



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10715.004218/2010-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.360 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de novembro de 2022
Recorrente TAM LINHAS AEREAS S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 11/07/2007 a 08/08/2007

INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

As regras do processo administrativo fiscal não permitem que matérias que não tenham sido expressamente contestadas em sede de impugnação, à exceção das questões de ordem pública, sejam apreciadas em fase recursal, dada a ocorrência de preclusão consumativa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 11/07/2007 a 08/08/2007

PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE OS DADOS DE EMBARQUE FORA DO PRAZO. TIPIFICAÇÃO.

A partir da vigência da Medida Provisória nº 135, de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 2003, a prestação de informação sobre os dados de embarque fora do prazo encontra-se tipificada na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte o Recurso Voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 66 a 84) interposto em 21/02/2014 contra decisão proferida no Acórdão 07-26.317 - 2ª Turma da DRJ/FNS, de 14 de outubro de 2011 (e-fls. 44 a 50), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação e manteve em parte o crédito tributário exigido.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Versa o presente processo sobre aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 105.000,00 (cento e cinco mil reais)**, em face de o interessado em epígrafe ter deixado de informar no Siscomex, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, os dados de embarques de mercadorias que ocorreram entre 03/07/2007 e 31/07/2007, em diversos vôos realizados no aeroporto internacional do Rio de Janeiro (RJ), conforme listagem de fl. 09 e 10, havendo as respectivas informações sido registradas após o prazo de dois dias estabelecido no art. 37 da IN SRF n.º 28, de 1994, com redação dada pela IN SRF n.º 510, de 2005.

Em conseqüência, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01 a 06, com fulcro no disposto pela alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833, de 2003.

Regularmente cientificado da exação em 10/08/2010 (fl. 15 verso), o sujeito passivo irredimido apresentou, em 02/09/2010, a impugnação de fls. 16 a 24, onde, em síntese:

Alega que não houve, no feito, a subsunção do evento ocorrido (registro intempestivo dos dados de embarque) com a hipótese normativa prevista no art. 107, IV, "e", da Lei n.º 10.833, de 2003 (sic), e que se refere a deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, eis que, ainda que de forma tardia, os dados dos embarques em causa foram registrados;

Ademais disso, argumenta que a penalidade aplicável à infração imputada pelo Fisco não é a que consta do auto de infração, mas sim, a que comina o embarço à fiscalização, conforme a previsão contida no art. 44 da IN SRF n.º 28, de 1994;

Em outro plano, alega que a exigência de que os dados de embarque sejam registrados no exato momento da saída da aeronave para o exterior mostra-se exacerbada e aplicação da penalidade em comento malfez os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não sendo plausível considerar cada um dos vôos realizados como base para a aplicação da multa ora combatida, sendo que não foi causado qualquer prejuízo ao Erário;

Na mesma linha, aduz que a penalidade em relevo deveria ser relevada, nos termos do art. 736, § 1º, do Regulamento Aduaneiro, ou, excepcionalmente, ser aplicada uma única vez e não sobre todos os vôos em foi constatado o registro tardio de informações relacionadas ao embarque de mercadorias com destino ao exterior;

Finalmente, em face do que foi exposto, requer o cancelamento do auto de infração hostilizado.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 07-26.317 - 2ª Turma da DRJ/FNS, resultou em uma decisão de parcial procedência da impugnação e de manutenção em parte do crédito tributário exigido, ancorando-se nos seguintes fundamentos: (a) que não basta que o transportador registre os dados de embarque no sistema informatizado competente, há também de ser respeitado o prazo estabelecido pela Receita Federal para que tais dados sejam registrados; (b) que o prazo que era de dois dias passou a ser de sete dias com a nova redação do art. 37 da IN SRF n.º 28, de 1994, dada pela IN RFB n.º 1.096, de 2010, e que se

aplica a retroatividade benigna; (c) que não podem prosperar as penalidades aplicadas aos voos que registraram os dados de embarque no prazo de sete dias; (d) que é cabível a exigência relativa aos voos cujos dados de embarque só foram registrados após sete dias; (e) que a partir da publicação da Medida Provisória n.º 135, de 2003, posteriormente convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, a falta de registro dos dados de embarque no prazo estabelecido encontra tipificação penal específica na alínea e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei n.º 37, de 1966; (f) que a multa é aplicada uma única vez para cada voo cujos dados de embarque foram informados intempestivamente; (g) que a responsabilidade pela infração é objetiva e a multa é aplicada em razão do simples descumprimento da obrigação acessória, não se cogitando de ter havido ou não má-fé, prejuízo ao Erário ou embaraço à fiscalização; (h) que há presunção de constitucionalidade das normas legais que foram legitimamente inseridas no ordenamento jurídico; (i) que 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; e (j) que não cabe ao colegiado se manifestar sobre o pedido de relevação da pena.

Cientificada da decisão da DRJ em 11/02/2014 (Termo de Abertura de Documento na e-fl. 64), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 21/02/2014 (e-fls. 66 a 84), argumentando, em síntese, que: (a) o Auto de Infração é nulo por conter incorreta tipificação dos fatos; (b) deve ser aplicado o instituto da denúncia espontânea, cuja legislação sofreu modificação para abranger também as penalidades de natureza administrativa; e (c) houve violação ao princípio da razoabilidade em razão da inexistência de embaraço à fiscalização, bem como violação à finalidade do ato administrativo.

O Recurso Voluntário veio para apreciação deste Conselho e, por meio do Acórdão n.º 3801-005.328 – 1ª Turma Especial (e-fls. 163 a 174), na sessão do dia 19 de março de 2015, por maioria de votos, reconheceu-se a aplicação do instituto da denúncia espontânea e deu-se provimento ao Recurso.

A Procuradoria da Fazenda Nacional se insurgiu contra esse Acórdão n.º 3801-005.328 e interpôs Recurso Especial (e-fls. 176 a 182) para encaminhamento à Câmara Superior de Recursos Fiscais, apontando divergência de interpretação em relação ao Acórdão n.º 3802-000.934, apresentado como paradigma, onde foi firmado o entendimento de que é incabível o benefício da denúncia espontânea no caso de prestação de informação em atraso, uma vez que a própria informação a destempo é o elemento caracterizador da infração.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais julgou o processo na sistemática dos recursos repetitivos (Acórdão paradigma 9303-003.553) e, por meio do Acórdão n.º 9303-003.761 (e-fls. 238 a 246), na sessão do dia 26 de abril de 2016, pelo voto de qualidade, deu parcial provimento ao Recurso Especial e considerou inaplicável ao caso a denúncia espontânea, determinando o retorno do processo à instância *a quo* para que fossem apreciadas as demais questões trazidas no Recurso Voluntário, que não haviam sido objeto de deliberação.

Na sequência, a empresa impetrou Mandado de Segurança com pedido de medida liminar (e-fls. 266 a 303) sustentando a ilegalidade do voto de qualidade proferido em seu desfavor no Acórdão n.º 9303-003.761.

Em 21/11/2016 este Conselho recebeu o mandado de intimação da 2ª Vara Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal (e-fls. 257 a 260), dirigido ao Conselheiro Presidente da

3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que informava da decisão judicial que havia deferido a liminar em Mandado de Segurança (e-fls. 261 a 263) nos seguintes termos:

Pelo exposto, presentes os pressupostos específicos do art. III da Lei 12.016/09 DEFIRO A LIMINAR como postulada na inicial para que a autoridade impetrada “*se abstenha de praticar qualquer ato que tenha por objetivo declarar a renúncia da impetrante às instâncias administrativas em decorrência do presente Mandado de Segurança*” e ainda para suspender o resultado do julgamento aqui discutido até que seja proferida sentença de mérito na presente causa.

A sentença sobreveio em 20 de agosto de 2019 (e-fls. 305 a 309) denegando a segurança e revogando o provimento liminar anteriormente deferido. Em 6 de novembro de 2020, nova sentença foi prolatada (e-fls. 310 e 311), conhecendo dos embargos de declaração apresentados pela empresa e, no mérito, negando-lhes provimento.

Vieram então os autos para julgamento deste Colegiado, que deverá observar o decidido no Acórdão n.º 9303-003.761.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento, exceto na parte onde se identifica a inovação dos argumentos de defesa que não caracterizam matérias de ordem pública, alcançada pela preclusão consumativa.

Antes de adentrarmos na análise dos argumentos recursais, convém lembrar que este processo vem de um retorno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde restou decidido que o instituto da denúncia espontânea não se aplica ao presente caso, razão pela qual sequer abordaremos essa questão.

No tocante aos demais argumentos recursais, eles devem ser todos enfrentados por este Colegiado, conforme indicado no voto do Acórdão do Recurso Especial da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Como a denúncia espontânea é questão prejudicial de mérito, impede o julgamento das demais questões afetas à exigência da penalidade em foco. Portanto, ainda que o voto condutor do recorrido tenha se pronunciado sobre outras questões de mérito, tal pronunciamento não representa julgamento pelo colegiado *a quo*, constituindo, apenas, manifestação pessoal do relator.

Por isso, afastada a denúncia espontânea, deve o processo retornar à instância *a quo* para que sejam enfrentadas as questões de mérito trazidas pelo Sujeito Passivo no recurso voluntário.

Da incorreta tipificação dos fatos – nulidade do Auto de Infração

Argui a recorrente, em sede de preliminar, que, nos termos do art. 44 da IN SRF nº 28, de 1994, o registro dos dados de embarque fora do prazo caracterizam embaraço à fiscalização aduaneira, punível com a multa prevista na alínea “c” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

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

...

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

...

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

Reclama que, “a despeito do que dispõe o art. 44, a autoridade fiscal deu ao auto de infração lavrado em face da Recorrente **enquadramento que trata de infração relacionada à falta de informação sobre carga transportada em veículo, prevista na alínea "e" daquele inciso**, tipificando, assim, **ERRONEAMENTE** a conduta”.

Aponta que o Decreto nº 70.235, de 1972, “em seu art. 10, inciso IV, traz como requisito essencial do Auto de Infração a indicação do dispositivo legal infringido e a penalidade aplicável”, e que “a falta de qualquer um deles torna nulo o ato administrativo de lançamento”. Por isso pede que a penalidade seja afastada:

Assim, uma vez verificado que o auto de infração ora em debate tipificou erroneamente a conduta da Recorrente, uma vez que a penalidade aplicada não corresponde à infração supostamente praticada, evidente é a ofensa ao mandamento legal do artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, que contamina, irremediavelmente, o lançamento, razão pela qual não deve (sic!) ser afastada a penalidade aplicada pela Ré”.

Não assiste razão à recorrente.

Primeiro porque a indicação de enquadramento legal incorreto não tem como consequência lógica e imediata a nulidade do Auto de Infração. Formalmente, eventual Auto de Infração que traga um enquadramento legal incorreto não deixa de cumprir os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Sendo o caso, cabe à interessada impugnar a matéria e ao julgador afastar a penalidade aplicada. A nulidade só restaria caracterizada se houvesse o enquadramento em uma das hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não é o caso.

Segundo porque não há qualquer equívoco da fiscalização em relação ao enquadramento legal indicado no Auto de Infração.

Apesar de, ainda hoje, o art. 44 da IN SRF nº 28, de 1994, trazer em seu texto que o descumprimento, pelo transportador, da obrigação de registrar no Siscomex os dados pertinentes ao embarque da mercadoria no prazo de sete dias constitui embaraço à atividade de fiscalização aduaneira, desde a publicação da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, que alterou o art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, existe tipificação infracional específica para a conduta aqui discutida, qual seja, aquela disposta na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

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; e

Dessarte, por haver multa específica prevista em Lei, não há mais que se falar na aplicação da multa por embarço à ação de fiscalização aduaneira para as hipóteses de prestação de informação sobre os dados de embarque fora do prazo estabelecido pela RFB.

É dessa forma que tem se posicionado este Conselho, a exemplo dos Acórdãos 9303-003.559 e 9303-006.500, ambos da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 28/05/2004

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.

(Acórdão 9303-003.559 - 3ª Turma, Processo 10283.002493/2009-93, Data 26/04/2016)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador: 19/06/2008

INFORMAÇÃO INTEMPESTIVA DE EMBARQUE DE MERCADORIA EXPORTADA. INAPLICABILIDADE DA MULTA DE EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO

O descumprimento do prazo para informações em Sistema Informatizado, administrado pela Alfândega da Receita Federal do Brasil, não configura a aplicação da penalidade de embarço a fiscalização, prevista no art. 107, inciso IV, alínea “c”, do Decreto-Lei 37/66.

(Acórdão 9303-006.500 - 3ª Turma, Processo 10907.001489/2008-42, Data 14/03/2018)

Diante disso, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração, arguida pela recorrente em razão de suposta tipificação incorreta dos fatos.

Da violação ao princípio da razoabilidade

Apesar de o título do tópico apresentado pela recorrente indicar matéria combatida na impugnação ao Auto de Infração (violação ao princípio da razoabilidade), o conteúdo revela verdadeira inovação recursal ao tratar, basicamente, do princípio da finalidade.

Observe-se que a recorrente defende que o voo de que trata o Auto de Infração é um voo de exportação, desonerado pela legislação tributária. Afirma que “as obrigações acessórias relativas ao despacho de exportação existem para fins de controle de conferência e

estatístico”, e que por isso a aplicação da multa somente poderia se dar se a conduta ocasionasse prejuízo ao interesse público ou ao fisco.

Diz que a multa não tem uma razão de existir, uma vez que não visa interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos. Acrescenta que a conduta da recorrente é irrelevante para o direito tributário e que não existe um interesse a ser protegido.

O que não compreendeu a recorrente é que o bem tutelado por essa multa é o controle aduaneiro, que, de fato, não possui nenhuma relação com o direito tributário.

Também esqueceu a recorrente que, nos termos do § 2º do art. 94 do Decreto-lei nº 37 de 1966, a responsabilidade pela infração é objetiva, e independe, inclusive, da extensão dos efeitos do ato.

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

...

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Mas esses seriam argumentos para o enfrentamento do mérito.

No caso, tendo em vista a inovação recursal dos argumentos trazidos pela recorrente, é vedado a este Colegiado conhecer da matéria.

Sobre o assunto, colo excerto do voto do Conselheiro Márcio Robson Costa no Acórdão 3003-000.004 – Turma Extraordinária / 3ª Turma, prolatado em sessão do dia 11 de dezembro de 2018:

II – IMPOSSIBILIDADE DE ENFRENTAMENTO DA MATÉRIA INOVAÇÃO RECURSAL.

O recurso que ora se discute traz ainda no seu bojo argumentos acerca da nulidade do auto de infração em razão da atipicidade da conduta; a natureza jurídica da obrigação e a desproporcionalidade da pena aplicada, deixo de conhecer em parte, em razão da flagrante inovação recursal.

Oportuno ressaltar o inconveniente de se apreciar tais questões, tendo em vista que não foram objetos de impugnação na instância anterior.

Nesse sentido, os argumentos recursais apresentados em sede de recurso voluntário, reproduzidos neste relatório, evidenciam inovação da tese de defesa, já que apresentados somente nesta fase recursal, é o que revela a simples leitura das mencionadas peças defensivas, uma vez que não foi dada oportunidade de a instância de julgamento *a quo* apreciá-la, representando verdadeiro óbice, na medida em que importou em evidente impedimento de a Fazenda Nacional manifestar-se na ocasião apropriada, maculando, por conseguinte, o princípio do contraditório.

É defeso ao recorrente modificar o pedido ou invocar outra causa petendi (causa de pedir) nesta fase do contencioso administrativo, sob pena de violar o princípio da

congruência e ofender aos preceitos ínsitos nos artigos 16 e 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, bem assim também, nos artigos 141, 223, 329 e 492 do Código de Processo Civil, mormente quando falece razão para somente nesta ocasião aduzir tais novos argumentos e/ou questionamentos, na medida em que não há justa causa para respectiva inovação argumentativa, afrontando, desse modo, o princípio da dialeticidade recursal.

Nesse sentido há inúmeros acórdãos proferidos por este órgão julgador, senão vejamos:

*Processo n.º 10073.900754/200827 Acórdão 3001000.223
RELATOR: Orlando Rtiigliani Berri.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002
INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. SEDE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.
Não se conhece de matéria em sede recursal fundamentada em argumentos díspares daqueles apresentados na fase de defesa administrativa anterior, pois viola o princípio da dialeticidade e suprime instância, exceção cabível apenas quanto àquelas de ordem pública, o que não é o caso nos autos sob exame.*

Compactua do mesmo entendimento o julgador do acórdão n.º 1002000.159, proferido em 08/05/2018, conforme abaixo transcrito:

Processo n.º 13679.000561/200924 - EMENTA

Assunto: Obrigações Acessórias. Ano-calendário: 2009

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DE DCTF. INCIDÊNCIA É devida a multa por atraso na entrega de DCTF entregue após o prazo fixado na legislação. INOVAÇÃO DA TESE DE DEFESA EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de matérias argüidas em sede recursal, mas não aventadas em sede de impugnação, sob pena de supressão de instância e violação do princípio do contraditório, exceto se forem matérias de ordem pública.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer a temática de denúncia espontânea por preclusão consumativa e, no mérito, por unanimidade, em lhe negar provimento.

(assinado digitalmente) Aílton Neves da Silva Presidente e Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Leonam Rocha de Medeiros e Ângelo Abrantes Nunes.

Nesse sentido, deixo de conhecer dessa parte do recurso, devido a preclusão, conforme motivos e fundamentos acima expressos.

Diante da inovação dos argumentos de defesa, por ter se operado a preclusão consumativa, deixo de conhecer o recurso nessa parte.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer em parte o Recurso Voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles