



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

Processo n° 10314.005352/2009-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.288 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria II - MULTA REGULAMENTAR
Recorrente CONTINENTAL BRASIL INDÚSTRIA AUTOMOTIVA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 28/06/2005 a 22/10/2008

RECOF. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO DE REGISTRO DE ENTRADA FÍSICA DE MERCADORIA IMPORTADA NO ESTOQUE. MULTA REGULAMENTAR POR DESCUMPRIMENTO DE NORMA OPERACIONAL. APURAÇÃO DOS DIAS-MULTA POR DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO/ADMISSÃO. POSSIBILIDADE.

É devida a multa regulamentar no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais) por dia (ou dia-multa) excedente ao prazo de registro da entrada física de mercadoria importada no estoque da pessoa jurídica beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (Recof), a ser determinado por Declaração de Importação/Admissão (DI/DA) e não por Nota Fiscal de Entrada (NFE), como procedeu a fiscalização.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 28/06/2005 a 22/10/2008

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO PELO CARF. IMPOSSIBILIDADE.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para determinar que a apuração dos dias excedentes do prazo de registro da entrada física das mercadorias importadas no estoque da recorrente seja feita com base na DA. Vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède e Ricardo Rosa, que

negavam provimento ao recurso e parcialmente vencida a Conselheira Lenisa Prado, Relatora, que dava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

(assinatura digital)

Lenisa Rodrigues Prado - Relatora

(assinatura digital)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

A questão submetida a este Colegiado tem início na lavratura de auto de infração por descumprimento de norma operacional específica do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado - RECOF/ modalidade automotiva -, mais especificamente pelo registro intempestivo no sistema informatizado de mercadorias importadas.

De acordo com a autoridade fiscal, a contribuinte descumpriu em várias ocasiões a regra contida no artigo 17 do Ato Declaratório Executivo Conjunto COANA/COTEC n. 2, de 26 de setembro de 2003, que determina que a empresa promova a entrada física das mercadorias após o desembarço aduaneiro no prazo de 7 dias, se a mercadoria chegou por via aérea, e 15 dias se por via marítima.

Ciente sobre o conteúdo do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação, oportunidade na qual questiona, em preliminar:

- (i) o valor da multa aplicada, já que viola o princípio da proporcionalidade;
- (ii) o art. 17, III do ADE Conjunto COANA/COTEC n. 2/2003 afronta o princípio da legalidade;
- (iii) o prazo prescrito pela norma mencionada fere o princípio da razoabilidade;
- (iv) alega que a sanção aplicada é confiscatória.

Quanto ao mérito, a impugnante se insurge sobre o método de cálculo adotado pela autoridade fiscal.

Diante da alegação da contribuinte, que todas as Notas Fiscais de Entrada registradas no dia 03/02/2006 foram registradas dentro do prazo previsto no artigo 17, III, do ADE Conjunto COANA/COTEC n. 2/2003, a Delegacia Regional de Julgamentos da Receita

Federal em São Paulo converteu o julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora:

(i) Confirmasse se realmente, como a alega a impugnante, havia nos cálculos hipóteses em que o prazo encerrado em dia não-útil fosse antecipado para o último dia útil anterior, contrariando o disposto no já mencionado art. 17. Em se constatando tal erro, fosse excluído do cálculo final da penalidade;

(ii) Para que confirmasse se a multa exigida relativamente ao dia 03/02/2006, no valor de R\$ 102.000,00 era indevida, por referir-se a dados registrados tempestivamente. Em caso positivo, deveria a mesma ser excluída do cálculo final da penalidade.

Encerrada a diligência ordenada e intimada a contribuinte sobre o resultado - que apresentou suas alegações tempestivamente-, os autos retornaram para a DRJ/SP.

A instância de origem, ao julgar a impugnação, acolheu, em parte, as alegações da contribuinte, em julgamento que resultou na seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 28/06/2005 a 22/10/2008

DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO PARA UTILIZAÇÃO DE REGIME ADUANEIRO ESPECIAL - RECOF.

Cabe aplicação da penalidade 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, conforme o art. 107, inciso VII, alínea "e" do Decreto-Lei n. 37/66, com redação dada pelo art. 77 da Lei n. 10.833/2003.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, o que ensejou a subida dos autos do processo a este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Lenisa Rodrigues Prado, Relatora.

A contribuinte autuada foi intimada sobre os termos insertos no acórdão proferido pela instância de origem em 27/06/2014¹, e interpôs o tempestivamente o recurso voluntário em 25/07/2014, conforme atesta o Termo de Solicitação de Juntada (fl. 6995). Presentes os pressupostos extrínsecos de admissibilidade do recurso, é de rigor o seu conhecimento.

1.1. DO EFETIVO CUMPRIMENTO DO REGIME DE RECOF E DA DESPROPORCIONALIDADE DA MULTA APLICADA.

A recorrente informa que o "RECOF foi e está sendo por ela integralmente cumprido, com a observância de todos os requisitos, condições e normas operacionais desse Regime" (fl. 7005). Afirma que:

"Após ter acesso ao todo quanto mencionado acima, não foi identificada pelo referido auditor fiscal uma única operação realizada pela empresa em desacordo com a finalidade do RECOF. Não foi identificado um único registro no sistema informatizado do RECOF que não conferisse com a realidade fática da operação. Isto é evidenciado pelo fato que nada foi exigido da Recorrente a título de tributos".

Diante desses fatos, argumenta a contribuinte, a multa aplicada é desproporcional, já que não houve violação a nenhuma das regras ou descumprimento de nenhum dos requisitos do RECOF. Por tal motivo, alega que essa autuação viola o artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Sustenta que por não ter incorrido em dolo, fraude ou simulação, causado prejuízo ao Erário, as sanções aplicadas - que em alguns casos superam o próprio valor das mercadorias importadas - são desproporcionais e ilegais.

1.2. DA ILEGALIDADE DO ART. 17, III, DO ADE CONJUNTO COANA/COTEC N. 2/2003.

A recorrente afirma que o ADE Conjunto COANA/COTEC n. 2/2003 não detém legitimidade para impor as sanções ora guerreadas, já que a competência delegada pela Instrução Normativa n. 417/2004 e RFB n. 757/2007, transferem a Coana e Cotec somente a normatização sobre os requisitos e especificações do sistema de controle informatizado do RECOF e os procedimentos para a realização de testes e avaliações de seu funcionamento.

Segue transcrição do dispositivos das normas² que, de acordo com a opinião da recorrente, são os fundamentos de validade do já mencionado art. 17:

"Art. 52. A COANA estabelecerá:

I - em ato conjunto com a Coordenação-Geral de Tecnologia da Informação (COTEC), os requisitos e especificações do sistema de controle informatizado previsto no inciso III do art. 5º, incluindo:

a) as formas de acesso;

b) os procedimentos para a realização de teste e avaliação do seu funcionamento;

c) sua documentação técnica, e

¹ Termo de Abertura de Documento acostado à folha 6994.

² De acordo com a recorrente, os dispositivos são idênticos na Instrução Normativa n. 417/2004 e RFB n. 757/2007.

d) requisitos e responsabilidade técnica do profissional responsável por seu desenvolvimento e manutenção".

Assim, considerando o teor das normas transcritas, a contribuinte afirma que a COANA e a COTEC, ao editarem o ADE Conjunto n. 2/2003, extrapolaram suas competências, já que não lhes competia estabelecer prazos para a entrada física de mercadorias importadas nos estoques das empresas beneficiárias do RECOF.

Afirma que a interpretação conferida ao texto do artigo 90, § 3º do Decreto-Lei n. 37/1966³, combinada com a que resulta da leitura do artigo 374 do Decreto n. 4.543/2002⁴, levam a única conclusão que foi delegada à Receita Federal do Brasil o dever de estabelecer, em ato normativo, os termos, limites e condições a serem atendidos pelas empresas beneficiárias do RECOF, e não há se falar em extensão da delegação para a COANA e COTEC.

1.3. DA FALTA DE RAZOABILIDADE DO PRAZO PREVISTO NO ART. 17, III, DO ADE CONJUNTO COANA/COTEC N. 2/2003.

A contribuinte sustenta que delimitar prazos para a entrada das mercadorias importadas ao estoque é desarrazoado e fere o que determina o art. 2º da Lei n. 9.784/1999⁵, já que desconsidera as inúmeras questões logísticas que podem impedir o cumprimento de tal prazo.

Apresenta alguns dos problemas que podem ser enfrentados pelas contribuintes que prejudicam o cumprimento dos prazos determinados para o recebimento das mercadorias em seus estoques:

"1. Em muitos casos, após o desembaraço aduaneiro, as autoridades fiscais condicionam a liberação das mercadorias à conferência documental e física.

1.1. Lembre-se que no regime de RECOF o desembaraço aduaneiro é automático. No entanto, em muitos casos, apesar do desembaraço da Declaração de Admissão, a fiscalização aduaneira retém as mercadorias para realizar a conferência documental e física.

1.2. Nestes casos, a situação foge ao controle da Recorrente. Isto porque, enquanto as mercadorias importadas permanecem retidas pelas autoridades fiscais, já se inicia a contagem do prazo estabelecido no art. 17, III, do ADE Conjunto COANA/COTEC n. 2/2003.

1.3. Em alguns casos, a empresa que importa mercadorias sob o RECOF pode ser multada sem que tenha havido sequer qualquer ação ou omissão da sua parte. Isto porque, no momento em que

³ "O regulamento disporá sobre as medidas de controle fiscal a serem adotados pelo Departamento de Rendas Aduaneiras".

⁴ "Poderão habilitar-se a operar no regime as empresas que atendam aos termos, limites e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, em ato normativo".

⁵ Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, **razoabilidade, proporcionalidade**, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

lhe é permitido retirar as mercadorias, o prazo para sua entrada no estoque pode já ter se esgotado, já que tal prazo não é contado da data da retirada das mercadorias ou, até mesmo do efetivo ingresso das mesmas no estabelecimento importador, mas sim da data do desembarço aduaneiro. Ora, qual a razoabilidade de se punir uma empresa que agiu com observância total da legislação?

1.4. Em outros casos, a retenção das mercadorias pelas autoridades fiscais, por si só, pode não ser suficiente para que o prazo de 7 dias para a entrada das mercadorias no estoque seja extrapolado. Entretanto, tal retenção diminui o prazo disponível para a empresa realizar o transporte e conferência necessários para a entrada das mercadorias no estoque.

1.5. Vale mencionar, ainda, que, em alguns casos, a liberação das mercadorias já desembaraçadas fica condicionada à verificação por parte dos fiscais do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) da fumigação das embalagens em que as mercadorias são transportadas." (fls. 7016/7017).

Diante desses argumentos, a recorrente requer o reconhecimento da falta de razoabilidade na determinação de prazos para a entrada das mercadorias importadas no seu estoque. Requer, alternativamente que:

"Caso seja mantida a exigência da multa em combate, o que se aventa mas não se admite, que o prazo de 7 a 15 dias para a entrada física das mercadorias importadas no estoque da Recorrente seja contado da data da sua retirada do recinto alfandegado" (fl. 7018).

1.4. DA FORMA DE CÁLCULO DA MULTA. SOBRE A IMPOSSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO DE MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.

A recorrente defende que o inciso VII, do art. 107 do Decreto-Lei n. 37/1966 impõe o limite para multa diária a R\$ 1.000,00⁶. E que o critério adotado pela autoridade fiscal resulta na exigência de, em diversos casos, multa diária superior a R\$ 100.000,00.

Afirma que se as multas forem mantidas nos valores impostos, estará incorrendo na definição de confisco, sem que sequer a conduta apenada tenha causado qualquer prejuízo ao Erário. Apresenta entendimentos doutrinários sobre a vedação de pena confiscatória e destaca o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal que proíbe a utilização dos impostos que tenham efeitos confiscatórios.

E, são os motivos pelo qual a imposição das sanções alcança os patamares indevidos:

"Uma das razões para estes valores absurdos das multas exigidas da Recorrente está na sua aplicação em relação a cada Nota Fiscal de Entrada. Vale lembrar que, para cada Declaração de Admissão desembaraçada no SISCOMEX há diversas Notas Fiscais de Entrada. Ou seja, para cada importação há apenas uma data de desembarço, mas diversas

⁶ "(...) por dia, pelo descumprimento de (...) norma operacional para (...) utilizar regime aduaneiro especial".

datadas de entrada física das mercadorias no estoque, de acordo com as Notas Fiscais de Entrada admitidas.

(...)

Segundo o critério de cálculo adotado pelo auditor fiscal para o cálculo da multa aplicada à Recorrente, de acordo com o qual a multa seria aplicada por dia de atraso em relação a cada Nota Fiscal de Entrada, seriam exigidos do importador, nesse caso, R\$ 10.000,00 a título de multa, na seguinte conformidade:

(i) R\$ 1.000,00 referente à NFE n. 2, registrada no dia 09/01/2009;

(ii) R\$ 2.000,00 referente à NFE n. 3, registrada no dia 10/01/2009;

(iii) R\$ 3.000,00, referente à NFE n. 4, registrada no dia 11/01/2009, e

(iv) R\$ 4.000,00, referente à NFE n. 5, registrada no dia 12/01/2009.

Se, diferentemente, a multa aplicada por dia de atraso no registro da entrada física das mercadorias importadas em relação a cada Declaração de Admissão desembaraçada no SISCOMEX, seriam exigidos, no exemplo acima, R\$ 4.000,00 do importador, pois as mercadorias desembaraçadas através da Declaração de Admissão n. 1 teriam sua entrada física completada apenas no dia 12/01/2009, ou seja, 4 dias após o vencimento do prazo de 7 dias previsto no art. 17" (fls. 7022/7024).

Em decorrência dos esclarecimentos prestados, a contribuinte defende que a multa poderia ser de R\$ 1.000,00 por dia em que houve registro de entradas físicas em atraso, independentemente do número de NFES ou Declarações de Admissão no RECOF relacionadas a esses registros. E, reitera o pedido contraposto:

"Por fim, caso se pretenda aplicar a multa somando-se R\$ 1.000,00 para cada dia em que a operação foi registrada em 'atraso', requer-se então que os dias de 'atraso' sejam contados em relação às Declarações de Admissão desembaraçadas no SISCOMEX e não em relação a cada Nota Fiscal de Entrada emitida pela Recorrente, posto que dessa forma também se estaria prestigiando o quanto previsto no já mencionado art. 112 do CTN" (fl. 7025).

Apresentados os argumentos de defesa da recorrente, passo as minhas ponderações.

1. SOBRE O ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO COANA/COTEC N. 2, DE 26 DE SETEMBRO DE 2003.

O Regime Aduaneiro de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado - RECOF, foi instituído através do Decreto n. 2.412/1997 e a Instrução Normativa SRF n. 35, de

2/04/1998⁷ trouxe as especificações práticas para a eficácia do regime. É interessante, para a solução da querela sob julgamento, saber que neste ato a única delegação de competência prevista é a seguinte:

Art. 20. As competências definidas nos arts. 5º e 6º serão exercidas pela Coordenação-Geral do Sistema Aduaneiro - COANA até 30 de junho de 1998.

Parágrafo único. O Coordenador-Geral do Sistema Aduaneiro estabelecerá os procedimentos necessários à fiscalização, controle e avaliação do RECOF.

Da leitura do dispositivo transcrito constata-se que:

- (i) O prazo para que o Coordenador estabelecesse os procedimentos de fiscalização, controle e avaliação do regime aduaneiro findou no dia 30/6/1998;
- (ii) A delegação outorgada não incluía a possibilidade de determinar ou estipular quaisquer tipos de sanção.

Pois bem.

O ADE COANA/COTEC n. 2/2003⁹ foi subscrito pelo Coordenador-Geral de Administração Aduaneira e o Coordenador-Geral de Tecnologia e Segurança da Informação Substituto. Neste documento está registrado que sua validade encontra respaldo nas seguintes Instruções Normativas:

- IN 55, de 23/05/2000;
- IN 80, de 11/10/2001;
- IN 189, de 9/09/2002;
- IN 241, de 6/11/2002;
- IN 254, de 11/12/2002.

Constata-se que a primeira Instrução Normativa que valida o ADE n. 2 é datada de 23/5/2000, ou seja, muito após ter encerrado o prazo previsto no artigo 20 da Instrução Normativa SRF n. 35/1998.

A legitimidade delegada à COANA e COTEC está restrita ao que dispôs o artigo 52 da Instrução Normativa SRF n. 417, de 20/4/2004, associado ao texto da IN RFB 757/2007. Da leitura das normas é correto afirmar que a COANA e COTEC estão legitimadas a:

⁷ O texto original da IN SRF 35/1998 permanece o mesmo até a presente data, não tendo sido alterado ou suplantado por quaisquer outros atos da Administração Tributária Federal.

⁸ Os artigos 5º e 6º tratam sobre a competência para análise e deferimento do pedido de habilitação e não abordam nenhuma forma de punição ou sanção ao contribuinte.

⁹ A finalidade deste ato é especificar os requisitos técnicos, formais e prazos para a implantação do sistema informatizado de controle aduaneiro domiciliar e de recintos alfandegados ou autorizados a operar com mercadorias sobre o controle aduaneiro.

* Estabelecer os requisitos e especificações do sistema de controle informatizado previsto no inciso III do art. 5º da IN 417/2004¹⁰, incluindo:

- a) as formas de acesso;
- b) os procedimentos para a realização de teste e avaliação do seu funcionamento;
- c) sua documentação técnica, e
- d) requisitos e responsabilidade técnica do profissional responsável por seu desenvolvimento e manutenção.

Os dois regramentos - IN 417 e 757 - dispõem de idênticos capítulos sobre as sanções administrativas e, dentre o rol das punições possíveis, estão a advertência, a suspensão, o cancelamento. A aplicação de quaisquer dessas sanções é indispensável a prévia intimação da contribuinte para as providências de regularização.

Tais sanções podem ser aplicadas ao mesmo tempo que imposta a multa prevista na alínea *e* do inciso VII do artigo 107 do Decreto- Lei n. 37/1966, com a redação conferida pelo art. 77 da Lei n. 10.833/2003 (sendo que essa lei foi inserida originariamente no ordenamento jurídico com a edição da Medida Provisória n. 135/2003), *verbis*:

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.

Vale lembrar que a redação original do Decreto-Lei n. 37/1966 não previa a hipótese da alínea *e* acima transcrita.

Deste modo há se concluir que o fundamento legal para a imposição da multa prevista no ADE n.2/2003 adveio somente com a publicação da Lei n. 10.833, que ocorreu em **29/12/2003**, meses após ter sido publicado o ADE COANA/COTEC n. 2, que ocorreu em **26/09/2003**. É importante ter em mente que o artigo 77 da Lei n. 10.833/2003 não existia no ordenamento pátrio; é realmente uma inovação legislativa.

Torna-se claro, diante da cronologia dos fatos, que na data em que o ADE n. 2 foi publicado este não detinha suporte normativo válido para impor a sanção pecuniária prevista em seu artigo 17, já que não existia no ordenamento pátrio a sua "lei alicerce". Aliás, não há se cogitar em superveniente saneamento da nulidade, com a edição da Lei 10.833/2003. Isso porque a nulidade é *ab origine*, fulminando todo o seu conteúdo de forma permanente.

E, como se sabe, vige o Princípio da Legalidade, registrado no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal. Também não se discute que a estrita legalidade em matéria

¹⁰ Art. 5º. Para habilitação de que trata o art. 4º, a empresa deverá:

III - dispor de sistema informatizado de controle de entrada, permanência e saída de mercadorias, de registro e apuração de créditos tributários devidos, extintos ou com exigibilidade suspensa, integrados aos sistemas corporativos da empresa no País, com livre e permanente acesso da SRF.

tributária, apesar de ter sua importância reforçada pelo inciso I do artigo 150 da Carta Magna, pode ser exceção, como por exemplo, nas hipóteses dos tributos regulatórios, que detêm a importante finalidade extrafiscal. Porém tal exceção não abarca a hipótese dos autos, já que nos deparamos sobre a imposição de multa, forma de sanção pecuniária.

Sobre esse espinhoso tema, valho-me das lições do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹:

"Sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador de dever legal ou contratual. Por hipótese uma infração, por consequência uma restrição à vida, liberdade, ou direitos outros do homem. No caso da subespécie multa, a norma sancionante tem por hipótese a prática de um ilícito - o descumprimento de algum dever legal ou contratual - e, por consequência, preceito que obriga o infrator a dar dinheiro a título de castigo (sanção). O titular da percepção, o sujeito ativo, pode ser particular ou pessoa política. No caso da multa legal é sempre o Estado ou pessoa sua.

(...)

De ver, no entanto, que a norma jurídica, enquanto ato de vontade, é criatura do legislador, que pode ligar à ilicitude quaisquer sanções. Em tese, fica ao alvedrio do legislador a exploração do vasto campo das sanções. Tudo dependerá da vontade do legislador ao criar a norma (ou melhor, ao criar a lei que contém a norma)" (grifos no original).

Considerar que o ADE n.2/2003 é instrumento válido a impor a sanção sob julgamento é ignorar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que há muito tempo é sólida e uníssona no sentido de que o *"princípio da estrita legalidade que preside o Direito Tributário, ato de categoria hierárquica inferior não se sobrepõe à lei, nem tampouco é apto a alterá-la"* (RESP 255.534/SC, Ministro Francisco Peçanha Martins) e que *"a fonte primária do direito tributário é 'lei' porquanto dominado esse ramo pelo 'princípio da legalidade', segundo o qual não há tributo sem lei que o estabeleça, como consectário de que ninguém deve ser coativamente instado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei"* (RESP 443.910/PR, Ministro Luiz Fux).

E essa lógica é arrematada pelo precedente lavrado pelo STJ, no julgamento do Recurso Especial n. 1.091.486/RO (capitaneado pela Ministra Denise Arruda, julgado pela 1ª Turma em 02/04/2009, DJe 06/05/2009), oportunidade em que firmou-se a regra que a aplicação de sanções administrativas, decorrentes do exercício de poder de polícia, somente se torna legítima quando o ato praticado pelo administrado estiver previamente definido pela lei como infração administrativa.

Assim, por lhe faltar a essencial legalidade, entendo que a multa prevista no artigo 17 do ADE COANA/COTEC n. 2/2003 é nula.

Porém, caso vencida em meu entendimento, passo a avaliar os demais argumentos do recurso voluntário.

¹¹ *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, pgs. 19/22.

2. DA FORMA DE CÁLCULO DA MULTA. SOBRE A IMPOSSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO DE MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.

Com efeito, concordo com o raciocínio apresentado pela contribuinte que, se mantida nos moldes determinados no auto de infração, a sanção será confiscatória, e importará na violação dos Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade.

Por esse motivo, entendo que a multa deve ser exigida no montante de R\$ 1.000,00 por dia quando as entradas das mercadorias físicas em seu estoque extrapolar os prazos previstos no já conhecido art. 17 da ADE n.2/2003. E tal atraso deverá ser computado considerando as informações lançadas nas Declarações de Admissão desembaraçadas no SISCOMEX, e não em relação as Notas Fiscais de Entrada emitida pela Recorrente.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou provimento.

(assinado digitalmente)

Lenisa Rodrigues Prado

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Com devido respeito, este Conselheiro discorda das conclusões apresentadas pela nobre Relatora no seu voto, pela razões a seguir aduzidas.

Previamente, cabe esclarecer que o motivo da aplicação da penalidade em apreço foi a constatação pela fiscalização de que a recorrente havia descumprido norma operacional do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado - RECOF, modalidade Automotiva, concedido à recorrente. Especificamente, a norma operacional descumprida pela recorrente foi o registro intempestivo da entrada das mercadorias importadas ao amparo do regime no sistema informatizado de mercadorias importadas.

De acordo com o art. 17, III, do Ato Declaratório Executivo Conjunto Coana/Cotec nº 2, de 26 de setembro de 2003, o prazo fixado para a recorrente registrar a “Entrada Física da Mercadoria após Desembarço Aduaneiro” era de 7 dias, se a mercadoria tivesse sido transportada por via AÉREA, ou de 15 dias, se a mercadoria tivesse sido transportada pela via MARÍTIMA. O teor o art. 17, III, do citado ADE, a seguir reproduzido:

ADE Conjunto Coana/Cotec nº 2/2003:

Art. 17. Vigorarão os seguintes prazos máximos para o registro de entradas e saídas de mercadorias no sistema, e registro de produção ou serviço:

[...]; e

III - quinze dias para as entradas físicas de mercadorias importadas, chegadas ao País por transporte aquaviário e de

sete dias nos demais casos, contados do desembaraço da respectiva declaração;

Parágrafo único. Os prazos referidos neste artigo são contados em dias corridos, mas expiram apenas em dia útil no município onde esteja situado o estabelecimento.

Do cotejo entre a data do registro e a data do desembaraço, a fiscalização apurou que, no período de 28/06/2005 a 22/10/2008, ocorreram os atrasos em número de dias discriminados na tabela de fls. 151/177 (ANEXO III).

A decisão de primeira instância acatou os equívocos alegados pela autuada e cancelou a parcela da multa no valor do valor total de R\$ 209.000,00, referente ao erro na contagem do prazo com vencimento em dias não úteis (R\$ 107.000,00) e correção da data de entrega da mercadoria relativa à DI 05/111611-01, em razão do extravio no recinto alfandegado (R\$ 102.000,00).

Assim, remanesceram as questões meritórias sobre: a) a desproporcionalidade da multa aplicada; b) a ilegalidade do art. 17, III, da ADE Conjunto Coana/Cotec 2/2002; c) forma de cálculo da multa; d) o termo inicial do prazo de contagem; e) a impossibilidade de utilização de multa com efeito de confisco; e f) competência dos órgãos administrativos para reconhecer ilegalidade de atos administrativos.

Da desproporcionalidade da multa aplicada.

A recorrente alegou que cumpria integralmente o Recof, logo, revelava-se desproporcional a multa aplicada. Para a recorrente, se nenhum fato foi afastado do conhecimento e do controle das autoridades fiscais. Ademais, se não houve falta ou atraso no pagamento de tributos a autuação contrariava o prescrito no art. 112 do CTN, uma vez que não houve prejuízo ao Erário nem dolo, fraude ou simulação.

A infração cometida pela recorrente e a multa aplicada encontram-se enquadradas no art. 107, VII, “e”, do Decreto-lei 37/1966, a seguir transcrito:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

[...]

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;*

[...] (grifos não originais).

Segundo a fiscalização, a norma operacional infringida pela autuada foi art. 17, III, da ADE Conjunto Coana/Cotec 2/2002, anteriormente transcrito.

No caso, embora a norma operacional tenha sido estabelecido por ato normativo infralegal, o que está consonância com o disposto no art. 113, § 2º, do CTN, a graduação da penalidade foi estabelecida em preceito legal com plena vigência.

Dada essa característica, por expressa determinação do art. 26-A do Decreto 70.235/1972, não cabe a este Conselho analisar a razoabilidade e proporcionalidade da referida penalidade, porque, caso reconhecido que a referida penalidade não atende tais atributos, não haveria resultado prático algum, uma vez que a este Colegiado é vedado afastar norma legal vigente.

O mesmo entendimento aplica-se ao reconhecimento do efeito confiscatório da multa. Ou seja, se há vedação para o afastamento da aplicação da referida norma legal, obviamente, o reconhecimento do efeito confiscatório não tem nenhum resultado prático.

A mesma vedação consta do art. 62 da Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015) e a sua inobservância implica perda do mandato do Conselheiro, nos termos do art. 45, VI, do RICARF/2015. No âmbito do CARF, o assunto foi objeto da Súmula CARF nº 2, que tem o seguinte teor, *in verbis*: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Por todas essas razões, não se toma conhecimento das referidas alegações.

Da ilegalidade do art. 17, III, da ADE Conjunto Coana/Cotec 2/2002

A recorrente alegou ilegalidade do art. 17, III, do ADE Conjunto Coana/Cotec 2/2002, em razão da ausência (i) de fundamento de validade, por ter extrapolado os limites estabelecidos nas Instruções Normativas SRF 417/2004 e RFB 757/2007, e (ii) de razoabilidade do prazo nele fixado.

O referido ADE foi editado com respaldo no art. 46 da Instrução Normativa SRF nº 254, de 11 de dezembro de 2002, a seguir transcrito:

Art. 46. A Coana expedirá atos estabelecendo:

I - os requisitos formais e técnicos para os controles contábeis previstos no inciso VII do art. 10;

II - os requisitos e especificações do sistema de controle informatizado previsto no inciso III do art. 5o, em conjunto com a Coordenação-Geral de Tecnologia e Segurança da Informação (Cotec);

III - os requisitos para a apresentação da documentação técnica referida no inciso VIII do art. 10;

IV - alterações no conteúdo e no formato do Termo de Autorização de Importação no Recof Automotivo, referido no § 3o do art. 8o;

V - os procedimentos necessários à fiscalização, controle e avaliação do regime. (grifos não originais)

A fixação de prazo para registro das mercadorias no sistema informatizado de controle do regime, inequivocamente, trata-se de procedimentos indispensável à fiscalização e ao controle do regime. Logo, diferentemente do alegado pela recorrente, o inciso V do art. 46 da referida Instrução Normativa atribuía à Coana competência para estabelecer o referido prazo.

Se o prazo fixado no art. 17, III, do citado ADE é razoável ou não, cabia à recorrente apresentar elementos que fundamentasse a sua alegação, o que não ocorreu.

Com base nessas considerações, rejeita-se a alegada ilegalidade do art. 17, III, do citado ADE.

Da forma de cálculo da multa.

Em relação à apuração do valor da multa, a recorrente alegou que o termo inicial de contagem do prazo de registro das mercadorias no sistema informatizado oficial deveria ser a data da retirada das mercadorias do recinto alfandegado ou a data do efetivo ingresso da mercadoria no estabelecimento da recorrente, mas não a data do desembarço, que se revelava irrazoável.

A competência para fixação dos referidos prazos foi atribuída à Coana, conforme anteriormente demonstrado. Se esse prazo era irrazoável, cabia a recorrente demonstrar tal circunstância perante o referido órgão, com base em dados ou outros elementos idôneos.

Se a prerrogativa para fixação do referido prazo foi atribuída ao referido órgão, obviamente, sem dados concretos e objetivos e por desconhecer as especificidades da atividade de fiscalização e controle do regime, não cabe a este Colegiado adentrar na decisão meritória do referido órgão.

Além disso, por se tratar de um regime aduaneiro, cuja adesão fica a critério do interessado, se a recorrente julgava ou julga irrazoável o referido prazo, ela tinha a alternativa de aderir ao regime. A adesão ao regime implica, implicitamente, a obrigatoriedade do cumprimento de seus requisitos e normas operacionais.

Quanto a alegação de que a multa não seria “por dia de descumprimento de norma operacional”, mas “por dia, pelo descumprimento de (...) norma operacional”, este Conselheiro não enxerga diferença alguma, portanto, agiu com acerto a fiscalização a calcular a multa por dia de atraso, após expirado o prazo fixado no art. 17, III, do citado ADE.

Enfim, alegou a recorrente que não haveria razão para se considerar que seriam devidos R\$ 1.000,00 (mil reais) por dia de atraso por Nota Fiscal de Entrada (NFE) de mercadorias, e não, por exemplo, por dia de atraso, por Declaração de Importação/Admissão (DI/DA) de mercadorias, posto que era este documento e não aquele que registrava o desembarço das mercadorias importadas ao abrigo do regime aduaneiro especial e que servia de marco inicial para a contagem dos prazos de registro no sistema informatizado.

Em relação a essa última alegação, assiste razão à recorrente. No caso, a determinação do número de dias excedente do referido prazo por NFE, não representa o critério correto de apuração dos dias-multa em apreço. A uma, porque documento que amparava toda a operação de importação era a DA e não a NFE. A propósito, cabe consignar que para única operação de importação pode ser emitida mais de uma NFE, para acobertar a operação de transporte da mercadoria do local de desembarço até o estabelecimento do beneficiário do regime.

A duas, porque o termo inicial do referido prazo de registro é a data do desembarço aduaneiro de todas as mercadorias descritas na DA e não a data de emissão da NFE, que ainda poderá acobertar apenas parte das mercadorias importadas.

Por essas razões, fica demonstrado que o procedimento correto de determinação dos dias excedentes do citado prazo de registro ou dias-multa deve ser feito por DA e não por NFE, como fez a fiscalização.

Com base nessas considerações, deve ser revista as quantidades de dias excedentes ou dias-multa, informados nas planilhas de fls. 37/67, as quais devem ser apuradas por DA e não por NFE. Em consequência, deverá ser recalculado o valor da multa com base na quantidade de dias-multa a ser determinado por DA.

Da conclusão.

Por todo o exposto, vota-se pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para determinar que a apuração dos dias excedentes do prazo de registro da entrada física das mercadorias importadas no estoque da recorrente, ou dias-multa, seja feita por DA e não por NFE, como fez a fiscalização.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento