ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10715.004206/2010-96
CÓPIA

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

Processo nº	10715.004206/2010-96
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3102-001.779 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de fevereiro de 2013
Matéria	Auto de Infração Aduaneiro - Multa Regulamentar
Recorrente	AEROLINEAS ARGENTINA S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. INSTRUÇÃO PROCESSUAL. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

A falta de instrução do auto de infração com os documentos que comprovam a efetiva ocorrência da infração identificada pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal importa a insubsistência da autuação.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)
Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)
Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 21/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Morais Pereira e Jacques Maurício Veloso.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

> Tratam os autos da exigência, no valor de R$ 75.000,00, consubstanciada no auto de infração de fls. 01 a 09, referente à multa regulamentar pela não prestação de informação sobre veiculo 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 julho de 2007 no Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro - ALF/GIG, concernentes as cargas amparadas nas declarações de exportação - DDE's listadas no demonstrativo "AUTO DE INFRAÇÃO n° 0717700/00/00335/10", descumprindo, por conseguinte, a obrigação acessória de que trata o artigo 37 da IN/SRF 28/1994, alterado pelo artigo 10 da IN/SRF 510/2005, uma vez que o inciso II do artigo 39 da citada IN/SRF 28/1994 considera intempestivo o registro dos dados de embarque efetuado pelo transportador em prazo superior a dois dias.
>
> Não se conformando com a exigência à qual foi intimada, a autuada apresentou impugnação as fls. 13 a 29, acompanhada dos documentos de fls. 30 a 53, para aduzir que (i) a multa aplicada não corresponde à infração supostamente praticada, o que torna nulo o auto de infração por cerceamento do direito de defesa da impugnante; (ii) conforme a Solução de Consulta 215, de 16.08.2004, os dados de embarque referentes as mercadorias embarcadas em 13.07.2007, 27.07.2007 e 28.07.2007 foram tempestivamente informados no Siscomex; (iii) que por razão de natureza econômica é inviável a manutenção de pessoal especializado para, tão somente, efetuar a inserção de dados no Siscomex relativamente aos embarques de mercadorias ocorridos nas sextas-feiras, sábados e domingos ou na véspera de feriado; (iv) a penalidade aplicação contraria aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da isonomia, uma vez que seu valor não leva em consideração a quantidade de registros informados fora de tempo, além de ser muito superior ao valor da multa por embaraço à fiscalização, que além de considerar o valor aduaneiro da mercadoria, somente é aplicável quando constatado o dolo especifico; (v) o diminuto lapso temporal verificado não trouxe qualquer prejuízo ao fisco; (vi) o artigo 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-lei 37/1966 não se aplica ao caso sob exame porque foram inseridas informações referentes as mercadorias no Siscomex, conforme determina a Receita Federal; (vii) até 2008 o Siscomex-Exportação considerava como novas as averbações retificadas por conta de divergência de informação, sendo que para fins de contagem do prazo o sistema informatizado considerou somente o registro dos dados de embarque retificados, em prejuízo da transportadora aérea.
>
> Do exposto, requer a nulidade do auto de infração e, por conseguinte, a desconstituição do crédito lançado.

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

> ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
>
> Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007
>
> PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A lei tributária, em sentido amplo, que comina penalidade aplica-se a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando for mais benéfica ao sujeito passivo.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

Não compete às autoridades administrativas proceder à análise da constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias que regem a matéria sob apreço, referida atribuição compete privativamente ao Poder Judiciário.

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 redação do artigo 61 da citada MP, posteriormente convertida na Lei 10.833/03.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

O Auto de Infração guerreado veicula multa de R$ 75.000,00 pelo registro intempestivo dos dados de embarque de transporte internacional em quinze operações realizadas em julho de 2007 no Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro-ALF/GIG. Desse valor, por aplicação da chamada retroação benigna da legislação tributária, foi mantida em primeira instância de julgamento a multa para apenas um dos embarques, no valor de R$ 5.000,00, já que o prazo, à época dos fatos, de dois dias, passou, mais tarde, a ser de sete dias.

A multa aplicada está prevista na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei 37/66, com redação dada pela Lei 10.833/2003.

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

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

(...)

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O prazo foi definido no artigo 37 da IN SRF 28/94, alterado pelo artigo 1º da IN SRF 510/2005.

> 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.

Conforme descrição dos fatos do Auto de Infração, a informação foi prestada antes de qualquer procedimento fiscal, ainda que de forma extemporânea.

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 opôs-se à regra até então vigente, clara ao definir que, até então, a ação espontânea somente alcançava as penalidades de natureza tributária. Também tratou de excepcionar as únicas penas que pretendia não fossem alcançadas pela ação espontânea: as aplicáveis quando a mercadoria está sujeita á pena de perdimento. Tais inovações parecem conduzir a inescapável 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, porque há muito fixei meu entendimento sobre o assunto tendo em conta certos pressupostos extraídos da observação lógica do alcance do instituto da espontaneidade e não da definição acerca da natureza da penalidade aplicada - se formal, tributária, administrativa, regulamentar etc. Exemplo disso é a linha de pensamento que adotava ainda no ano de 2008, nos processos tendentes à formulação de exigência por atraso na entrega da DCTF, conforme a seguir reproduzido.

> Também não socorre ao contribuinte o excludente da denúncia espontânea. Afora as considerações de cunho jurídico que, com muita freqüência, tem recebido toda a atenção dos tribunais administrativos, não vejo como a ação do contribuinte antes do procedimento fiscal possa corrigir uma ocorrência infracional tipificada como atraso. A espontaneidade não tem o condão de desfazer a inobservância do prazo. Se a infração é por entregar um documento fora do prazo, uma vez que a data determina na legislação não foi observada, a apresentação espontânea do documento não pode mais desconstituir o fato. A ação não altera o quadro. O atraso persiste e para ele há previsão legal de multa. Entregar o documento espontaneamente, mas, ainda assim, em atraso é exatamente fazê-lo a destempo, como fez o contribuinte, cometendo assim a infração.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com efeito, entendo que o núcleo da infração por prestar informação fora do prazo é em todo coincidente com a ação espontânea. A teor das disposições contidas no artigo 138 do Código Tributário Nacional, do instituto da espontaneidade extraem-se instantaneamente dois importantes elementos: a ocorrência da infração e a conduta proativa.

> 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.

Sem que tenha ocorrido a infração, não há que se falar em responsabilidade do sujeito passivo. Por sua vez, a conduta proativa constitui o remédio capaz de excluir a responsabilidade. Ocorre que a infração está indissociavelmente ligada ao elemento temporal da prestação, pois sem a ideia de um momento predeterminado para o adimplemento do compromisso, não se cogita de sua ocorrência. A obrigação, seja de recolher tributos ou de prestar informações, só nasce depois de expirado o prazo definido em lei para que o sujeito passivo tome determinada providência. A ação espontânea, assim, embora proativa, motivada pela preocupação que faz o contribuinte decidir adiantar-se ao procedimento fiscal, é, também, sempre extemporânea, pois a infração só existe porque o prazo de adimplemento já expirou.

Uma vez que a infração tenha ocorrido, duas são as condutas passíveis de serem sancionadas. A primeira é pela omissão, a segunda, pela ação a destempo. A meu sentir, a espontaneidade só pode alcançar as penas incluídas na primeira conduta, decorrentes do inadimplemento da obrigação de fazer, nunca na hipótese de fazê-lo a destempo.

É assim que as infrações por falta de pagamento, declaração inexata, falta de declaração, não prestação de informações, podem perfeitamente ser excluídas pela ação espontânea do contribuinte, mas não as que se referem ao pagamento ou adimplemento de obrigação fora do prazo, porque essas apenam conduta espontânea.

De se acrescentar que, com base nesses mesmos pressupostos, não vejo razões para entender que a modificação introduzida no parágrafo 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66 tenha trazido tão grande inovação ao mundo jurídico. Ao referir que a denúncia espontânea seja acompanhada do pagamento se for o caso, o artigo 138 do Código já previa a possibilidade de que outras infrações, não relacionadas à inadimplência da obrigação de pagar, fossem excluídas pela ação espontânea. Não me parece que as infrações administrativas estivessem privadas do instituto da espontaneidade. A modificação introduzida pela Lei nº 12.350, de 2010 não inaugura novo tratamento, apenas ratifica a regra insculpida nas orientações de base.

Pela excelência na abordagem do assunto, transcrevo o Voto proferido pelo i. colega, Conselheiro José Fernandes do Nascimento, nos autos do processo 11128.002765/2007-49, Acórdão 3802-00.568, datado de 05 de julho de 2011.

> **Do instituto da denúncia espontânea no âmbito da legislação aduaneira: condição necessária.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No âmbito da legislação aduaneira, o instituto da denúncia espontânea e os requisitos para sua aplicação estão definidos no art. 102 do Decreto-lei n° 37, de 1966, com as novas redações dadas pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01 de setembro de 1988 e pela Lei nº 12.350, de 20 dezembro de 2010, a seguir reproduzido:

Art. 102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, **excluirá a imposição da correspondente penalidade**. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ **2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa**, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) *(grifos não originais)*

É de fácil ilação que o objetivo da norma em destaque é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações relativas ao descumprimento das obrigações de natureza tributária e administrativa. Nesta última, incluída todas as obrigações acessórias ou deveres instrumentais (segundo alguns) que tenham por objeto as prestações positivas (fazer ou tolerar) ou negativas (não fazer) instituídas no interesse fiscalização das operações de comércio exterior, incluindo os aspectos de natureza tributária, administrativo, comercial, cambial etc.

Nesse sentido, resta evidente que é condição necessária para a aplicação do instituto da denúncia espontânea que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denunciação à Administração tributária pelo infrator, em outros termos, é elemento essencial da presente excludente de responsabilidade que a infração seja denunciável.

No âmbito da legislação aduaneira, com base no teor do art. 102 do Decreto-lei n° 37, de 1966, com as novas redações, está claro que as impossibilidades de aplicação do referido instituto podem decorrer de circunstância de ordem lógica (ou racional) ou legal (ou jurídica.

No caso de impedimento legal, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência da norma em apreço, ao excluir determinado tipo de infração do alcance do efeito excludente da responsabilidade por denunciação espontânea da infração cometida. A título de exemplo, podem ser citadas as infrações por dano erário, sancionadas com a pena de perdimento, conforme expressamente determinado no § 2º, *in fine*, do citado art. 102.

A impossibilidade de natureza lógica ou racional ocorre quando fatores de ordem material tornam impossível a denunciação espontânea da infração. São dessa modalidade as infrações que têm por objeto as condutas extemporâneas do sujeito passivo, caracterizadas pelo cumprimento da obrigação após o prazo estabelecido na legislação. Para tais tipos de infração, a denúncia espontânea não tem o condão de desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Compõem essa última modalidade todas infrações que tem o atraso no cumprimento da obrigação imposta como elementar do tipo da conduta infratora, ou seja, que tem o fluxo ou transcurso do tempo como elemento essencial para a concretização da infração.

São dessa última modalidade todas as infrações que têm, no núcleo do tipo, o atraso no cumprimento da conduta imposta como sendo o elemento determinante da materialização da infração. A título de exemplo, pode ser citado a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados do embarque da carga transportado em veículo de transporte internacional de carga.

Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de prestar a informação sobre a carga no prazo estabelecido, que é diferente da conduta de, simplesmente, deixar de prestar a informação sobre a carga. Na primeira hipótese, a prestação da informação intempestivamente materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a prestação da informação fora do prazo estabelecido, porém antes do início do procedimento fiscal, realizando o cumprimento da obrigação, mediante a denúncia espontânea, com exclusão da responsabilidade pela infração.

Do ponto vista axiológico, nas infrações hipotéticas em apreço, os valores protegidos também são distintos. No primeiro caso, a conduta pretendida pelo legislador é a prestação da informação tempestiva, enquanto que no segundo caso, a conduta exigida é a simples prestação da informação.

No presente caso, é evidente que a conduta comissiva que materializou a infração objeto da presente autuação foi a inserção dos dados do embarque no Siscomex após o prazo de sete dias estabelecido no § 2º do art. 37 da Instrução Normativa SRF n° 28, de 1994, com a redação atribuída pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005.

Logo, no caso em destaque, se o registro da informação a destempo materializou a infração tipificada na alínea "e" do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei n° 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 77 da Lei n° 10.833, de 2003, por conseguinte, não pode ser considerada, simultaneamente, como uma conduta realizadora da denunciação espontânea da mesma infração.

De fato, se a prestação extemporânea da informação dos dados de embarque materializa a conduta típica da infração sancionada com a penalidade pecuniária objeto da presente autuação, em consequência, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que a conduta que materializasse a infração fosse, ao mesmo tempo, a conduta que concretizasse a denúncia espontânea da mesma infração.

No caso em apreço, se admitida pretensão da Recorrente, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da mencionada infração nunca resultaria na cobrança da referida multa, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, simultaneamente, a conduta que representativa da denúncia espontânea. Em consequência, tornar-se-ia impossível a imposição da multa sancionadora da dita conduta, ou seja, existiria a infração, mas a multa fixada para sancioná-la não poderia ser cobrada por força da exclusão da responsabilidade do infrator. Tal hipótese, ao meu ver, representaria um contra senso do ponto de vista jurídico, retirando da prática da dita infração qualquer efeito punitivo.

Nesse sentido, porém com base em fundamentos distintos, tem trilhado a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme enunciado da ementa a seguir transcrita:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

TRIBUTÁRIO. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. I - A inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária. De acordo com a moldura fática delineada no acórdão recorrido, deixou a agravante de cumprir obrigação acessória, razão pela qual não se aplica o benefício da denúncia espontânea e não se exclui a multa moratória. "As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN" (AgRg no AG nº 490.441/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 21/06/2004, p. 164).

II - Agravo regimental improvido.(STJ, ADRESP - 885259/MG, Primeira Turma, Rel. Min Francisco Falcão, pub. no DJU de 12/04/2007).

Os fundamentos da decisão apresentados pela E. Corte, foram basicamente os seguintes: (i) a inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária; e (ii) o descumprimento de obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Com a devida vênia, tais argumentos não representam o melhor fundamento para a conclusão esposada pela E. Corte no referido julgado.

No meu entendimento, para fim de definição dos efeitos do instituto da denúncia espontânea, é irrelevante a questão atinente à natureza intrínseca da multa tributária ou administrativa, isto é, se punitiva (ou sancionatória) ou indenizatória[1] (ou ressarcitória), uma vez que toda penalidade pecuniária tem, necessariamente, natureza punitiva, pois decorre sempre da prática de um ato ilícito, consistente no descumprimento de um dever legal, enquanto que a indenização tem como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa do agente. Essa questão, no meu entendimento, é irrelevante para definição do significado e alcance jurídicos da excludente da responsabilidade por denunciação espontânea em análise, seja no âmbito das penalidades tributárias ou administrativas.

É consabido que todo ato ilícito previsto na legislação tributária e aduaneira configura, respectivamente, infração de natureza tributária ou aduaneira, independentemente dela decorrer do descumprimento de um dever de caráter formal (obrigação acessória) ou material (obrigação principal). Ademais, toda obrigação acessória tem vínculo indireto com o fato gerador da obrigação principal, instrumentalizando-o e, dessa forma, servindo de suporte para as atividades de controle da arrecadação e fiscalização dos tributos, conforme delineado no § 2º do art. 113 do CTN.

Em conclusão, para fins de incidência da norma da denúncia espontânea, seja na esfera tributária ou aduaneira, a condição relevante é que a infração seja passível de denunciação à Administração tributária pelo infrator, condição em que não se enquadra a infração objeto da presente autuação.

Nesse sentido, consolidou-se a jurisprudência deste E. Conselho, conforme enunciado da Súmula Carf nº 49, divulgada por meio da Portaria Carf nº 49, de 01 de dezembro de 2010, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

[1] A origem dessa discussão está na jurisprudência do C. STF (RE nº 79.625/SP) que tratou da natureza jurídica da multa moratória (se punitiva ou ressarcitória), quando julgou questões acerca da aplicação do art. 184 do CTN, que trata dos privilégios do crédito fiscal, no âmbito do processo de falência. Segundo o referido julgado, entendeu a Corte Suprema que a dita multa tinha natureza punitiva.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Isto posto, há que se fazer, no caso concreto, a devida ressalva em relação às particularidades que se observam na instrução processual.

A recorrente alega preterição ao direito de defesa pela ausência de informações no auto de infração com vistas à comprovação da ocorrência da infração.

Examinando os documentos carreados aos autos até a folha 13, onde encontra-se a primeira folha da impugnação ao lançamento, percebe-se que a autoridade fiscal deixou, de fato, de anexar ao auto de infração qualquer documento que demonstrasse a efetiva ocorrência do atraso na prestação de informações à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

É provável que a constatação de que as informações foram prestadas pela contribuinte fora do prazo determinado na legislação tenha sido respaldada em dados obtidos em sistemas informatizados acessados pela fiscalização. O problema é que deixou-se de incluir no processo cópia das telas correspondentes. Quanto a isso, importante destacar que as planilhas elaboradas pela Fiscalização não substituem o extrato das telas obtidas dos Sistemas, pelo menos não quando se fala em comprovação da ocorrência das irregularidades informadas no Auto de Infração.

Como é de sabença, a comprovação do fato é ônus de quem alega. A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código do Processo Civil, fixa assim a responsabilidade.

> Art. 333. O ônus da prova incumbe:
>
> I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
>
> II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Na relação jurídica entre sujeito passivo e o Estado essa máxima requer a observação de certas particularidades.

No direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos passíveis de comprovação. A guarda não constitui obrigação do Erário e não integra a natureza das relações fisco-contribuinte. Nem mesmo se pode falar em pacto formal do fato constitutivo do direito.

A comprovação do fato jurídico tributário depende, em regra geral, de que o administrado apresente os documentos que a legislação fiscal o obriga a produzir e manter ou reconheça sua ocorrência em declaração prestada à autoridade pública.

Admitida essa importante premissa, há de se ponderar, contudo, que nada dispensa a Administração de laborar em busca das provas de que o fato ocorreu, tampouco de instruir o processo administrativo fiscal com elas.

No presente caso, como informado antes, as peças processuais identificadas entre o auto de infração e a impugnação não incluem nenhum tipo de documento capaz de fazer prova da acusação. Encontram-se apenas documentos produzidos pela própria fiscalização, como é exemplo o quadro demonstrativo informando o número da declaração de despacho de exportação, dia de embarque, dia em que a informação foi prestada e número do vôo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E não me parece que tenha acontecido preterição do direito de defesa, como alegado pela recorrente. Conforme tenho reiteradamente defendido, a preterição ao direito de defesa não ocorre em tese, necessário que tenha acontecido de fato. Não se encontra nos autos qualquer evidência de que a Recorrente tenha tido alguma dificuldade em entender do que estava sendo acusada, tampouco a ausência das informações lhe subtraído as melhores condições de defesa, razão pela qual descarto a hipótese. A acusação contida no auto de infração, inobstante, não pode prosperar pelo simples fato de que não há provas de sua ocorrência, em afronta ao prescrito no artigo 9º do Decreto 70.235/72 e alterações posteriores.

> Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.
>
> (...)

Também não se cogita da proposição de uma diligência. Admiti-se tal providência somente se a instrução processual complementar decorre de uma falta identificada segundo critério de avaliação pessoal do julgador, jamais se a omissão aconteceu no momento da formalização da exigência, segundo uma avaliação o mais objetiva possível dos fatos trazidos aos autos.

Nem mesmo se trata de decretação de nulidade por vício formal. Observe-se o que dispõe o Ato Declaratório Normativo nº 02/99, artigo 5º, a esse respeito.

> Art. 5º Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterá, obrigatoriamente:
> I - a identificação do sujeito passivo;
> II - a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;
> III - a norma legal infringida;
> IV - o montante do tributo ou contribuição;
> V - a penalidade aplicável;
> VI - o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante;
> VII - o local, a data e a hora da lavratura;
> VIII - a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento.

Em tais circunstâncias, deixo de examinar as demais questões suscitadas nos autos para VOTAR PELO PROVIMENTO do recurso voluntário apresentado, em vista da ausência de provas da ocorrência dos fatos informados no auto de infração *sub judice.*

Sala de Sessões, 27 de fevereiro de 2013.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 21/03/2013 p
or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 21/03/2013 por RICARDO PAULO ROSA
Impresso em 18/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA