



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

Processo nº 10073.002505/2008-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.932 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2015
Matéria Imposto de Importação / Multa Isolada
Recorrente CLARIANT S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 27/02/2004

MULTA DIÁRIA. NATUREZA.

A multa diária prevista pelas letras "d" a "g" do inciso VII do artigo 107 do Decreto-lei n. 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/2003, não tem caráter ressarcitório ou punitivo, mas, sim, cominatória ou inibitória, e sua aplicação deve ser precedida de ato da autoridade competente para começar a contar sua incidência e apuração. Ela deve se referir a obrigação e a inadimplência passíveis de cumprimento por parte do autuado de modo a evitar a incidência da multa diária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencida a Conselheira Ângela, que dava provimento integral. O Conselheiro Eloy votou pelas conclusões quanto ao descabimento da multa e apresentará declaração de voto conjunta com a Conselheira Ângela. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Amador Outerelo.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Presidente.

BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA - Relator.

EDITADO EM: 05/07/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos; Robson José Bayerl; Eloy Eros da Silva Nogueira; Ângela Sartori; Jean Cleuter Simões Mendonça; Bernardo Leite de Queiroz Lima

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração lavrado contra a ora Recorrente, na data de 03/10/2008, para exigência de Imposto de Importação, acrescido de juros de mora e multa proporcional, além de multa isolada no valor de R\$ 9.567.016,85. As declarações de importação (DI) de nº 04/02350523, 04/02352089 e 04/02769869, foram submetidas ao regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão por meio do Ato Concessário (AC) 20030033551, com prazo de vencimento em 22/08/2007, assim como, as DI nº 04/03080945 e 04/01813147, sob o AC 20030119324, com vencimento em 28/07/2004.

Neste regime, o imposto de importação recebe o benefício da isenção sob condição resolutiva. Isto implica que o importador beneficiário deverá utilizar os insumos trazidos do exterior no processo produtivo e, ao término do prazo concedido, proceder à exportação dos bens produzidos.

Ocorre que, em face das datas de registro das DI, constata-se que os insumos por elas acobertados não poderiam ter sido utilizados no processo produtivo dos bens exportados em cumprimento ao termo de compromisso de seus respectivos Atos Concessários, uma vez que, ora são posteriores a última data de embarque referente ao AC (04/0181314/7), ora são posteriores à última data de consumo (04/02350523, 04/02352089, 04/02769869 e 04/03080945).

Outrossim, o beneficiário não tomou nenhuma das providências elencadas no art. 342 do Decreto nº 4.543/2002 Regulamento Aduaneiro.

Sendo assim, foi lavrado o auto de infração em tela, exigindo-se os tributos devidos, bem como os acréscimos legais.

O Recorrente apresentou Impugnação em face do auto de infração, a qual foi julgada parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP), cujo acórdão a ementa é transcrita abaixo:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 27/02/2004 Importações submetidas ao regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão. Cabe o ônus da prova ao beneficiário do regime em relação à comprovação que os produtos foram fabricados com os insumos importados sob o regime de drawback suspensão. A fiscalização constatou que as declarações de importação em análise descumprem o termo de compromisso firmado em relação aos seus respectivos Atos Concessários, uma vez que os insumos importados por meio dessas DI não poderiam ter sido contabilizados na produção dos bens exportados em cumprimento aos respectivos Atos Concessários por uma questão cronológica. Impugnação demonstrou em um caso que não ocorreu a duplicação de uma Declaração de Importação no adimplemento de Ato Concessário.

Irresignada, a Recorrente interpôs o competente Recurso Voluntário, alegando em síntese:

- verifica-se do Auto de Infração, seus Demonstrativos e Tabelas, notadamente o consignado na peça básica, subitem "1.2.1 Da sistemática adotada" e Tabelas 4 e 5, que, partindo de cada insumo importado para o cálculo da Produção Esperada (kg) e comparando esse resultado com a Produção Exportada (também em kg), quando a Produção Exportada foi menor que a Produção Esperada, seja por erro de cálculo do Coeficiente Técnico aplicado, seja por que nem todo o insumo importado foi aplicado na Produção Exportada, surgindo o que a Fiscalização intitulou de "peso a nacionalizar", a ora Recorrente recolheu espontaneamente os tributos devidos incidentes sobre essa diferença de matéria prima, com os acréscimos legais, como o próprio o Fisco comprovou com a apresentação das Tabelas 4 e 5. Portanto, o tributo, multa proporcional e juros de mora exigidos nos DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO do Imposto de Importação, Multa e Juros de Mora (fls. 11/15) decorrem exclusivamente do que a Fiscalização anotou tratar-se de importações efetuadas após o "Último consumo do AC (ano/data)", indicado na Tabela 2, e "Dt última embq do AC", mencionado na Tabela 3, como verifica da leitura das respectivas tabelas. Esse é o único suporte do tributo exigido nestes autos, como se comprova do indicado no item 001 da folha de continuação do AUTO DE INFRAÇÃO (fls. 03), traduzido na Tabela 2, onde foram arrolados os registros das (DI) de nº 04/02350523, 04/02352089 e 04/02769869, em 03/2004, em data posterior ao consumo indicado no AC 20030033551 (2003), com prazo de vencimento em 22/08/2004, e DI nº 04/03080945, registrada em 27/02/2004, também posterior ao consumo indicado no AC 20030119324 (16/01/2004), com data de vencimento 28/07/2004; e também na Tabela 3, onde foi indicado o registro da DI 04/01813147, em 27/02/2004, em data posterior ao que seria a data do último embarque do AC 20030119324 (27/01/2004), com vencimento em 28/07/2004. A imputação à fiscalizada da prática dessas apontadas infrações, ou seja, as supostas importações, cujo registro se indica como posteriores à suposta data do registro do consumo ou da data da última exportação, é insubsistente;

- "as infrações somente foram apontadas porque: (i) a Fiscalização deixou de aprofundar o exame de escrita da autuada, deixando de examinar a escrita fiscal (Livro Registro de Controle da Produção e de Estoque RCPE, modelo P3, Notas Fiscais de Venda e demais documentário fiscal) relacionado com a importação e exportação drawback da fiscalizada; (ii) efetivo descumprimento ou falha no cumprimento de obrigações acessórias inerentes ao controle das importações sob o regime de drawback suspensão, por parte do empregado encarregado de providenciar essas vinculações. Indiretamente, isto é, indiciariamente se comprova, pois o contribuinte que exporta em quantidades muito superiores ao apurado pelo Fisco mediante a aplicação de Coeficientes Técnicos sobre insumos importados, como se observa da Tabela 5 e, nos casos em que ocorre o contrário, recolhe espontaneamente os tributos com os acréscimos legais (Tabela 4) está a demonstrar, além de se tratar de contribuinte correto, que o levantamento foi impreciso";

- "também o fato de o peso dos Produtos Exportados ser muito superior ao Peso Esperado mediante a aplicação do Coeficiente Técnico, nos casos em que os insumos foram importados, conforme DIs arroladas nas Tabelas 2 e 3, exatamente aquelas elaboradas pela Fiscalização como suporte para exigência de diferença de tributos e multas e ainda a falta de cotejo desses elementos com a escrita fiscal (Livro Registro de Controle da Produção e de Estoque e documentos que o lastreiam) revelam a inconsistência da acusação de importação para consumo interno, sem o pagamento dos tributos";

- a falta de um minucioso exame da escrita fiscal e sua documentação; e, por outro, as falhas materializadas na falta de vinculação de algumas exportações ao respectivo Ato Concessório foram a causa da infundada acusação de deixar de aplicar os insumos importados com suspensão de tributos nos produtos exportados. Os jogos de documentos colacionados aos autos junto com a Impugnação julgada pela DRJ (CONJUNTOS: I, referente ao Ato Concessório 2003003551, e; II pertinente ao Ato Concessório 20030119324) comprovam as exportações vinculadas aos Atos Concessórios arrolados na Tabela 2 e 3, posteriores aos Registros das DIs declaradas nessas Tabelas como sendo posteriores ao último consumo (Tabela 2) e último embarque (TABELA 3);

- a autuada incorreu em infrações formais que não prejudicaram o Erário, ao deixar de anotar o número do Ato Concessório ou indicar na DI o número errado do Ato Concessório e que salvo expressa disposição legal em contrário, é juridicamente incorreto admitir-se que o equívoco ou descumprimento de uma obrigação acessória (mero aspecto formal), possa anular o direito a um benefício fiscal, devendo pravelcer a essência e não a forma;

- no que concerne a infração descrita na Tabela 1, "Utilização de DI em dois Atos Concessórios simultaneamente, defende que, embora algumas anotações tenham origem em meros erros formais, tanto que a Fiscalização em nenhum momento alegou que a autuada tivesse importado mais insumos do que os autorizados ou exportado menos produtos dos que deveriam ter sido elaborados com os insumos importados com suspensão de tributos, ainda é de observar inexistir qualquer óbice legal a que uma importação seja vinculada a mais de um Ato Concessório;

- no que se refere à DI 04/06827359, não ocorreu qualquer irregularidade da indicação no fato de haver sido acobertada pelos Atos Concessórios 20030194857 e 20040013200, eis que, como se verifica do CONJUNTO IV, neste caso a indicação do Ato Concessório 20030194857, tem sua origem na Adição: 04/06827359/008 ((fls. 9 do CONJUNTO), e; a indicação do Ato Concessório 20040013200, tem suporte na Adição: 04/06827359/010 (fls. 11 do CONJUNTO). Quanto à DI nº 05/06142935, indicada como tendo amparo nos Atos Concessórios nºs 2003019857 e 20040087964, como se verifica do CONJUNTO V, ela na verdade se reporta exclusivamente ao Ato Concessório 20040087964, como se comprova com a Adição: 04/06827359/002 (fls. 5 do CONJUNTO), tendo sido arrolada por equívoco no Relatório Unificado de Drawback nº 20030194857(fl.7). Prova-se o alegado mediante simples verificação da soma do que consta do referido Relatório Unificado de Drawback 20030194857, somando-se a quantidade de 14.583,37 kg mais 1.670,63 kg, referente às ao Ato Concessório 20030194857 (fls. 9/11);

- incabíveis as multas exigidas, por ter sido adotada interpretação equivocada do disposto no art. 107, inciso VII, alínea "e", do Decreto-lei nº 37/66, após a redação que lhe deu o art. 77, da Lei nº 10.833/2003, eis que o drawback não estaria incluído nas hipóteses de aplicação desta norma;

- desproporção entre a multa cominada e a razão de ser de sua aplicação ou fundamento mesmo nos casos em que é prevista em lei, devendo ser afastada por ser confiscatória; e,

- no caso das multas, que considera serem astreintes, incorporadas ao Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 107, VII, "e", há necessidade de advertência prévia para começar a contagem da multa diária, nos termos do art. 735 do Decreto nº 6.759/09.

Voto

Conselheiro Bernardo Leite de Queiroz Lima

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele conheço.

1 Do descumprimento dos requisitos do regime de Drawback

O lançamento ora debatido decorreu de a autoridade fiscal ter verificado os seguintes descumprimentos aos termos de compromisso dos seguintes Atos Concessórios do regime de drawback:

a) as DIs nºs 05/0614293-5 e 04/0682735-9 foram vinculadas a dois Atos Concessórios. A DI nº 05/0614293-5 foi utilizada nos ACs 20030194857 e 20040087964, ao passo que a DI nº 04/0682735-9 foi utilizada nos ACs nºs 20030194857 e 20040013200;

b) em relação às Declarações de Importação nºs 04/0235052-3, 04/0235208-9, 04/0276986-9, os insumos foram utilizados após a última data de consumo prevista no Ato Concessório nº 20030033551 e na DI nº 04/0308094-5, o consumo ocorreu após a data prevista no AC nº 20030119324; e

c) na DI nº 04/0181314-7, a utilização do consumo se deu após a última data de embarque prevista no AC nº 20030119324.

Antes de proceder à análise pormenorizada dos DIs, é importante tecer uma breve consideração no que tange ao princípio da vinculação física, utilizado como fundamento para a manutenção do auto de infração pela DRJ.

Segundo afirmado no acórdão objeto do presente recurso, o princípio da vinculação física estava implícito no art. 78, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

Outrossim, o art. 341 do Decreto nº 4.543/02, Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos, dispunha sobre a necessidade de utilização dos bens importados no processo produtivo ou embalagem dos produtos a serem exportados:

Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

A vinculação física, conquanto seja uma dos elementos necessários à utilização do regime de drawback, permite certa flexibilidade em sua exigência, principalmente nos casos em que as mercadorias importados possuem similares no mercado interno. Nestes casos, reconhece-se a fungibilidade das mercadorias importadas com seus similares nacionais.

Assim, a utilização de insumos nacionais no lugar dos importados é permitida, mantendo-se o benefício do regime de drawback suspensão, desde que, ao fazê-lo, o contribuinte de fato proceda à exportação dos produtos, como se tivesse utilizado aqueles que foram importados sob o regime aduaneiro especial.

Esta fungibilidade é permitida desde que não acarrete em dano ao erário, não seja realizada em uma operação fraudulenta e que não crie uma situação de concorrência desleal, prejudicando a economia interna e as demais empresas que atuam no mesmo ramo do contribuinte. Caso contrário, estaria-se desvirtuando o propósito do regime especial do drawback, que tem como intuito incentivar a atividade econômica l, gerando competitividade das empresas nacionais frente ao concorrido mercado externo, gerando divisas importante para o país por meio de exportações.

Trazendo esta questão ao presente caso, tanto o auto de infração quanto o acórdão da DRJ pautaram-se na ausência de comprovação da vinculação física para realizar o lançamento do imposto e impor as penalidades à ora Recorrente.

Esta, por sua vez, não questionou a aplicabilidade do princípio da vinculação física ou suscitou a fungibilidade dos insumos importados por nacionais, seja em sede de impugnação ou de recurso voluntário. Mesmo tendo o acórdão recorrido adotado como premissa a infungibilidade no regime do drawback, não há em suas razões recursais questionamento em relação a isto.

Destarte, a Recorrente não buscou demonstrar que, apesar da ausência de vinculação física apontada, teria se valido da fungibilidade no regime de drawback. Portanto, o arcabouço para o julgamento do recurso voluntário pauta-se nas alegações já mencionadas, sendo cabível a análise das Declarações de Importação e Atos Concessórios que deram ensejo à autuação.

1.1 DAS DIs COM VINCULAÇÃO EM DUPLICIDADE

Em relação às DIs nºs 05/0614293-5 e 04/0682735-9, a autoridade fiscal apontou que cada uma delas foi vinculada a dois Atos Concessórios. No caso da DI nº 05/0614293-5, a vinculação foi feita aos ACs 20030194857 e 20040087964, ao passo que na DI nº 04/0682735-9, a vinculação foi aos ACs nºs 20030194857 e 20040013200.

A Recorrente afirma que no caso "da DI nº 04/06827359, não ocorreu qualquer irregularidade da indicação no fato de haver sido acobertada pelos Atos Concessórios 20030194857 e 20040013200, eis que, como se verifica do CONJUNTO IV, neste caso a indicação do Ato Concessório 20030194857, tem sua origem na Adição: 04/06827359/008 (fls. 9 do CONJUNTO), e a indicação do Ato Concessório 20040013200, tem suporte na Adição: 04/06827359/010 (fls. 11 do CONJUNTO)".

Já no que tange à DI nº 05/06142935, vinculada aos AC nºs 2003019857 e 20040087964, de acordo com o Conjunto V, ela na verdade se reportaria exclusivamente ao Ato Concessório 20040087964, como se comprova com a Adição: 04/06827359/002, tendo sido arrolada por equívoco no Relatório Unificado de Drawback nº 20030194857. /segundo afirma, prova-se o alegado mediante simples verificação da soma do que consta do referido Relatório Unificado de Drawback 20030194857, somando-se a quantidade de 14.583,37 kg mais 1.670,63 kg, referente às ao Ato Concessório 20030194857.

Os argumentos da Recorrente neste ponto não merecem prosperar.

1.2 DAS DIs N°s 04/0235052-3, 04/0235208-9, 04/0276986-9 E 04/0308094-5

As DIs n°s s 04/0235052-3, 04/0235208-9 e 04/0276986-9 estão vinculadas ao AC nº 20030033551, ao passo que a DI nº 04/0308094-5 está vinculada ao AC nº 20030119324 e, conforme descrito no auto de infração, são posteriores à última data de consumo prevista nestes ACs.

Analizando os documentos juntados aos autos pela Recorrente quando da apresentação da impugnação (Conjuntos I e II), verifica-se que as DIs n°s 04/0235052-3 e 04/0235208-9 foram registradas em 12/03/2004, ambas com chegada em 07/03/2004; a DI nº 04/0276986-9 foi registrada em 24/03/2004, com chegada em 17/03/2004; e a DI nº 04/0308094-5 foi registrada em 01/03/2004, com chegada em 28/03/2004.

O AC nº 20030033551 (fls. 911 e seguintes do processo físico), por sua vez, tinha como última data de consumo o ano-calendário de 2003, enquanto que no AC nº 20030119324 a última data de consumo era 16/01/2004 (fls. 221), ou seja, anterior à data de registro e chegada das referidas DIs. Vale frisar que, em relação ao AC nº 20030033551, as DIs n°s 04/0235052-3 e 04/0235208-9 têm como data de chegada a mesma data do último embarque para exportação (07/03/2004).

Em sua peça recursal, a Recorrente apenas menciona que ocorreu um mero descumprimento de obrigação acessória, sem, contudo, refutar os fatos apontados pela autoridade fiscal no auto de infração e no acórdão da DRJ. Seu argumento é no sentido de que o mero descumprimento de obrigação acessória não pode ensejar a perda do benefício concedido.

Contudo, o que se verifica nos documentos presentes no processo é que as DIs em questão são posteriores à data de consumo do AC, não havendo mero erro no preenchimento de formulários.

Estes argumentos não subsistem, eis que a importação fora do prazo consiste em descumprimento de requisito para utilização do benefício do drawback suspensão, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 107, inciso VII, alínea 'e' do Decreto-Lei nº 37/66.

1.3 DA DI N° 04/0181314-7

Esta DI está vinculada ao AC nº 20030119324, tendo sido apontada no auto de infração como posterior à última data de embarque prevista neste AC.

Verifica-se na DI que seu registro ocorreu em 27/02/2004 e a data de chegada se deu em 19/02/2004. No Relatório de REs e DIs vinculados ao AC consta que a última data de embarque foi em 27/01/2004.

Assim, resta claro que a importação objeto da DI nº 04/0181314-7 ocorreu em data posterior à última data de embarque, não cumprindo um dos requisitos para utilização do regime de drawback.

2 Da desproporcionalidade da multa aplicada

Insurge-se a Recorrente contra a multa isolada aplicada, alegando que tal valor seria desproporcional em relação ao imposto exigido. A referida multa está prevista no art. 107, inciso VII, alínea 'e' do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.833/03:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

(...)

VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais):

(...)

e) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados;

O argumento suscitado pela Recorrente, ao contrário do que afirmado em sede de razões recursais, somente prospera se a referida multa for considerada inconstitucional por violar o princípio do não-confisco, insculpido no art. 150, IV da Constituição Federal. Tal análise pela autoridade administrativa acerca da inconstitucionalidade é vedada, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desta forma, a multa não pode ser afastada pelo argumento de que seria desproporcional, eis que tal análise demandaria o pronunciamento sobre a inconstitucionalidade do art. 107, inciso VII, alínea 'e', do Decreto-Lei nº 37/66, o que é vedado na esfera administrativa.

3 Da inaplicabilidade da multa prevista no do art. 107, inciso VII, alínea 'e' do Decreto-Lei nº 37/66

Segundo defende em seu recurso, a multa do art. 107, inciso VII, alínea 'e' do Decreto-Lei nº 37/66 não poderia ser aplicada porque o regime de drawback suspensão não se enquadraria no conceito de "regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais".

Não merece prosperar este argumento porque o drawback modalidade suspensão se enquadra na definição trazida pelo próprio Decreto-Lei nº 37/66 de regimes aduaneiros especiais, eis que há a suspensão do imposto incidente na importação de mercadoria:

*TÍTULO III - Regimes Aduaneiros Especiais**CAPÍTULO I - Disposições Gerais*

Art.71 - Poderá ser concedida suspensão do imposto incidente na importação de mercadoria despachada sob regime aduaneiro especial, na forma e nas condições previstas em regulamento, por prazo não superior a 1 (um) ano, ressalvado o disposto no § 3º, deste artigo.

Assim, não é possível afastar a aplicação da referida penalidade sob o argumento de que o descumprimento de requisito do regime de drawback não se enquadraria em uma das hipóteses do art. 107, inciso VII, alínea 'e' do Decreto-Lei nº 37/66, haja vista que se trata de regime aduaneiro especial.

4 Da necessidade de advertência previamente à imposição da multa

Afirma a Recorrente que a multa do art. 107, inciso VII, alínea 'e' do Decreto-Lei nº 37/66 foi aplicada em descumprimento do procedimento previsto na legislação, haja vista que o art. 76, inciso I, alínea 'i' da Lei nº 10.833/03 prevê a aplicação de advertência no caso de descumprimento de requisito para fruição de regime especial aduaneiro:

Art. 76. Os intervenientes nas operações de comércio exterior ficam sujeitos às seguintes sanções:

I - advertência, na hipótese de:

(...)

i) descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados; ou

(...)

§ 2º Para os efeitos do disposto neste artigo, consideram-se intervenientes o importador, o exportador, o beneficiário de regime aduaneiro ou de procedimento simplificado, o despachante aduaneiro e seus ajudantes, o transportador, o agente de carga, o operador de transporte multimodal, o operador portuário, o depositário, o administrador de recinto alfandegado, o perito ou qualquer outra pessoa que tenha relação, direta ou indireta, com a operação de comércio exterior.

Prosseguindo em sua argumentação, a Recorrente menciona que o atual Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759 de 05 de fevereiro de 2009) em seu art. 728, § 4º, determina que a aplicação da multa diária de R\$ 1.000,00. prevista no do art. 107, inciso VII, alínea 'e' do Decreto-Lei nº 37/66, somente será aplicada após a penalidade de advertência e findo o processo administrativo decorrente da impugnação esta sanção administrativa. Transcreve-se o referido § 4º do art. 728 do RA, em sua redação original:

§ 4º Nas hipóteses em que conduta tipificada neste artigo ensejar também a imposição de sanção administrativa referida no art. 735, a lavratura do auto de infração para exigência da multa

será efetuada após a conclusão do processo relativo à aplicação da sanção administrativa, salvo para prevenir a decadência.

O atual Regulamento Aduaneiro só entrou em vigor em 06 de fevereiro de 2009, ou seja, posteriormente à lavratura do auto de infração que deu ensejo ao presente processo administrativo em 03 de outubro de 2008, com a notificação da Recorrente em 10 de outubro de 2008. O Regulamento Aduaneiro vigente à época era o Decreto nº 4.543 de 26 de dezembro de 2002, o qual não trazia em sua redação dispositivo semelhante ao § 4º acima transcrito. Apesar de não haver esta previsão no antigo RA, já estava vigente a sanção administrativa do art. 76, inciso I, alínea 'i' da Lei nº 10.833/03, a qual, vale frisar, também não se encontrava prevista no antigo RA.

O fato de a sanção administrativa de advertência estar vigente à época da lavratura do auto de infração é de suma importância para o deslinde da legalidade da multa imputada. Isto porque, inobstante não haver no antigo RA a previsão expressa da impossibilidade de aplicação da multa antes da advertência (exceto para prevenir decadência), já havia duas penalidades distintas a serem aplicadas em relação à mesma infração.

Existe, portanto, uma dúvida quanto à penalidade aplicável e sua capitulação legal. Nestas hipóteses, o art. 112 do CTN determina que a norma deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte:

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; (...)

Ora, na dúvida quanto à infração cabível, deveria a autoridade fiscal ter aplicado a sanção prevista no art. 76, inciso I, alínea 'i' da Lei nº 10.833/03, e não diretamente a multa do art. 107, inciso VII, alínea 'e' do Decreto-Lei nº 37/66. Vale ressaltar que o art. 76, §§ 9º a 14 da Lei nº 10.833/03

§ 9º As sanções previstas neste artigo serão aplicadas mediante processo administrativo próprio, instaurado com a lavratura de auto de infração, acompanhado de termo de constatação de hipótese referida nos incisos I a III do caput.

§ 10. Feita a intimação, pessoal ou por edital, a não-apresentação de impugnação pelo autuado no prazo de 20 (vinte) dias implica revelia, cabendo a imediata aplicação da sanção pela autoridade competente a que se refere o § 8º.

§ 11. Apresentada a impugnação, a autoridade preparadora terá prazo de 15 (quinze) dias para remessa do processo a julgamento.

§ 12. O prazo a que se refere o § 11 poderá ser prorrogado quando for necessária a realização de diligências ou perícias.

§ 13. Da decisão que aplicar a sanção cabe recurso, a ser apresentado em 30 (trinta) dias, à autoridade imediatamente superior, que o julgará em instância final administrativa.

§ 14. O rito processual a que se referem os §§ 9º a 13 aplica-se também aos processos ainda não conclusos para julgamento em 1ª (primeira) instância julgados na esfera administrativa,

relativos a sanções administrativas de advertência, suspensão, cassação ou cancelamento.

§ 15. As sanções previstas neste artigo não prejudicam a exigência dos impostos incidentes, a aplicação de outras penalidades cabíveis e a representação fiscal para fins penais, quando for o caso.

Destaque-se que o § 15 acima define que as sanções previstas no art. 76 da Lei nº 10.833/02 não prejudicam a aplicação de demais penalidades cabíveis. Há previsão semelhante no § 2º do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/66.

Ressalte-se que o atual RA determina que a multa só pode ser aplicada após a sanção administrativa de advertência, mesmo diante das previsões na Lei nº 10.833/03 e Decreto-Lei nº 37/66 no sentido de que a aplicação de uma penalidade não prejudica a outra. O RA veio apenas a consolidar que o correto procedimento é aplicar a sanção de advertência e, somente após esta, proceder à imposição de multa.

Não há que se falar que a previsão do § 15 permite a aplicação da multa e que a exigência prévia da advertência no atual RA contraria esta norma, pois não se afastou a aplicabilidade da multa. O RA nada mais fez do que determinar a aplicação de certa penalidade em detrimento de outra.

O atual RA, portanto, dispôs de forma mais benéfica ao contribuinte, afastando a aplicação imediata da multa e exigindo que a advertência seja previamente aplicada. Por trazer a previsão de penalidade mais branda, mesmo que posteriormente seja possível impor a multa, a determinação contida no § 4º do art. 728 do RA deve ser aplicada retroativamente, nos termos do art. 106, inciso II, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Destarte, a multa deve ser afastada, pois aplicável a sanção administrativa de advertência e, somente após findo o procedimento em face desta penalidade, é que poderia ser imputada a multa do art. 107, inciso VII, alínea 'e' do Decreto-Lei nº 37/66.

Conselheiro Bernardo Leite de Queiroz Lima - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Com relação à multa diária, acompanhamos pelas conclusões o alentado voto do Ilustre Relator, Conselheiro Bernardo Leite de Queiroz Lima, e pedimos a este Colegiado a oportunidade para explicitarmos as nossas razões.

A esse respeito, concluímos que não se pode considerar procedente a aplicação da multa diária no caso aqui em discussão. Além disso, afirmamos que, definitivamente, a multa diária não foi criada para os tipos de inadimplência do regime drawback objeto do auto de infração deste processo administrativo. Assim demonstraremos a seguir, apesar de breve e objetivamente.

O artigo 61 da Medida Provisória n.º 135, de 30/10/2003, - posteriormente convertido no artigo 77 da Lei n. 10.833, de 29/12/2003 - alterou o artigo 107 do Decreto-lei n. 37, de 1966, e criou novos tipos de multa na legislação aduaneira: as **multas de incidência por dia**. Mais especificamente, a que nos interessa para esta lide é a multa diária prevista nas hipóteses das letras 'd' a 'g' do inciso VII do artigo 107 desse Decreto-lei, *in verbis*:

Decreto-lei n. 37, de 1966 (com redação dada pelo art. 77 da Lei n. 10.833/2003):

Art. 107 - Aplicam-se ainda as seguintes multas:

.....

VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais):

.....

d) por dia, pelo descumprimento de condição estabelecida pela administração aduaneira para a prestação de serviços relacionados com o despacho aduaneiro;

e) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados;

f) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para executar atividades de movimentação e armazenagem de mercadorias sob controle aduaneiro, e serviços conexos; e

g) por dia, pelo descumprimento de condição estabelecida para utilização de procedimento aduaneiro simplificado;

(grifo nosso)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/07/2015 por BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA, Assinado digitalmente em 05/07/2015 por BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA, Assinado digitalmente em 09/07/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 09/07/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 09/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na verdade, a base legal para o lançamento da multa diária neste contencioso é precisamente a letra 'e' do inciso VII acima transcrito, mas as outras hipóteses a meu ver pertencem ao mesmo tipo. Para avançarmos em nossa análise do recurso voluntário, julgamos ser necessário identificarmos a natureza desse tipo de multa e seu propósito, isso antes de apreciarmos os fatos e a sua subsunção à norma legal.

A denominada "multa diária" é instituto já incorporado em outros Códigos Legais, com destaque para o que prevê o § 4º do art. 461 do CPC. Portanto, a sua criação para a legislação aduaneira não é uma novidade radical, pois ela tem como fonte de inspiração e referência a multa diária em uso em outras leis. Com licença para a imagem, podemos reconhecer que a legislação aduaneira "não está inventando a roda".

Encontramos outro exemplo de sua aplicação, mais recente, na esfera do direito administrativo nos artigos 39 e 40 da Lei n.º 12.529, de 30/11/2011, que a prevê para o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e para prevenir as infrações contra a ordem econômica.

Esse tipo de multa tem finalidade e natureza distintas de outros tipos de multa. O objetivo principal da multa diária é forçar o cumprimento de determinada obrigação - por exemplo: fazer algo, ou deixar de fazer algo.

Ela é coercitiva e dirigida a alguém para que, por ato próprio, satisfaça obrigação e cumpra prestação que ele é devedor.

Seu mecanismo de eficácia está em sensibilizar o devedor de que quanto mais demora para cumprir a obrigação original, maior será o valor total da multa diária.

Teoricamente falando, o valor diário da multa pode ser fixo, ou pode ser variável; a depender de previsão legal e da urgência e importância de se obter a satisfação da obrigação por parte do seu devedor.

Sublinho esse seu caráter cominatório ou inibitório. Ela não tem caráter ressarcitório ou punitivo, como os de outros tipos de multa. Alguns estudiosos argumentam que, apesar dela ser intitulada de "multa", ela, de fato, "não é uma penalidade, mas uma medida capaz de estimular o devedor ao cumprimento da obrigação. Nesse caso, a multa atua como meio de coerção sobre a vontade do devedor (Prof. Darlan Barroso, in: Manual do Direito Processual Civil, vol. 2, Editora Manole, 2007, p.166)

Evidentemente que a lógica da sua aplicação é que o autuado possa deixar de ser devedor da obrigação de fazer (ou deixar de fazer) algo; ou seja, o autuado tem a possibilidade de alterar a situação que justifica estar ele obrigado a algo, e assim ser capaz de solucionar a razão da multa diária.

Não faz sentido aplicar a multa diária para exigir do autuado o que ele não tem a possibilidade, por vontade própria, de alterar. Por exemplo, essa multa pode ser aplicada para exigir que o beneficiário do regime RECOF instale Sistema Informatizado de Controle dos bens importados. Essa exigência corresponde a requisito para o usufruto do regime RECOF e está ao alcance da contribuinte a possibilidade de seu atendimento. Mas o mesmo não ocorre se a multa diária tem como razão a constatação de que a contribuinte não alcançou o limite mínimo anual de 80% de aplicação dos bens importados pelo regime RECOF em sua produção industrial; nessa hipótese, não está ao alcance da contribuinte reverter a obrigação de que ele é

devedor, pois sendo o descumprimento do critério de 80% de uso dos bens importados um fato passado, ele é irreversível.

Ainda derivada dessa sua natureza ou característica cominatória ou inibitória, a aplicação da multa diária carece que haja um prévio ato da autoridade competente constatando a situação que justifica que o autuado esteja devedor da obrigação de fazer (ou deixar de fazer) algo. E, a partir daí, essa autoridade determina a partir de quando passa o autuado a estar passível de sofrer a aplicação das multa diária.

Não é coerente com a natureza desse tipo de multa, como já explicado anteriormente, exigir a tendo como data de início de sua contagem momento pretérito, pois não teria o autuado como voltar ao passado e, desde lá, conseguir afastar a razão da multa diária.

Na verdade, as letras "d" a "g" do inciso VII do artigo 107 do Decreto-lei n. 37, de 1966, devem se reportar ao artigo 77 da Lei n. 10.833, de 2003, e eles devem ser lidos conjugadamente com o que dispõe o artigo 76, que lhe é anterior e espanca qualquer dúvida sobre o âmbito e sentido de sua existência e aplicação:

Lei nº 10.833, de 2003,

art. 76 - Os intervenientes nas operações de comércio exterior ficam sujeitos às seguintes sanções:

1 - advertência, na hipótese de:

a) descumprimento de norma de segurança fiscal em local alfandegado;

b) falta de registro ou registro de forma irregular dos documentos relativos a entrada ou saída de veículo ou mercadoria em recinto alfandegado;

c) atraso, de forma contumaz, na chegada ao destino de veículo conduzindo mercadoria submetida ao regime de trânsito aduaneiro;

d) emissão de documento de identificação ou quantificação de mercadoria em desacordo com sua efetiva qualidade ou quantidade;

e) prática de ato que prejudique o procedimento de identificação ou quantificação de mercadoria sob controle aduaneiro;

f) atraso na tradução de manifesto de carga, ou erro na tradução que altere o tratamento tributário ou aduaneiro da mercadoria;

g) consolidação ou desconsolidação de carga efetuada com incorreção que altere o tratamento tributário ou aduaneiro da mercadoria;

h) atraso, por mais de três vezes, em um mesmo mês, na prestação de informações sobre carga e descarga de veículos, ou movimentação e armazenagem de mercadorias sob controle aduaneiro;

i) descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro

especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

j) deixar de comunicar à Secretaria da Receita Federal do Brasil qualquer alteração das informações prestadas para inscrição no registro de despachante aduaneiro ou de ajudante; ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

k) descumprimento de outras normas, obrigações ou ordem legal não previstas nas alíneas "a" a "j"; (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

II- suspensão, pelo prazo de até doze meses, do registro, licença, autorização, credenciamento ou habilitação para utilização de regime aduaneiro ou de procedimento simplificado, exercício de atividades relacionadas com o despacho aduaneiro, ou com a movimentação e armazenagem de mercadorias sob controle aduaneiro, e serviços conexos, na hipótese de:

a) reincidência em conduta já sancionada com advertência; (...)

§1º As sanções previstas neste artigo serão anotadas no registro do infrator pela administração aduaneira, devendo a anotação ser cancelada após o decurso de cinco anos da aplicação definitiva da sanção (Lei nº 10.833, de 2003, art. 76, §1º).

§2º Para os efeitos do disposto neste artigo, considera-se interveniente o importador, o exportador, o beneficiário de regime aduaneiro ou de procedimento simplificado, o despachante aduaneiro e seus ajudantes, o transportador, o agente de carga, o operador de transporte multimodal, o operador portuário, o depositário, o administrador de recinto alfandegado, o perito, o assistente técnico, ou qualquer outra pessoa que tenha relação, direta ou indireta, com a operação de comércio exterior (Lei nº 10.833, de 2003, art. 76, §2º).

(...)

§8º Nas hipóteses em que conduta tipificada nas alíneas "d", "e" ou "f" do inciso VII do art. 728 ensejar também a imposição de sanção referida no caput, após a aplicação definitiva da sanção administrativa:

I- de advertência, se ainda não houver sido sanada a irregularidade, mesmo que recolhida a multa referida no art. 728:

a) será lavrado novo auto de infração para aplicação da sanção administrativa de suspensão (Lei nº 10.833, de 2003, art. 76, inciso II, "a"); e b) serão aplicadas restrições à operação no recinto, regime ou procedimento simplificado, de acordo com a gravidade da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 107, §1º, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77);

II- de suspensão, se ainda não houver sido sanada a irregularidade, após o cumprimento da penalidade de suspensão, mesmo que recolhida a multa referida no art. 728:

será lavrado novo auto de infração para aplicação da sanção administrativa correspondente (Lei nº 10.833, de 2003, art. 76, inciso II, "a", e inciso III, "a"); e

serão aplicadas, na hipótese de nova suspensão, restrições à operação no recinto, regime ou procedimento simplificado, de acordo com a gravidade da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 107, §1º, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77); ou

III- de cancelamento ou cassação, o sancionado terá trinta dias para tomar as providências necessárias ao encerramento da operação do recinto, regime ou procedimento simplificado.

§9º Considera-se definitivamente aplicada a sanção administrativa após a notificação ao sancionado da decisão administrativa da qual não caiba recurso. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

§10. A notificação a que se refere o § 9º será efetuada mediante: (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

ciência do sancionado, nas hipóteses de que trata o inciso I do caput; ou (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

publicação de ato específico no Diário Oficial da União, nas hipóteses de que tratam os incisos II e III do caput. (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

§11. As sanções previstas neste artigo não prejudicam a exigência dos tributos incidentes, a aplicação de outras penalidades cabíveis e a representação fiscal para fins penais, quando for o caso (Lei nº 10.833, de 2003, art. 76, § 15). (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

Como se pode ver, o artigo 76 localiza a multa em discussão (letras "d" a "g" do inciso VII do artigo 77) dentro de um conjunto de medidas de controle e de sanções administrativas. Não pode a autoridade lançadora transplantá-la livremente para qualquer outro campo diferente do definido pelo artigo 76. Além disso, a leitura desse artigo 76 esclarece que há um procedimento e uma ordem a ser seguida, em que a advertência deve anteceder a decisão de aplicar a multa diária. Confirma-se, assim, o que argumentamos acima, a respeito da natureza cominatória ou inibitória da multa diária, e dos requisitos para sua aplicação.

Retornando ao caso em discussão nestes autos, foram as seguintes as razões do lançamento da multa diária pela autoridade da jurisdição e para a sua manutenção pelos julgadores a quo:

Auto de Infração: "multa de ofício em razão de descumprimento de condições para utilizar regime aduaneiro especial. - As condições descumpridas referem-se à utilização de declarações de importação em mais de um ato concessório, destinação de insumo importado para consumo com o pagamento dos tributos em data posterior ao estabelecido na legislação, utilização de

insumo não correspondente ao insumo importado sob os auspícios do regime aduaneiro especial de drawback."

Acórdão da impugnação: " Não restou comprovado quaisquer dos procedimentos relacionados no artigo 342 do Decreto nº 4.543/2002 - Regulamento Aduaneiro Logo, configuram, pois, a infração disposta nos exatos termos da alínea "e", inciso VII, do Art. 107, do DL 37/1966, alterado pela Lei 10.833/2003.."

A leitura atenta dessas motivações desvela que nenhuma delas se refere a obrigação que a contribuinte possa atender para interromper o fluir da multa diária. São inadimplências que escapam ao escopo desse tipo de multa; são elas fatos que justificam a exigência de tributos, acréscimos legais e a aplicação de penalidades punitivas, mas não medidas cominatórias.

Em nossa visão, os fatos apontados para justificar a multa diária fogem à sua tipicidade.

Além disso, apenas para argumentar, caso se considere que a multa diária poderia ser motivada por esses tipos de inadimplência no regime drawback, ainda assim ela não poderia prosperar por que:

1º) falta-lhe ato prévio por parte da autoridade fiscal para constituir advertência para a iniciar-se a exigibilidade de multa diária;

2º) a multa foi aplicada para o período pretérito - com termo inicial na data em que se considerou ocorrida a infração e termo final no dia da autuação - à de seu lançamento, o que contraria sua finalidade como medida coercitiva, afinal a contribuinte não pode alterar as inadimplências já ocorridas.

A autoridade lançadora e os julgadores a quo atribuem natureza punitiva a essa multa o que de forma nenhuma corresponde à que fundamenta a sua existência na legislação aduaneira. A sua aplicação com propósito punitivo ou ressarcitório constituem desvio de finalidade e deve ser motivo para a insubsistência do respectivo lançamento.

A nosso ver, a multa diária prevista no artigo 107 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, tem como escopo munir a administração aduaneira de recurso coercitivo para sensibilizar os operadores do comércio exterior a cumprirem suas obrigações para que o Controle Aduaneiro seja efetivo e contribua para a eficiência das operações de comércio exterior. A Administração Aduaneira tem mais de uma frente de atuação; ela cumpre a missão que lhe define a Constituição Federal cuidando tanto das questões de arrecadação, quanto das questões de combate à fraude, à prática desleal, ao ilícito, e, ainda, nas questões dedicadas ao aperfeiçoamento da gestão aduaneira para que ela, sendo firme, precisa e ágil, contribua para reduzir os custos do controle sobre as importações e as exportações.

Concluindo, propomos a este Colegiado que a multa diária não pode ser mantida pelas razões aqui expostas, e deve se dar provimento ao recurso voluntário neste aspecto.

CÓPIA