inicial "01/10/2000" e como data final "01/01/2001". Ao efetuar a consulta por subitem (3824.90.89) e por posição (3824), obtive a resposta de que não havia tratamento administrativo específico. Ao consultar por capítulo (38), encontrei dois tratamentos administrativos específicos, nenhum deles para a mercadoria em análise.

Assim, sendo automático o licenciamento, à época do registro da DI, para o código NCM 3824.90.89, indicado como correto pela fiscalização, e aqui mantido, não há que se falar em falta de Licença de Importação, e, muito menos, em falta de Licença de Importação.

Deve, assim, ser afastada a multa por infração administrativa ao controle das importações, decorrente de falta de Guia de Importação ou documento equivalente (no caso, a Licença de Importação)." (grifei)

Assim, não se pode confundir o processo de licenciamento com a Licença de Importação sendo que à luz da Portaria SECEX n.º 21/1996⁶, vigente à época da importação, o processo de licenciamento não automático exige a emissão prévia de uma Licença de Importação (LI), não necessária, em regra, para o processo de licenciamento automático (salvo se previstas condições ou procedimentos especiais nesse procedimento⁷).

⁶ Revogada pela Portaria SECEX n.º 17 de 01/12/2003.

⁷ "Art. 7º O licenciamento das importações ocorrerá de forma automática e não automática e será efetuado por meio do SISCOMEX.

§ 1º As informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal a serem prestadas para fins de licenciamento estão contidas no Anexo II da Portaria Interministerial MF/MICT nº 291, de 12 de dezembro de 1996.

§ 2º As informações de que trata o parágrafo anterior caracterizam a operação de importação e definem o seu enquadramento.

Art. 8º Nos casos de licenciamento automático, as informações de que trata o artigo anterior deverão ser prestadas no Sistema em conjunto com as informações exigidas para a formulação da declaração para fins de despacho aduaneiro da mercadoria.

Art. 9º Nas importações sujeitas a licenciamento não automático, o importador deverá prestar no Sistema as informações a que se refere o art. 8º, previamente ao embarque da mercadoria no exterior ou antes do despacho aduaneiro, conforme o caso." (grifei)

Atentando-se para a presente autuação fiscal, vislumbra-se que a fiscalização não identificou quaisquer atos normativos do SECEX ou do DECEX que indicariam a necessidade de emissão de Licença de Importação (LI) para as mercadorias importadas pela empresa sujeitas ao RECOF. Ou mesmo identificou uma exigência normativa de todas as mercadorias importadas no RECOF serem sujeitas a licenciamento não automático. Pelo contrário, em todo momento no relatório, a fiscalização identifica que as mercadorias são importadas no RECOF sem prévia análise de qualquer autoridade administrativa, com fulcro apenas nas informações prestadas pelo sujeito beneficiado pelo regime especial:

Tanto a admissão das mercadorias no regime, quanto a sua saída para exportação ou para o mercado nacional, se dá sem qualquer conferência aduaneira, cabendo a própria empresa a detecção de eventuais divergências entre o declarado e o efetivamente importado ou destinado. O único controle físico exercido sobre as mercadorias importadas será efetuado pela empresa no recebimento - das mesmas, cabendo a ela apurar as divergências verificadas: Todas as divergências verificadas na entrada das mercadorias deverão ser objeto de solicitação de retificação da DA correspondente sem prejuízo do pagamento de eventuais penalidades decorrentes e de tributos, conforme o caso.

Como se observa, a empresa em condições de habilitar-se no regime RECOF usufrui dois tipos de benefícios. O primeiro, próprio dos regimes aduaneiros especiais, está relacionado com suspensão dos tributos, sob a condição de que a empresa cumpra determinadas condições estabelecidas, quais sejam, por exemplo, a de exportar um determinado volume anual de produtos industrializados, recolher, no prazo, os tributos relativos ao que foi destinado ao mercado nacional e não destinar ao mercado nacional, no mesmo estado, mais do que 20% do que foi importado.

O segundo tipo de benefício caracteriza-se pela concessão de uma linha preferencial em relação aos despachos aduaneiros. **Assim, a empresa não se submete a nenhum procedimento de conferência aduaneira, nem na importação, nem na exportação.** Mesmo nos casos em que seja necessário realizar retificação da DA, em decorrência de constatação de divergências na entrada das mercadorias, nos termos do parágrafo único do art. 13 da IN 35/1998, a empresa poderia utilizar as mercadorias após transcorrido o prazo de 24 horas da formalização do pedido. A partir da publicação da IN SRF 417/2004, nem mesmo o prazo de 24 horas precisa ser aguardado, e o importador pode utilizar as mercadorias desde que registre corretamente a entrada em seu estoque. (e-fl. 98 - grifei)

Assim, resta afastada a premissa na qual se respaldou a fiscalização de que todas as mercadorias importadas estariam sujeitas ao licenciamento, entendida como a necessidade de possuir uma Licença de Importação. Uma vez reconhecida que a Licença de Importação é um documento exigido tão somente para os licenciamentos não automáticos, caberia à fiscalização demonstrar que as importações realizadas no presente caso estariam sujeitas a esse procedimento, o que não foi feito.

Com isso, inexistente uma perfeita subsunção do fato à norma, vez que não demonstrado pela fiscalização que as mercadorias importadas pelo RECOF precisam de Licenças de Importação.

Acresce-se que a redação do art. 633, II, a do RA/2002 aplica essa penalidade especificamente para o “*regime comum de importação*”, como aquele destinado à nacionalização de mercadorias importadas a título definitivo, mediante despacho para consumo. Vejamos a redação do dispositivo:

Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei no 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

II - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:

a) pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembarçados no regime comum de importação (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 169, inciso I, alínea "b" e § 6º, com a redação dada pela Lei no 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º); e (grifei)

Contudo, no presente caso, estamos diante do ingresso no território aduaneiro de bem amparado pelo RECOF, que foi aplicado mediante a utilização de tratamento aduaneiro inerente ao regime aduaneiro especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado.⁸

Diante do exposto, cabe ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para cancelar a exigência da multa por importação desamparada de guia de importação ou documento equivalente do art. 169, I, 'b' do Decreto-lei n.º 37/66 e regulamentada pelo art. 633, II, "a" do RA/2002.

II.2 DA MULTA POR FALTA DE REGISTRO DE DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO NO SISCOMEX

Ainda foi aplicada no presente caso a multa por entregar a consumo ou consumir mercadoria sem registro no SISCOMEX, prevista no art. 83, I da Lei n.º 4.502/64, que expressa:

Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente: (Vide Decreto-Lei nº 326, de 1967)

I - Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dêle saído ou nele

⁸ No mesmo sentido, quanto ao REPETRO: "(...) REPETRO. SANÇÃO ADUANEIRA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. MULTA DE 30%. INEXISTÊNCIA DE SUBSUNÇÃO.

As operações de importação submetidas ao regime especial de admissão temporária, incluído a modalidade REPETRO, não se enquadram como importações "desembarçadas no regime comum de importação", prescritas no art. 169, inciso I, alínea "b" e § 6º do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei nº 6.562/1978. Logo, se o regime especial dispensa a licença de importação, não há que se falar em incidência de multa pela inexistência de LI anterior ao registro da declaração de importação. (...)." (Processo nº 10725.720227/2010-33 Acórdão nº 3402-004.357 Sessão de 29/08/2017. Relator Conselheiro Diego Diniz Ribeiro - grifei)

"Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 15/05/2007, 31/07/2007, 18/09/2007, 09/10/2007, 05/11/2007, 28/10/2009

REPETRO. ADMISSÃO TEMPORÁRIA. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE.

As operações de importação submetidas ao regime aduaneiro especial Repetro ou ao regime especial de admissão temporária para utilização econômica não se enquadram como importações "desembarçadas no regime comum de importação". A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma legal, sem o que é impossibilitada a aplicação de penalidade." (Número do Processo 19396.720002/2011-10 Data da Sessão 24/04/2013 Relatora Fabiola Cassiano Keramidas Nº Acórdão 3302-002.052 - grifei)

permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)

No Relatório de Auditoria, a fiscalização sustenta que as mercadorias que estavam em estoque desamparadas dos respectivos documentos de origem foram consumidas ou entregues para consumo, razão pela qual se enquadraria nesse dispositivo:

De tudo o que foi exposto, fica claro que parte das mercadorias utilizadas no processo industrial da empresa é decorrente de entradas não documentadas, ou seja, excessos não identificados na entrada das mercadorias. Excluindo-se todas as situações identificadas como sendo decorrentes destes por desvio manual, transferências de localizações, itens não controlados fisicamente, desencontro entre registros documentais e contagem física de estoque, **não pode haver outra explicação para os excedentes reconhecidos pela empresa e para os excedentes detectados a partir desta auditoria.**

Tais mercadorias encontravam-se no estoque desamparadas dos respectivos documentos de origem e não há dúvida de que as mesmas foram consumidas ou foram entregues a consumo. Aliás, muitos destes excedentes foram deduzidos justamente do Relatório de Consumo que identifica situações em que são consumidas mercadorias cujas baixas são apropriadas a entradas posteriores. (e-fl. 156 - grifei)

Contudo, no próprio relatório de auditoria anteriormente citado, a própria fiscalização evidenciou que haveria uma outra explicação para os excedentes reconhecidos pela empresa: não havia uma clara segregação no estoque entre as mercadorias importadas e aquelas adquiridas no mercado interno. Não há qualquer comprovação categórica nos presentes autos por parte da fiscalização de que essas mercadorias deveriam ser necessariamente importadas. Vejamos novamente o teor do relato fiscal quando trata do registro de estoque:

6.4. Dos Saldos em Estoque

O Ato Declaratório 83/99 estabelece que a DELL poderá manter em estoque no RECOF no máximo R\$ 22.600.000,00. Acerca desta condição, restringimos o exame apenas aos períodos RECOF 2000 e 2001, em relação aos quais examinamos as condições específicas de aplicação do regime, pois uma análise mais criteriosa exigiria que fosse feita uma reconstituição de toda a movimentação das mercadorias mês a mês, haja vista **que não há separação física dos estoques em função do regime de importação ou de aquisição.** A simples observação dos Livros de Registro de Inventário (fls. 4002 a 4334) já permite concluir que, nos dois períodos citados e, além deles, pelo menos até janeiro de 2003, o saldo do estoque total da empresa apurado ao final de cada mês nunca ultrapassou este valor limite. **Ressalta-se que este estoque é composto por mercadorias admitidas no regime RECOF, outras importadas com tributação normal e adquiridas no mercado interno.** (e-fl. 122)

Ainda que efetivamente seja relevante para o controle de estoque do RECOF e para a verificação da regularidade do regime, cuja validade foi confirmada quando da análise do mérito do Recurso Voluntário, esse trecho do relatório fiscal evidencia que a fiscalização não pode afirmar categoricamente, considerando as próprias informações por ela coletadas, que *“não pode haver outra explicação para os excedentes reconhecidos pela empresa e para os excedentes detectados a partir desta auditoria.”* (e-fl. 156) A outra explicação foi dada pela própria fiscalização, páginas acima: o estoque da empresa analisado *“é composto por mercadorias admitidas no regime RECOF, outras importadas com tributação normal e adquiridas no mercado interno.”* (e-fl. 122)

Ora, para a aplicação da penalidade sob análise, caberia à fiscalização evidenciar com um conjunto probatório contundente que todas as mercadorias que constavam do estoque da empresa deveriam necessariamente ser importadas e não poderiam ter sido adquiridas no mercado interno. Trata-se de penalidade específica, aplicável tão somente em se tratando de importações realizadas de forma clandestina, fraudulenta e sem amparo em documentação da importação, cujos elementos fáticos não foram evidenciados de forma específica e clara pela fiscalização.

Ao contrário do que afirmou a r. decisão de primeira instância, não é possível afirmar no presente caso que o excedente de estoque necessariamente se refere a uma importação irregular, inexistindo na legislação específica do RECOF uma presunção legal nesse sentido.

Desta forma, cabe ser afastada a multa por falta de registro da Declaração de Importação, por falta de elementos probatórios suficientes colacionados pela fiscalização para demonstrar a exigência desta penalidade no caso em tela.

Uma vez afastada das duas penalidades discutidas pelo sujeito passivo, resta prejudicada a análise do argumento subsidiário da empresa quanto à impossibilidade de aplicação simultânea das penalidades por falta de registro da Declaração de Importação e a penalidade por falta de licenciamento da importação (ponto 3 acima).

II.4. DA TAXA SELIC

Por fim, sustenta a Recorrente a inaplicabilidade da taxa SELIC, matéria já sumulada neste Conselho pela Súmula CARF n.º 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, cabe ser negado provimento ao recurso neste ponto.

III – CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: **(i)** considerar a planilha D5 apresentada pela empresa (e- fls. 8995 a 9361), com seus correspondentes reflexos no cálculo do crédito tributário passível de exigência na forma da diligência fiscal (e-fl. 9.703); **(ii)** afastar as exigências tributárias relacionadas às DIIs registradas antes de 28/12/2000, vez que ultrapassado o prazo para a revisão aduaneira; **(iii)** cancelar a exigência da multa por importação desamparada de guia de importação ou documento equivalente do art. 169, I, 'b' do Decreto-lei n.º 37/66 e regulamentada pelo art. 633, II, "a" do RA/2002; **(iv)** cancelar a exigência da multa por falta de registro da Declaração de Importação do art. 83, I da Lei n.º 4.502/64.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Na sessão de julgamento, o Colegiado, por maioria, divergiu parcialmente do voto da ilustre Conselheira Relatora na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente quanto ao entendimento de que o prazo de que dispõe a administração tributária para realizar a revisão aduaneira (5 anos da data do registro da DI) também se aplicaria ao prazo para lançamento de ofício dos tributos sobre o comércio exterior e penalidades tributárias, bem como quanto ao cancelamento da multa por entregar a consumo ou consumir mercadoria sem registro no SISCOMEX, prevista no art. 83, I da Lei n.º 4.502/64. Então, fui designado a redigir o voto vencedor, razão pela qual apresento abaixo as razões de decidir abaixo.

A ilustre relatora afirma em seu voto que deveriam ser excluídas da autuação todas as declarações de importação que foram registradas antes de 28/12/2000, posto que não faz sentido autorizar à fiscalização a exigência de tributo quando já encerrado o prazo legal para a realização da atividade de revisão aduaneira, que se deu em 28/12/2005 com a lavratura do auto de infração. Ou seja, todas as declarações de importação que foram registradas fora do prazo de 5 (cinco) anos da data da intimação do Auto de Infração devem ser dele excluídas, vez que a fiscalização não estava autorizada por lei a realizar a revisão aduaneira. Exclui-se, portanto, as exigências tributárias delas decorrentes e as penalidades.

Como se sabe, a revisão aduaneira, prevista no art. 54 do Decreto-lei nº 37/66, é procedimento fiscal realizado após o desembaraço aduaneiro, quando os bens importados já foram entregues ao importador, mediante o qual se apura, dentre outros elementos, a regularidade do pagamento dos tributos incidentes na importação.

Não obstante o procedimento fiscal de revisão aduaneira, segundo a previsão legal, deva ser processado dentro do prazo de 5 anos do registro da Declaração de Importação, a extrapolação desse prazo caracteriza mera irregularidade formal, que não acarreta a nulidade do lançamento, quando não seja o caso de decadência do direito de lançar do Fisco.

Afinal, o prazo de decadência tributária é regido por lei complementar (art. 146, III, “b” da Constituição Federal), mais especificamente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, pelo art. 150, §4º do CTN quando houver pagamento antecipado ou, na sua inexistência, pelo art. 173, I do CTN, em conformidade com o posicionamento adotado no REsp 973.733/SC, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC/73.

Assim, em discordância ao entendimento da ilustre Relatora, nas operações de importações de admissão entre 29/03/2000 e 30/11/2000, e de saída entre 07/04/2000 e 06/12/2000, nas quais não houve recolhimento parcial dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, aplica-se ao caso o art. 173, I do CTN, não havendo que se falar em decadência dos tributos e penalidades tributárias aplicadas, referentes às operações desses períodos, pois a ciência do auto de infração se deu em 28/12/2005.

Com relação ao cancelamento da multa por entregar a consumo ou consumir mercadoria que tenha sido importada de forma irregular ou que tenha entrado no estabelecimento sem registro da importação no SISCOMEX ou desacompanhado de nota fiscal, prevista no art. 83, I da Lei n.º 4.502/64, a Relatora optou pelo cancelamento da multa por entender que não há nos autos qualquer comprovação categórica por parte da Fiscalização de que essas mercadorias deveriam ser necessariamente importadas, vez que inexistente uma clara segregação no estoque entre as mercadorias importadas e aquelas adquiridas no mercado interno.

Com a devida vênia, discordo da ilustre Relatora lastreado nas razões a seguir expostas.

Conforme se observa nos autos, a recorrente, em resposta à intimação da Fiscalização, informa, especificamente quanto ao excedente físico de mercadoria detectada em seus estoques, que a empresa, visando corrigir o erro, realiza um ajuste positivo e considera todas as mercadorias nessa situação como entradas nacionais por não ser possível vinculá-las a nenhuma DA (declaração de admissão):

Atendendo ao Termo de Intimação 037/2005 (fls. 567), o importador informou que, no caso de ajuste negativo, a apropriação é realizada pelo método PEPS, considerando para tanto todas as entradas, o que pode implicar, necessariamente, a geração de uma DI de nacionalização, ao contrário do que havia informado anteriormente de que todas as faltas seriam nacionalizadas. **Informou ainda que no caso de ajustes Positivos, os mesmos são sempre considerados como entradas nacionais, por não ser possível vincular estas mercadorias excedentes a nenhuma DA.**

(negrito nosso)

Com essa afirmação, fica evidente a falta de controle da empresa sobre a origem das suas mercadorias em estoque causada por uma limitação operacional do seu sistema de controle de estoques. Devido a essa limitação, a empresa considera todo o excedente detectado como originário do mercado nacional, ou seja, não há nenhuma garantia de que esse excedente de fato se refere às aquisições no mercado nacional, apenas se convencionou dessa forma porque, por certo, seja a forma de trato dessas diferenças mais vantajosa financeiramente para a empresa haja vista que, nesse caso, não há necessidade de nacionalização das mercadorias, que redundaria no pagamento dos tributos com multas tributárias e/ou das penalidades administrativas,

Nesse passo, a Fiscalização expõe algumas situações nas quais demonstra a total inconsistência do procedimento adotado pela empresa no trato dos excedentes físicos detectados, dentre os quais a existência nos estoques de vários itens, sem a identificação de qualquer compra no mercado nacional no período e sem saldo anterior, mas que foram realizados ajustes positivos considerando tais itens como de origem nacional, como se constata no seguinte trecho do Relatório de Auditoria:

Analisando a movimentação dos estoques podemos perceber que para vários itens, em relação aos quais não houve nenhuma compra no mercado nacional, tampouco havia saldo anterior, foram, no entanto, realizados ajustes positivos. Por exemplo: no mês de março de 2000, foram realizados ajustes de 120 itens do PN 07YXK (fls. 2757), 1 item do PN 421HU (fls. 2760) e 39 itens do PN 979NK (fls. 2765); no mês de maio de 2000 foram ajustados 567 itens de diversos PN; e assim por diante, sem que tivesse havido, para estes itens, compras nacionais ou saldos anteriores. Não teria sentido, nestes casos, considerar estes ajustes como sendo decorrentes de entradas nacionais. Outras situações

ocorreram em que as quantidades de entradas nacionais são muito inferiores as quantidades admitidas no regime de RECOF. Um exemplo disso ocorreu com o *part number* 01YRJ, que se refere a microprocessador, para o qual não havia saldo inicial, e que durante o primeiro período RECOF (março 2000/março 2001), houve a importação em regime RECOF de 10.800 unidades, e importação com tributação normal de apenas três unidades, como se observa na Planilha III (fls. 2757 a 869). Para este item, neste período, no entanto, foram registrados ajustes positivos de 73 unidades.

Ademais, ressalta ainda a Autoridade Fiscal que considerando apenas o período RECOF 2000, é possível observar, em relação aos itens admissíveis no regime, que o quantitativo de compras nacionais, de 172.471 itens, representa menos de 5% do quantitativo de mercadorias admitidas no regime, cujo total computado é de 3.545.0989 itens, sem contar as mercadorias importadas com tributação normal (fls. 2765, 2774, 2.783, 2.792), ou seja, a possibilidade de que um excedente de mercadorias seja decorrente de uma importação é muito maior do que de uma entrada nacional.

Instado a esclarecer sobre a identificação de possíveis itens importados constante no excesso físico de seu estoque no seu sistema de controle, o contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação 041/2005 (e-fls.570 a 571), declarou que não há elementos que possibilitem comprovar que as mercadorias excedentes não se referem a produtos importados.

Diante disso, entendo que a fragilidade dos controles internos de estoque da empresa, ao não conseguir identificar de qual origem veio a mercadoria em excesso, não pode ser utilizada em benefício da própria empresa a fim de considerar indistintamente que todo excedente de mercadoria seja de origem nacional, uma vez que ela teria a obrigação de identificar corretamente a origem de cada mercadoria, se de admissão, importação normal ou nacional, para então adotar em cada caso o tratamento adequado previsto na legislação.

Como bem ressaltado pela Auditoria, a empresa, para aderir ao RECOF e usufruir dos benefícios do regime (importar mercadorias com suspensão de tributos, facilitação do despacho aduaneiro com a liberação da mercadorias, retificação de declarações e despacho para consumo e exportações sem qualquer conferência aduaneira), deve se submeter a determinadas condições, dentre as quais possuir capacidade econômica e operacional suficientes, sistema de controle informatizado e o cumprimento requisitos específicos, nos termos da IN SRF nº35/1998, modificada pela IN SRF nº58/1999. Dessa forma, nos termos do que dispõe o art.13 do Decreto 2.412/1997, impõe-se ao beneficiário do regime a responsabilidade, na condição de fiel depositário, de comprovar a qualquer momento a origem de cada mercadoria constante de seus estoques, inclusive daquelas constatadas em excedentes físicos sujeitas a ajustes positivos. Nos termos do art.14 da IN SRF nº35/98, vigente à época da habilitação da empresa ao RECOF, a empresa era obrigada a manter sistema informatizado de controle de todas as mercadorias, de forma individualizada por estabelecimento importador, sujeitas a esse regime, *in verbis*:

Controle das Mercadorias

Art. 14. O controle aduaneiro da entrada, da permanência e da saída de mercadorias no RECOF serão efetuados de forma individualizada, por estabelecimento importador da empresa habilitada, mediante processo informatizado, com base em software desenvolvido pelo beneficiário, que possibilite a interligação com os sistemas informatizados de controle da Secretaria da Receita

Nesse contexto, uma vez que é incontroverso nos autos que a empresa não cumpriu a sua obrigação de manter um sistema de controle de estoques capaz de comprovar a

origem e a utilização efetiva de todas as mercadorias admitidas sob o regime do RECOF, os excessos físicos identificados nesse regime de suspensão de tributos devem ser tratados como mercadorias importadas.

Além disso, a própria autuada no processo nº10168.002945/99-57 de habilitação ao RECOF já se propunha a nacionalizar indistintamente todas as mercadorias que viessem a ser apropriadas como ajustes de inventário.

Dessa forma, uma vez que foi identificada a existência de mercadorias no estoque da empresa não documentadas, ou seja, excessos não identificados na entrada, que foram consumidas, ou foram entregues a consumo, no processo industrial da empresa, a situação se subsume à hipótese de aplicação da multa prevista no inciso I do art.82, da Lei nº4.502/64, devendo, por isso, ser mantida a aplicação dessa penalidade.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Redator designado