



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

Processo nº 10831.009267/2005-56
Recurso nº 344.901 Voluntário
Acórdão nº **3102-00.901 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 31 de janeiro de 2011
Matéria II - RECOF
Recorrente MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/01/2003

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RECOF. PRAZOS. INOBSERVÂNCIA. INFRAÇÃO. INTERPRETAÇÃO FAVORÁVEL.

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.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro- Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento- Relator.

Ricardo Paulo Rosa – Redator Designado.

EDITADO EM: 05/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento, Luciano Pontes de Maya Gomes e Nanci Gama.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 17-30.344, de 04 de março de 2009 (fls. 133/1800), proferido pelos membros da 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II/SP (DRJ/SPOII), em que, por unanimidade de votos, consideraram procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/01/2003

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE ENTREPOSTO INDUSTRIAL SOB CONTROLE INFORMATIZADO - (RECOF). PERDAS INEVITÁVEIS NO PROCESSO PRODUTIVO. APRESENTAÇÃO DE RELATÓRIOS FORA DE PRAZO.

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. Conforme Instrução Normativa SRF nº 80, de 24 de outubro de 2001, artigo 8º, parágrafo 4º. A falta de apresentação do mencionado relatório, ou sua apresentação fora do prazo, implicará perda do direito à utilização do limite de tolerância estabelecido.

Caracterizada tal hipótese, cabível a cobrança dos tributos suspensos, além dos juros de mora e multa de ofício, por descumpridas as condições e os requisitos exigidos pela legislação de regência, relativos ao regime especial de Entrepasto Sob Controle Informatizado - RECOF.

Lançamento Procedente

A presente autuação resultou na exigência do Imposto sobre a Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescidos de juros moratórios e multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), formalizada por meio dos Autos de Infração de fls. 01/12.

O presente lançamento originou-se do procedimento de auditoria fiscal destinado a verificar o cumprimento das formalidades concernentes a entrega dos Relatórios de Perdas ocorridas no processo produtivo da Interessada, relativos ao Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (Recof). No citado procedimento, foi apurado que a Autuada havia descumprido o prazo de apresentação do referido Relatório.

Segundo o Termo de Constatação Fiscal de fls. 13/28, por meio do Ato Declaratório nº 55, de 23 de junho de 1999 (CNPJ: 01.472.720/0002-01, da filial) e do Ato Declaratório Executivo SRF nº 35, de julho de 2002 (CNPJ: 01.472.720/0001-12, da matriz) foi estabelecido o percentual de tolerância de **1,4 % (um vírgula quatro por cento)**, como sendo o limite máximo de perdas inevitáveis para o processo produtivo dos estabelecimentos beneficiários do regime. Conforme a legislação vigente, este percentual deveria ser apurado

trimestralmente, levando em conta a quantidade total das mercadorias importadas, classificadas por NCM.

Ainda de acordo com o mencionado Termo, nos trimestres em que as perdas excedessem o referido percentual de tolerância, a dispensa do pagamento dos tributos suspensos, até o limite de tolerância, ficaria condicionada à apresentação do Relatório de Perdas no Processo Produtivo dentro do prazo, ou seja, até o **quinto dia do mês subsequente do trimestre** de conclusão do processo de industrialização, acompanhado do comprovante de pagamento dos tributos devidos sobre a parcela das perdas excedente. Ademais, segundo a legislação vigente na época, o não cumprimento dessa exigência, implicaria perda da exoneração tributária concernente ao limite de tolerância estabelecido.

Assim, de acordo com o citado Termo, nos 1º e 2º trimestres de 2001 e no 4º trimestre de 2001 e 2002, por ter entregue o citado Relatório de Perdas fora do prazo, a Autuada perdera o direito da exclusão da exigência tributária atinente ao limite de tolerância estabelecido, sendo dele exigido os respectivos tributos suspensos, relativos aos mencionados trimestres. Na Tabela a seguir, estão relacionados os Relatórios entregues fora do prazo:

RESUMO DOS RELATÓRIOS ENTREGUES FORA DO PRAZO				
Trimestre de referência	Data da Entrega do Relatório	Quinto dia do mês subsequente	situação	excesso
1º TRIM. 2001	06/04/2001	05/04/01	fora do prazo	sim
2º TRIM. 2001	06/07/2001	05/07/01	fora do prazo	sim
4º TRIM. 2001	08/01/2002	07/02/02	fora do prazo	sim
4º TRIM. 2002	08/01/2003	06/02/03	fora do prazo	sim

Após a ciência da presente exigência fiscal, a Interessada apresentou a Impugnação de fls. 104/110, assim resumida no Relatório integrante do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Em virtude do acima exposto, foi lavrado o Auto de Infração em comento. Ao tomar ciência do mesmo, o interessado apresentou sua impugnação às fls. 104/110, onde alega, resumidamente, que:

1 - Que entregou os relatórios de Perdas no Processo Produtivo no quinto dia útil do mês subsequente ao da conclusão do processo de industrialização, (e não no quinto dia do mês), por divergência de entendimento quanto à interpretação das normas legais respectivas.

2 - Que, pelo mesmo art. 8º da IN SRF nº 80/01, o relatório de perdas deve ser acompanhado do recolhimento dos tributos devidos., e o recolhimento dos tributos pode ser feito até o quinto dia útil do mês subsequente ao da conclusão do processo de industrialização. Portanto, essa é a obrigação principal, sendo a entrega dos relatórios obrigação acessória.

3 - Entende que devem ser reconhecidas a inconsistência e a imperfeição das normas legais vigentes, que implicam no

cumprimento de obrigação acessória antes do vencimento da obrigação principal.

4 - Contesta a aplicação de multa e juros sobre crédito tributário que considera indevido.

Sobreveio o Acórdão guerreado, sendo dele cientificada a Interessada, por via postal (fl. 149), em 02/04/2009. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 150/158, protocolado em 30/04/2009 (fl. 150), em que reapresentou as razões de defesa apresentadas na referida Impugnação, acrescentando ainda que:

- a) os tributos lançados tinham vencimento no 5º dia útil do mês subsequente ao trimestre e sempre foram pagos rigorosamente em dia;
- b) os relatórios de perdas no processo produtivo foram entregues no 5º dia do mês seguinte ao trimestre, acompanhados dos comprovantes de recolhimento dos tributos devidos;
- c) não era e nunca estivera inadimplente quanto à obrigação de entregar os relatórios de perdas no processo produtivo, já que a manutenção do 5º dia como prazo tornava a norma juridicamente impossível de cumprimento;
- d) a legislação vigente continha clara imperfeição, logo, para sua preservação de validade e eficácia, havia necessidade de uma interpretação no sentido de que o prazo de vencimento da obrigação de entrega dos citados relatórios de perdas se venceria no quinto dia útil do mês subsequente, ou seja, na mesma data de vencimento da obrigação do pagamento dos tributos;
- e) havendo no mínimo fundada dúvida acerca da interpretação das normas legais vigentes e tendo a Recorrente efetivamente entregue todos os relatórios de perdas no quinto dia útil dos respectivos meses subsequentes a cada trimestre, não pode a Recorrente sofrer consequências punitivas e lançamento de tributos indevidos, como se pura e simplesmente não tivesse cumprido suas obrigações legais;
- f) era evidente a total falta de intenção da Recorrente de se locupletar ou de violar quaisquer das normas ou regras do Recof, o que geraria a necessidade de relevação das penalidades indevidamente impostas, eis que fruto da imperfeição legislativa e não de conduta culposa da Recorrente; e
- g) as autuações seriam improcedentes, não havendo diferenças de impostos, muito menos penalidades a serem aplicadas.

No final, requereu o julgamento procedente do presente Recurso, para que fosse integralmente reformado o Acórdão de primeiro grau e cancelados as presentes autuações.

Em cumprimento ao despacho de fl. 188, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Na Sessão de julho de 2010, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro.

Assinado digitalmente em 08/06/2011 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, 10/05/2011 por JOSE FERNANDES

DO NASCIMENTO, 05/05/2011 por RICARDO PAULO ROSA

Autenticado digitalmente em 05/05/2011 por RICARDO PAULO ROSA

Emitido em 14/07/2011 pelo Ministério da Fazenda

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso foi apresentado no prazo legal e por parte legítima, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Do objeto da controvérsia.

O cerne da presente controvérsia diz respeito a exigência do II e do IPI, acrescidos dos juros moratórios e da multa de ofício de 75% (setenta e cinco) por cento), correspondente ao percentual de tolerância das perdas inevitáveis (1,4%), referente ao processo produtivo da Interessada, suspensos em decorrência da aplicação do Recof.

O presente lançamento decorreu da apresentação fora do prazo estabelecido na legislação (5º dia do trimestre seguinte) do Relatório de Perdas excedentes ao limite tolerância.

O Acórdão recorrido manteve integralmente o lançamento, com o argumento de que tanto o prazo de apresentação do referido Relatório quanto o prazo de vencimento dos tributos devidos em decorrência das perdas excedentes ao limite tolerância ocorriam na mesma data, ou seja, no quinto dia do trimestre seguinte.

Para os integrantes do Órgão julgador *a quo*, o prazo de vencimento estabelecido no art. 10 do Decreto nº 2.412, de 03 de dezembro de 1997, isto é, o quinto dia útil do mês seguinte, não se aplicava ao caso vertente, mas apenas ao prazo de vencimento fixado para pagamento dos tributos relativos às mercadorias importadas no a égide do Recof e destinadas ao mercado interno.

Por outro lado, a Recorrente alegou que o prazo de vencimento da obrigação de entrega dos citados relatórios de perdas e do prazo de vencimento da obrigação de pagamento dos respectivos tributos suspensos, concernentes às perdas excedentes ao limite de tolerância, vencer-se-iam na mesma data, ou seja, no quinto dia útil do mês subsequente ao trimestre de conclusão do processo de industrialização.

Assim, fica evidenciado que o cerne da presente controvérsia gira em torno do prazo de vencimento de entrega dos relatórios de perdas excedentes ao limite tolerância, isto é, se o relatório deveria ser entregue no quinto dia ou no quinto dia útil do mês subsequente ao trimestre de encerramento do processo de industrialização, e da consequente sanção decorrente do descumprimento do referido prazo.

Da apresentação intempestiva do relatório de perdas excedentes ao percentual tolerância.

Na época em que ocorreram os fatos objeto da presente autuação, o Recof estava disciplinado, inicialmente, na Instrução Normativa nº 105, de 24 de novembro de 2000,

e posteriormente na Instrução Normativa SRF nº 80, de 11 de outubro de 2001, que revogou a anterior.

A matéria em litígio estava disciplinada no 7^o da Instrução Normativa SRF nº 105, de 2000, cuja redação foi reproduzida nos §§ 2º e 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 80, de 2001, a seguir transcritos:

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.

(...) (grifos não originais)

De acordo com a referida legislação, a manutenção da exclusão da responsabilidade tributária, no caso de perda inevitável ocorrida no processo produtivo, relativo às mercadorias admitidas no Recof, estava condicionado as seguintes condições:

a) que as perdas de mercadorias, por NCM, estejam dentro do limite de tolerância, no caso até o limite de 1,4% (um virgula quatro por cento); ou

¹ "Art. 7º A autorização para a empresa operar no regime será consignada em Ato Declaratório 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.

§ 1º A expedição do Ato Declaratório estará condicionada à homologação do sistema de controle informatizado, previsto no art. 14.

§ 2º A autorização para operar no RECOF será concedida a título precário e será cancelada ou suspensa, por ato do Secretário da Receita Federal.

§ 3º Aplica-se o disposto no parágrafo anterior, na hipótese de descumprimento dos requisitos estabelecidos nos incisos I a IV do art. 3º.

§ 4º O percentual de tolerância de que trata este artigo será aplicado trimestralmente sobre a quantidade total das mercadorias importadas, classificadas de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.

§ 5º Quando as perdas excederem o percentual de tolerância fixado, o estabelecimento autorizado a operar o RECOF deverá apresentar à unidade da SRF de jurisdição, até o quinto dia do mês subsequente ao do processo de industrialização, relatório das perdas verificadas, por NCM, acompanhado do comprovante de pagamento dos tributos devidos.

§ 6º 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".

b) caso as perdas excedam o percentual de tolerância fixado, que a entrega relatório das perdas excedentes ocorra até o **quinto dia do mês subsequente** ao trimestre da conclusão do processo de industrialização, acompanhado do comprovante de pagamento dos tributos devidos.

No presente caso, é incontroverso que nos 1º, 2º e 4º trimestres de 2001 e no 4º trimestre de 2002 a Interessada entregou o relatório das perdas excedentes após o 5º dia do mês subsequente ao respectivo trimestre de conclusão do processo de industrialização.

De fato, segundo a própria Recorrente, os citados relatórios foram entregues no quinto dia útil dos respectivos meses subsequentes aos mencionados trimestres. Segundo a Recorrente, esta seria a data de vencimento do mencionado prazo, conforme anteriormente exposto.

Discordo. O quinto dia do mês subsequente nem sempre coincide com o quinto dia útil do mês subsequente, embora, em determinados meses, as datas possam ser as mesmas. Isto ocorre, por exemplo, quando o primeiro dia mês (útil) coincide com a segunda-feira. Neste caso, tanto quinto dia quanto quinto dia útil do mês ocorrem no mesmo dia, ou seja, na sexta-feira (dia cinco).

Com efeito, se até o quinto dia do mês subsequente ao de conclusão do processo de industrialização, a apresentação do relatório das perdas deve ser acompanhado do comprovante de pagamento dos tributos devidos, consequentemente, o prazo de vencimento dos tributos devidos também ocorre na mesma data da apresentação do respectivo relatório.

Também não concordo com a alegação da Recorrente de que o prazo de vencimento dos tributos suspensos, referente as perdas excedentes ao percentual de tolerância, ocorre no quinto dia útil do mês subsequente. Esse prazo, na verdade, aplica-se apenas aos casos de mercadorias destinadas ao mercado interno, no mesmo estado ou incorporadas ao produto industrializado. Neste sentido, dispõe o art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 80, de 2001, a seguir reproduzido:

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 na unidade da SRF que jurisdicione o estabelecimento.

Dessa forma, neste ponto, não merece qualquer reparo o entendimento esposado pelos membros da Turma de Julgamento de primeiro grau.

Da exclusão das multas aplicadas.

Alegou ainda a Recorrente que era evidente a total falta de intenção da Recorrente de se locupletar ou de violar quaisquer das normas ou regras do Recof, o que geraria a necessidade de relevação das penalidades indevidamente impostas, eis que fruto da imperfeição legislativa e não de conduta culposa.

Não assiste razão a Recorrente.

A multa de ofício de 75% (setenta cinco por cento), exigida na presente autuação, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplica-se nos casos de falta ou insuficiência de recolhimento de tributos devidos, conduta que se encontra devidamente materializada no caso em tela.

Além disso, nos termos do art. 136 do CTN, “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”

Dessa forma, em face da natureza da presente infração, entendo inaplicável ao caso em tela a relevação da multa exigida nos presentes autos.

Da conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao presente Recurso, devendo ser mantido na íntegra o Acórdão recorrido.

Sala das Sessões, em 31 de janeiro de 2011.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

De fato, tal como precisamente descrito no voto do i. Conselheiro Relator do voto vencido, não restam dúvidas quanto ao prazo expresso na norma da Secretaria da Receita Federa do Brasil para a apresentação do relatório de perdas, tampouco quanto às consequências advindas do atraso no adimplemento da obrigação, respectivamente, o quinto dia do mês subsequente ao de conclusão do processo de industrialização e a perda do direito à utilização do limite de tolerância estabelecido.

Inobstante, peço vênica para divergir do nobre colega em relação à solução que devesse ser dada à lide, pelas razões que passo a expor.

Como consta nas explicações apresentadas pela recorrente na tentativa de justificar o atraso na apresentação do relatório de perdas, tal teria ocorrido por força de dispositivos infra-legais, cuja orientação terminou por confundir a ação da contribuinte.

Assevera que a IN SRF nº 80/01, se por um lado fixa prazo até o quinto dia do mês para a entrega do relatório de perdas, por outro determina que o mesmo seja acompanhado do recolhimento dos tributos devidos, cujo prazo se estende até o quinto dia útil do mesmo mês.

Tais considerações são confirmadas pela leitura das disposições contidas na IN 80/01, já reproduzida nos autos.

Assim sendo, antes de analisar a possibilidade de que a responsabilidade da empresa autuada seja excluída, é preciso preliminarmente admitir que os prazos fixados pela Instrução Normativa regulamentadora do RECOF são, no mínimo, incoerentes.

Explico.

A IN fixa uma data para a apresentação do relatório de perdas e outra para o recolhimento dos tributos devidos, sendo que a segunda frequentemente acontecerá depois da primeira. Simultaneamente, determina que a providência tomada antes seja acompanhada dos documentos que comprovam a adoção da medida que será tomada depois.

Ora, isso não faz nenhum sentido. Se o administrado tem prazo até o quinto dia útil do mês para efetuar o recolhimento dos tributos devidos, como exigir que no quinto dia do mês, data frequentemente anterior àquela, ele apresente um relatório e comprove que já adotou a providência cujo prazo ainda não venceu?

Não se está aqui afirmando que trata-se de uma exigência impossível. É claro que tais prestações poderiam ser regularmente adotadas pela empresa, bastando, para tanto, que antecipasse o recolhimento dos tributos para o quinto dia do mês, permitindo, com isso, que o relatório de perdas fosse entregue com o comprovante exigido; inobstante, a interpretação da norma não pode ser levada por uma visão tão estreita, sem que se admita que alguma coisa parece não ter sentido quando se examina a consistência lógica do conjunto completo.

Isto posto, penso que se deva, sim, admitir a possibilidade de que a empresa tenha-se confundido com os prazos para o adimplemento de suas obrigações fiscais, pois o processo de compreensão e assimilação da palavra escrita não prescinde de critérios lógicos instantâneos, que podem perfeitamente recusar a incorporação de regras nas quais a consistência lógica não esteja presentes.

Ademais, não se pode olvidar o disposto no Código Tributário Nacional quando à legislação que trata de infrações e penalidades.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Por todo o exposto, VOTO POR DAR INTEGRAL PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado pela recorrente.

Sala de Sessões, 31 de janeiro de 2011.

Ricardo Paulo Rosa – Redator Designado.