



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10715.002498/2010-22  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-007.746 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** AMERICAN AIRLINES INC.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2006

INFORMAÇÃO PRESTADA SOBRE VEÍCULO OU CARGA TRANSPORTADA. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO DE REGISTRO. APLICABILIDADE DA MULTA PREVISTA NO ART. 107, INCISO IV, ALÍNEA “E” DO DECRETO-LEI 37/66.

O descumprimento do prazo previsto para informação do veículo e carga transportados configura a aplicação da penalidade prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-Lei 37/66.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

INFRAÇÃO CONTINUADA. EMBARQUES DIFERENTES. MERA REITERAÇÃO DA CONDUTA INFRACIONAL. ARGUIÇÃO INCABÍVEL.

Incabível a tese da infração continuada quando os atos caracterizadores dessa não resultam de aproveitamento das condições objetivas que nortearam a prática de ilícitos anteriormente cometidos.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira – Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 130.000,00, referentes à multa regulamentar por não prestação de informação sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executar, na forma e no prazo estabelecidos pela Receita.

Conforme se descrição dos fatos, a interessada deixou de registrar os dados de embarque de Declarações de Exportação no Siscomex, na forma e prazo estabelecidos, conforme o disposto no art. 37 da IN SRF n.º 28/94.

Entendendo estar caracterizada a prestação de informação fora do prazo estabelecido pela Receita Federal do Brasil, a autoridade fiscal aplicou a multa de R\$ 5.000,00 por embarque, pelo descumprimento do prazo na informação dos dados de embarque no Siscomex.

Regularmente cientificada a interessada apresentou impugnação que, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- em razão do erro operacional de seu estabelecimento no Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro, as informações concernentes ao embarque das mercadorias foram fornecidas com atraso, variável, em sua grande maioria, de 01 a 08 dias além do prazo concedido pela legislação para a prestação das informações junto ao Siscomex, nos termos da tabela que acompanha o Auto de Infração.

- ao contrário do que faz crer a autoridade administrativa, não basta a mera inobservância da legislação aduaneira para validar a imputação de multa. Mister que se configure a intenção dolosa do agente em fraudar o controle aduaneiro, bem como o dano ao Erário incorrido, a fim de justificar a imputação das multas capitaneadas pela legislação que regulamenta o comércio exterior, o que não se apresenta no presente caso.

- a aplicação da pena de multa mostra-se de todo desarrazoada e desproporcional, devendo na espécie ser aplicado o artigo 654, do Regulamento Aduaneiro vigente época, Decreto 4.543/2002, o qual prevê a relevação de multa quando a infração não tenha resultado em falta ou insuficiência de recolhimento de tributos.

- o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que se aplica às infrações da mesma espécie, apuradas em uma mesma ação fiscal, a teoria da continuidade delitiva, de modo que, ainda que se entendesse pela configuração da infração, esta somente poderia ensejar a imputação de uma multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por todas as infrações apurados na fiscalização.

Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, com a consequente relevação da multa, em razão da ausência de dolo ou prejuízo ao Erário, bem como por força da

desproporcionalidade entre a infração cometida e a sanção imposta; ou, em sede de pedido eventual, na hipótese de configurada a infração, e não relevada a multa, que o crédito tributário seja reduzido ao valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil, reais), mediante aplicação da teoria da continuidade delitiva.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento deu parcial provimento à impugnação para afastar a exigência nos casos em que a informação foi prestada pelo Recorrente em até 7 (sete) dias aos o embarque. A decisão foi assim ementada.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2006

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

O registro dos dados de embarque no Siscomex em prazo superior a 7 dias, contados da data do efetivo embarque, para a via de transporte aérea, caracteriza a infração contida na alínea “e”, inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66.

**PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA.**

Aplica-se a lei tributária, em matéria de penalidades, a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando for mais benéfica ao sujeito passivo.

**INFRAÇÃO CONTINUADA. EMBARQUES DIFERENTES. MERA REITERAÇÃO DA CONDUTA INFRACIONAL.**

É incabível falar em infração continuada quando os atos caracterizadores da infração não resultam do aproveitamento das condições objetivas que balizaram a prática das infrações anteriores.

**APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.**

Tendo em vista a presunção de constitucionalidade das normas legais que foram legitimamente inseridas no ordenamento jurídico, cabe à autoridade administrativa tão somente verificar se os fatos subsumem-se na norma de regência e aplicar a penalidade em face da existência de expressa determinação legal, dado que o lançamento não é atividade discricionária, mas, bem ao contrário, vinculada e obrigatória.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada com a decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário, repisando as alegações da impugnação pleiteando o cancelamento integral do auto de infração.

Em um primeiro julgamento neste Conselho, a Primeira Turma Especial da Terceira Seção cancelou o lançamento. A decisão foi formalizada no Acórdão 3801-004.789, no julgamento da sessão de 27/01/2015, que considerou a aplicação da denúncia espontânea e deu provimento integral ao recurso voluntário. A decisão recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2006

**ERRO MATERIAL DO ACÓRDÃO. EXISTÊNCIA.**

Comprovado o equívoco no acórdão com relação à condenação que ficou estabelecida, deve-se reformado acórdão de primeira instância neste ponto.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO ÀS PENALIDADES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias de caráter administrativas cumpridas intempestivamente, mas antes do início de qualquer atividade fiscalizatória, relativamente ao dever de informar, no Siscomex, os dados referentes ao embarque de mercadoria destinada à exportação.

PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL.

A Instrução Normativa que tem por finalidade o preenchimento de lacunas dentro do processo fiscal, sendo que estas quando preveem prazo para a apresentação ou recolhimento não serem sujeitas a reserva legal do art. 97 do CNT.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO.

A obrigação acessória descumprida pelo recorrente de apresentação de declaração de exportação no prazo legal, tem finalidade fiscalizatória, configurando o seu descumprimento em prejuízo ao erário.

MULTA REGULAMENTAR. REGISTRO DAS INFORMAÇÕES. PRAZO. PENALIDADE. TIPICIDADE.

Conforme a previsão do art.37 e art. 107, IV, "e" do Decreto-lei 37/66, das informações prestadas pelo transportador ao fisco devem respeitar a forma e prazo, sendo portanto aplicável a multa pelo seu descumprimento.

Recurso Voluntário Provido.

Diante da decisão de Primeira Turma Especial, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, pleiteando a Terceira Turma da Câmara Superior a revisão da decisão, por considerar que a denúncia espontânea não era aplicável ao presente processo.

Em decisão de 26/04/2016 a Terceira Turma da Câmara Superior no Acórdão 9303-003.758 deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e decidiu não ser aplicável ao presente processo o instituto da denúncia espontânea e determinou o retorno dos autos à câmara baixa para novo julgamento enfrentando as demais questões trazidas no recurso voluntário. Do voto condutor da decisão da Terceira Turma, extraio os trechos abaixo que detalham a posição da Turma.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso especial. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que não conheciam, e, no mérito, pelo voto de qualidade, **em dar provimento parcial ao recurso especial, para considerar inaplicável ao caso a denúncia espontânea, devendo o processo retornar à instância a quo para apreciação das demais questões trazidas no recurso voluntário e que não foram objeto de deliberação por aquele Colegiado.** Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento.(grifo nosso)

Retornando, os autos foram a mim sorteados para julgamento.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

### **Lançamento em razão da informação intempestiva de dados de embarque**

O lançamento teve origem no descumprimento do prazo para informação dos dados de embarque, referente a transportes internacionais realizados pela Recorrente. O prazo para informação dos embarques estava definido à época dos fatos no art. 37 da IN SRF nº 28/1994.

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.

§ 1º 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 na unidade da SRF de despacho.

§ 2º Na hipótese de embarque marítimo, o transportador terá o prazo de sete dias para o registro no sistema dos dados mencionados no caput deste artigo.

### **Atribuição da Receita Federal para definir obrigações acessórias**

A Recorrente tece nos seus argumentos diversas considerações acerca da obrigação acessória constante da IN SRF nº 28/94. Para um melhor deslinde da questão faz-se necessário, antes de qualquer discussão, a análise da atribuição da Receita Federal para criar obrigações acessórias. A definição de obrigação acessória e assunto pertinente aos órgãos da administração tributária, para confirmar este entendimento, basta a análise da matéria do ponto de vista dos diplomas legais disciplinadores da matéria. Inicialmente o art. 113 do Código Tributário Nacional definiu o que vem a ser obrigação principal e obrigação acessória.

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, convertesse em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Nos termos do Código, a obrigação acessória é prestação comissiva ou omissiva prevista na legislação tributária, no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos e não se confunde com a obrigação principal de recolhimento tributário. Não há como falar em obrigação acessória ligada a lançamento, mas a obrigação de fazer ou não fazer do sujeito passivo.

A alegação que a obrigação acessória somente poderia ser definida em lei e não em normas administrativas, não encontra respaldo nas normas de direito tributário, pois, no art. 113 do CTN é esclarecido, de forma cristalina, que a obrigação acessória nasce da legislação tributária. A legislação tributária abarca outros institutos normativos, tais como decretos e normas complementares como preceitua o art. 96 também do CTN. Ao analisar a questão Luciano Amaro afirma que nos casos em que a obrigação acessória foi definida por ato de autoridade administrativa, pode-se dizer que decorre de “lei” diante do caráter de vinculação legal da administração tributária.

“Parece que ao dizer serem as obrigações acessórias decorrentes da legislação tributária, o Código quis explicitar que a previsão dessas obrigações pode estar não em “lei”, mas em ato de autoridade que se enquadre no largo conceito de “legislação tributária” dado no art. 96; mesmo, porém que se ponha em causa um dever de utilizar certo formulário escrito em ato de autoridade, melhor seria dizer que a obrigação, em situações como esta, decorre da lei, pois nesta é que estará o fundamento com base no qual a autoridade pode exigir tal ou qual formulário, cujo formato tenha ficado a sua discricção. E, obviamente, também nessas situações, o nascimento do dever de alguém cumprir tal obrigação instrumental surgirá, concretamente, quando ocorrer o respectivo fato gerador”. (*Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 16ª ed., São Paulo, Saraiva. pg. 276-277*).

Confirmando a atribuição da Receita Federal de definir obrigações tributárias, foi editada a MP 1.788/98, convertida posteriormente na Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, que no seu artigo 16, torna incontestes a atribuição da Receita Federal para dispor sobre as obrigações acessórias.

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Conforme descrito a Receita Federal possui a competência legal para criar e regular obrigações acessórias referentes aos tributos por ela administrados. Destarte, quaisquer declarações, controles e prazos referentes a tributos sobre o seu controle, são de cumprimento obrigatório pelos intervenientes do comércio exterior e o seu descumprimento enseja a aplicação das penalidades pertinentes.

### **A inaplicabilidade do princípio da boa-fé e da ausência de dano no descumprimento das obrigações acessórias**

Quanto à discussão sobre dano ou prejuízo a administração aduaneira e aplicação do princípio da boa-fé no descumprimento das obrigações acessórias, também não se aplica nestes casos. A responsabilidade tributária independe da intenção do agente, nos termos previstos no art. 136, do CTN.

Art. 136. 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.

O texto legal explicita a posição adotada no Código, de afastar as características subjetivas para análise da responsabilidade. As sanções estão previstas em lei e salvo disposição em contrário, não consideram o instituto da subjetividade, não sendo considerada na aplicação da penalidade, a intenção do agente no ato comissivo ou omissivo.

A ausência da necessidade de comprovação do dolo fica mais evidente, quando aplicada aos tributos e controles aduaneiros, que na sua origem não possuem caráter arrecadatório, mas de controle e segurança da soberania nacional. As obrigações aduaneiras, tanto principais, quanto acessórias, são determinadas em função de decisões administrativas e políticas de Estado. As obrigações acessórias, definidas no controle aduaneiro, caminham em conjunto com os controles administrativos e fitossanitários. Todas as informações exigidas nas declarações tipicamente aduaneiras são relevantes e determinam critérios de riscos que levam a níveis diferenciados de controle aduaneiro, inclusive podendo definir a ausência total da verificação física das mercadorias importadas. Dai a definição de sanções aplicáveis a descumprimento de obrigações acessórias. A falta ou informação em atraso prejudicam sobremaneira o controle, portanto, a penalidade aplicada vem no intuito de estimular o correto cumprimento das obrigações acessórias, punindo aquele que falta com as informações nos termos previstos pela norma.

### **A impossibilidade de relevação da multa**

Pede a Recorrente que seja analisada a possibilidade de relevação da multa nos termos previstos no art. 654 do Decreto 4.543/2002. Entendo que a matéria não pode ser provida neste julgamento. A decisão para relevação da penalidade é matéria afeita ao Ministro da Fazenda não cabendo analisar esta matéria em sede de julgamento administrativo.

### **Inaplicabilidade do princípio de razoabilidade e proporcionalidade**

O Recurso alega que a penalidade aplicada fere os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Não assiste razão ao recurso. A penalidade aplicada está prevista na legislação. Eventuais discussões sobre a legalidade de Leis e ofensa a princípios constitucionais não pode ser enfrentada por este Colegiado, diante da emissão da súmula nº 2 do CARF, que veda o pronunciamento sobre constitucionalidade de lei tributária.

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

### **Denúncia espontânea**

Quanto à alegação de denúncia espontânea, a matéria foi decidida pela Terceira Turma da Câmara Superior, conforme detalhado no relatório, não cabendo nenhuma manifestação desse colegiado.

### **Enquadramento legal da penalidade aplicada**

A penalidade aplicada consta da alínea “e”, do inciso IV, do art. 107 do DL nº 37/66, que trata da falta de prestação de informação.

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;

No caso em estudo, a indicação no enquadramento legal da alínea “e” do art. 107, do DL nº 37/66, que determina a penalidade para os casos de informação intempestiva, referentes à carga transportada, se amolda perfeitamente ao caso em tela, pois, a discussão travada em todo o processo, versa sobre a informação intempestiva de dados de embarque.

### **Inaplicabilidade da continuidade delitiva**

Por fim, alega a Recorrente que os fatos identificados pela Fiscalização inserem-se no contexto da teoria da continuidade delitiva, pois os fatos foram apurados durante a mesma ação fiscal.

Entendo não assistir razão ao recurso, os fatos foram identificados pela fiscalização e individualizados a Recorrente deixou de prestar no prazo determinado pela legislação informações para cada uma das aeronaves identificada na descrição dos fatos que consta do Termo de Verificação Fiscal. Não existe uma prática delitiva de continuidade, mas práticas diversas de não cumprir as determinações de informações de carga à Receita Federal embarque relativo a um determinado vôo/embarque, o que ao meu sentir configura fatos distintos e sujeitos cada um a uma penalidade nos termos do art. 107, IV, “e” o do DL nº 37/66.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Relator