



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

Processo n° 10814.008827/2007-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-001.994 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2013
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente SWISS INTERNACIONAL AIR LINES AG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 07/10/2006, 19/10/2006, 16/12/2006

MULTA REGULAMENTAR. REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE. MATERIALIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. IMPOSIÇÃO DA MULTA. OBRIGATORIEDADE.

O descumprimento do prazo de 7 (sete) dias, fixado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), 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 respectiva multa regulamentar.

MULTA ADMINISTRATIVA. INFRAÇÃO ADUANEIRA. INFORMAÇÃO EXTEMPORÂNEA DOS DADOS DE EMBARQUE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O instituto da denúncia espontânea é incompatível com o descumprimento extemporâneo de obrigação acessória concernente à prestação de informação ou entrega de documentos à administração aduaneira, uma vez que tal fato configura a própria infração.
2. A multa por atraso na prestação de informação sobre a carga descarregada em porto alfandegado nacional não é passível de denúncia espontânea, porque o fato infringente consiste na própria denúncia da infração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 07/10/2006, 19/10/2006, 16/12/2006

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DEFESA. NÃO COMPROVADO A EXISTÊNCIA DE ÓBICE AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não comprovado a existência de óbice ao exercício do direito de defesa do sujeito passivo, não é passível de nulidade o auto de infração lavrado com observância dos requisitos legais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Álvaro Almeida Filho, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama, que reconheciam a denúncia espontânea da infração e davam provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 2/9), em que formalizada a aplicação da multa regulamentar, no valor de R\$ 20.000,00, motivada pela prática da infração por atraso no registro dos dados de embarque de mercadoria exportada no Siscomex, tipificada na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003.

Na peça impugnatória colacionada aos autos (fls. 20/26), a autuada alegou a improcedência da autuação, com base nos argumentos que foram assim resumidos no relatório integrante do acórdão recorrido:

01 – Que não houve, por parte da autuada, qualquer intenção de embarçar ou impedir a fiscalização, embora admita ter ocorrido pequeno atraso no registro dos dados de embarque ora em comento.

02 – Que a multa assume caráter confiscatório, e seu valor fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, questionando a constitucionalidade do ato administrativo que a estabeleceu.

03 – A eventual responsabilidade que lhe possa ser atribuída fica excluída pela denúncia espontânea da infração, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional.

04 – Alega que o prazo estabelecido para o registro dos dados de embarque (sete dias) é muito exíguo.

Em 15/4/2012, foi proferida a decisão primeira instância (fls. 82/90), em que, por unidade de votos, a impugnação foi julgada parcialmente improcedente e exonerado o valor de R\$ 5.000,00, computada em duplicidade, com base nos fundamentos resumidos no enunciado da ementa a seguir reproduzido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 17/10/2006 a 16/12/2006

EMENTA:

Aplica-se a multa por embarço à fiscalização, se o registro no Siscomex dos dados pertinentes ao despacho de exportação ocorrer além do prazo de sete dias, em face da nova redação do art. 37 da IN SRF nº 28/94, dada pela IN SRF no 1.096/ 2010, ao amparo da retroatividade benigna prevista na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN. Nestes termos, a multa deve ser aplicada uma única vez por embarque em veículo transportador, pela omissão de não prestar as informações exigidas na forma e no prazo estipulados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em 25/4/2012 (fl. 95), a recorrente foi cientificada da referida decisão. Em 17/5/2012, protocolou o recurso voluntário de fls. 96/74, em que reafirmou as alegações aduzidas na fase impugnatória. Em aditamento, alegou nulidade absoluta da multa aplicada, em face da atipicidade da infração (incorreta tipificação), da impossibilidade da ocorrência da infração (falhas e indisponibilidade de acesso ao Siscomex) e da transparência e manifesta espontaneidade no registro dos dados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Previamente, é oportuno esclarecer que os vícios de nulidade do auto de infração alegados pela recorrente, consistentes na atipicidade (incorreta tipificação), impossibilidade da ocorrência (falhas e indisponibilidade de acesso ao Siscomex) e cumprimento espontâneo da infração, na verdade, são questões de mérito que serão a seguir analisadas.

Entretanto, compulsando o auto de infração em apreço, verifica-se que foram atendidos todos os requisitos determinado no 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF) e não é possível vislumbrar nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do referido diploma legal.

Além disso, as defesas coligidas aos autos evidenciam que a recorrente teve pleno conhecimento das irregularidades que lhe foram imputadas e delas defendeu-se adequadamente, portanto, inexistente qualquer mácula que possa conspurcar a higidez da autuação em apreço.

No mérito, a controvérsia limita-se à questão atinente à subsunção do fato imputado à recorrente à conduta abstrata descrita na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcrito:

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

[...]. (grifos não originais)

Trata-se de norma penal em branco, cuja aplicação exige a complementação do conteúdo por outro diploma normativo de natureza administrativa, a ser expedido pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (RFB).

No caso em tela, a norma complementar que determina o prazo de registro, no Siscomex, dos dados de embarque de mercadoria é o art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994. Na data da infração, o prazo para o transportador registrar os referidos dados era dois dias prazo, contado da data da realização do embarque, conforme (redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005). A partir de 14/12/2010, data da vigência da Instrução Normativa SRF nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010, que deu nova redação ao referido artigo, o citado prazo foi alterado para sete dias e a ter a seguinte redação, *in verbis*:

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.

[...] (grifos não originais)

No caso, com base nas datas do efetivo embarque e respectivo registro no Siscomex, consignados nos extratos de fls. 11/14, verifica-se que, em relação aos três embarques objeto da autuação, o prazo de tolerância foi superado em 48, 96 e 108 dias.

Dessa forma, como o registro dos dados de embarque foram efetivados após o prazo de sete dias fixado na redação do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, fica excluída a possibilidade de aplicação da retroatividade benigna, prevista na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN, portanto, fica cabalmente demonstrada a materializada a infração em apreço.

Segundo a recorrente houve erro da indicação da disposição legal infringida, uma vez que o descumprimento do prazo do registro dos dados de embarque, nos termos do art.

44 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, implicava embarço à ação de fiscalização, por conseguinte, a capitulação da infração correta seria na alínea “c” e não na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, como equivocadamente fizera a fiscalização.

Não procede tal alegação. Na data da edição da referida Instrução Normativa, a redação do art. 107, I, do Decreto-lei nº 37, de 1966, incluída pelo Decreto-lei nº 751, de 1969, contemplava apenas a multa por embarço à atividade de fiscalização aduaneira. Com a nova redação do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, dada pela Lei nº 10.833, de 2003, o descumprimento ou cumprimento extemporâneo do registro dos dados de embarque passou a ser infração com tipificação específica na alínea “e” do inciso IV, enquanto que a penalidade de embarço à ação de fiscalização passou a ser definida na alínea “c” do mesmo preceito normativo.

Aliás, por meio da Solução de Consulta Interna (CSI) Cosit nº 8, de 14 de fevereiro de 2008, foi apresentado idêntico entendimento, conforme explicitado no enunciado da ementa que segue transtrita:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

DESPACHO DE EXPORTAÇÃO. MULTA POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. REGISTRO NO SISCOMEX DOS DADOS APÓS O PRAZO.

Aplica-se a retroatividade benigna prevista na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN, pelo não registro no Siscomex dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria no prazo previsto no art. 37 da IN SRF nº 28, de 1994, em face da nova redação dada a este dispositivo pela IN SRF nº 510, de 2005.

Para as infrações cometidas a partir de 31 de dezembro de 2003, a multa a ser aplicada na hipótese de o transportador não informar, no Siscomex, os dados relativos aos embarques de exportação na forma e nos prazos estabelecidos no art. 37 da IN SRF nº 28, de 1994, é a que se refere à alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003.

Deve ser aplicada ao transportador uma única multa de R\$ 5.000,00, por se tratar de uma única infração. (grifos não originais)

Outra alegação da recorrente, diz respeito a falhas de acesso ao Siscomex e de impossibilidade de registro dos dados de embarque no referido Sistema. Segundo a recorrente, como o Sistema não mantinha os registros dessas falhas, não era possível assegurar que as informações constantes do auto de infração eram corretas.

Trata-se de alegação de fato que, para ser aceita, deve estar lastreada em prova adequada e idônea, que confirme o asseverado, o que não foi feito pela recorrente. Sem tais provas, não há como ser admitida tal alegação.

Alegou ainda a recorrente que o registro dos referidos dados de embarque foram feitos antes da autuação, o que configurava denúncia espontânea da infração.

Mais uma vez, não sustenta a alegação da recorrente. No caso em tela, não se aplica o instituto da denúncia espontânea da infração, previsto no art. 102 do Decreto-lei nº 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 desembarço 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)

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 denúncia 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 citado 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 dos dados de embarque 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.

Da mesma forma, em situação análoga, relacionada ao descumprimento de obrigação acessória de natureza tributária, caracterizada pelo atraso na entrega de declaração, a jurisprudência deste E. Conselho firmou o entendimento no sentido da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, nos termos do enunciado da Súmula Carf nº 49, 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.

No mesmo sentido, tem se firmado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme enunciado da ementa a seguir transcrita:

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).

Portanto, segundo o entendimento do STJ, o cumprimento extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória configura infração formal, não passível do benefício do instituto da denúncia espontânea da infração, previsto no art. 138 do CTN, por se tratar de responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Com esse mesmo entendimento, existem vários julgados do e. Tribunal Superior em que foi declarada a impossibilidade de aplicação dos benefícios da denúncia espontânea aos casos em que configurada a infração por atraso na entrega da declaração (DCTF, DIPJ etc).

Com base nessas considerações, fica demonstrado que o efeito da denúncia espontânea da infração, previstos no art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, não se aplica às infrações aduaneiras de natureza acessória, caracterizadas pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira, em especial, a infração por registro extemporâneo dos dados de embarque da carga, objeto da presente autuação.

Da conclusão.

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento