



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

**Processo n°** 10715.005057/2009-49  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** **3802-004.092 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2015  
**Matéria** Embargos de declaração  
**Embargante** Lufthansa Cargo A.G.  
**Interessado** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 20/10/2004

OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE NO ACÓRDÃO.  
INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

Rejeitam-se os embargos de declaração quando não caracterizada a aduzida omissão na decisão recorrida, fundamento único do recurso.

Embargos conhecidos mas rejeitados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos formulados pelo sujeito passivo, negando-lhes, contudo, provimento, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator designado.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Francisco José Barroso Rios, Mércia Helena Trajano Damorim, Solon Sehn e Waldir Navarro Bezerra.

## **Relatório**



*“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”.*

Alega a embargante que a nova lei entrou em vigor em 20 de dezembro de 2010, data esta que, muito embora seja posterior à do fato gerador, poderia ser ao mesmo aplicada em face da retroatividade benigna objeto do artigo 106, inciso II, do CTN.

Ressalta ainda que apesar de o argumento em tela não ter sido ventilado no recurso voluntário, aludida questão deveria ser analisada por força do disposto no artigo 65 da Lei nº 9.784/99, segundo o qual *"os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada"*.

Também aduz a embargante que a Turma julgadora não teria se pronunciado *"sobre a já alegada ofensa ao artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 [...]"* segundo o qual *"a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, (...) os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito"* (grifos da embargante).

Assevera que teria havido desrespeito à norma legal em tela, posto que o auto de infração não teria sido instruído *"[...] com quaisquer elementos de prova que comprovassem o ilícito supostamente praticado pela Embargante"*, já que *"[...] a planilha juntada pela fiscalização nada mais é do que uma simples relação elaborada pela própria Autoridade Fiscal que lavrou o auto de infração, podendo esta conter erros, como os encontrados em autos de infração idênticos do processo ora em análise"*.

Defende a interessada que, *"[...] para que restasse comprovada a infração da Embargante, teria a Fiscalização que ter juntado os autos os extratos de tela do Sistema Siscomex, que fornecem todo o histórico do despacho aduaneiro da mercadoria destinada ao exterior"*. A ausência desses documentos representaria cerceamento ao seu direito de defesa e a consequente nulidade do auto de infração.

Por fim, assevera a embargante que o acórdão recorrido teria sido contraditório quanto à aplicação da Instrução Normativa nº 510/05 - que fixara o prazo de dois dias para a informação sobre o embarque - segundo a recorrente, aplicada retroativamente, já que a norma vigente à época, IN 28/94, *"era mais benéfica, em razão de sua incerteza, do que o prazo de 02 dias estipulado pela IN 510/05"*.

Nessa linha, argumenta a reclamante que *"[...] não há um tempo determinado e nem ao menos uma data limite para execução da tarefa no termo 'imediatamente', razão pela qual não poderia a referida norma ser entendida como completa e suficiente para a aplicação de penalidade"*.

Assim,

*No caso, portanto, em que a Embargante prestou as informações dos dados de embarque em prazo superior ao contido nas Instruções Normativas nº 510/05 e 1.096/10, é evidente a irretroatividade de tais normas, uma vez que se*

estas não existissem, não seria a Embargante penalizada, pelo que se faz imprescindível a decretação de nulidade da respectiva autuação.

Por todo o exposto, requer a embargante seja dado provimento aos embargos de declaração em tela.

**É o relatório.**

## Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Não obstante a tempestividade do recurso, os embargos opostos pela interessada não merecem ser acolhidos dada a inexistência de alegadas omissão, contradição ou obscuridade em que se funda o recurso em tela.

### **Da inaplicabilidade, à espécie, do instituto da denúncia espontânea. Inexistência de omissão.**

No voto condutor da decisão embargada está claramente demonstrada a tipicidade da infração em que se alicerçou o lançamento, razão pela qual foi mantido o crédito tributário formalizado contra a empresa.

A autuada, em suas contestações, **nada disse a respeito das alterações decorrentes da edição da Lei nº 12.350/2010**, razão pela qual não há que se falar em omissão no acórdão vergastado, **até porque o dispositivo em que se fundamenta a embargante – nova redação do § 2º do artigo 102 do Decreto-Lei nº 37/66 – não se aplica à espécie julgada**, afastando-se, assim, todo seu arrazoado concernente à ocorrência de denúncia espontânea.

Com efeito, esta Turma, reiteradas vezes, tem entendido que a aplicação do instituto da denúncia espontânea exige que a infração de natureza tributária **ou administrativa** seja passível de denúncia pelo infrator, caso em que não se enquadram os fatos julgados, dada a impossibilidade **lógica** que torna irrealizável a denúncia espontânea da infração, em que o cumprimento da obrigação se dá depois do 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*, como muito bem ressaltou o i. conselheiro José Fernandes do Nascimento nos autos do processo nº 11684.000480/2008-49, julgado por esta Turma em 25/04/2012 (acórdão nº 3802-00.973).

Vale ressaltar que **a inaplicabilidade da denúncia espontânea em tais casos se encontra sumulada pelo CARF**, como se depreende da leitura da Súmula CARF nº 49, a qual tem o seguinte teor: **“A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração”**.

### **Da inexistência de omissão quanto à análise da materialidade do litígio**

A reclamante também aduz que a ausência das telas do Siscomex com o histórico do despacho aduaneiro representaria cerceamento ao seu direito de defesa e a consequente nulidade do auto de infração.

Estendemos que a interessada, com a argumentação em tela, procura **rediscutir a materialidade da infração, questão já suficientemente abordada no acórdão recorrido, como se vê às fls. 141/143 dos autos. Confira-se abaixo:**

***Da aduzida inexistência de prova da infração, posto que a fiscalização se refere à data da averbação do embarque, e não ao momento da prestação das informações necessárias***

*Em sintonia com o que foi alegado pela recorrente, a planilha em que se funda o lançamento (fls. 10) contém, unicamente, o número da DDE, o dia em que ocorreu o embarque, o dia da averbação e o número do voo. O fato de a fiscalização se referir à data da averbação da exportação como data em que teriam sido informados os dados do embarque caracterizaria, segundo tese defendida pela reclamante, a inexistência de prova da infração, já que a data de averbação não representaria necessariamente o dia em que teriam sido registradas as informações correspondentes.*

*Contudo, o argumento da suplicante não merece ser acolhido.*

*Com efeito, não obstante a averbação representar a conclusão do despacho de exportação (artigo 46 da IN SRF nº 28/94), esta – a averbação –, nos termos do § 1º do mesmo dispositivo, **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:***

[omitido]

*Evidentemente, a averbação automática não ocorre acaso o sistema detecte divergências nos dados informados. Nessa hipótese, caberá à fiscalização aduaneira realizá-la, com 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 que a averbação não teria ocorrido automaticamente, com a correspondente prestação das informações de forma tempestiva. Diferentemente do que afirma a interessada, tal prova poderia ser facilmente colacionada aos autos pela mesma, bastando que a empresa extraísse, do Siscomex, o histórico do despacho de interesse. Tal funcionalidade, com efeito, é disponibilizada 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.*

*Assim, 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 à aduzida inexistência de prova da infração.*

Como se vê, o colegiado apreciou sim a materialidade do delito, tendo entendido que a infração estava suficientemente demonstrada, razão pela qual decidiu pela manutenção do crédito tributário.

Não há que se falar, pois, em omissão no julgado, não podendo a questão ser rediscutida em sede de embargos por não ser esta a via recursal adequada para o fim em tela.

### **Da não caracterização de contradição no acórdão vergastado**

A embargante também aduziu que o acórdão recorrido teria sido contraditório quanto à aplicação da Instrução Normativa nº 510/05, segundo a recorrente, aplicada retroativamente, já que a norma vigente à época, IN 28/94, "*era mais benéfica, em razão de sua incerteza, do que o prazo de 02 dias estipulado pela IN 510/05*". A incerteza restaria caracterizada no termo "*imediatamente*", contido na IN nº 28/94, o qual não estipulava "*um tempo determinado e nem ao menos uma data limite para execução da tarefa*".

Não há contradição no acórdão. Com efeito, o colegiado se pronunciou no sentido de que a alteração para dois dias do prazo para registro no Siscomex, dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria, **ampliou** o prazo anteriormente previsto no artigo 37 da IN 28 de 1994, que exigia fossem tais informações prestadas **imediatamente**.

Na ocasião, o entendimento da Turma foi no seguinte sentido (v. fls. 144/145):

*Quanto à alegada inexistência, na ocasião, de norma que previsse a infração cominada à empresa – posto que a IN 510/2005, que estabeleceu prazo específico para a prestação das informações, só foi editada posteriormente aos fatos – também não merece ser acolhida a tese defendida pela reclamante.*

*Os embarques objeto da lide, de fato, ocorreram no mês de outubro de 2004, portanto, anteriormente 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**, 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”, 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”.*

*Com efeito, 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, o prazo para a informação dos dados no referido sistema foi estendido, tornando-se inegavelmente mais favorável para o administrado (embora, no caso, não suficientemente), 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 prescrevia 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” ser impreciso – o que motivou a edição de esclarecimento quanto ao seu alcance – não autoriza concluir que a sanção pelo descumprimento da obrigação de prestação tempestiva das informações sobre o embarque carecesse de previsão normativa.*

*Assim, rejeita-se também o argumento concernente à alegada inexistência de sanção para a conduta à época dos fatos.*

Como se vê, a questão inerente à aplicação da norma no tempo foi sim abordada na decisão vergastada, não existindo nenhuma contradição no que concerne aos argumentos adotados pelo colegiado julgador.

Aliás, em alusão ao tema em evidência, ressalte-se que esta Turma tem decidido no sentido de que o termo *imediatamente* tem conceituação própria e bastante para aplicação da norma tributária-penal em tela, conforme ementa do julgado abaixo transcrita:

**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.*

*(2ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF. Acórdão nº 3801-002.342, de 29/01/2014. Processo nº 10715.002488/2009-53. Recorrente: Société Air France. Recorrida: Fazenda Nacional. Grifos nossos)*

No mais, repise-se que embargos de declaração não podem ser utilizados para fins de rediscussão do direito, já que são destinados unicamente a sanear obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, conforme *caput* do artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

### **Da conclusão**

Por todo o exposto, proponho sejam conhecidos os embargos opostos pela interessada, dada sua tempestividade, rejeitando-os, no entanto, uma vez demonstrada a inexistência de quaisquer dos pressupostos elencados no artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 256, de 22/06/2009).

Sala de sessões, em 25 de fevereiro de 2015.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

Processo nº 10715.005057/2009-49  
Acórdão n.º **3802-004.092**

**S3-TE02**  
Fl. 252

---

CÓPIA