ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10715.000020/2010-68
CÓPIA

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

Processo nº	10715.000020/2010-68
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3201-001.122 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de novembro de 2012
Matéria	OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente	DELTA AIR LINES INC.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador:15/02/2006

MULTA ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO RELATIVA A VEÍCULO OU CARGA NELE TRANSPORTADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE. ART. 102, § 2º, DO DECRETO-LEI nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI N° 12.350/2010. Uma vez satisfeitos os requisitos ensejadores da denúncia espontânea deve a punibilidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro, em face da incidência do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, cuja alteração trazida pela Lei n° 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas.

RETROATIVIDADE BENIGNA. Considerando que o dispositivo que autoriza a exclusão de multa administrativa em razão de denúncia espontânea entrou em vigor antes do julgamento da peça recursal, faz-se necessário observar o art. 106, II, "a", do Código Tributário Nacional e afastar a multa prevista no Decreto-Lei nº 37/66.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator designado Daniel Mariz Gudiño. Vencido Conselheiro Mércia Helena Trajano D'Amorim-relatora. O Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão votou pelas conclusões.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 1
8/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GU
DINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator.

DANIEL MARIZ GUDIÑO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Daniel Mariz Gudiño, Paulo Sérgio Celani, Wilson Sahade Filho e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausência justificada de Marcelo Ribeiro Nogueira.

CÓPIA

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

> *"O presente processo trata da exigência do valor de R$ 5.000,00 consubstanciada no auto de infração de fls. 01 a 09, referente à multa regulamentar pela não prestação de informação sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executar, prevista no artigo 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-lei 37/66, com a redação dada pelo artigo 77 da Lei 10.833/03 e nas Instruções Normativas 28 e 510, expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em 1994 e 2005, respectivamente.*
>
> *De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal, a autuada não registrou no prazo os dados de embarque referentes aos transportes internacionais realizados em fevereiro de 2006 no Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro - ALF/GIG, concernentes às cargas amparadas nas declarações de exportação - DDE's listadas no demonstrativo "AUTO DE INFRAÇÃO nº 0717700/00/00585/09", descumprindo, portanto, a obrigação acessória de que trata o artigo 37 da IN/SRF 28/1994, alterado pelo artigo 1º da IN/SRF 510/2005, uma vez que de acordo com o inciso II do artigo 39 da mencionada IN/SRF 28/1994, considera-se intempestivo o registro dos dados de embarque nos despachos de exportação efetuados pelo transportador em prazo superior a dois dias.*
>
> *Não se conformando com a exigência à qual foi intimada, a autuada apresentou impugnação às fls. 14 a 21, acompanhada dos documentos de fls. 22 a 73, para aduzir, em apertada síntese, que **(i)** o "o auto de infração se mostra improcedente, uma vez que a conduta da Impugnante não se enquadra aos princípios que norteiam a conduta administrativa, (...), cuja cobrança é desproporcional, desarrazoada e ilegítima, além de tais atrasos terem sido motivados pela própria Impugnada, em função das constantes falhas e ausência de informações do SISCOMEX". **(ii)** "Em vista disto, conforme exposto a seguir, o Auto de Infração em epígrafe afigura-se nulo e, portanto, insuscetível de imposição da multa prevista no artigo 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei nº 37/66 ou de qualquer outra penalidade contra a Impugnante". **(iii)** "Por todo exposto, é a presente para requer seja*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

julgado improcedente o Auto de Infração tendo em vista à violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade pela Autoridade Impugnada, assim como às constantes falhas verificadas no sistema SISCOMEX e que isentam de culpa a Impugnante nos atrasos alegados".

É o relatório."

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/FNS nº 07-24.844, de 09/06/2011, proferida pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, cujo julgamento foi dispensado de ementa, nos termos da Portaria n° 1.364, de 10/11/2004.

O julgamento foi no sentido de rejeitar as preliminares arguidas e por julgar procedente a impugnação, para manter o crédito tributário lançado no valor de R$ 5.000,00.

Regularmente cientificado do Acórdão proferido, o Contribuinte, tempestivamente, protocolizou o Recurso Voluntário, no qual, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a esta Conselheira.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de exigência de multa regulamentar pela não prestação de informação sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executar, prevista no artigo 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei 37/66, com a redação dada pelo artigo 77 da Lei 10.833/03 e nas Instruções Normativas 28 e 510, expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em 1994 e 2005, respectivamente. Observe-se que a referência da IN 510/2005 foi quando da lavratura do Auto de Infração.

Inicialmente, tratarei da preliminar suscitada de nulidade do lançamento por errônea tipificação, já que a recorrente entende que o dispositivo citado no auto de infração não guarda pertinência com o fato ocorrido.

Argumenta a empresa, que o Auto de Infração foi lavrado com fundamento no art. 37 da IN n° 28/1994, que estabelecia, à época, o prazo de dois dias para que o transportador procedesse ao registro no Siscomex os dados de embarque das mercadorias destinadas ao exterior. No entanto, o art. 44 da referida IN determina expressamente que o descumprimento da obrigação constitui embaraço à fiscalização aduaneira, penalidade prevista

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 1
8/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GU
DINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

na alínea "c", IV, do art. 107 do Decreto-lei n° 37/66 e não alínea "e", inc IV, do mesmo dispositivo.

Observa-se que o art. 44 da citada IN menciona que o descumprimento a vários artigos, dentre eles, o art. 37, constitui embaraço à atividade da fiscalização aduaneira, sujeitando ao pagamento da multa prevista no art. 107 do Decreto-Lei n° 37/66.

Ou seja, o art. 44 da referida IN estabelece que o descumprimento do disposto no art. 37 daquela norma regulamentar é considerado embaraço à fiscalização, punível com multa pecuniária.

A norma infracional em análise não dispunha de comando integral, na medida em que não definiu o que seria o embaraço à fiscalização na hipótese de não apresentação de documentos à fiscalização; constituindo, da forma com está colocada pela redação dada pelo DL 751/69, "*norma penal em branco*", uma vez que o agente para ser considerado infrator deveria descumprir determinada obrigação acessória não definida na lei de regência, mas em norma infralegal.

Pois bem, o comando constante do art. 37 da IN/SRF 28/1994 tem por objetivo criar obrigação acessória a qual, se não observada, será considerada conduta infracional por parte do sujeito passivo. Portanto, diferentemente do entendimento da recorrente quanto à inaplicabilidade ao caso da multa exigida, o art. 37 da IN/SRF 28/1994 e suas alterações posteriores, tem por fim completar a "*norma penal em branco*", devendo ser entendido e interpretado em conjunto com a norma propriamente dita.

No caso concreto, a infração tipificou a conduta da recorrente na alínea "e" do inciso IV do artigo 107 do Decreto-Lei 37/1966, com redação dada pela Lei 10.833/2003, haja vista o descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 37 da IN/SRF 28/1994, alterado pelo artigo 1º da IN/SRF 510/2005 (à época do auto de infração), que dispõem:

> *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 porta-a-porta, ou ao agente de carga.* (grifei)
>
> -*-*-
>
> *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. (Redação dada pela IN 510, de 2005)* (grifei)
>
> *(...)*

Entendo que houve aplicação direta e objetiva da norma. Logo, consumada a infração resta aplicável a penalidade prevista em lei pelo descumprimento de obrigação acessória, que no caso é a prestação intempestiva da informação sobre carga transportada, ou

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

seja, a obrigação acessória implicou não só o cumprimento do ato de registrar corretamente os dados de embarques das mercadorias exportadas, como também, o dever de fazê-lo no prazo previamente determinado, independentemente de qualquer procedimento fiscal.

Em sendo assim, a recorrente não prestou as informações sobre as cargas transportadas no prazo estabelecido na legislação, justificada está a aplicação da multa em comento, por descumprimento de obrigação acessória, não havendo falar em embaraço à fiscalização e, por conseguinte, em fundamentação legal equivocada da multa para gerar a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.

Pois, em matéria de processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II-Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Pelo transcrito, observa-se que, no caso de auto de infração – que pertence à categoria dos atos ou termos –, só há nulidade se esse for lavrado por pessoa incompetente, uma vez que por preterição de direito de defesa apenas despachos e decisões a ensejariam.

Por outro lado, caso houvesse irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não importariam em nulidade e poderiam ser sanadas, se tivessem dado causa a prejuízo para o sujeito passivo, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

> *Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Por todo o exposto, são improcedentes os argumentos da recorrente, não se encontrando presente pressuposto algum de nulidade, não havendo, da mesma forma, irregularidade alguma a ser sanada, logo, não vejo como acolher essa preliminar.

Concluindo, afasto alegação de nulidade levantada pela recorrente.

Passando ao mérito, mas antes de adentrá-lo, quanto aos argumentos relacionados à legalidade ou constitucionalidade a qualquer ato legal, o CARF, assim se posicionou através do enunciado nº 2 de sua Súmula consolidada, publicada no DOU de nº 244, de 22.12.2009:

> ***SÚMULA CARF Nº 2***
>
> *O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Passo a todo histórico da legislação, do caso em concreto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 1
8/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GU
DINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O fato é que houve registro no Siscomex das cargas acobertadas pelas declarações de exportação listadas no auto de infração em prazo superior a dois dias, razão pela qual o auto de infração tipificou a conduta da autuada no artigo 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei 37/1966, com redação dada pela Lei 10.833/2003, haja vista o descumprindo da obrigação acessória prevista no artigo 37 da IN/SRF 28/1994, alterado pelo artigo 1º da IN/SRF 510/2005.

A obrigação de prestar informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, independe da participação efetiva do fisco aduaneiro para que o responsável pelo seu cumprimento a satisfaça no prazo de dois dias, contado da data do embarque, conforme estipulado no *caput* do artigo 37 da IN/SRF 28/04.

Os sujeitos passivos de tais obrigações são previamente **habilitados** pela Receita Federal do Brasil para acessarem, de forma ininterrupta, o Siscomex, dentre outros sistemas informatizados, razão pela qual, da mesma forma, os prazos concernentes à prestação de informação no referido sistema também devem ser contados ininterruptamente.

A sistemática operacional consiste em o transportador registrar os dados de embarque imediatamente depois de realizado o embarque da mercadoria para o exterior, com base nos documentos por ele emitidos (observar os prazo da norma). E, posteriormente ocorrerá a averbação que é o ato final do despacho de exportação que consiste na confirmação, pela fiscalização aduaneira, do embarque da mercadoria.

A averbação, por fim, será feita, no Sistema, após a confirmação do efetivo embarque da mercadoria e do registro dos dados pertinentes pelo transportador. Por isso, a importância, dentro do prazo, do informe dos dados de embarque pelo transportador, com a documentação.

Registrados os dados de embarque, se os dados informados pelo transportador coincidirem com os registrados no desembaraço da DDE ou DSE, haverá averbação automática do embarque pelo Sistema. Caso contrário, a Alfândega irá analisar a documentação apresentada, confrontando-a com os dados relativos ao desembaraço e ao embarque, efetuando-se a chamada averbação manual, com ou sem divergência.

Pois bem, as IN SRF 28/1994, da IN SRF 510/2005 ou da IN RFB 1.096/2010 dispõem:

> -IN/SRF 28, de 27.04.1994, redação original-
>
> *Art. 37. <u>Imediatamente</u> após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos. (g.n.)*
>
> *Parágrafo único. Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, fluvial ou lacustre, o registro de dados do embarque, no SISCOMEX, será de responsabilidade do exportador ou do transportador, e deverá ser realizado antes da apresentação da mercadoria e dos documentos à unidade da SRF de despacho.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 44. O descumprimento, pelo transportador, do disposto nos arts. 37, 41 e § 3º do art. 42 desta Instrução Normativa constitui embaraço à atividade de fiscalização aduaneira, sujeitando o infrator ao pagamento da multa prevista no art. 107 do Decreto-*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *lei nº 37/66 com a redação do art. 5º do Decreto-lei nº 751, de 10 de agosto de 1969, sem prejuízo de sanções de caráter administrativo cabíveis.*

-IN/SRF 28/1994, com redação da IN/SRF 510, de 14.02.2005 (vigente à época dos fatos geradores e da lavratura do auto de infração)-

> *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. (Redação dada pela IN nº 510, de 2005)* (g.n.)
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Na hipótese de embarque marítimo, o transportador terá o prazo de sete dias para o registro no sistema dos dados mencionados no caput deste artigo.*
>
> *(...)*

-IN/SRF 28/1994, com redação da IN/RFB 1.096, de 13.12.2010 (vigente a partir de sua publicação, ocorrida no DOU de 14.12.2010)-

> *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. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010)* (g.n.)
>
> *§ 1º Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, ferroviária, fluvial ou lacustre, o registro de dados do embarque, no Siscomex, será de responsabilidade do exportador ou do transportador, e deverá ser realizado antes da apresentação da mercadoria e dos documentos na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de despacho. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010)*
>
> *§ 2º Na hipótese de o registro da declaração para despacho aduaneiro de exportação ser efetuado depois do embarque da mercadoria ou de sua saída do território nacional, nos termos do art. 52, o prazo a que se refere o caput será contado da data do registro da declaração. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010)*
>
> *(...)*

A multa de que tratava o artigo 107 do Decreto-Lei 37/1966, antes da nova redação dada pela Lei 10.833/2003, assim dispunha.

> *Art.107 - Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 751, de 08/08/1969)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 1
8/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GU
DINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *I - de NCr$ 500,00 (quinhentos cruzeiros novos), a quem, por qualquer meio ou forma, desacatar agente do fisco ou embaraçar, dificultar ou impedir sua ação fiscalizadora; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 751, de 08/08/1969)*
>
> *(...)*

O art. 37 da IN/SRF 28/1994, estabelecia originalmente o prazo para o registro dos dados de embarque da mercadoria pelo transportador no Siscomex, como sendo "*imediatamente após realizado o embarque da mercadoria (...)*". O alcance do vocábulo "*imediatamente*" foi esclarecido pela Notícia Siscomex 105, de 27.07.1994:

> *Por oportuno, esclarecemos que o termo imediatamente, contido no art. 37 da IN 28/94, deve ser interpretado como "em até 24 horas da data do efetivo embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes no Siscomex, com base nos documentos por ele emitidos". Salientamos o disposto no art. 44 da referida IN, ou seja, a revisão legal para autuação do transportador no caso de descumprimento do previsto no artigo acima referenciado.*

A IN/SRF 510/2005, vigente à época da lavratura do auto de infração, ao dar nova redação ao citado artigo, definiu como prazos para registro dos dados do embarque da mercadoria no Siscomex, dois dias para o transporte aéreo e sete dias para o transporte marítimo. Igualmente, a IN/RFB 1.096/2010, que passou a viger a partir de 14.12.2010, definiu sete dias como sendo o prazo para registro dos dados do embarque da mercadoria no Siscomex, independentemente da modalidade de transporte efetuada.

É de observar também que o artigo 37 é norma complementar que modificou uma obrigação acessória. Logo, o aumento do prazo para o transportador registrar no Siscomex os dados do embarque da mercadoria, primeiramente excluiu de sanções os registros feitos depois de vinte e quatro horas e antes de dois dias, na hipótese de embarque aéreo, bem como os registros feitos depois de vinte e quatro horas e antes de sete dias, na hipótese de embarque marítimo, posteriormente estendeu a exclusão de sanções para quaisquer registros feitos depois de vinte e quatro horas e antes de sete dias, uma vez que não mais especificou o prazo em função da modalidade de embarque utilizada pelo transportador internacional.

Por fim, a recorrente argumenta que não foi possível efetuar no prazo regulamentar os registros de embarque de que trata a presente autuação, uma vez que ocorreram falhas no Siscomex que a impediram de assim proceder, bem assim, em caso de divergência que impedisse a averbação automática, as empresas aéreas eram obrigadas a excluir a informação equivocada para incluir a correta, porém, o sistema somente considerava a data da inserção da informação correta, ou seja, apenas alega e foram verificados registros intempestivos de dados de embarque referentes aos despachos de exportação.

Permanece, portanto, a multa referente ao embarque (Voo DL/060) ocorrido em **12.02.2006**, observa-se que as informações foram prestadas de forma intempestiva, uma vez que o registro foi efetuado somente em **07.03.2006**. (R$ 5.000,00), ultrapassando os 7 (sete) dias, inclusive, por conta da entrada em vigor da IN RFB n° 1.096, de 13/12/2010.

Logo, mantido o crédito tributário lançado no valor de R$ 5.000,00, tendo em vista, prazo é de 7 (sete) dias para efeitos de cumprimento dessa obrigação acessória.

Para finalizar, transcrevo algumas linhas, do que penso sobre a nova tese aplicada ao caso (que é a base do voto vencedor) , que discordo pelos motivos abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 1
8/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GU
DINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Art. 40 Lei 12.350, de 20/12/2010 (das demais alterações na legislação tributária), passa a vigorar dessa forma:

> *Art. 102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472 , de 01/09/1988)*
>
> *§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472 , de 01/09/1988)*
>
> *a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei n º 2.472 , de 01/09/1988)*
>
> *b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei n º 2.472 , de 01/09/1988)*
>
> *§ 2 º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento." (NR)*

De acordo com o item 40 da Exposição de Motivos da MP 497/2010 (que foi convertida na Lei 12.350/2010) a nova redação dada ao § 2º do art. 102 do Decreto-lei 37/66 *"visa a afastar dúvidas e divergência interpretativas quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e a consequente exclusão da imposição de determinadas penalidades, para as quais não se tem posicionamento doutrinário claro sobre sua natureza"*.

Ainda, consta na Nota Descritiva sobre a Exposição de Motivos da MP 497/2010, em seu item 7, das alterações do Decreto-Lei de n° 37/66, declaração sobre previsão de que a denúncia espontânea exclua, também, penalidades de natureza meramente administrativa.

Quanto à figura de denúncia espontânea, contemplada no art. 138 do CTN somente é possível sua ocorrência de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso de atraso na entrega da declaração, ou pela prestação de informações sobre o embarque de cargas transportadas no Siscomex, a destempo, que se torna ostensivo com decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma ou do prazo a ser observado.

Pois bem, sempre entendi que denúncia espontânea tratava-se de um procedimento formal, pertinente a uma comunicação à RFB, que tinha como consequência a exclusão de penalidades, a partir de alguma informação desconhecida pela própria Receita.

No entanto, agora surge essa corrente que propugna pela aplicação da regra para o caso de não cumprimento de procedimentos em prazo fixado, como é o caso do não cumprimento de prazo para a prestação de informações. Trata-se, no meu entender, de infração que já ocorreu.

A valer desse entendimento, a RFB, por exemplo, iria ter que manter um agente de plantão (fiscalização) para que, no dia seguinte que ultrapassar o prazo de prestação de informações pelo transportador, seja formalizado o auto de infração. E deverá ser feito um auto de infração por dia, porque se o fiscal esperar para juntar diversas omissões do transportador, poderá incorrer na possibilidade de que, em dia que se seguir, já tenha sido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

apresentada a informação, embora a destempo, mas que viria a abrigar o transportador com a pretendida denúncia espontânea. Com esse argumento, não vejo aplicabilidade às multas fixas (como é o caso), nem às sanções de advertência suspensão e cassação.

E, mais, seria o caso, de aplicação da súmula CARF n° 49, pois a prestação de informações é uma obrigação acessória.

> *A denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração*.

Falando no art.138 do Código Tributário Nacional, analisando o Capítulo V − "Responsabilidade Tributária" e Seção IV − "Responsabilidade por Infrações", que trata acerca do instituto da denúncia espontânea:

> *Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*
>
> *Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Pela leitura, o pagamento do tributo se torna necessário para a ocorrência da denúncia espontânea, com a devida atualização monetária e juros de mora, atentando-se para outra condição, qual seja: apresentar a denúncia espontânea antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco. Adotando este procedimento, o contribuinte tem a seu favor a exclusão da penalidade, em outro dizer, multa moratória incidente sobre o valor objeto da denúncia.

O legislador teve a intenção de criar a denúncia espontânea como um estímulo aos contribuintes a se manterem regulares perante o Fisco. Antecipando-se em relação à administração fazendária e realizando o pagamento da obrigação tributária que está em atraso, a multa moratória deve ser excluída, ante o seu caráter de penalidade. Como leciona Hugo de Brito Machado, em sua obra "Curso de Direito Tributário", 27ª Edição, Malheiros, página 184:

> *O Art. 138 do Código Tributário Nacional é um instrumento de política legislativa tributária. O legislador estimulou o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando o sujeito passivo com a exclusão de penalidades quando este espontaneamente denuncia a infração cometida e paga, sendo o caso, o tributo devido.*

No entendimento do STJ, a entrega extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória (DCTF, por exemplo) configura infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária apta a atrair o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN. É pacífica a jurisprudência da Corte Superior no sentido da impossibilidade de se estender os benefícios da denúncia espontânea quando se tratar de entrega com atraso da declaração de rendimentos. Os diversos julgados existentes salientam que as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

A Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 195161/GO (98/0084905-0), em que foi relator o Ministro José Delgado (DJ de 26 de abril de 1999), por unanimidade de votos, que embora tenha tratado de declaração do Imposto de renda é, também, aplicável à entrega de DCTF:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 1
8/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GU
DINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI 8.981/95.

1 - A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

2 - As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

3 - Há de se acolher a incidência do art. 88 da Lei n.º 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

4 - Recurso provido."

Destaco alguns trechos do RESP 738.397-RS, do relator ministro Teori Albino Zavascki, da 1ª Turma, STJ, linhas que resumem de uma forma geral as razões do posicionamento adotado pela STJ, após diversos julgados na mesma linha de julgamento, com destaques:

(...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários já constituídos e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória.

(...) 4.À luz dessas circunstâncias, fica evidenciada mais uma importante conseqüência, além das já referidas, decorrentes da constituição o crédito tributário: a de inviabilizar a configuração de denúncia espontânea, tal como prevista no art. 138 do CTN. A essa altura, a iniciativa do contribuinte de promover o recolhimento do tributo declarado nada mais representa que um pagamento em atraso. E não se pode confundir pagamento atrasado com denúncia espontânea. Com base nessa linha de orientação, a 1ª Seção firmou entendimento de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral. Assim, v.g, ficou decidido no ERESP 531249DJ de 09.08.2004, Min. Castro Meira:

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO DECLARADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido da não admitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver declaração desacompanhada do recolhimento do tributo.

2. Embargos de divergência rejeitados.

Assim, considera-se que, nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência do crédito tributário, trazendo-o para o mundo jurídico, e, constituído o crédito, ocorrendo o seu recolhimento a destempo, não enseja o benefício do art. 138 do CTN, que é incompatível com a expressão "*do pagamento do tributo devido e dos juros de mora*" nele

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 1
8/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GU
DINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contida, haja vista que uma das características para o benefício da denúncia espontânea é o pagamento na data do tributo, estabelecida em lei. Ao efetuar o pagamento do tributo fora de prazo (ainda que pelo valor integral, corrigido monetariamente e com juros), o STJ considera tal ato como sendo fator inibidor para a incidência da aplicação do benefício de denúncia espontânea.

Então, por todo o raciocínio desenvolvido, pelas correntes acima apontadas; aplicam-se, ao caso, perfeitamente, o de - prestar informações de embarque na exportação sobre cargas transportadas a destempo no Siscomex.

Assim sendo, o disposto no art. 138 do CTN não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas.

À vista do exposto, nego provimento ao recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro DANIEL MARIZ GUDIÑO

A despeito de entender que a Recorrente realmente praticou ato infracional aos controles aduaneiros, é preciso levar em conta que a infração formal foi devidamente sanada antes do início da ação fiscal que culminou na lavratura do auto de infração ora discutido.

Por essa razão, ouso discordar da ilustre relatora, uma vez que, desde a edição da Lei nº 12.350 de 2010, a nova redação do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37 de 1966 passou a admitir o instituto da denúncia espontânea no âmbito dos controles aduaneiros. É disso que se está a tratar no presente julgamento.

Convém ressaltar que já existe jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o assunto. Confira-se:

> *MULTA ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO RELATIVA A NAVIO OU A MERCADORIAS NELE EMBARCADAS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.. POSSIBILIDADE. ART. 102, §2º DO DECRETO-LEI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI N° 12.350, DE 20/12/2010. APLICAÇÃO RETROATIVA. Uma vez satisfeitos os requisitos ensejadores da denúncia espontânea deve a punibilidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro., em face da incidência do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, cuja alteração trazida pela Lei n° 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas.*
>
> *(Acórdão nº 3101-000.997, Rel. Cons. Luiz Roberto Domingo, Sessão de 25/01/2012)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 1
8/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GU
DINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para fácil referência, transcreve-se a norma do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37 de 1966, com redação da Lei nº 12.350 de 2010, a saber:

> *Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*
>
> *§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*
>
> *a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*
>
> *b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*
>
> ***§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)***

E nem se diga que a hipótese verificada nos autos está prevista no art. 102, § 1º, alínea "a", do Decreto-Lei nº 37 de 1966, pois a obrigação adimplida intempestivamente pela Recorrente era devida após o desembaraço da mercadoria.

Também não se diga que a Lei nº 12.350 de 2010 é posterior à data da infração praticada pela Recorrente, pois, de acordo com o art. 106, II, "a", do Código Tributário Nacional, a lei se aplica retroativamente quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deixe de defini-lo como infração.

Sobre a aplicação da retroatividade benigna nos casos de denúncia espontânea, a Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se pronunciou, a saber:

> *DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RETROATIVIDADE BENIGNA. Tratando-se de penalidade cuja exigência se encontra pendente de julgamento, aplica-se a legislação superveniente que venha a beneficiar o contribuinte, em respeito ao princípio da retroatividade benigna.*
>
> *(Acórdão nº 9101-00344, Cons. Rel. Valmir Sandri, Sessão de 24/08/2009)*

Diante de todo o exposto, é de se dar provimento ao recurso voluntário, exonerando o crédito tributário na íntegra.

DANIEL MARIZ GUDIÑO-Redator designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 1
8/12/2012 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 05/01/2013 por DANIEL MARIZ GU
DINO, Assinado digitalmente em 10/01/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 11/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA