



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

Processo nº 10715.006434/2009-67
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº **3801-005.338 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 19 de março de 2015
Matéria AUTO DE INFRACAO ADUANEIRO-ADUANA
Recorrente TAM LINHAS AEREAS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2005

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Por força da redação dada pela Lei nº 12.350/2010 ao art. 102, §2º do Decreto-Lei nº 37,66, a denúncia espontânea passou a beneficiar a multa administrativa aduaneira aplicada isoladamente por descumprimento de obrigação acessória denunciada antes de quaisquer procedimentos de fiscalização.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo-se o instituto da denúncia espontânea. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Marcos Antônio Borges que negavam provimento ao recurso voluntário nesta matéria. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Cássio Schappo. Fez sustentação oral pela recorrente a Dra. Vanessa Ferraz Coutinho, OAB/RJ 134.407.

(assinado digitalmente)

Flávio De Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Relator.

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

Autenticado digitalmente em 29/05/2015 por MARCOS ANTONIO BORGES, Assinado digitalmente em 29/05/2015

por MARCOS ANTONIO BORGES, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por CASSIO SCHAPPO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES

Impresso em 19/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10715.006434/2009-67
Acórdão n.º **3801-005.338**

S3-TE01
Fl. 3

(assinado digitalmente)

Cássio Schappo - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Marcos Antonio Borges, Cassio Schappo, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Flávio De Castro Pontes (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 02 a 04, por meio do qual encontra-se formalizada a exigência do crédito tributário no valor de R\$ 110.000,00 em decorrência do fato de a interessada, segunda a autuação, ter registrado intempestivamente os dados de embarque de mercadorias, relativos aos despachos de exportação indicados na planilha juntada à fl. 10, descumprindo dessa forma a obrigação acessória prevista no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005, sujeitando-se por essa infração à multa prevista na alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003.

Cientificada da exigência que lhe é imposta, a interessada apresenta a impugnação de fls. 16 a 24, argumentando, em síntese, que: a) não houve subsunção do fato acusado com a hipótese normativa prevista no art. 107, inciso IV da Lei nº 10.833, de 2003; b) ocorreu violação ao princípio da razoabilidade; c) a exigência para que os dados de embarque sejam registrados no exato momento da saída da aeronave é exacerbada; d) há um excesso de punição, não pode ser considerado cada um dos vôos realizados como base para a aplicação da multa; e e) o registro intempestivo dos dados de embarque das mercadorias não se confunde com a falta de prestação de referidas informações.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou improcedente a Impugnação, conforme ementa abaixo:

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2005

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

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

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho repisando as alegações ofertadas quando da impugnação, acrescentando ainda que com a edição da Instrução Normativa nº 1.096/2010, que deixou de definir como infração a inserção de dados de embarque de mercadorias no Siscomex, quando realizada dentro do prazo de 07 dias, deve-se aplicar ao caso o instituto da retroatividade benigna. disposto no art. 106. II. do Código Tributário Nacional...

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Borges

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

No presente caso foi lavrado Auto de Infração para cobrança da multa prevista na alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pela Lei nº 10.833/2003, abaixo transcrita, haja vista o descumprimento da obrigação acessória disposta no art. 37 da IN SRF no. 28/1994, o qual foi posteriormente alterado pela IN SRF nº 510/2005:

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. (Grifado)

A IN SRF nº 28, de 27/04/1994, em seu art. 37, na redação dada pela IN SRF nº 510/2005, determinava que referido registro deveria ser efetuado no prazo de até dois dias da data do embarque:

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. (Grifado)

Da aplicação do novo prazo previsto na IN RFB no 1.096, de 13/12/2010.

Entretanto, no tocante à penalidade, cumpre ainda verificar que a IN SRF nº 28/1994, teve sua redação alterada pela IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010, com vigência a partir de 14/12/2010, estabelecendo o novo prazo de sete dias para a prestação das informações sobre embarque de mercadoria, conforme abaixo:

Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010) (grifei)

Portanto, vê-se, de fato, que a nova redação deixou de considerar como infração a prestação da informação em tela no prazo de até 7 dias da data do embarque, o que

possibilita, em tais casos – desde que a lide não tenha sido definitivamente julgada – a aplicação da retroatividade benigna capitulada no artigo 106, inciso II, “b”, do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Quanto a contagem do prazo previsto para se prestar a informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, este deve ser contado de forma contínua, a partir da data da realização do embarque, conforme estipulado no caput do artigo 37 da IN/SRF 28/04, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento, em obediência a forma prevista no caput do artigo 210 do CTN, independente do expediente da repartição aduaneira, uma vez que o acesso ao referido sistema informatizado pelo responsável por prestar a informação ocorre de forma ininterrupta, sem a necessidade da intervenção da repartição aduaneira.

Da análise da tabela acostada aos autos tem-se que o lançamento só poderia vigorar em relação às Declarações de Despacho de Exportação – DDE nas quais ao menos uma das informações sobre o embarque foi prestada em prazo superior aos 7 dias previsto na nova redação do artigo 37 da IN SRF nº 28/94 dada pela IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010, sendo exoneradas as penalidades em que a prestação de informações ocorreu em prazo inferior, o que não se verifica no presente caso.

Da aplicação do instituto da denúncia espontânea

No entendimento do STJ, conforme comprovam diversos julgados, a entrega extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória (DCTF, por exemplo) configura infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária apta a atrair o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

A prestação de informações no Siscomex, como é o caso, é uma obrigação acessória e, aplicando-se essa linha de raciocínio, deveria se observar a aplicação da Súmula CARF nº 49, que adota a mesma interpretação:

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

No entanto, essa discussão foi reaberta em face da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, decorrente do art. 40 da Lei nº 12.350/2010:

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)

Apesar de alguns julgados recentes do CARF estarem admitindo a caracterização da denúncia espontânea com fundamento da nova redação do dispositivo, entendo que na aplicação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, deve-se analisar o conteúdo da “obrigação acessória” violada. Isso porque nem todas as infrações pelo descumprimento de deveres instrumentais são compatíveis com a denúncia espontânea, como é o caso das infrações caracterizadas pelo fazer ou não fazer extemporâneo do sujeito passivo.

Esse entendimento, do qual eu compartilho, foi evidenciado em voto do eminente Conselheiro José Fernandes do Nascimento, no Acórdão 310200.988. 3a S/1a C/2a TO. S. de 22/08/2013:

O objetivo da norma em destaque, evidentemente, é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações de natureza tributária e administrativa instituídas na legislação aduaneira. 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.

Não se pode olvidar que, para aplicação do instituto da denúncia espontânea, é condição necessária que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denunciação à fiscalização pelo infrator. Em outras palavras, é requisito essencial da excludente de responsabilidade em apreço que a infração seja denunciável.

No âmbito da legislação aduaneira, em consonância com o disposto no retrotranscrito preceito legal, as impossibilidades de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea 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 denúncia 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 denúncia 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.

Compõem essa última modalidade toda infração que tem o atraso no cumprimento da obrigação acessória (administrativa) como elementar do tipo da conduta infratora. Em outras palavras, toda infração que tem o fluxo ou transcurso do tempo como elemento essencial da tipificação da infração.

São dessa última modalidade todas as infrações que têm no núcleo do tipo da infração o atraso no cumprimento da obrigação legalmente estabelecida. A título de exemplo, pode ser citada a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados das cargas embarcadas, infração objeto da presente autuação.

Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de prestar 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 intempestiva da informação é fato infringente que materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a mera prestação de informação, independentemente de ser ou não a destempo, resulta no cumprimento da correspondente obrigação acessória. Nesta última hipótese, se a informação for prestada antes do início do procedimento fiscal, a denúncia espontânea da infração configura-se e a respectiva penalidade é excluída.

De fato, se registro extemporâneo da informação da carga materializasse a conduta típica da infração em apreço, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que o mesmo fato configurasse a denúncia espontânea da correspondente infração.

De modo geral, se admitida a denúncia espontânea para infração por atraso na prestação de informação, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da infração, em hipótese alguma, resultaria na cobrança da multa sancionadora, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, ao mesmo tempo, a conduta configuradora da denúncia espontânea da respectiva infração. Em consequência, ainda que comprovada a infração, a multa aplicada seria sempre inexigível, em face da exclusão da responsabilidade do infrator pela denúncia espontânea da infração.

Esse sentido e alcance atribuído a norma, com devida vênia, constitui um contrassenso jurídico, uma espécie de revogação da penalidade pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, a sanção estabelecida para a penalidade não poderá ser aplicada em hipótese alguma, excluindo do ordenamento jurídico qualquer possibilidade punitiva para a prática de infração desse jaez.

Assim, a aplicação da denúncia espontânea às infrações caracterizadas pelo fazer ou não-fazer extemporâneo do sujeito passivo, no caso a prestação de informação no Siscomex na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, implicaria no esvaziamento do dever instrumental, comprometendo o controle aduaneiro efetuado pela autoridade administrativa no exercício do seu Poder de Polícia.

Entende-se, portanto, que a denúncia espontânea (art. 138 do CTN e art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966) não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias caracterizadas pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira.

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

Matéria está pacificada no âmbito administrativo, tendo sido objeto da Súmula CARF no 2, consolidada na Portaria CARF no 52, de 21/12/2010 (DOU de 23/12/2010), que dispôs, verbis:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desta forma, em virtude de todos os motivos apresentados e dos fatos presentes no caso concreto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

Voto Vencedor

Conselheiro Cássio Schappo,

Em que pese o entendimento do relator, ousou dele discordar, quanto a aplicação do instituto da denúncia espontânea.

O fato sob análise diz respeito a exigência da multa prevista pelo art. 107, IV, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37/1966, com nova redação dada pela Lei nº 10.833/2003, aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória contida no art. 37 da IN SRF nº 28/1994, posteriormente alterado, primeiro pela IN SRF nº 510/2005 e depois pela IN SRF nº 1.096/2010. Todos esses dispositivos legais já foram abordados e transcritos no voto do Conselheiro Relator, dispensando-se nova reprodução.

A obrigação acessória cumprida fora do prazo conforme estabelecido nas Instruções Normativas mencionadas, porém, antes de qualquer iniciativa do fisco, tiveram seus prazos alterados, contados da data da realização do embarque da mercadoria para o exterior do país.

Revedo o texto dos dispositivos legais mencionados, a redação do art. 37 da IN SRF 28/1994 dizia que o transportador deveria cumprir com suas obrigações acessórias “imediatamente após realizado o embarque da mercadoria”; com o advento da IN SRF nº 510/2005, passou de imediatamente após para “no prazo de dois dias”; e através da IN SRF nº 1.096/2010 passou para “no prazo de 7 (sete) dias”.

Portanto, para todos os casos em que o registro no Siscomex, dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria se deu no prazo de 7 (sete) dias contados da data de realização do embarque, por unanimidade dos Conselheiros foi aceita a retroatividade benigna com base no art. 106, inciso II, “b”, do CTN, cancelando a penalidade imposta.

Por outro lado restaram os casos em que as informações sobre o embarque da mercadoria, ultrapassaram o prazo de 7 (sete) dias, porém, antes de qualquer iniciativa do fisco para a lavratura do auto de infração. Neste caso, aplica-se o instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 138, caput, do Código Tributário Nacional (CTN):

“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 apresentado após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Deste modo, entendo que por ter a Recorrente apresentado as declarações, mesmo que fora do prazo, passou a existir o instituto da denúncia espontânea.

No presente caso se está diante de uma excludente da punibilidade, haja vista a Recorrente estar amparada pela hipótese legal da chamada denúncia espontânea.

Esse instituto jurídico tem lugar quando o contribuinte informa à administração as infrações por ele praticadas, antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório. A vantagem dessa confissão prévia e espontânea para o contribuinte está na consequência legal que o instituto lhe garante.

Destaca-se também que até a edição da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, a caracterização da denúncia espontânea não contemplava as obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo. Porém, com a vigência da norma acima, foi modificado o § 2º, do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, incluindo as penalidades administrativas dentre aquelas possíveis de aplicação da denúncia espontânea, *in verbis*:

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.

Ainda, cabe observar que, sendo o fato gerador anterior a Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, necessário aplicar *in casu* a retroatividade benigna da alteração legislativa processada pela referida Medida Provisória, conforme determina o artigo 106 do CTN. Logo, aplicável à referida legislação ao presente caso.

Acrescenta-se ainda que este Egrégio Conselho tem compartilhado deste entendimento, consoante se verifica pelos arestos abaixo:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA CONFIGURAÇÃO

A retificação de informação prestada em registro de conhecimento de carga antes de qualquer procedimento de fiscalização aduaneira, está amparada pela denúncia espontânea prevista no art. 102, do mesmo diploma legal (Acórdão 3101001.138, 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 22/05/2012, Relator Conselheiro Luiz Roberto Domingo)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO AS PENALIDADES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A alteração do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66 promovida pela Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que incluiu as penalidades de natureza administrativa, dentre aquelas alcançadas pela denúncia espontânea é aplicada aos casos ainda pendentes de julgamento, em razão da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. (Acórdão 3102001.663, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 25/10/2012, Relator Conselheiro Álvaro Arthur L. de Almeida Filho)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA ADMINISTRATIVA ADUANEIRA ISOLADA. DENUNCIA ESPONTÂNEA.

Por força de dispositivo legal, a denúncia espontânea passou a beneficiar a multa administrativa aduaneira aplicada isoladamente por descumprimento de obrigação acessória denunciada antes de quaisquer procedimentos de fiscalização. (Acórdão 3301001.691, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 30/01/2013, Relator Conselheiro Jose Adão Vitorino de Moraes)

Diante da aplicação do instituto da denúncia espontânea, entendo que deva ser cancelada toda a parte remanescente do ato fiscal, correspondente aos casos em que foi ultrapassado o prazo de 7 (sete) dias, porém, antes da lavratura do presente auto de infração.

(assinado digitalmente)

Cássio Schappo