



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10831.001682/2007-23
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-015.122 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de maio de 2024
Recorrente MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/10/2003

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE ENTREPÓSITO INDUSTRIAL SOB CONTROLE INFORMATIZADO (RECOF). RELATÓRIO DE PERDAS INEVITÁVEIS NO PROCESSO PRODUTIVO. PRAZO FIXADO. INTEMPESTIVIDADE. PERDA DO DIREITO À UTILIZAÇÃO DO LIMITE DE TOLERÂNCIA.

Ocorrendo perdas no processo produtivo que excedam o percentual estabelecido para a empresa, caberá apresentação do respectivo relatório até o quinto dia do mês subsequente ao da conclusão do processo de industrialização, acompanhado do pagamento dos tributos correspondentes, conforme art. 8º, §§ 3º e 4º, da Instrução Normativa SRF nº 80/2001, vigente à época dos fatos. A falta de apresentação do mencionado relatório, ou sua apresentação fora do prazo, implica perda do direito à utilização do limite de tolerância estabelecido. Esse prazo não se confunde com o estabelecido no art. 20 da mesma IN SRF, para destinação ao mercado interno das próprias mercadorias importadas ou incorporadas ao produto resultante do processo de industrialização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-009.360**, de 27/10/2021 (fls. 345 a 355)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo trata de **Autos de Infração** (fls. 25 a 88) lavrados para a exigência de **Imposto de Importação (II)** e de Imposto Sobre Produtos Industrializados (**IPI**) - **importação**, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

De acordo com o teor do Termo de Verificação e Descrição dos Fatos, anexo ao Auto de Infração (fls. 89 a 103), o Contribuinte, por meio do Ato Declaratório n.º 55/1999 e do Ato Declaratório Executivo n.º 35/2002, foi autorizado a operar no Regime Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado - RECOF. As normas que regem o regime preveem a exclusão da responsabilidade tributária por perdas no processo produtivo em percentual a ser fixado no próprio ato concessório. Citados atos estabeleceram o limite de tolerância para perdas inevitáveis do processo produtivo em **1,4%**, sendo a exclusão condicionada à entrega de um Relatório de Perdas a cada trimestre de operação. Informa a Fiscalização que o Relatório de Perdas deveria ser entregue trimestralmente “até o quinto dia do mês subsequente ao do processo de industrialização”, conforme disposto no art. 8º, § 3º da IN SRF n.º 80, de 16/10/2001. Nesse contexto, a Fiscalização, considerando que não foi entregue o relatório relativo ao 3º trimestre de 2003 dentro do prazo legal, desconsiderou a exclusão tributária relativa às perdas desse período, lançando por meio do Auto de Infração os tributos que deixariam de ser pagos, relativos ao percentual de perda.

A Fiscalização informa que, por limitações técnicas do sistema SAFIRA (utilizado para formalização dos Autos de Infração na RFB), o lançamento foi desdobrado em três processos administrativos distintos: 10831.001682/2007-23, 10831.001683/2007-78 e 10831.001684/2007-12.

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 243 a 250) alegando, em síntese, que: (a) a entrega do Relatório de Perdas é obrigação acessória da obrigação principal de pagamento dos tributos no caso de perdas excedentes ao limite

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

estabelecido; (b) esse pagamento deve ser feito dentro do prazo geral de pagamento das nacionalizações, ou seja, no quinto dia útil do mês subsequente; (c) não seria possível a entrega do relatório de perdas antes do prazo para o recolhimento dos tributos relativos ao excesso de perdas; (d) a Instrução Normativa que rege o RECOF viola previsão de Decreto que fixa a data para o pagamento do tributo; (e) deve ser aplicado o art. 112, II do CTN, havendo dúvida em relação às condições do lançamento; e (f) são incabíveis as demais penalidades aplicadas, visto não ser devido o montante principal cobrado, citando os arts. 138 e 112 do CTN.

A **DRJ em São Paulo II/SP** proferiu o **Acórdão n.º 17-40.215**, de 22/04/2010, (fls. 293 a 297), considerando **improcedente** a Impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, sob o fundamento de que “A entrega do relatório de perdas inevitáveis do processo produtivo no regime aduaneiro especial de RECOF, e o recolhimento dos tributos relativos às perdas excessivas, deve ser feito dentro do prazo previsto no § 4º do art. 8º da IN SRF n.º 80/2001, qual seja, até o quinto dia do mês subsequente”.

Cientificado do Acórdão da DRJ/RPO, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 10 a 19, destacando que: (a) os tributos tinham vencimento no 5º dia útil do mês subsequente e sempre foram rigorosamente pagos; (b) os relatórios de perdas no processo produtivo deveriam ser entregues no 5º dia, acompanhados dos comprovantes de recolhimento dos tributos; e (c) não há diferenças de impostos, muito menos penalidades, vez que o processo de nacionalização é o mesmo aplicado às mercadorias destinadas ao mercado interno, sendo impossível o cumprimento da obrigação acessória sem antes o cumprimento da principal.

No **Acórdão n.º 3201-009.360**, de 27/10/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, **negou-se provimento** ao Recurso Voluntário, assentando-se que a empresa beneficiária do RECOF, nos termos do § 3º do art. 8º da IN SRF n.º 80/2001, deveria ter apresentado à RFB jurisdicionante, até o quinto dia do mês subsequente ao de conclusão do processo de industrialização, o relatório das perdas verificadas, acompanhado do pagamento dos tributos devidos. E não o tendo feito de forma tempestiva, é de se aplicar a consequência prevista no § 4º desse mesmo art. 8º, que implica a perda do direito à utilização do limite de tolerância estabelecido.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão n.º 3201-009.360, de 27/10/2021, o Contribuinte apresentou **Recurso Especial** (fls. 358 a 373) apontando divergência jurisprudencial quanto à “não apresentação do Relatório de Perdas verificadas no processo produtivo do RECOF até o quinto dia do mês subsequente ao de conclusão do processo de industrialização implicar a perda do direito à utilização do limite de tolerância estabelecido”, indicando como **paradigma** o Acórdão n.º 3102-00.901, de 31/01/2011 (no qual figura como sujeito passivo a própria empresa).

No recurso especial, insurge-se o Contribuinte contra o entendimento adotado no Acórdão recorrido, que manteve a autuação, ao entendimento de que, nos termos do § 4º do art. 8º da IN SRF n.º 80, de 2001, a não apresentação do relatório de perdas verificadas no processo produtivo do RECOF até o quinto dia do mês subsequente ao de conclusão do processo de industrialização implica a perda do direito à utilização do limite de tolerância estabelecido.

De outro lado, no Acórdão paradigma, os julgadores entenderam que na existência de mais do que um prazo para o adimplemento de obrigações relacionadas, a legislação que

define infrações e penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado em relação à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Assim, no **Exame de Admissibilidade**, considerou-se que restou demonstrada a divergência, pois enquanto no Acórdão recorrido entendeu-se que a não apresentação do relatório de perdas verificadas no processo produtivo do RECOF até o quinto dia do mês subsequente ao de conclusão do processo de industrialização implica a perda do direito à utilização do limite de tolerância estabelecido, no Acórdão paradigma (relativo ao mesmo sujeito passivo), com idêntica controvérsia, concluiu-se pela aplicação do art. 112 do CTN, de sorte que, na existência de mais de um prazo para o adimplemento de obrigações relacionadas, a legislação que define infrações e penalidades deveria ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado em relação à natureza ou às circunstâncias materiais do fato.

Portanto, com as considerações tecidas no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial da 2ª **Câmara** / 3ª Seção do CARF, de 25/08/2022 (fls. 383 a 388), exarado pelo Presidente da 2ª Câmara, foi **dado seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade, a **Fazenda Nacional** apresentou suas **Contrarrazões** (fls.389 a 396), solicitando que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se o Acórdão proferido por seus próprios fundamentos com relação à matéria recorrida, bem como com fundamento nas razões expendidas nas contrarrazões.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 19/01/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo **Contribuinte** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial – 3ª Seção de julgamento - **2ª Câmara**, de 25/08/2022, exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sendo evidente a demonstração da divergência jurisprudencial (para casos idênticos, do mesmo sujeito passivo), pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Assim, cabe o **conhecimento do Recurso Especial** interposto pelo Contribuinte.

Do mérito

O Contribuinte alega que a exigência dos impostos (ou a materialização do fato gerador) com relação aos itens relacionados às perdas no processo produtivo somente ocorre porque há uma presunção legal de que estes bens passam a ser considerados como bens nacionalizados (não mais sujeitos aos propósitos de exportação do RECOF). E que, assim, o prazo legal para o pagamento do tributo seria o quinto dia útil, no pressuposto de que houve a nacionalização dos bens perdidos no processo produtivo.

A Instrução Normativa SRF n.º 80/2001, vigente à época dos fatos, tinha por objeto a regulamentação dos procedimentos relacionados ao RECOF, No art. 20 da referida norma foi estabelecido o prazo para apuração e pagamento dos tributos:

“APURAÇÃO E RECOLHIMENTO DOS IMPOSTOS

Art. 20. No caso de **destinação ao mercado interno**, o recolhimento dos impostos suspensos correspondentes às mercadorias importadas, no estado ou incorporadas ao produto resultante do processo de industrialização, **deverá ser efetivado até o quinto dia útil do mês subsequente ao da destinação**, mediante o registro da declaração de importação (DI) na unidade da SRF que jurisdicione o estabelecimento.” (*grifo nosso*)

Pelo texto, percebe-se claramente que foi estabelecida a obrigação de pagamento de tributo no “quinto dia útil do mês subsequente”.

No entanto, o art. 8º da mesma IN SRF n.º 80/2001 prevê que “o estabelecimento autorizado a operar no RECOF deverá apresentar à unidade da SRF jurisdicionante, até o quinto dia do mês subsequente, o Relatório das Perdas verificadas, demonstrado por NCM, acompanhado do comprovante de pagamento dos tributos devidos”.

“Art. 8º A autorização para a empresa operar o regime será consignada em ADE do Secretário da Receita Federal, que definirá o percentual de tolerância para efeito de exclusão da responsabilidade tributária, no caso de perda inevitável no processo produtivo.

(...) § 2º O percentual de tolerância de que trata este artigo será aplicado trimestralmente sobre a quantidade total de mercadorias importadas, classificadas de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

§ 3º No caso de as perdas excederem **o percentual de tolerância fixado**, o estabelecimento autorizado a operar o Recof **deverá apresentar à unidade da SRF jurisdicionante, até o quinto dia do mês subsequente** ao de conclusão do processo de industrialização, **relatório das perdas verificadas, por NCM, acompanhado do comprovante de pagamento dos tributos devidos**.(...)”

§ 4º A **falta de apresentação do relatório** de que trata o parágrafo anterior, **ou sua apresentação fora do prazo, implicará perda do direito à utilização do limite de tolerância** estabelecido.” (*grifo nosso*)

Portanto, para a entrega do Relatório de Perdas do processo produtivo (obrigação acessória/dever instrumental), estabeleceu-se como prazo “o quinto dia do mês subsequente ao das perdas”. Em adição, criou-se uma obrigação principal: o pagamento dos tributos relativos ao excesso dessas perdas. E estabeleceu-se consequência jurídica para a apresentação desse relatório fora do prazo: a perda do direito de usufruir o percentual de tolerância.

O Contribuinte defende que a entrega do Relatório de Perdas é “obrigação acessória da obrigação principal” de pagamento dos tributos, no caso de perdas excedentes ao limite estabelecido. Insiste que esse pagamento deve ser feito dentro do prazo geral de pagamento das nacionalizações que não envolvam perdas, ou seja, no quinto dia útil do mês subsequente. e que essas obrigações principais são idênticas, e que, portanto, não seria possível a entrega do relatório de perdas antes do prazo para o pagamento dos tributos relativos ao excesso de perdas.

O elemento central da lide consiste em se determinar se procedeu corretamente o Fisco ao desconsiderar o limite de perdas no processo produtivo nos termos da legislação que rege o Regime Aduaneiro Especial do RECOF (apresentação fora do prazo estabelecido na legislação - quinto dia do trimestre seguinte - do Relatório de Perdas excedentes ao limite de tolerância).

De pronto, cabe esclarecer que a IN SRF nº 80, de 16/10/2001 (em vigor à época dos fatos), deixava claras duas situações jurídicas distintas: (a) pagamento dos tributos pelo excesso de perdas (art. 8º da IN); e (b) pagamento usual dos tributos relativos às nacionalizações das importações - RECOF (art. 20 da IN). Ou seja, no art. 20 da norma tem-se uma obrigação de pagamento dos tributos relativos às nacionalizações e o respectivo prazo (quinto dia útil do mês subsequente), e no art. 8º, uma obrigação de pagamento de tributos com seu prazo autônomo (quinto dia do mês subsequente).

Recordo que a empresa beneficiária do RECOF tem uma substancial vantagem no diferimento dos tributos devidos nas importações, ao cumprir as regras do regime. Tais tributos devem ser pagos, em geral, na data de registro da declaração de importação. Veja-se que no RECOF, permitiu-se (art. 20 da IN) que o “...recolhimento dos impostos suspensos correspondentes às mercadorias importadas, no estado ou incorporadas ao produto resultante do processo de industrialização” foi postergado para o quinto dia útil do mês subsequente ao da destinação. Entretanto, no caso de perdas, o legislador (art. 8º, *caput* e § 4º da IN) estabeleceu que a autorização de operação no regime fixaria um percentual de tolerância, aplicado trimestralmente, e que se as perdas excedessem a tal percentual, o estabelecimento deveria apresentar até o quinto dia do mês subsequente ao de conclusão “...*relatório das perdas verificadas, por NCM, acompanhado do comprovante de pagamento dos tributos devidos*”.

Não há confusão entre os textos da referida IN, a demandar a aplicação do artigo 112 da codificação tributária, como se entendeu por maioria no paradigma colacionado. Trata a Instrução Normativa de prazos distintos aplicados claramente a situações distintas.

O que parece desejar a empresa é que a não apresentação do relatório de perdas no prazo fixado não lhe atribua a consequência expressamente prevista no art. 8º, § 4º da IN SRF nº 80/2001.

Como se observa no Termo de Verificação e Descrição dos Fatos, anexo ao Auto de Infração (fls. 89 a 103), tanto o Relatório de Perdas como os pagamentos foram feitos e apresentados de forma intempestiva (fls. 125 a 169, e 172). O quinto dia do mês subsequente ao **3º trimestre de 2003** (período de 01/07/2003 a 30/09/2003) era o dia 06/10/2003 (isto porque o dia 05/10/2003 foi um domingo). No entanto, os pagamentos e o Relatório de Perdas foram entregues na data de 07/10/2003 (fl. 121).

Assim, não há reparos a serem feitos no Acórdão recorrido, pois deve ser aplicado o expressamente disposto no § 4º do art. 8º da IN SRF nº 80/2001 (que não se confunde com o art. 20 da mesma IN), sendo devidos os tributos relativos às perdas calculados conforme disposições da própria norma, não havendo qualquer dúvida relativa às circunstâncias materiais do fato, que pudesse ensejar invocação do art. 112 da codificação tributária.

Perceba-se, a título ilustrativo, que essa diferença entre o prazo de pagamento regular (art. 20 da IN SRF nº 80/2001), e de pagamento relativo a perdas (art. 8º, § 4º da IN SRF nº 80/2001) continuou a existir em normas posteriores que disciplinaram o RECOF (v.g., art. 37 e art. 41, § 6º da IN SRF nº 417/2004; art. 37 e art. 43, § 8º da IN RFB nº 757/2007; e art. 37 e art. 43, § 8º da IN RFB nº 1.291/2012), não havendo confusão por parte do legislador, mas aparentemente mero equívoco por parte do intérprete. O prazo de pagamento, que era originalmente o quinto dia útil do mês subsequente, passou a ser o décimo dia útil (art. 37 da IN RFB nº 757/2007), e depois o décimo quinto dia (art. 37 da IN RFB nº 1.291/2012), permanecendo o prazo referente a perdas sempre no quinto dia do mês subsequente, ao lado do relatório de perdas. Na IN RFB que atualmente disciplina o RECOF (nº 2.126/2022), os prazos continuam distintos (art. 31; e 37, § 5º, este na redação dada pela IN RFB nº 2.131/2023).

Pelo que se nota, não há dúvidas de que os dois prazos estabelecidos nas IN que disciplinaram o RECOF ao longo das duas últimas décadas não se confundem, e não resultam de confusão, mas tão somente tratam de situações autônomas e distintas.

Portanto, cabe a **negativa de provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan