



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

Processo nº	10711.001806/2008-18
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-004.302 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	25 de maio de 2017
Matéria	COMEX. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente	ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 16/06/2004

REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE NA EXPORTAÇÃO. NORMA POSTERIOR AO EMBARQUE. VIGÊNCIA. INAPLICABILIDADE

Inaplicável a multa prevista na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833, de 2003, visto que à época do embarque a IN SRF nº 28, de 1994, não dispunha de um prazo e sim de um conceito jurídico indeterminado, “imediatamente após realizado o embarque”.

Somente com a IN SRF nº 510, de 14/02/2005, DOU de 15/02/2005, houve a determinação de um prazo para que o responsável pela carga, registrasse no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

[assinado digitalmente]

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

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

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto o relatório do r. Acórdão de Recurso Voluntário nº **3102-001.684**, de fls.101/115, conforme a seguir transscrito:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 5.000,00, referente a multa regulamentar, que está lastreada na alínea "e", inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66.

Conforme se depreende da leitura da descrição dos fatos (fl. 02) e dos demais documentos constantes dos autos, a interessada deixou de registrar os dados de embarque de mercadorias despachadas através da Declaração de Exportação (DE) nº 2040598995/4, no SISCOMEX, na forma e prazo estabelecidos, conforme o disposto no art. 37 da IN SRF no 28/94 com redação dada pela IN SRF no 510/2005.

Conforme demonstrado nas telas de consulta do Siscomex e demais documentos acostados aos autos (fls. 07 a 09), as mercadorias foram embarcadas, mas os dados de embarque no Siscomex foram registrados após o prazo legal de 7 dias para tal registro.

Assim, entendendo estar caracterizada a infração, a autoridade fiscal aplicou a multa de R\$ 5.000,00 para a informação de dados de embarque não prestada no prazo (7 dias).

Cientificada, a interessada apresentou impugnação de folhas 13 e 14. Em síntese apresenta os seguintes argumentos:

Que, não deixou de cumprir sua obrigação, mas por motivos que fogem ao seu controle, cumpriu a destempo, as informações sobre o veículo ou carga transportada foram prestadas; Que, a denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade; Requer seja julgado improcedente o auto de infração em questão, isso, se não lhe for reconhecido a nulidade absoluta, cancelando-se a multa aplicada e determinando-se o arquivamento.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 24/06/2004

**REGISTRO NO SISCOMEX DOS DADOS DE EMBARQUE.
PRAZO.**

O registro dos dados de embarque no Siscomex em prazo superior a 7 dias, contados da data do efetivo embarque, para a

via de transporte marítima, caracteriza a infração contida na alínea "e", inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Defende que a pena aplicada não tem um fim específico a justificá-la.

Que carece do “elemento essencial da finalidade de estar ‘no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos’ conforme se verifica no § 2º do art. 113, do CTN”.

Reafirma que as informações foram prestadas antes do início do procedimento fiscal, mesmo que a destempo. Por isso, aplicável o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, excludente da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração. Ainda mais, no caso concreto, o atraso deveu-se a circunstâncias alheias à sua vontade “[...] terceiros que não prestaram todas as informações que possibilitassem o registro do embarque pela impugnante [...]”.

É o relatório.

Através do Acórdão nº **3102-001.684** foi dado provimento ao recurso voluntário, em sede preliminar, aplicando a denúncia espontânea para afastar a exigência da multa ora combatida.

Cientificada do referido acórdão o Representante da Fazenda Nacional apresentou recurso especial suscitando divergência quanto à exoneração da penalidade em comento por aplicação da denúncia espontânea prevista no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a nova redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010.

O recurso foi admitido por intermédio de despacho do Presidente da Câmara recorrida, e o contribuinte apresentou contrarrazões.

Nos termos do acórdão nº **9303-003.737**, de 26/04/2016, fls. 216/224, a CSRF ao julgar o recurso especial, assim decidiu conforme excertos da ementa e voto a seguir transcritos:

Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 24/06/2004

*ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL.
COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.*

Os requisitos de admissibilidade do recurso especial exigem que se comprove a divergência jurisprudencial consubstanciada na similitude fática entre as situações discutidas em ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, com decisões distintas; que tenham sido prolatadas na vigência da mesma legislação, que a

matéria tenha sido prequestionada, que o recurso seja tempestivo e tenha sido apresentado por quem de direito. Justamente, o que ocorreu no caso sob exame, onde há similitude fática entre as situações discutidas no recorrido e no paradigma, a saber: exigência da multa pelo atraso na prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada.

As decisões foram proferidas na vigência da mesma legislação após as alterações introduzidas pela Lei 12.350, de 2010. No recorrido, aplicou-se a denúncia espontânea, já no acórdão paradigma, não. Acrescente-se, ainda, que a matéria foi prequestionada e o recurso foi apresentado, no tempo regimental, por quem de direito.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 24/06/2004

PENALIDADE ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento de deveres instrumentais, como os decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350/2010.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Excertos do voto:

Todavia, assim como no Direito Penal, no Tributário algumas infrações não são suscetíveis de denúncia espontânea. São aquelas em que a mera conduta, por si só, já configura o ilícito, o qual, uma vez ocorrido, não há possibilidade jurídica, ou até mesmo física, de se evitar o resultado.

O exemplo mais característico desse tipo de infração, é, justamente, a referente ao atraso no cumprimento de obrigação acessória, pois, no exato momento em que se exauriu o prazo legal sem que a obrigação tenha sido adimplida, a infração está configurada e o atraso não poderá ser reparado.

Em outras palavras, atendo-me às normas do Direito Tributário, o dano relativo ao descumprimento de obrigação principal pode ser reparado, pagando-se o tributo e os consectários legais. Todavia, se se tratar de infrações referentes a obrigações acessórias autônomas, **a ser prestada em determinado prazo**, o dano não pode ser sanado, posto que o núcleo do bem jurídico protegido, uma vez violado, não tem como ser restabelecido. Assim, por exemplo, se a obrigação era apresentar declaração até determinada data, e se esta não foi apresentada no prazo determinado, não há como cumprir a obrigação acessória tempestivamente, salvo se se voltar no tempo, ainda não possível com a tecnologia disponível hoje.

No caso dos autos, a obrigação acessória autônoma, descumprida pelo transportador ou seus representantes, consistia no dever de o sujeito passivo informar os dados de embarque de mercadorias no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Note-se que, uma vez exaurido o prazo para se prestar as informações sem que elas tenham sido prestadas ao órgão competente, a infração restou configurada, não havendo mais possibilidade de se evitar o resultado.

Note-se que, se a sanção fosse destinada, apenas e tão-somente, a punir o não cumprimento da obrigação acessória, poder-se-ia admitir que, o adimplemento a destempo, desde que espontâneo, poderia ser beneficiado com a norma excludente da penalidade.

Entretanto, se a sanção é destinada a coibir o atraso no cumprimento da obrigação, uma vez ocorrida a mora, não há que se falar em denúncia espontânea.

(...)

Por isso, afastada a denúncia espontânea, deve o processo retornar à instância a quo para que sejam enfrentadas as questões de mérito trazidas pelo Sujeito Passivo no recurso voluntário.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, para considerar inaplicável ao caso a denúncia espontânea, devendo o processo retornar à instância a quo para apreciação das demais questões trazidas no recurso voluntário e que não foram objeto de deliberação por aquele Colegiado."

A empresa teve ciência do julgado em 11/07/2016, conforme Termo de Abertura de Documento, fl. 231.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

PRELIMINARES

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Da falta de elemento essencial

Argui o Recorrente que a penalidade aplicada não tem um fim específico a justificá-la, visto que carece do “elemento essencial da finalidade de estar ‘no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos’ conforme se verifica no ¹§ 2º do art. 113, do CTN”.

O artigo colacionado está inserido no âmbito do Direito Tributário, visto que integra, como norma geral o Código Tributário Nacional - CTN, ocorre que a multa ora debatida está disciplinada na legislação aduaneira, com regras e motivação próprias, visto que o escopo da legislação aduaneira, cuja característica precípua é a extrafiscalidade, situa-se para além do tributário, uma vez que os bens tutelados, incluem não apenas o aspecto fiscal, mas o econômico, o controle do território aduaneiro, a proteção e segurança da sociedade.

Com efeito, cabe enfatizar que a Constituição Federal de 1988 prescreve:

Artigo 22, VIII :

quanto à competência privativa da União para legislar sobre comércio exterior;

Artigo 237:

que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.(grifei).

Nesse mister, dispõe o artigo 94 do Decreto-Lei nº 37, de 1966:

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

Observe-se que a multa prevista na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833, de 2003, está situada no [CAPÍTULO III ...DAS DISPOSIÇÕES RELATIVAS À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA] da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, a multa que ora se discute tem um escopo claro na legislação que é o controle aduaneiro, logo sua natureza acessória autônoma se distingue perfeitamente da natureza acessória de que trata o § 2º do art. 113, do CTN, que tem por escopo o adimplemento do tributo.

Aduz em abono dessa tese o acórdão nº 9303-003.737, de 26/04/2016, fls. 216/224, ao afastar a denúncia espontânea com relação a multa que ora se discute:

O exemplo mais característico desse tipo de infração, é, justamente, a referente ao atraso no cumprimento de obrigação acessória, pois, no exato momento em que se exauriu o prazo

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
(...).

legal sem que a obrigação tenha sido adimplida, a infração está configurada e o atraso não poderá ser reparado.

Em outras palavras, atendo-se às normas do Direito Tributário, o dano relativo ao descumprimento de obrigação principal pode ser reparado, pagando-se o tributo e os consectários legais. Todavia, se se tratar de infrações referentes a obrigações acessórias autônomas, a ser prestada em determinado prazo, o dano não pode ser sanado, posto que o núcleo do bem jurídico protegido, uma vez violado, não tem como ser restabelecido.(grifei).

Rejeita-se portanto, a preliminar suscitada.

MÉRITO

Da multa pela extemporaneidade dos dados do embarque

Para melhor compreensão da situação fática, transcreve-se a seguir excertos da Descrição dos Fatos, fl.04:

A empresa ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA. de transporte internacional/representante legal no país, deixou de informar, tempestivamente, os dados de embarque da carga transportada no navio CAPNORTE, BL n; 002, ocorrido em 16.06.2004, só inserindo tais dados, relativos & Declaração de Exportação (DDE) n ° 2040598995/4, em 19.01.2005, conforme tela SISCOMEX do histórico do despacho anexl, descumprindo, assim, o prazo legal para tal.

Diante do exposto, fica o transportador acima citado, sujeito ao recolhimento da multa pertinente, conforme o artigo 37, § 2º e artigo 44 da Instrução Normativa - SRF - n ° 28/94, alterada pela Instrução Normativa SRF n° 510/05, combinada com o artigo 107, alínea "e" do Decreto-Lei nº 37/66 e com o artigo 77 da Lei nº 10833/03.(grifei).

Observa-se portanto que o lançamento decorre da multa capitulada no art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação da Lei n.º 10.833, de 2003, pela não informação ou informação fora do prazo sobre a carga transportada, conforme dados do embarque, de fls. 10/11, o qual ocorreu em **16.06.2004**.

É de relevo destacar que estando a cominação de penalidades no campo da reserva legal, ou melhor, reserva absoluta da lei, *ex vi* do ²inciso V do artigo 97 do Código Tributário Nacional - CTN, sendo exigível para a espécie, lei em sentido material e formal, significa que somente nas hipóteses expressamente delineadas no tipo legal pode ser aplicável uma penalidade.

² Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - (omissis;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.”

Esclarecida a situação fática, analisa-se a base legal aplicada.

Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003:

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

(...)

IV de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

(...)

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso portaaporta, ou ao agente de carga; (...)(grifei)

Constata-se que o dispositivo legal em comento remete à Secretaria da Receita Federal a disciplina **da forma e prazo para a prestação**, das informações nele explicitadas.

Dispunha a IN SRF nº 28, de 1994, vigente à época do embarque:

Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos.

Em cumprimento à determinação acima gizada, a então SRF, com o escopo de normatizar os procedimentos editou os seguintes atos:

IN SRF nº 510, de 2005, que definiu o prazo de comunicação em 02(dois) dias, aplicado no caso concreto para a exigência em lide:

"Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de dois dias, contado da data da realização do embarque. (grifei).

IN RFB nº 1.096, de 2010:

"Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque. (grifei).

Note-se que, objetivamente estabelece o dispositivo legal [artigo 107, IV, alínea “e”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação da Lei nº 10.833, de 2003] uma sanção quando da ocorrência do seguinte pressuposto fático:deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

À época do embarque, **ocorrido em 16.06.2004**, vigia a IN SRF nº 28, de 1994, com o seguinte enunciado [**Imediatamente após realizado o embarque** da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX].

Ocorre que integra o núcleo infracional acima [deixar de prestar informação...] duas situações, na forma e prazo, cujo rito procedural ficou à cargo da RFB, no entanto para a espécie dos autos, cuja cominação deveu-se pela extração de dois dias à data de embarque, utilizando-se a definição de prazo estabelecida na IN SRF nº 510, de 2005, é inaplicável a multa exigida, visto que a IN SRF nº 28, de 1994, não dispunha de um prazo e sim de um conceito indeterminado [Imediatamente após realizado o embarque], ou melhor, um conceito jurídico indeterminado, cuja compreensão é incerta, ambígua, contrapondo-se assim a um conceito jurídico determinado como soí acontecer por exemplo com as medidas de grandes, prazos, etc.

Nesse mister, importa realçar que é princípio assente no seio constitucional o da não retroatividade da lei penal, exceto para beneficiar o réu (art. 5º, XL).

O cânones interpretativo fundamental é o de que as leis devem ser interpretadas de acordo com as normas superiores da Constituição. Nesse sentido é importante ressaltar que em sede infraconstitucional, consagra o Código Tributário Nacional - CTN no ³art. 106 a possibilidade de aplicação retroativa da lei tributária a fatos pendentes nas hipóteses nele elencadas que são: a) lei expressamente interpretativa e; b) tratando-se de ato não definitivamente julgado: lei tributária penal que estabeleça penalidade mais branda; que deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; ou deixe de considerar determinado fato como infração.

Assim deduz-se da situação fática, que à época do embarque, a norma procedural não dispunha do prazo a ser observado para a prestação das informações, requisito esse que só foi estabelecido pela IN SRF nº 510, de 14/02/2005, DOU de 15/02/2005, norma não vigente à época do embarque, portanto inaplicável ao caso, visto que a condição imposta pela lei, para a cominada da multa [deixar de prestar informação... no prazo estabelecido], inexistia à época do embarque, tampouco há que se falar em aplicação de norma mais benéfica, uma vez que ao caso *sub examine* são inaplicáveis as disposições do artigo 106 do CTN.

Ante os fundamentos acima, pode-se concluir que somente com a IN SRF nº 510, de 14/02/2005, DOU de 15/02/2005, houve a determinação de um prazo para que o responsável pela carga, registrasse no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos.

Ex positis, estando o auto de infração formalizado com o lançamento da multa, com base IN SRF nº 510, de 14/02/2005, DOU de 15/02/2005, norma não vigente à época do embarque, torna-se incabível ao caso em apreço.

³ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Cabe ainda destacar que a interpretação acima encontra precedente neste E. Conselho, conforme dispõe o Acórdão nº **3102-002.040**, de **25/09/2013**, a seguir ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

*Período de apuração: 17/01/2004 a 26/01/2005
ILEGITIMIDADE PASSIVA*

A responsabilidade em relação as infrações é do representante do transportador estrangeiro, nos termos da legislação pátria.

NULIDADE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não caracteriza. Necessidade de restar demonstrado o prejuízo a defesa. Acusação fiscal compreendida.

MULTA REGULAMENTAR. REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE. MATERIALIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. IMPOSIÇÃO DA MULTA. POSSIBILIDADE.

O descumprimento do prazo de 7 (sete) dias, fixado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para o registro, no Siscomex, dos dados do embarque, subsume-se à hipótese da infração por atraso na informação sobre carga transportada, sancionada com a respectiva multa regulamentar.

AUSÊNCIA DE NORMA ESTABELECENDO PRAZO PARA COMUNICAÇÃO DO EMBARQUE ANTES DE 15/02/2005.
Até a edição da IN SRF nº 510/2005 não havia prazo estabelecendo data para comunicação de embarque. Expressão “imediatamente” é indeterminada.(grifei).

Excluir a penalidade imposta decorrente dos embarques realizados antes de 15/02/2005.

Recurso Voluntário Provido.

Ante o exposto, VOTO POR REJEITAR A PRELIMINAR SUSCITADA E NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]
Maria do Socorro Ferreira Aguiar