



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

Processo n° 10715.002194/2010-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3802-002.324 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 28 de janeiro de 2014
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente PLUNA LINEAS AEREAS URUGUAYAS S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 10/10/2006, 13/10/2006, 14/10/2006, 22/10/2006, 24/10/2006, 31/10/2006, 03/11/2006

PRESTAÇÃO DE DADOS DE EMBARQUE DE FORMA INTEMPESTIVA.

A prestação de informação de dados de embarque, de forma intempestiva, por parte do transportador ou de seu agente é infração tipificada no artigo 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei 37/66, com a nova redação dada pelo artigo 61 da MP 135/2003, que foi posteriormente convertida na Lei 10.833/2003.

A expressão “imediatamente após”, constante da vigência original do art. 37 da IN SRF nº 28/1994, traduz subjetividade e não se constitui em prazo certo e indubitado para o cumprimento da obrigação de registro dos dados de embarque na exportação. Para os efeitos dessa obrigação, a multa que lhe corresponde, instituída no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei nº 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003, começou a ser passível de aplicação somente em relação a fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF nº 510/2005 entrou em vigor e fixou prazo certo (dois dias) para o registro desses dados no Siscomex. A partir da IN RFB nº 1.096/2010, o prazo para o registro desses dados foi fixado em sete dias, implicando, para os processos pendentes de julgamento, a aplicação retroativa do dispositivo mais benigno, como previsto no art. 106, II, “a” e “b”, do CTN, de forma a concluir pela inexistência de infração se as informações forem prestadas nesse novo prazo.

Afasta-se parte do crédito lançado pela aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso “b” do CTN, por conta da ampliação, para 7 dias, do prazo para registro no Siscomex dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria (IN/RFB nº 1.096/2010).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM- Presidente.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Adriana. Oliveira e Ribeiro. Ausência justificada de Bruno Maurício Macedo Curi. Ausência momentânea de Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

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\$ 35.000,00 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 outubro 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 0717700/00/000165/10”, descumprindo, portanto, a obrigação acessória de que trata o artigo 37 da IN/SRF 28/94, alterado pelo artigo 1º da IN/SRF 510/05, uma vez que de acordo com o inciso II do artigo 39 da mencionada IN/SRF 28/94, 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 35 alegando, em síntese, que:

- a equivocada fundamentação legal da penalidade aplicada torna nulo o auto de infração, conforme se depreende do inciso IV do artigo 10 combinado com o inciso II do artigo 59, ambos do Decreto 70.235/72, eis que cerceia o direito de defesa da impugnante, uma vez que a multa não corresponde à infração supostamente praticada;

- a multa contraria o disposto no inciso VI do artigo 2º da Lei 9.784/99 e no parágrafo 2º do artigo 113 do CTN, pelo fato de não possuir qualquer finalidade específica a ela relacionada ou necessidade de proteger determinado bem jurídico, pois após o desembaraço aduaneiro da mercadoria embarcada considera-se concluído todo o procedimento fiscalizatório, não havendo qualquer possibilidade de se caracterizar dano ao erário;

- as normas utilizadas para embasar a aplicação da multa estão desvinculadas do interesse de aprimorar a fiscalização e a arrecadação de tributos, eis que toda fiscalização e recolhimento relativo a tributos já foram efetivamente efetuados;

- a penalidade, da forma como aplicada no caso vertente, viola os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da isonomia, pois o valor da multa não se altera, independentemente do quantitativo de registros informados intempestivamente, também porque seu valor é muitas vezes superior ao da multa por embarço à fiscalização, cuja aplicação depende do valor aduaneiro da mercadoria e do caráter doloso, enquanto que o pequeno atraso na inclusão das informações no Siscomex não causa qualquer prejuízo à fiscalização;

- o artigo 107 inciso IV alínea “e” do Decreto-lei 37/66, ao mencionar a expressão “deixar de prestar informações”, não se aplica ao caso sob exame eis que a impugnante inseriu absolutamente todos os dados de embarque das mercadorias no Siscomex, conforme determinado pela Receita Federal;

- diversas datas de embarque de mercadorias nas aeronaves da impugnante corresponderam a sextas-feiras, sábados e domingos ou vésperas de feriado, mas que por razões econômicas não é viável a manutenção de pessoal especializado da impugnante para realizar atividades operacionais exclusivas no Siscomex. Portanto, foi exatamente por esses motivos e em atendimento aos princípios da finalidade e da motivação que foi proferida a Solução de Consulta 215/04, que não deixa dúvida quanto à impossibilidade de se realizar o início da contagem de prazo para registro das informações no Siscomex nas retro mencionadas datas, razão pela qual devem ser declarados nulos os lançamentos da multa relativamente àquelas averbações realizadas no primeiro dia útil subsequente ao respectivo embarque;

- até o ano de 2008 o Siscomex Exportação registrava às averbações tempestivamente realizadas com novas, logo, em caso de qualquer divergência que impedisse a averbação automática, as empresas aéreas tinham que excluir a informação equivocada para posteriormente incluir a correta, porém, para fins de contagem de prazo, o Siscomex levava em consideração a data da inserção da informação correta;

- por razões alheias a vontade do transportador aéreo o registro da DDE não pôde ser efetuado no exíguo estabelecido pela legislação, não obstante ter sempre agido espontaneamente e em total transparência, efetuando, por conseguinte, o registro no menor prazo possível;

- são freqüentes, tal qual nos anos anteriores, a indisponibilidade temporária do sistema Siscomex Exportação, uma vez que apresenta diversas falhas que impedem seu acesso, impossibilitando que as empresas transportadoras e demais intervenientes insiram os dados de embarque das mercadorias transportadas no prazo estipulado pela norma de regência, não podendo, por conseguinte, ser responsabilizada por fato alheio a sua vontade;

- a inobservância dos prazos regulamentares tão somente acarretaria embaraço à fiscalização se prejudicasse negativamente a capacidade de o fisco arrecadar tributos, o que não é o caso, pois referida intempestividade não traz qualquer prejuízo à atividade fiscalizadora, sendo irrelevante para o direito tributário a conduta infracional supostamente praticada.

Por todo exposto, requer seja acolhida a presente defesa e, por conseguinte, declarada a nulidade do auto de infração, bem como a desconstituição do crédito tributário apurado.

É o relatório.

O pleito foi julgado pela primeira instância, nos termos do acórdão de nº 07-22.734 de 07/01/2011, proferida pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis /SC., cuja ementa dispõe, *verbis*:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 10/10/2006, 13/10/2006, 14/10/2006, 22/10/2006, 24/10/2006, 31/10/2006, 03/11/2006

**INFRAÇÕES DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.
RESPONSABILIDADE OBJETIVA.**

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 10/10/2006, 13/10/2006, 14/10/2006, 22/10/2006, 24/10/2006, 31/10/2006, 03/11/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa; evidenciada a ausência de qualquer violação às disposições do Processo Administrativo Fiscal ou do Código Tributário Nacional, descabe a nulidade do auto de infração.

**ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E
INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS
INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.**

Não compete às autoridades administrativas proceder à análise da constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias que regem a matéria sob apreço, posto que essa atividade é de competência exclusiva do Poder Judiciário; logo resta incabível afastar sua aplicação, sob pena de responsabilidade funcional.

PRESTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DOS DADOS DE EMBARQUE.

A partir da vigência da Medida Provisória 135/03, a prestação extemporânea da informação dos dados de embarque por parte do transportador ou de seu agente é infração tipificada no artigo 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei 37/66, com a nova redação dada pelo artigo 61 da MP citada, que foi posteriormente convertida na Lei 10.833/03.

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 10/10/2006, 13/10/2006, 14/10/2006, 22/10/2006, 24/10/2006, 31/10/2006, 03/11/2006

PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. NATUREZA OBJETIVA DA INFRAÇÃO.

O instituto da denúncia espontânea, não alcança as penalidades aplicadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias autônomas, como é o caso da informação dos dados de embarque de mercadoria destinada à exportação, prestada fora do prazo estabelecido normativamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, infração essa que tem natureza objetiva e cuja sanção colima disciplinar o cumprimento tempestivo da obrigação acessória por parte dos transportadores e seus representantes.

DADOS DE EMBARQUE. INFORMAÇÃO INTEMPESTIVA. PENALIDADE APLICADA POR VIAGEM EM VEÍCULO TRANSPORTADOR.

A penalidade que comina a prestação intempestiva de informação referente aos dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação é aplicada por viagem do veículo transportador.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

O julgamento foi no sentido de julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido

O Contribuinte protocolizou o Recurso Voluntário, tempestivamente, no qual, basicamente, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória. Acrescenta que se aplique o instituto da retroatividade benigna, tendo em vista a IN SRF de nº 1.096, de 12/12/2010. Argumenta sobre as falhas e indisponibilidade do Siscomex e o caráter confiscatório da penalidade.

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a esta Conselheira.

É o Relatório

Voto

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

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

Versa o presente 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 (dois dias para o transporte aéreo e sete dias para o transporte marítimo).

A multa referida foi aplicada por conta da ocorrência de atraso no registro no Siscomex das informações sobre dados de embarque na exportação.

Cabe à empresa transportadora a multa específica prevista no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966, com a nova redação que lhe foi dada pelo art. 61 da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 (DOU de 31/10/2003), que veio a ser convertido no art. 77 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que estabeleceu, *verbis*:

“Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

(...)

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

(...)

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

(...)

c) a quem, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embaraçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira, inclusive no caso de não-apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal;

(...)

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; e (...).”

Ou seja, foi estabelecida para o transportador a obrigação de “prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas”. O descumprimento da obrigação de prestar à SRF, na forma e no prazo por ela estabelecidos, a informação sobre as cargas transportadas passou a ser cominada com a multa de R\$ 5.000,00 prevista no inciso IV, “e”, do art. 107 do Decreto-lei nº 37/1966.

Resumindo, a multa aplicada está prevista na alínea "e", inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66, com redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833/03, que tem a seguinte redação:

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)

Originalmente a Instrução Normativa SRF nº 28, de 27/4/1994, previu em seus arts. 37, *caput*, e 44 que, *verbis*:

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

Art. 44. O descumprimento, pelo transportador, do disposto nos arts. 37, 41 e § 3º do art. 42 desta Instrução Normativa constitui embarço à atividade de fiscalização aduaneira, sujeitando o infrator ao pagamento da multa prevista no art. 107 do Decreto-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.”

O *caput* do art. 37 transcrito acima foi alterado pelo art. 1º da IN SRF nº 510, de 14/2/2005 (DOU de 15/2/2005), que lhe deu a seguinte redação, *verbis*:

“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)

Ressalte-se que, posteriormente, a IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010 (DOU 14/12/2010), aumentou o prazo para a apresentação de dados pertinentes ao embarque para 7 (sete) dias, antes era de 2 (dois) dias (IN nº 510/2005), *verbis*:

“Art. 1º Os arts. 37, 41 e 52 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, passam a vigorar com a seguinte redação:

“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.” (destaquei)

Concluindo, pois, o prazo é de 7 (sete) dias para efeitos de cumprimento dessa obrigação acessória.

No caso, deve-se afastar parte do crédito lançado pela aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso “b” do CTN, isso diante da ampliação, para 7 dias, do prazo para registro no Siscomex dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria (o que se deu por meio da edição da IN/RFB nº 1.096/2010).

Assim, fica exonerada **parte do crédito** correspondente aos embarques em que a prestação das informações sobre as cargas ocorreu dentro do referido prazo, ou seja até 7 dias.

Logo, ficam afastados, desta retroatividade, os casos que ultrapassam 7 dias, conforme planilha fl 09 (pdf), ou seja, **permanecem 3 casos**.

Quanto às alegações de inconsistências do Siscomex e de dificuldades nos registros não pode ser aceita, pois, tais falhas ou erros de sistema não resultam em impossibilidade absoluta de cumprimento da referida obrigação. No caso, as justificativas são de citações genéricas e abrangentes que não especifiquem perfeitamente o erro fiscal.

Argumenta, ainda, de que a imposição da penalidade viola os princípios da finalidade e da proporcionalidade, matéria essa estranha à competência deste Colegiado.

Por fim, quanto a constitucionalidade, a matéria está pacificada no âmbito administrativo, tendo sido objeto da Súmula CARF nº 2, consolidada na Portaria CARF nº 52, de 21/12/2010 (DOU de 23/12/2010), que dispôs, *verbis*:

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

Feito o intróito da capitulação da infração aplicada, passa-se à tese para aplicação (ou não) do instituto da denúncia espontânea da lei de nº 12.350/2010.

O Decreto 37/66 foi recentemente alterado pela Lei 12.350/10. O parágrafo 2º do artigo 102, que anteriormente restringia a exclusão da responsabilidade, no caso de denúncia espontânea, às penalidades de natureza tributária, passou a ter a seguinte redação.

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.

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembarço da mercadoria;

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 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.

O novo comando legal é oposto à regra até então vigente, que restringia os efeitos da ação espontânea às penalidades de natureza tributária. A modificação tratou de excepcionar as penas que pretendia não fossem alcançadas pela espontaneidade: aquelas aplicáveis quando a mercadoria está sujeita à pena de perdimento.

Diante destas disposições, parece normal a interpretação de que também as ocorrências infracionais sob exame, praticadas nas condições em que o foram, estariam contempladas pelo excludente da responsabilidade, mas não acho que seja o caso. Assim penso sobre o assunto, tendo em vista o alcance do instituto da espontaneidade e não da definição acerca da natureza da penalidade aplicada, se formal, tributária, administrativa, regulamentar.

È como adotava em julgados antigos, quando o então Terceiro Conselho de Contribuintes detinha competência para julgar processos de exigência de multa por atraso na entrega da DCTF.

Pois bem, 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 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." (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 nº 37/66, declaração sobre previsão de que a denúncia espontânea exclua, também, penalidades de natureza meramente administrativa.

Quando 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 Receita federal do Brasil-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 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.

Pois bem, o art 519 do Decreto nº 4.543/2002 (RA/2002 e art 580 do Decreto de nº 6.759/2009 (RA/2009), dispõe que:

Despacho de exportação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembarço aduaneiro e a saída para o exterior.

Por sua vez, os arts 10 e 51 da IN SRF nº 28/94 disciplinam:

Art10- Tem-se iniciado o despacho de exportação na data em que a declaração formulada pelo exportador receber numeração específica.

Art. 51- Somente será considerada exportada, para fins fiscais e de controle cambial, a mercadoria cujo despacho de exportação estiver averbado, no Siscomex, nos termos dos arts. 46 a 49."

O art. 29 da mesma IN dispõe:

Art. 29. Concluída a conferência aduaneira sem exigência fiscal ou de outra natureza, ou tendo a declaração para despacho sido selecionada para o canal verde, dar-se-á o desembaraço aduaneiro e a consequente autorização para o trânsito da mercadoria, seu embarque ou transposição de fronteira. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.407, de 4 de novembro de 2013)

Parágrafo único. Constatada divergência ou infração não impeditiva do embarque ou da transposição de fronteira da mercadoria, o desembaraço será realizado, sem prejuízo da formalização de exigências, que deverão ser cumpridas antes da averbação, ou de outras medidas legais cabíveis.

Art. 37 (IN SRF nº 28/94) prescreve:

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)

Portanto, a obrigação de prestar informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, independe da interveniência da repartição aduaneira para que o responsável pelo seu cumprimento a satisfaça no prazo de sete dias, contado da data do embarque, conforme estipulado no *caput* do artigo 37 da IN/SRF 28/04 (acima).

Por sua vez, o art. 46 (IN SRF nº 28/94):

Art. 46 . A averbação é o ato final do despacho de exportação e consiste na confirmação, pela fiscalização aduaneira, do embarque ou da transposição de fronteira da mercadoria.

§ 1º Nas exportações por via aérea ou marítima, a averbação será feita, no Sistema, após a confirmação do efetivo embarque da mercadoria e do registro dos dados pertinentes, pelo transportador, na forma do art. 37.

Percebe-se que a averbação consiste em, exatamente, no confronto entre os dados fornecidos pelo exportador e os dados informados pelo transportador; ratificados pela fiscalização.

Logo, conclui-se que desde o registro da declaração de exportação até a averbação dos dados de embarque, a mercadoria está sob procedimento fiscal, denominado despacho aduaneiro de exportação, ou seja, impossível a aplicação da denúncia espontânea.

E, mais, seria o caso, de aplicação da súmula CARF nº 49, pois a prestação de informações é uma obrigação acessória, que tem a mesma linha de raciocínio, como é o caso:

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, tem-se que:

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:

"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 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 entendimento 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.

Por todo o exposto, e ainda, para complementar, tem-se que esse tipo de infração em comento, por atraso, só acontece, digamos assim, se a espontaneidade pelo contribuinte acontecer, ou seja, quando o mesmo tenta “consertar” a sua situação em atraso, no caso. Ou seja, é quando nasce uma nova infração, seja pela falta de pagamento, de retificação ou declaração em atraso, pois essa infração não acontece no momento do fato gerador, mas no momento ao se tentar corrigir o problema.

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

Diante do exposto, voto por que seja dado provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do crédito tributário 4 (quatro) multas, no valor de R\$ 5.000,00 cada; restando 3 (três) multas; prejudicados os demais argumentos.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator