



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10814.729138/2012-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-002.308 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 10 de abril de 2023  
**Recorrente** GOL LINHAS AEREAS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 22/11/2012

ATOS NORMATIVOS. PORTARIAS. NORMAS COMPLEMENTARES DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Os atos normativos expedidos por autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, sendo, portanto, fontes secundárias de direito tributário, não se adequando neste conceito as portarias emitidas pelas Alfândegas, desprovidas que são de efeitos gerais e força normativa suficiente para especificar os mandamentos da lei.

TRÂNSITO ADUANEIRO. VEÍCULO TRANSPORTADOR. SUBSTITUIÇÃO.

A substituição do veículo transportador, em operação de trânsito aduaneiro, sem autorização prévia da autoridade aduaneira, constitui infração punível com a multa de R\$ 1.000,00, prevista no art. 107, III, c, do Decreto-lei nº 37/1966.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acatar a preliminar e dar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Marcos Antônio Borges.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo e Ricardo Piza Di Giovanni.

**Relatório**

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/RJO, com os acréscimos devidos:

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado para exigência de crédito tributário no **valor originário de R\$ 10.000,00**, em virtude do descumprimento da obrigação acessória de prestar informação sobre veículo ou carga transportada ou sobre operações que executar, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, de acordo com o que dispõe o art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-Lei no 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei no 10.833/2003.

2. Informa a autoridade tributária (**fls. 4/6**), para as matérias objeto do presente processo, em síntese, que:

2.1. em 21/11/2012, a empresa interessada GOL (VRG Linhas Aéreas S.A.) solicitou à Equipe de Vigilância Aduaneira (EVIG) a concessão do Regime Especial de Trânsito pelo território nacional para a carga identificada pela AWB 176.3599.4243, conforme Declaração de Transbordo ou Baldeação Internacional (DTI) n.º 12/067159-8, registrada nesse mesmo dia. Em seu pedido, a interessada informou que o embarque da carga se daria no dia seguinte (22/11/2012), às 10:25 horas, no voo GLO 7630, com destino a Montevideu (Uruguai), ao que, com base nestas informações, o Regime em epígrafe foi concedido;

2.2. em 22/11/2012, após as 15:00 horas, o sr. Vanderlei Pereira Alves, CPF 134.112.838-58, funcionário da empresa CrossRacer e responsável pelas operações de carga da empresa interessada, compareceu a esta EVIG para informar que, por motivos operacionais da própria empresa interessada, a referida carga NÃO EMBARCOU no voo, data e horário informados quando do seu pedido de concessão acima aludido;

2.3. em 23/11/2012, por volta das 11:30 horas, o mesmo sr. Vanderlei Alves compareceu a esta EVIG para informar (na nova "capa" da DTI trazida, Anexo VI), dessa vez, que a carga JÁ havia embarcado num novo voo, GLO 7630 do dia 23/11/2012, SEM nova autorização (baseada nesta nova situação fática de embarque) dos servidores desta EVIG, conforme Termo de Ocorrência n.º 17/2012 (Anexo II). O embarque é também ratificado pela impressão da tela do sistema Trânsito Aduaneiro (Anexo V);

2.4. conforme Portaria ALF/GRU n.º 333 de 2011 (em observância ao Art. 37 do Decreto-lei 37/1966):

*Art. 1º Os beneficiários de DTI - Declaração de Transbordo ou Baldeação Internacional, ao entregar os documentos para a recepção prevista no Art. 37 da Instrução Normativa SRF n.º 248, de 25 de novembro de 2002, informarão o número do voo e a data pretendida para o embarque da carga objeto da DTI.*

*§ 1º A recepção dos documentos dar-se-á com antecedência máxima de vinte e quatro horas em relação ao horário previsto para a decolagem do voo informado.*

*§ 2º Em caso de mudança da previsão do embarque informado no caput, o beneficiário da DTI comunicará as alterações à Evig - Equipe de Vigilância*

*Aduaneira, com antecedência mínima de três horas da decolagem do novo voo pretendido.*

*Art. 2º O não embarque da carga acobertada por DTI, no voo e data informados no Art. 1º, será comunicado à Evig em até trinta minutos após a efetiva partida do voo.*

*§ 1º Tratando-se de carga com tratamento de armazenamento, o beneficiário providenciará seu imediato retorno ao TECA para rearmazenamento, entregando à Alfândega cópia de documento comprobatório desta operação.*

*§2º A carga com "tratamento pátio" poderá permanecer em área pátio até o prazo determinado pelo Art. 71 da Instrução Normativa SRF n.º 248, de 25 de novembro de 2002, findo o qual o beneficiário solicitará o cancelamento da DTI para alteração do tratamento da carga para armazenamento.*

*§ 3º Aplica-se à DTI não embarcada a mesma exigência do § 2º do Art. 1º.*

2.5. conforme impressão da tela, referente ao tráfego aéreo deste aeroporto no dia 22/11/2012, do Sistema Saipher Tatic (Anexo III), disponibilizado pela concessionária administradora do Aeroporto Internacional de Guarulhos, verifica-se que o voo inicialmente informado para a DTI sob análise partiu deste aeroporto às 12:32 horas; portanto, o comunicado por parte da empresa interessada do não embarque da carga, após as 15:00 horas, ocorreu com mais de trinta minutos após a efetiva partida do voo e na ausência do comprovante de armazenamento exigido (conforme documento no Anexo II), desrespeitando a exigência do préstimo de informação relativo aos Art. 1º, § 1º, e Art. 2º, "caput", da norma acima citada;

2.6. conforme impressão da tela do mesmo sistema, referente ao tráfego aéreo deste aeroporto no dia 23/11/2012 (Anexo IV), verifica-se que o novo voo pretendido para embarque decolou às 13:02 horas, sendo que a informação deste embarque chegou a esta EVIG às 11:30 horas (conforme documento no Anexo II) portanto, menos de três horas antes do horário do voo, desrespeitando a exigência do préstimo de informação relativo ao Art. 1º, § 2º, da norma acima citada;

2.7. diante do ocorrido, dados os dois descumprimentos distintos de préstimos de informações diferentes, nas formas e devidos prazos legais, por parte da empresa interessada, é nossa obrigação inarredável lavrar o presente Auto de Infração referente a Multas por Descumprimento de Obrigações Acessórias (Prestação de Informação).

#### DA IMPUGNAÇÃO

3. O contribuinte interpôs impugnação (fls. 31/45) alegando, em síntese, que:

#### DA OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DA TIPCIDADE

3.1. a imposição da aludida penalidade não pode prevalecer, primeiro porque a multa em comento afigura-se ilegal, na medida em que não respeita o princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal e art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional;

3.2. em respeito aos referidos comandos, todos os elementos básicos e estruturais que compõem a multa regulamentar ora cobrada deveriam estar delineados em lei, no caso,

no Decreto-Lei n.º 37/66, e não em atos infralegais tais como Portarias emitidas pela Alfândega, como de fato ocorreu;

#### **DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

3.3. a atitude da empresa de pronta e espontaneamente enviar um representante para informar os fiscais das alterações de cronograma de envio da mercadoria, bem antes de qualquer medida de fiscalização das autoridades administrativas, afasta a aplicação da multa objeto da autuação, em razão da espontaneidade do procedimento, nos termos do §2º, do artigo 102 do Decreto-Lei n.º 37/66 e do art. 138 do Código Tributário Nacional;

#### **DO ERRO NA APLICAÇÃO DA MULTA**

3.4. a mera leitura do art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-Lei n.º 37/66, permite inferir que a materialidade do comportamento passível de penalização se restringe a “deixar de prestar informação sobre (...) carga”, não tendo o legislador vinculado referida conduta a um evento determinado, devendo ser considerado apenas uma infração, no montante de R\$ 5.000,00;

#### **DA MULTA POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO**

3.5. os fatos, tais como relatados no auto de infração em comento dariam ensejo à aplicação de outra penalidade descrita no inciso IV, do artigo 107, do Decreto-Lei n.º 37/1966, mais especificamente na alínea “c” do referido instrumento normativo, também adstrito ao montante de R\$ 5.000,00.

#### **DA RELEVAÇÃO DA PENA**

3.6. Caso não seja reconhecida a improcedência da multa, o que se admite apenas por especulação, os autos deverão ser encaminhados ao Secretário da Receita Federal do Brasil para apreciação do presente pedido de relevação da pena, o qual encontra amparo no artigo 736, do Regulamento Aduaneiro/2009, já que no caso em comento não houve qualquer dano ao Erário, bem como por restar patente a ausência de dolo por parte do contribuinte.

Dando continuidade ao relato, ao analisar a impugnação apresentada contra o lançamento, a primeira instância de julgamento decidiu pela improcedência do recurso administrativo mencionado, sob as seguintes bases, assim resumidas:

1. O art. 107, inc. IV, *e*, do Decreto-Lei n.º 37/1966, remete a normas infra legais da Secretaria da Receita Federal do Brasil a função de relacionar a forma e o prazo em que as informações devem ser prestadas, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, consoante o disposto no art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/1972;
2. A Súmula Vinculante n.º 126 do CARF preveria a impossibilidade de aplicação da denúncia espontânea decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela RFB;

3. Tratando-se de 2 (dois) fatos geradores distintos e independentes, impor-se-ia a aplicação de também 2 (duas) multas de R\$ 5.000,00, perfazendo um montante de R\$ 10.000,00, lavradas em um único processo, conforme determinaria o art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972;
4. Quanto ao pedido alternativo para relevação da multa, os órgãos de julgamento administrativo não deteriam competência para sua apreciação.

Contra a decisão em referência, foi apresentado Recurso Voluntário ao CARF, reiterando a argumentação feita em sede de preliminar sobre a ausência de observância ao princípio da legalidade e tipicidade na redação do art. 107, inc. IV, *e*, do Decreto-lei nº 37/1966.

Acrescenta os elementos básicos estruturais que compõe a multa regulamentar deveriam estar delineados em lei, no caso, no próprio Decreto-lei nº 37/1966, e não estarem contidos em Portaria ALF/GRU nº 333/2011, ferindo os princípios do direito, motivo pelo qual entende, o Recorrente, nulo o Auto de Infração.

Quanto ao mérito, alega-se na peça recursal haver erro de cálculo da multa, imposta no valor de R\$ 10.000,00, uma vez que não se vislumbraria a ocorrência de duas infrações, mas de uma, devido ao fato de se tratar de carga única, vinculada a um episódio, como um todo.

## **Voto**

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Considerando que se encontram satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência do Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

Conforme descrito no relatório, trata-se aqui de Recurso Voluntário contra a decisão da DRJ/RJO que manteve Auto de Infração lavrado para cobrança de multa face à prestação de informação a destempo sobre veículo ou carga transportada ou sobre operações que executar, inobservados os prazos definidos pela RFB, sendo lançadas de ofício duas ocorrências.

A primeira destas diz respeito à informação extemporaneamente prestada à Equipe de Vigilância Aduaneira - EVIG da Alfândega do Aeroporto de Guarulhos de que a carga submetida ao regime de trânsito em território nacional não fora embarcada no voo previsto originalmente no pedido de concessão do citado regime.

A segunda infração diz respeito à mesma carga, e se refere à informação, também prestada extemporaneamente, de que esta teria sido embarcada em novo voo, que não o originalmente indicado, sem nova autorização dos servidores da mencionada EVIG/ALF/GRU.

Dados esses primeiros contornos da situação em exame, passo à análise da questão preliminar suscitada no Recurso Voluntário.

Segundo o Recorrente, o ponto central da divergência se refere à impossibilidade de uma Portaria criar qualquer hipótese de incidência tributária, eis que as informações acerca da forma e do prazo são essenciais para a definição da infração tributária imputada ao Recorrente, devendo estar veiculadas em lei.

Considero assistir razão, em parte, à tese adotada pelo Recorrente. Explico.

A definição de data e hora para a prestação de informação por norma administrativa não é o caso da criação de hipótese de incidência, desde quando o próprio Decreto-lei em referência previu sua colmatação por ato administrativo inferior, proveniente da Receita Federal do Brasil – RFB.

Vejamos na capitulação da infração, conforme redação do art. 107, inc. IV, e, do DL nº 37/1966:

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

Portanto, como visto, o dispositivo defere à Administração Tributária, no caso, a RFB, autorização para fixar a forma e o prazo previstos para a prestação das informações reclamadas pela autoridade aduaneira, devendo tal nível de detalhamento e especificidade realmente ficar a cargo de atos normativos inferiores.

Por outro lado, de acordo com o art. 100 do CTN, são as seguintes normas complementares das leis, tratados e decretos em matéria tributária:

**Art. 100.** São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

**I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;**

**II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;**

**III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;**

**IV** - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

**Parágrafo único.** A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

De acordo com o que se depreende do conteúdo do inc. I, acima, complementam a lei tributária (no caso, o especificamente o Decreto-lei) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. Dito com outras palavras, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são consideradas fontes secundárias de direito tributário.

Para Hely Lopes Meirelles, *atos normativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando a correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados. Esses atos expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei, e o fazem com a mesma normatividade da regra legislativa, embora sejam manifestações tipicamente administrativas. A essa categoria pertencem os decretos regulamentares e os regimentos, bem como as resoluções, deliberações e portarias de conteúdo geral*<sup>1</sup>.

No caso em exame, a autoridade aduaneira menciona que a definição de prazo para a prestação da informação de alteração a respeito do voo no qual seria embarcada a carga em questão se encontraria em Portaria da Alfândega do Aeroporto/GRU n.º 333/2011, cuja autoridade expedidora, por sinal, não se encontra declinada nos autos.

Considero, todavia, que o ato administrativo em referência não é dotado de efeitos gerais e abstratos, de maneira a ser considerado fonte secundária de direito tributário, tais como ocorrem com as Instruções Normativas, emanadas de órgãos superiores e que trazem em si a possibilidade de especificar os mandamentos da lei.

Em regra, segundo Hely Lopes Meirelles<sup>2</sup>, as portarias são *atos internos por meio dos quais os chefes dos órgãos, repartição ou serviços expedem determinações gerais ou especiais aos seus subordinados*. Ou seja, não tem efeitos externos, destinando-se a estabelecer regras ao corpo do órgão, não se prestando a especificar os mandamentos da lei aos administrados.

Sendo a portaria em questão expedida na alfândega do aeroporto de Guarulhos, já não caberia sua observação, por exemplo, na alfândega do aeroporto de Viracopos, também em São Paulo, e muito menos em nível nacional, o que a desqualifica totalmente como ato normativo, tal como referido no art. 100, inc. I, do CTN.

Portanto, na situação colocada, para que se verifique infração por descumprimento de prazo, essencial que este deve estar definido em ato normativo de efeitos externos, emanado

<sup>1</sup> Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 27ª Edição atualizada, Ed. Malheiros, 2002, p. 174.

<sup>2</sup> Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, 27ª Edição atualizada, 2002, Ed. Malheiros, p. 180.

de autoridade titular de órgão superior, com normatividade suficiente à submissão dos administrados, tal como ocorre com as Instruções Normativas emanadas do Secretário da RFB.

Lembrando ainda que o regime de trânsito aduaneiro se encontra disciplinado pela IN RFB n.º 248/2002, ato normativo no qual não se verifica a previsão de prazo para a prestação das informações requeridas no Auto de Infração (o não embarque de mercadorias indicadas em DTI – Declaração de Transbordo ou Baldeação Internacional em um determinado vôo/o embarque da mesma mercadoria em novo vôo, que não o programado), como também não se prevê penalidade correspondente à situação descrita no Auto de Infração.

Além do quanto exposto sobre a natureza das portarias, acrescenta-se que a infração descrita pela autoridade administrativa faria ensejar a multa descrita no art. 107, inc. VII, do Decreto-lei n.º DL n.º 37/1966, vez que esta se trata de penalidade aplicável especificamente à situação em que, estando em trânsito aduaneiro as mercadorias (como efetivamente estava), o sujeito passivo substitui o veículo transportador, já informado, por um outro, sem solicitar autorização prévia da autoridade administrativa para tanto:

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

(...)

**VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais): (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003)**

a) por volume depositado em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizado;

b) pela importação de mercadoria estrangeira atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem pública, sem prejuízo da aplicação da pena prevista no inciso XIX do art. 105;

**c) pela substituição do veículo transportador, em operação de trânsito aduaneiro, sem autorização prévia da autoridade aduaneira;**

**(grifos meus)**

No mesmo sentido, dispõe o Regulamento Aduaneiro, art. 728, inc. VII, *b*:

**Art. 728. Aplicam-se ainda as seguintes multas**

**VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais):**

a) por volume depositado em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizado;

**b) pela substituição do veículo transportador, em operação de trânsito aduaneiro, sem autorização prévia da autoridade aduaneira;**

(...)

Assim sendo, a meu ver, inaplicável ao caso a multa prevista 107, inc. IV, *e*, do DL n.º 37/1966, haja vista não haver ato normativo emanado da RFB definindo a forma e o prazo estabelecidos para informação de alteração de voo, no qual embarcava carga em regime de transbordo ou baldeação, como também por haver multa específica, aplicável à hipótese descrita no Auto de Infração.

Em face a todo o exposto, voto por, acolhendo a preliminar suscitada, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo