



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

Processo nº 10715.002488/2009-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-002.342 – 1ª Turma Especial
Sessão de 29 de janeiro de 2014
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente SOCIÉTÉ AIR FRANCE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2004

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NORMA TRIBUTÁRIA-PENAL EM BRANCO QUE ESTABELECE A OBRIGATORIEDADE DE PRESTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES *IMEDIATAMENTE APÓS REALIZADO O EMBARQUE*. INTERPRETAÇÃO ANALÓGICA AO DIREITO PENAL. LEGITIMIDADE, TIPICIDADE E MATERIALIDADE DA INFRAÇÃO.

À época dos fatos o Decreto-lei nº 37/66 já cominava multa para aquele que deixasse de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. Por sua vez, o artigo 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/94 prescrevia a necessidade de prestação imediata das informações sobre as mercadorias embarcadas. O fato de o termo “imediatamente” não ser exato em unidades de aferição do tempo (horas, minutos, segundos) - o que motivou a edição de esclarecimento quanto ao seu alcance, aliás, bem elástico diante do significado do vocábulo - não autoriza concluir que a sanção pelo descumprimento da obrigação de prestação tempestiva das informações sobre o embarque carecesse de previsão normativa.

Interpretação analógica ao direito penal propriamente dito, onde o termo utilizado pela instrução normativa que complementa a norma penal em branco - “*imediatamente*” - tem conceituação própria que legitima a cominação da correspondente penalidade, como ocorre em vários tipos penais do direito brasileiro.

Assim, o descumprimento do prazo fixado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil 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 multa regulamentar fixada 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE. EDIÇÃO DE NOVA NORMA QUE DEIXOU DE SANCIONAR COMO INFRAÇÃO A PRESTAÇÃO DA INFORMAÇÃO EM ATÉ 7 DIAS DO EMBARQUE. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICABILIDADE.

A IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010, ao alterar a redação do artigo 37 da IN SRF nº 28, de 27/04/1994, ampliou para 7 (sete) dias o prazo para o registro no Siscomex dos dados do embarque da carga. Tal modificação deixou de considerar como infração a prestação da referida informação em período inferior ao novo prazo estabelecido, passível, pois, de aplicação da retroatividade benigna capitulada no artigo 106, inciso II, “b”, do CTN.

ALEGAÇÃO DE OFENSA NORMATIVA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS OU APRESENTAÇÃO DE OUTROS ARGUMENTOS QUE IMPLIQUEM NA VALORAÇÃO DE PRECEITO DISPOSTO EM LEI. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

À autoridade administrativa falece competência para afastar a aplicação de norma sob fundamento de sua inconstitucionalidade, uma vez que tal apreciação é exclusiva do Poder Judiciário, nos termos dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. Tal questão é, inclusive, objeto da Súmula nº 2 do CARF.

Ademais, os princípios constitucionais da razoabilidade, da legalidade, dentre outros, são dirigidos ao legislador, e não ao aplicador da lei. Este, diante da norma existente no mundo jurídico, deverá aplicá-la obrigatoriamente por força do art. 116, inciso III, da Lei 8.112/90, preceito o qual se repete no artigo 41, inciso IV, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 256, de 22/06/2009).

Recurso ao qual se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário. Vencida a relatora – Mércia Helena Trajano Damorim. Redator designado – Francisco José Barroso Rios.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente e Relatora.

(assinado digitalmente)

FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra,

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

Autenticado digitalmente em 20/02/2014 por MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 2

0/02/2014 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 25/02/2014 por FRANCISCO JOSE

BARROSO RIOS

Adriana Oliveira e Ribeiro. Ausência justificada de Bruno Maurício Macedo Curi. Ausência momentânea de Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Fez sustentação oral a Dra. Vanessa Ferraz Coutinho, OAB/RJ 134.407.

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:

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 02 a 05, por meio do qual encontra-se formalizada a exigência do crédito tributário no valor de R\$ 95.000,00 em decorrência do fato de a interessada, segundo a autuação, ter registrado intempestivamente os dados de embarque de mercadorias, relativos aos despachos de exportação indicados na planilha juntada às fls. 07 a 08, descumprindo dessa forma a obrigação acessória prevista no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005, sujeitando-se por essa infração à multa prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003.

Cientificada da exigência que lhe é imposta, a interessada apresenta a impugnação de fls. 17 a 24, argumentando, em síntese, que: a) a autuação utilizou a norma do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994 com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005 para embarques ocorridos anteriormente à vigência da nova redação o que é impossível; b) ocorreu violação ao princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e da isonomia; c) não é aplicada ao caso a norma prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966; d) para fins de realizar os registros em questão, no Siscomex, fica na dependência de informações por parte do exportador; e) ao tempo em que deveria ter efetuado os registros em questão, no Siscomex, ocorreu falha no sistema impedindo a realização dos mesmos; e f) a aplicação de penalidade deve ser afastada em razão da Solução de Consulta nº 215, de 16 de agosto de 2004 (esta solução de consulta foi proferida pela SRRF na 9ª Região Fiscal).

O pleito foi julgado pela primeira instância, nos termos do acórdão de nº 07-21.461 de 08/10/2010, proferida pelos membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis /SC., cuja ementa dispõe, *verbis*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2004

Registro dos dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação. Realização. Intempestiva. Infração. Penalidade.

O registro dos dados de embarque, no Siscomex, relativo à mercadoria destinada à exportação realizado fora do prazo fixado constitui infração pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994 sujeitando o transportador à multa prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

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 denúncia espontânea, tendo em vista a Lei de nº 12.350/2010.

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.

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, embarçar, 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)

Observa-se, no entanto, que, relativamente aos fatos que geraram a aplicação das multas (ocorridos em 2004), ou seja, até 14/2/2005 vigia a redação original do art. 37 da IN SRF nº 28/1994, que estabelecia que a obrigação devia ser satisfeita *"imediatamente após realizado o embarque da mercadoria"*.

Entendo que se trata de regra incerta e a imposição normativa constante desse ato administrativo é destituída de força cogente para a finalidade a que se propõe, de imposição de penalidade.

Destarte, não é próprio dos diplomas pátrios norma semelhante que tenha fixado prazo não revestido de certeza e não expresso em quantidade certa. A exemplo, vê-se que o Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002) refere a prazos em horas, dias, meses e anos. Também a Lei nº 9.784, de 1999, que dispõe sobre o processo administrativo, expressa prazos em dias, meses e anos (art. 66), revelando quantificação certa. Bem como, o Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estabelece todos os seus prazos em dias, também com prazos certos e indubitáveis.

Como ressalta bem, o I. Relator José Luiz Novo Rossari, no processo de nº 10715.006280/2009-11, acórdão de nº 3202-00.364, de 01/09/2011:

A matéria deve ser tratada com rigor ainda mais acentuado em se tratando de norma tributária-penal, que deve obedecer ao princípio insculpido no art. 97, inciso V do CTN, devendo o elaborador usar, em sua redação legislativa, dos cuidados básicos pertinentes à matéria, de forma a evitar o surgimento de dúvidas e questionamentos elementares que venham a permitir a aplicação das regras mais benéficas ao autuado, previstas no art. 112 desse mesmo Código. O caso em exame é exemplo da falta desse cuidado, ao apontar prazo incerto para o cumprimento de norma, visto que "imediatamente após" não pode ser considerado como um prazo regulamentar.

Daí que, na vigência original da IN SRF nº 28/1994, não havia norma que impusesse prazo para que as empresas aéreas procedessem ao registro no Siscomex, visto que a expressão "imediatamente após" não se traduz em prazo certo para o cumprimento de obrigação.

Resta acrescentar, por oportuno, que a interpretação dada a essa expressão pela Notícia Siscomex nº 105/1994, no sentido de que deve ser entendida como "em até 24 horas da data do efetivo embarque da mercadoria" não tem base legal para os efeitos da lide, visto não estar compreendida entre os atos normativos de que trata o art. 100 do CTN. Trata-se, no caso, de veiculação destinada à orientação do Fisco e dos usuários do Siscomex, mas sem que possua as características essenciais de ato normativo, razão pela qual sequer foi referida na autuação.

Retornando à lide, resta que, em não havendo regra fixadora de prazo para que se implementasse a eficácia do art. 37 do Decreto-lei nº 37/1966, na redação que lhe deu a Lei nº 10.833/2003, por ocasião de sua publicação, há que se concluir que o primeiro ato administrativo que veio a disciplinar esse artigo foi a IN SRF nº 510, de 2005, antes transcrita, que em seu art. 1º alterou a redação do art. 37 da IN SRF nº 28/1994, de forma a fixar o prazo de 2 (dois) dias para o registro dos dados pertinentes ao embarque.

Como parte dos fatos que originaram este processo ocorreu entre 6/2/2005 e 11/2/2005, quando ainda não existia essa Instrução Normativa, são descabidas a sua arguição e a sua trazida ao mundo jurídico, de forma a alicerçar a caracterização de infrações e a legitimar a cominação de penalidades que lhe correspondam. Nesse sentido as regras estabelecidas pelo art. 150, III, “a”, da Constituição Federal e pelo art. 2º, parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784/1999, que rege o processo administrativo.

Desse modo, há que se concluir que a multa objeto de lide somente tem aplicação nos casos em que a inobservância da prestação de informações refira-se a fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF nº 510/2005 entrou em vigor e produziu efeitos.

Por todo o exposto, **voto por que seja dado provimento** ao recurso voluntário, tendo em vista ocorrência em 2004.

Complementando as informações sobre dados de embarque no Siscomex, 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.

Se fosse o caso, deveria 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). Como concluído, afasto por outros motivos.

A alegada existência de inconsistências do Siscomex e de dificuldades nos registros não pode ser aceita como prejudicial à obrigação estabelecida no ato normativo em

questão, visto que, mesmo existentes, tais falhas ou erros de sistema não resultam em impossibilidade absoluta de cumprimento da referida obrigação.

Quanto às alegações da recorrente de que a imposição da penalidade viola os princípios da finalidade e da proporcionalidade, respeitam a matéria cuja discussão é estranha à competência deste Colegiado. Com efeito, na via administrativa o exame da lide há de se ater apenas à aplicação da legislação vigente, sendo descabido pronunciar-se sobre a validade ou constitucionalidade dos atos legais, matéria que se encontra afeta ao Supremo Tribunal Federal, como se verifica dos artigos 102, I, “a” e III, “b”, da CRFB.

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.”

Por fim, a recorrente em seu recurso voluntário, invoca que se aplique o instituto da denúncia espontânea, tendo em vista a Lei de nº 12.350/2010.

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 desembaraço 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.

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 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 desembaraço 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)*

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 consequência, 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.

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

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS

Peço vênica para discordar da i. conselheira na parte em que esta entende que a redação original do artigo 37 da IN SRF nº 28/94 – que estabelecia que a obrigação devia ser satisfeita *“imediatamente após realizado o embarque da mercadoria”* – por se tratar *“regra incerta”*, seria *“destituída de força cogente para a finalidade a que se propõe, de imposição de penalidade”*.

Apresento, abaixo, as razões pelas quais entendo era possível sim a formalização de lançamento para a exigência da penalidade em tela já à época da IN SRF nº 28/94, complementada por outros argumentos que, penso, são pertinentes frente aos argumentos apresentados pelo sujeito passivo, mas não abordados no voto acima dada sua irrelevância diante do entendimento da nobre relatora pelo provimento do recurso.

Da subsunção da conduta à correspondente sanção prescrita na norma aduaneira

De acordo com a *Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal* que integra o presente Auto de Infração (fls. 03), verifica-se que a conduta que motivou a aplicação da multa prescrita na alínea “e”, do inciso IV, do artigo 107, do Decreto-lei nº 37/1966, foi a prestação de informação concernente a embarques aéreos discriminados às fls. 06/08 depois do prazo de dois dias estabelecido pelo *caput* do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005, a seguir transcrito:

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.

De fato, analisando os elementos probatórios colacionados aos autos, notadamente a planilha de fls. 06/08, constata-se que algumas informações concernentes aos embarques ali indicados extrapolaram o prazo de dois dias à época prescrito pela norma em evidência.

Adiante-se, desde já, que há espaço para a aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso “b”, do CTN, em relação aos embarques cujas informações foram prestadas obedecendo ao **novo prazo de 7 dias estatuído pela IN RFB nº 1.096/2010**. Tal questão será abordada no final deste voto.

Importante destacar também que a própria autoridade lançadora já considerou o entendimento amplamente aceito pela jurisprudência administrativa segundo o qual a multa de R\$ 5.000,00 deverá ser aplicada **por veículo transportador** (vide descrição dos fatos do auto de infração às fls. 03).

Voltando à análise da sanção, releva mencionar que a conduta típica descrita na norma em evidência não se restringe simplesmente à omissão na prestação da informação exigida, abrangendo, também, **a forma e o prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal** – hoje, Secretaria da Receita Federal do Brasil –, isso em relação às informações sobre a carga transportada em veículo de transporte de carga internacional.

É o que se extrai da redação do artigo 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo reproduzido:

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; (destaquei)

Dessa forma, patente está que a conduta praticada pela recorrente se subsume à hipótese da infração descrita no referido preceito legal, já que é incontroverso que a prestação das informações sobre as cargas embarcadas se deu depois do prazo definido à época pela Administração Tributária/Aduaneira.

Nas correspondentes datas dos embarques, de fato, ainda não havia sido editada a IN 510/2005, a qual trouxe prazo específico para a prestação das informações sobre a carga transportada.

Com efeito, os embarques objeto da lide, ocorridos nos mês de maio de 2004, foram anteriores à edição da IN 510/2005, que alterou para dois dias o prazo, para registro, no Siscomex, dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria. Mas referido dispositivo, simplesmente, ampliou o prazo anteriormente previsto no artigo 37 da IN 28 de 1994, que exigia fossem tais informações prestadas *imediatamente após realizado o embarque*, conforme redação original do dispositivo em tela, abaixo reproduzido:

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

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.

Visando aclarar e uniformizar o alcance do termo “*imediatamente após*”, disposto na norma em evidência, foi publicada a Notícia Siscomex nº 105, de 27 de julho de 1994, onde foi esclarecido que referida expressão deveria ser interpretada como “*em até 24 horas da data do efetivo embarque da mercadoria*”. Mas isso não significa dizer que aludido termo não teria, por si só, conteúdo conceitual que impedisse a aplicação da norma tributária-penal (como veremos adiante).

Posteriormente, a IN SRF nº 510, de 2005, deu nova redação ao art. 37 da IN SRF nº 28/94, estabelecendo os prazos de dois dias (por via aérea) e de sete dias (por via marítima) para o registro dos dados de embarque no SISCOMEX. Ou seja, **os prazos para a informação dos dados no referido sistema foram estendidos, tornando-se inegavelmente mais favorável para o administrado**, passível de ser aplicado retroativamente, portanto.

Não há dúvida de que o tipo infracional é contemporâneo aos fatos. Com efeito, o Decreto-lei nº 37/66 já cominava multa para aquele que deixasse de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. Por sua vez, o artigo 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/94 prescrevia a necessidade de **prestação imediata** das informações sobre as mercadorias embarcadas. O fato de o termo “imediatamente” não ser exato em unidades de aferição do tempo (horas, minutos, segundos) – o que motivou a edição de esclarecimento quanto ao seu alcance, aliás, bem elástico diante do seu significado – não autoriza concluir que a sanção pelo

descumprimento da obrigação de prestação tempestiva das informações sobre o embarque carecesse de previsão normativa.

Aliás, a infração objeto da lide, norma de evidente natureza penal (tributária-penal), nos leva a pesquisar no próprio Direito Penal se referido termo – *imediatamente* – tem aplicação prática. Por exemplo, na Lei nº 4.898/65, o artigo 4º tipifica crime de abuso de autoridade:

c) deixar de comunicar, imediatamente, ao juiz competente a prisão ou detenção de qualquer pessoa;

[...]

i) prolongar a execução de prisão temporária, de pena ou de medida de segurança, deixando de expedir em tempo oportuno ou de cumprir imediatamente ordem de liberdade; (grifo nosso)

Tal infração penal, com efeito, está prevista no artigo 350 de nosso Código Penal (lei nº 2.848/40), como se vê abaixo:

Exercício arbitrário ou abuso de poder

Art. 350 - Ordenar ou executar medida privativa de liberdade individual, sem as formalidades legais ou com abuso de poder:

Pena - detenção, de um mês a um ano.

Parágrafo único - Na mesma pena incorre o funcionário que:

[...]

II - prolonga a execução de pena ou de medida de segurança, deixando de expedir em tempo oportuno ou de executar imediatamente a ordem de liberdade; (grifo nosso)

O termo “imediatamente” é utilizado 54 vezes no Código de Processo Penal (Decreto-lei nº 3.689/41). O artigo 245, § 6º, determina, por exemplo, que nas buscas domiciliares, “*descoberta a pessoa ou coisa que se procura, será imediatamente apreendida e posta sob custódia da autoridade ou de seus agentes*”. O artigo 277 capitula multa para o perito que, “[...] *sem justa causa, provada imediatamente: a) deixar de acudir à intimação ou ao chamado da autoridade*”, dentre outras hipóteses. E por aí vai.

Não bastasse isso, nossa Constituição Federal utiliza o vocábulo “imediatamente” 10 vezes, dentre elas quando trata do prazo para comunicação de prisão de qualquer pessoa ou do relaxamento da prisão ilegal, *verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei [...]

[...]

LXII - a prisão de qualquer pessoa e o local onde se encontre serão comunicados imediatamente ao juiz competente e à família do preso ou à pessoa por ele indicada;

[...]

LXV - a prisão ilegal será imediatamente relaxada pela autoridade judiciária;

O termo em tela tem, pois, incontestado significado. Imediatamente que dizer *logo após, na sequência, que se segue*. Não dá margem, portanto, a meu ver, à sua não aplicação em norma de natureza penal, como, aliás, vimos acima, diante do indiscutível uso do vocábulo no nosso Direito.

Não se trata aqui, quero ressaltar, de aplicação da **analogia** para punir o administrado. Como se sabe, a analogia, prevista no artigo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/42), é vedada no direito penal (princípio da reserva legal). Com efeito, no caso não se está criando ilícito penal por analogia. Não há lacuna legal que dê ensejo ao uso da analogia para criação de fato típico. A norma (tributária) penal existe; apenas se buscou uma **interpretação analógica** ao direito penal propriamente dito para provar que o termo utilizado pela instrução normativa que complementa a norma penal em branco – “*imediatamente*” – tem conceituação própria que legitima a cominação da correspondente penalidade, como ocorre em vários tipos penais do direito brasileiro.

Pelo exposto, rejeito também o argumento concernente à alegada inexistência de sanção para a conduta à época dos fatos.

Dos alegados problemas de inconsistência no Siscomex e do não registro das correções das informações prestadas

A recorrente alega também que o Siscomex apresentou falhas técnicas, impossibilitando as transportadoras e demais intervenientes de inserir os dados de embarque das mercadorias transportadas.

A averbação representa a conclusão do despacho de exportação (artigo 46 da IN SRF nº 28/94). Nos termos do § 1º do mesmo dispositivo, a averbação se dá **automaticamente “após a confirmação do efetivo embarque da mercadoria e do registro dos dados pertinentes, pelo transportador, na forma do art. 37”**.

E é o que, de fato, ocorre. Prestadas as informações pelo exportador, o sistema as coteja com os dados do embarque, **averbando automaticamente a exportação acaso não evidenciadas divergências entre os dados confrontados**, tudo em sintonia com os seguintes dispositivos da Instrução Normativa 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.

§ 2º Nas exportações por via terrestre, fluvial ou lacustre, a averbação dar-se-á no momento da transposição de fronteira da mercadoria, na forma do inciso III do art. 39.

Art. 47. Nos termos do artigo anterior, a averbação do embarque ou da transposição de fronteira, no SISCOMEX, apenas confirma e valida a data de embarque ou de transposição de fronteira e a data de emissão do Conhecimento de Carga, registradas, no Sistema, pelo transportador ou exportador, que são as efetivamente consideradas para fins comerciais, fiscais e cambiais.

Art. 48. Será automática a averbação do embarque ou da transposição de fronteira:

I - nos casos indicados no art. 45, após o desembaraço da mercadoria ou da conclusão do trânsito aduaneiro; e

II - nos demais casos, após a confirmação do embarque da mercadoria, pelo transportador ou da sua transposição de fronteira, conforme definido no

inciso III do art. 39, quando os dados sobre a carga embarcada informados, no Sistema, coincidirem com os da carga desembarcada pela fiscalização aduaneira.

Parágrafo único. A averbação automática, na forma deste artigo, não prejudica a apuração da responsabilidade, por eventuais erros ou fraudes constatados após o desembarço e o embarque da mercadoria, e a aplicação, aos responsáveis, das sanções administrativas, fiscais, cambiais e penais cabíveis.

Evidentemente, a averbação automática não ocorre acaso o sistema detecte divergências nos dados informados. Nessa hipótese, caberá à fiscalização aduaneira realizá-la, com o registro, no Siscomex, das divergências constatadas (IN SRF 28/94, artigo 49). O habitual, no entanto, é que a averbação ocorra de forma automática.

No caso presente, a recorrente não trouxe nenhuma prova capaz de demonstrar a tempestiva prestação das informações sobre as mercadorias transportadas e a somente ulterior averbação no Siscomex. Em outras palavras, não há, nos autos, nenhuma evidência de que as averbações não teriam ocorrido automaticamente, apesar da correspondente prestação das informações de forma tempestiva. E prova nesse sentido poderia ser facilmente colacionada aos autos pela interessada, bastando que a empresa extraísse, do Siscomex, o histórico dos despachos de interesse. Tal funcionalidade, com efeito, está disponível para os operadores do sistema.

Ademais, não custa lembrar o disposto no inciso II do artigo 333 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo, segundo o qual o ônus da prova incumbe “ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”. É, pois, do sujeito passivo, a obrigação de apresentar as provas que alicerçam os elementos defensórios por ele alegados, não podendo a administração substituí-lo em tal papel.

Diante dos argumentos acima expostos, e considerando ainda a inexistência de prova capaz de afastar a exação lavrada contra a reclamante, rejeito a argumentação concernente às aduzidas inconsistência de dados no Siscomex.

Das demais alegações do sujeito passivo

Quanto aos entendimentos exarados em Solução de Consulta da SRRF/9^a, os efeitos da consulta, como se sabe, se limitam à consulente, que também poderá ser beneficiada por consulta feita pela matriz da pessoa jurídica ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional em nome dos associados ou filiados. Nenhuma dessas hipóteses alberga a recorrente. Ademais, não obstante a consulta retratar entendimento da administração tributária, – cujos argumentos, decerto, podem ser utilizados subsidiariamente por toda a administração –, a mesma não tem força vinculativa, a não ser, claro, para as partes que integraram o correspondente processo específico.

Mas examinando o teor da consulta como argumento da reclamante, importa destacar que o caso em exame não é de alteração de informações referentes a embarque de mercadorias no Siscomex (que, segundo a consulta, não constitui hipótese de aplicação de multa por embarço à fiscalização), mas de prestação intempestiva da referida informação. Conforme ressaltado linhas acima, a recorrente não trouxe nenhum elemento capaz de demonstrar a tempestiva apresentação das informações antes da data registrada no sistema e considerada pela fiscalização para lavratura da multa correspondente.

A atuada também alegou que o tipo de que trata o artigo 37 da IN nº 28/94 exigiria fosse demonstrado o impedimento ou o embarço à atividade fiscal.

A questão de o descumprimento da obrigação acessória de que trata o artigo 37 da IN 28/94 caracterizar embargo à fiscalização está explicitamente posta no artigo 44 da mesma Instrução Normativa, com a consequente aplicação da multa capitulada no artigo 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, no caso de seu descumprimento, nos seguintes termos:

Art. 44. O descumprimento, pelo transportador, do disposto nos arts. 37, 41 e § 3º do art. 42 desta Instrução Normativa constitui embargo 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.

Antes de alterado pela Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003, o inciso I do artigo 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, previa a aplicação da multa 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”.

No que concerne à aduzida falta da necessária intenção de “embaraçar” para caracterizar a infração, vale ressaltar o disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Tal preceito trata, em regra, da objetividade da responsabilidade de natureza tributária, que só em casos excepcionais exige seja demonstrado o elemento volitivo para caracterizar o tipo, hipótese na qual não se enquadra a infração presente.

Sobre a defendida ofensa ao princípio da proporcionalidade, da razoabilidade, da finalidade, dentre outros, estes são dirigidos ao legislador, e não ao aplicador da lei, o qual, diante da norma existente no mundo jurídico, deverá aplicá-la obrigatoriamente por força do art. 116, inciso III, da Lei 8.112/90, preceito o qual se repete no artigo 41, inciso IV, do Anexo II, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009.

Relativamente ao alegado caráter confiscatório das multas aplicadas à recorrente e da suposta ofensa a princípios constitucionais, importa ressaltar que é vedado ao julgador administrativo atuar como legislador negativo, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, que tem no Supremo Tribunal Federal o dever de ser o guardião principal da Constituição, nos termos do artigo 102, *caput*, da Constituição Federal.

Especificamente sobre exame de constitucionalidade de norma, o *caput* do artigo 62 do Anexo II do mesmo Regimento veda “[...] aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, admitidas, contudo, as exceções elencadas no parágrafo único do referenciado artigo, dentre as quais não se enquadra a matéria fática examinada.

O disposto acima também está pacificado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da Súmula nº 02 do CARF, segundo a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade administrativa interpretá-la e aplicá-la, processo do qual não integra o juízo de valor acerca da justiça ou da injustiça dos efeitos que gerou. Falece, pois, à autoridade administrativa, competência para excluir crédito tributário com fundamento em alegada ofensa a princípio constitucional, que, por natureza, é dirigido ao legislador ordinário.

Quanto ao argumento de que as informações não foram prestadas por razões alheias à vontade do exportador, este, embora tenha demonstrado que o sistema Siscomex está sujeito a erros, não trouxe aos autos nenhuma prova de ocorrência de eventual caso fortuito ou de força maior nos períodos objeto do lançamento capazes de justificar o atraso na apresentação tempestiva dos dados exigidos pela fiscalização aduaneira.

Da exoneração parcial da exigência em decorrência da aplicação da retroatividade benigna

Como adiantado linhas acima, a realidade fática demonstra haver espaço para aplicação parcial da retroatividade benigna capitulada no artigo 106, inciso II, do CTN, posto que a IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010, deixou de definir como infração a conduta correspondente à inserção de dados de embarque de mercadorias no SISCOMEX dentro do prazo de 07 dias.

Com efeito, o artigo 106, inciso II, do CTN, possibilita a aplicação da lei a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, dentre outras hipóteses, “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” (alínea “b”). E a IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010, em seu artigo 1º, alterou novamente a redação do artigo 37 da IN SRF nº 28, de 27/04/1994, cujo *caput* passou 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. (grifo nosso)

A redação do referido dispositivo, vigente à época do lançamento, concedia o prazo de apenas 2 (dois) dias, contado da data da realização do embarque, para que o transportador efetivasse aludido registro (redação dada pela Instrução Normativa nº 510, de 2005).

Portanto, vê-se, de fato, que a nova redação deixou de considerar como infração a prestação da informação em tela no prazo de até 7 dias da data do embarque, o que possibilita, em tais casos – desde que a lide não tenha sido definitivamente julgada – a aplicação da retroatividade benigna capitulada no artigo 106, inciso II, “b”, do CTN.

Da análise da tabela de fls. 06/08 tem-se que o lançamento só poderá vigorar em relação às Declarações de Despacho de Exportação – DDE referentes aos embarques ocorridos nos dias 05/05/2004, 07/05/2004, 09/05/2004, 21/05/2004, 22/05/2004, 24/05/2004, 25/05/2004, 27/05/2004, 28/05/2004 e 30/05/2004, já que, nas referidas datas, ao menos uma das informações sobre o embarque foi prestada em prazo superior aos 7 dias previsto na nova redação do artigo 37 da IN SRF nº 28/94 dada pela IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010. Assim, são **10 as infrações cometidas**.

Portanto, diante do valor da multa de R\$ 5.000,00, aplicada **por veículo transportador**, tem-se que **o montante do crédito que deverá ser mantido é de R\$ 50.000,00**.

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

Autenticado digitalmente em 20/02/2014 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 2

0/02/2014 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 25/02/2014 por FRANCISCO JOSE

BARROSO RIOS

Impresso em 26/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Da conclusão

Por todo o exposto, considerando que o lançamento total em litígio corresponde a R\$ 95.000,00, e em consequência da aplicação do artigo 106, inciso II, “b”, do CTN, o crédito formalizado contra a recorrente deverá ser revisto **com exoneração do montante de R\$ 45.000,00 (quarenta e cinco mil reais)**.

Sala de sessões, em 29 de janeiro de 2014.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Redator designado.