



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

Processo nº 10830.720383/2010-05
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-002.224 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2013
Matéria Multa Regulamentar
Recorrente FEDERAL EXPRESS CORPORATION
Recorrida DRJ SÃO PAULO (SP)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 04/11/2005 a 28/08/2009

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.

PROVAS - A prova dos fatos deverá ser colhida pelos meios admitidos em direito, no processo, e pela forma estabelecida em lei. Será na prova assim produzida que irá o julgador formar sua convicção sobre os fatos, sendo-lhe vedado fundamentá-la em elementos desprovidos da segurança jurídica que os princípios e normas processuais acautelam.

De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir certeza às argumentações do recorrente.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

No âmbito da legislação aduaneira, o instituto da denúncia espontânea aplica-se para exclusão de penalidade de natureza tributária ou administrativa.

ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora designada. Vencidos o conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho e o conselheiro Winderley Moraes Pereira. Designada a conselheira Silvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO – Relator e Presidente
Substituto.

SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA – Redatora designada

Participaram do presente julgamento a Conselheira Silvia de Brito Oliveira e os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Winderley Moraes Pereira, João Carlos Cassuli Junior, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos contidos nos autos, reproduzo o relatório da decisão combatida, *verbis*:

Conforme Termo de Constatação Fiscal e da planilha extraída do sistema SISCOMEX EXPORTAÇÃO, partes integrantes do Auto de Infração objeto deste processo, a fiscalização apurou que, no período de 04/11/2005 a 28/08/2009, a empresa de transporte internacional supra mencionada formalizou registro de dados pertinentes ao embarque de mercadorias no sistema após o prazo de 02 (dois) dias, contados da data da realização do respectivo embarque, prazo este previsto no artigo 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, com nova redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510/2005, ficando a empresa sujeita à multa capitulada no artigo 107 do Decreto Lei nº 37/1966, com nova redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833/2003, sendo aplicada multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por embarque.

Ciente do Auto de Infração em 06/10/2010, fls. 769 dos autos, em 03/11/2010, a interessada apresentou a impugnação de fls. 770 e ss., onde em síntese do necessário alegou:

Nulidade da autuação em face dos seguintes argumentos:

Documento assinado digitalmente por Gilson Macedo Rosenberg Filho em 22/11/2013 por MP nº 2.800.2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 12/11/2013 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/11/

2013 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/11/2013 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Impresso em 27/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

• a planilha do Siscomex apresenta datas de inserção de dados de embarque em momento anterior ao efetivo embarque da mercadoria, caracterizando a não ocorrência do fato gerador.

• A planilha Siscomex não indica data real em que a impugnante inseriu os dados de embarque no sistema, uma vez que não ficam registradas as tentativas de inclusão de dados de embarque.

• Bis in idem, uma vez que as multas estão sendo cobradas também no processo nº 10880.721420/2010-07.

• Incorreta tipificação e adequação dos fatos à norma.

• Falhas técnicas do Siscomex não podem acarretar multas ao contribuinte.

• Dos 1478 vôos listados, 523 foram registrados tempestivamente, tendo em vista a consulta nº 215/04 da Receita Federal.

• Efeito confiscatório da presente autuação.

Juntou relação de vôos registrados tempestivamente (fls. 824/834) e relação de vôos com data de registro anterior a de embarque (fls. 835 a 838)

Posteriormente, em 10/02/2011, a interessada apresentou documento de fls. 840 e ss, onde a interessada alega DIREITO SUPERVENIENTE, diante da Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010, que deixou de definir como infração a conduta correspondente à inserção de dados de embarque de mercadorias no Siscomex dentro do prazo de 07 dias.

A 2ª Turma da DRJ em São Paulo (SP) julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do Acórdão nº 17-52977, de 11 de agosto de 2011, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 04/11/2005 a 28/08/2009

NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CARGA TRANSPORTADA NA FORMA E NO PRAZO ESTABELECIDO PELA SRFB.

No caso de transporte aéreo constatado que o registro, no Siscomex, dos dados pertinentes ao embarque de mercadorias se deu após decorrido o prazo regulamentar, torna-se aplicável a multa prevista na alínea “e”, inciso IV do art. 107 do DL nº 37/66.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. RETROATIVIDADE.

Adotando o entendimento da Solução de Consulta Interna nº 8 da COSIT, de 14/02/2008, 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 RFB nº 1.096/10.

Inconformado com a decisão proferida pela primeira instância administrativa, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário, no qual alega em brevíssima síntese que:

- a) O art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66, foi modificado para determinar a aplicação do instituto da denúncia espontânea para as penalidades de natureza administrativa, razão pela qual o auto deve ser cancelado;
- b) O auto de infração foi lavrado com base em incorreta tipificação, bem como em incorreta adequação dos fatos à norma;
- c) O auto de infração lavrado em face da Recorrente não foi instruído com qualquer documento que comprove a infração imputada à mesma, caracterizando a não ocorrência do fato gerador da multa, bem como a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa;
- d) A r. decisão recorrida determina, acertadamente, a aplicação retroativa da IN SRF 1.096/2010 por considerá-la benéfica à Recorrente, deixando, porém, de exonerar as multas relativas aos vôos ocorridos em 05.01.2006, 21.12.2006, 28.12.2006, 30.11.2007 e 11.06.2009, que tiveram seus registros de embarque realizados tempestivamente, bem como negou vigência ao art. 132 do Código Civil, que estipula a contagem de prazos quando não disposição legal em contrário;
- e) A r. decisão recorrida determina a improcedência dos lançamentos efetuados com base em datas de inserção de dados de embarque anteriores ao efetivo embarque, deixando, porém, de exonerar as multas relativas aos vôos ocorridos em 19.12.2006 e 26.12.2006;
- f) A r. decisão recorrida, por equívoco, duplicou a cobrança de multas nas datas de 25/10/2008, 25/06/2009 e 02/07/2009, apesar de a própria planilha juntada ao v. acórdão à fl. 12 indicar somente um vôo para autuação;
- g) A planilha Siscomex que integra o presente auto de infração não indica necessariamente a data real em que a Recorrente realizou a inserção de dados de embarque no sistema, seja porque a data considerada pela Receita é a data de averbação, que não necessariamente é a mesma da data de registro dos dados de embarque, seja porque,

por falha técnica, não ficam registradas as tentativas de inclusão de dados de embarque no Siscomex;

- h) O Siscomex inegavelmente apresenta falhas técnicas que, por diversas vezes, geram sua indisponibilidade por horas ou mesmo dias e impedem a inserção de dados de embarque de mercadorias, não podendo a Recorrente arcar com pesadas multas em virtude de um atraso que ela não deu causa;
- i) Inexistência de embaraço à fiscalização, bem como necessária desoneração das exportações e violação à finalidade do ato administrativo, eis que não ocorreu prejuízo ao interesse público, sendo a multa em questão desvinculada do aumento à fiscalização ou arrecadação de tributos (art. 113, § 2º, CTN);
- j) Houve violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, tendo em vista que a Recorrente prestou espontaneamente todas as informações referentes a cada uma das mercadorias embarcadas ao exterior e que, quanto maior o número de mercadorias embarcadas, maiores são as chances atrasos;
- k) Houve violação ao princípio do não confisco, uma vez que em apenas três anos, a Recorrente recebeu atos de infração sobre a matéria que totalizam a quantia de R\$ 10.700.000,00 (dez milhões e setecentos mil reais) não atualizados.

Termina sua petição recursal pedindo o deferimento de seu recurso para fins de cancelar a exigência fiscal e determinar o arquivamento do processo.

Por força do art. 34 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, a Delegacia de Julgamento remeteu os autos ao CARF para análise do recurso necessário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Recurso de Ofício.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que conheço do recurso e passo a análise de mérito.

A Delegacia de Julgamento em São Paulo exonerou crédito tributário no valor de R\$ 4.540.000,00 sob o fundamento de que a Instrução Normativa RFB nº 1.096/2010 alterou a redação do art. 37 da Instrução Normativa nº 28/94, aumentando o prazo para que o transportador registre no Siscomex os dados pertinentes ao embarque da mercadoria. Aplicou no caso a retroatividade benigna.

Entendo correta a posição da instância *a quo*.

Para fundamentar meu voto, faço uso do Acórdão nº 07-27670, de 02 de março de 2012, da 2ª Turma da DRJ Florianópolis, que enfrentou o tema de forma didática e eficiente, *verbis*:

O artigo 37 da IN SRF 28/1994, estabelecia que o registro dos dados de embarque da mercadoria, efetuado pelo transportador, no Siscomex, deveria ocorrer “imediatamente após realizado o embarque da mercadoria”. Posteriormente, em 27.07.1994, a Notícia Siscomex 105 esclareceu que “o termo imediatamente, contido no art. 37 da IN 28/94, deve ser interpretado como “em até 24 horas da data do efetivo embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes no Siscomex, com base nos documentos por ele emitidos”.

A IN SRF 510/2005, vigente à época da lavratura do auto de infração, ao dar nova redação ao artigo 37 da IN SRF 28/1994, definiu como prazos para registro dos dados do embarque da mercadoria no Siscomex, dois dias no caso do transporte aéreo e sete dias no caso do transporte marítimo.

Desta forma, no caso sob exame, tem-se que, à época dos fatos, o registro dos dados no Siscomex deveria ser realizado em até dois dias da data do embarque.

No entanto, no que diz respeito à penalidade, cumpre observar que artigo 37 da IN SRF 28/1994, teve sua redação modificada pela IN RFB 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, independentemente da modalidade de transporte utilizada, conforme a seguir transcrito:

“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) (g.n.)

É neste contexto que invoco o princípio da retroatividade benigna, para que seja analisada a nova situação jurídica que veio em seu benefício, ainda que tal mudança tenha se processado por meio de norma infralegal.

Dessa forma, o art. 37 da IN SRF 28/1994, na redação atual, por estabelecer prazo mais dilatado para o cumprimento da referida obrigação que o previsto na IN SRF 510/2005, é mais benéfico para o sujeito passivo, pelo que perfeitamente aplicável à circunstância pretérita não definitivamente julgada, com arrimo na retroatividade benigna prevista nos termos da alínea “b” do

inciso II do art. 106 do CTN, uma vez que, dentro do intervalo de tempo de sete dias, não se pode classificá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que conheço do recurso e passo a análise de mérito.

A lide posta nos autos diz respeito ao atraso em registrar as Declarações de Despacho de Exportação referentes aos embarques de cargas transportadas em diversos vôos da recorrente.

A Delegacia de Julgamento invocou o princípio da retroatividade benigna e aplicou a regra da IN SRF nº 1.096/2010 que dilatou o prazo para a informação dos dados do embarque para 7 dias contados da data efetiva do embarque. Com isso, exonerou parte do crédito tributário e manteve os lançamentos cujo interregno de tempo entre o embarque e as referidas informações passaram de 7 dias

Inicialmente, o recorrente afirma que a decisão da DRJ deixou de exonerar as multas relativas aos vôos ocorridos em 05.01.2006, 21.12.2006, 28.12.2006, 30.11.2007 e 11.06.2009, que tiveram seus registros de embarque realizados tempestivamente.

Compulsando os autos identifico que:

- 1) Pelo Termo de Constatação Fiscal o vôo FDX/0041, prefixo N307FE, data de embarque em 05/01/2006, teve suas informações prestadas após 6 dias do embarque;
- 2) Pelo Termo de Constatação Fiscal o vôo FDX/0041, prefixo N016MC, data de embarque 21/12/2006, teve suas informações prestadas após 6 dias do embarque;
- 3) Pelo Termo de Constatação Fiscal o vôo FDX/0041, prefixo N311FE, data de embarque 30/11/2007, teve suas informações prestadas após 297 dias do embarque;
- 4) Pelo Termo de Constatação Fiscal o vôo FDX/0041, prefixo N578FE, data de embarque 11/06/2009, teve suas informações prestadas após 4 dias do embarque.

Diante desse quadro, com base na aplicação retroativa do prazo previsto na IN SRF 1.096/2010, exonero as multas referentes ao vôo FDX/0041, prefixo N307FE, com data de embarque em 05/01/2006, ao vôo FDX/0041, prefixo N016MC, com data de embarque em 21/12/2006 e ao vôo FDX/0041, prefixo N578FE, com data de embarque 11/06/2009.

Posteriormente, o sujeito passivo reclama que a decisão recorrida determinou a improcedência dos lançamentos efetuados com base em datas de inserção de dados de

embarque anteriores ao efetivo embarque, deixando, porém, de exonerar as multas relativas aos vôos ocorridos em 19.12.2006 e 26.12.2006.

Analisando as planilhas que constam os lançamentos das multas mantidas, não há menção sobre os embarques realizados em 19/12/2006 e 26/12/2006, o que permite concluir que não faz parte da lide.

Outro ponto levantado pelo recorrente se refere a lançamentos duplicados referentes aos vôos dos dias 25/10/2008, 25/06/2009 e 02/07/2009.

Examinando a decisão *a quo*, constato que:

- a) No dia 25/10/2008 foi mantida pela DRJ a multa sobre um embarque. Na planilha de valores da DRJ consta como R\$ 10.000,00 o valor da multa referente a essa mesma operação;
- b) No dia 25/06/2009 foi mantida pela DRJ a multa sobre dois embarques distintos, um referente ao vôo FDX/0041, prefixo M10316FE e o outro referente ao vôo FDX/0041, prefixo N10316FE. Na planilha de valores da DRJ consta como R\$ 10.000,00 o valor da multa que agrupou os dois vôos; e
- c) No dia 02/07/2009 foi mantida pela DRJ a multa sobre um embarque. Na planilha de valores da DRJ consta o valor em duplicidade.

Pelas assertivas feitas, exonero o valor da multa referente a um embarque realizado em 02/07/2009 e subtraio o valor de R\$ 5.000,00 do valor da multa mantida referente ao embarque realizado em 25/10/2005.

Quanto aos demais embarques, o recorrente alega que o atraso se deu por falhas técnicas do sistema SISCOMEX. Na sua defesa afirma, entre outras coisas: que a planilha anexada ao auto de infração, produto da extração de dados do SISCOMEX, não condiz com a realidade dos fatos, pois a data de embarque nela contida não corresponde à data real de inserção dos dados de embarque; que o sistema fica indisponível por horas ou mesmo dias e impede a inserção de dados de embarque da mercadoria; que o fisco não fez prova da prática da infração por parte do recorrente que ensejaria a aplicação da multa ora rechaçada; que o art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66, foi modificado para determinar a aplicação do instituto da denúncia espontânea para as penalidades de natureza administrativa, razão pela qual o auto deve ser cancelado; e que a legislação viola os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e do não confisco.

A fundamentação legal do auto de infração foi o Art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/66, com nova redação do art. 77, da Lei nº 10.833/2003. Bem como a IN/SRF nº 28/1994 e a IN/SRF nº 510/2005.

Art. 107. Aplicam -se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

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

IN SRF nº 28, de 27.04.1994 – redação original:

Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos.

IN SRF nº 28/1994, com redação da IN/SRF nº 510, de 14.02.2005 (vigente à época dos fatos geradores e da lavratura do auto de infração)

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. (Redação dada pela IN nº 510, de 2005) (g.n.)

IN SRF nº 28/1994, com redação da IN/SRF nº 1.096, de 13.12/2010.

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.

O primeiro ponto a ressaltar é que a Autoridade Fiscal efetuou o lançamento por atraso na entrega da Declaração de Despacho de Exportação – DDE e não por embarço à fiscalização aduaneira, como afirma a recorrente.

O recorrente afirma, também, que *o auto de infração lavrado em face da recorrente não foi instruído com qualquer documento que comprove a infração imputada*. Essa alegação não subsiste a análise dos documentos acostados aos autos. Como dito alhures, o lançamento tributário teve como suporte fático planilhas que foram frutos de dados extraídos do SISCOMEX.

O recorrente alega, ainda, que *a planilha Siscomex que integra o presente auto de infração não indica necessariamente a data real em que a Recorrente realizou a inserção de dados de embarque no sistema, seja porque a data considerada pela Receita é a data de averbação, que não necessariamente é a mesma da data de registro dos dados, seja porque, por falha técnica, não ficam registradas as tentativas de inclusão de dados de embarque no Siscomex*.

Outra alegação do recorrente é no sentido de que o atraso na apresentação dos dados de embarque deveu-se a falhas no sistema SISCOMEX que geraram sua indisponibilidade e impediram a inserção dos dados.

Enfim, o recorrente buscou desqualificar o sistema SISCOMEX e as planilhas resultantes dos dados dele extraídos, sem, contudo, aduzir um único elemento

probatório que ao menos levantasse suspeita da inidoneidade dos dados utilizados pela Autoridade Fiscal na feitura do auto de infração.

É sobremodo importante assinalar que a Autoridade Fiscal elaborou Termo de Constatação Fiscal onde afirma que foi efetuado levantamento no sistema SISCOMEX EXPORTAÇÃO com o fito de detectar as empresas aéreas que formalizaram registro dos dados de embarque no SISCOMEX após o prazo de 02 (dois) dias previsto no artigo 37 da IN SRF nº 28/1994 com nova redação dada pela IN SRF nº 510/2005. Do citado levantamento resultou uma planilha, anexa ao presente auto, e que é parte integrante do auto de infração, contendo a relação das Declarações de Exportação registradas e transportadas via aérea, cujos dados de embarque foram informados após os dois dias do seu respectivo embarque.

Ressalto, outrossim, que o recorrente não apresentou documentos que atestassem falhas no sistema SISCOMEX que inviabilizassem os registros dos dados de embarque das mercadorias.

Ao meu sentir, andou bem a fiscalização, pois, como demonstrado, foram apresentadas várias declarações de despacho de exportação após o prazo de 7 dias contados da data de embarque. A conduta do recorrente está tipificada na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pela Lei 10.833/2003, haja vista o descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 37 da IN SRF nº 28/1994 e suas alterações.

Assim sendo, afasto a preliminar de nulidade por erro na tipificação da infração e na inadequação da subsunção dos fatos jurídicos a norma infracional.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito.

Em virtude dessas considerações, é importante relembrar alguns preceitos que norteiam a busca da verdade real por meio de provas materiais.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Segundo Francesco Carnelutti:

(...) as provas são fatos presentes sobre os quais se constrói a probabilidade da existência ou inexistência de um fato passado. A certeza resolve-se, a rigor, em uma máxima probabilidade.

A certeza vai se formando através dos elementos da ocorrência do fato que são colocados pelas partes interessadas na solução da lide. Mas não basta ter certeza, o julgador tem que estar convencido para que sua visão do fato esteja a mais próxima possível da verdade.

Nas linhas de Moacir Amaral Santos:

A prova dos fatos faz-se por meios adequados a fixá-los em juízo. Por esses meios, ou instrumentos, os fatos deverão ser transportados para o processo, seja pela sua reconstrução histórica, ou sua representação.

historiador: Francesco Carnelutti compara a atividade de julgar com a atividade de um

(...) o historiador indaga no passado para saber como as coisas ocorreram. O juízo que pronuncia é reflexo da realidade ou mais exatamente juízo de existência. Já o julgador encontra-se ante uma hipótese e quando decide converte a hipótese em tese, adquirindo a certeza de que tenha ocorrido ou não o fato. Estar certo de um fato quer dizer conhecê-lo como se houvesse visto.

Moacir Amaral Santos conceitua prova:

No sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos. Mas a prova no sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do julgador, seu principal destinatário, quanto à verdade desses fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do julgador quanto à existência ou inexistência dos fatos.

Compreendida como um todo, reunindo seus dois caracteres, objetivo e subjetivo, que se completam e não podem ser tomados separadamente, apreciada como fato e como indução lógica, ou como meio com que se estabelece a existência positiva ou negativa do fato probando e com a própria certeza dessa existência.

Como o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere. Mas a impossibilidade de conhecer a verdade absoluta não significa que ela deixe de ser perseguida como um relevante objetivo da atividade probatória.

A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas.

Posto isto, concluímos que a finalidade imediata da prova é reconstruir os fatos relevantes para o processo e a mediata é formar a convicção do julgador. Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador.

Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Regressando aos autos, como já mencionado, o recorrente não apresentou indícios mínimos de seu direito, de sorte que me sinto na obrigação de julgar com os dados constantes nos autos. Neste contexto, não vislumbro razões para reformar a decisão de primeira instância uma vez que sua decisão foi baseada nos fundamentos jurídicos constantes dos autos e a consequente subsunção aos fundamentos legais que regiam a matéria à época dos fatos geradores.

Quanto às alegações sobre denúncia espontânea, lembro que o recorrente busca o amparo desse instituto para afastar a penalidade aplicada pelo atraso na Declaração de Despacho de Exportação – DDE.

Tenho a mesma opinião da DRJ sobre o assunto, que não cabe a denúncia espontânea nos casos de infrações formais.

A 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento do CARF enfrentou o tema no Acórdão nº 3802-00568, de 05 de julho de 2011, cujo relator foi o conselheiro José Fernandes do Nascimento, que tratou o tema com maestria e merece ser colacionado como razão de decidir:

Do instituto da denúncia espontânea no âmbito da legislação aduaneira: condição necessária.

No âmbito da legislação aduaneira, o instituto da denúncia espontânea e os requisitos para sua aplicação estão definidos 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 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).”

É de fácil ilação que o objetivo da norma em destaque é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações relativas ao descumprimento das obrigações de natureza tributária e administrativa. 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 da fiscalização nas operações de comércio exterior, incluindo os aspectos de natureza tributária, administrativo, comercial, cambial etc.

Nesse sentido, resta evidente que é condição necessária para a aplicação do instituto da denúncia espontânea que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denúncia à Administração tributária pelo infrator, em outros termos, é elemento essencial da presente excludente de responsabilidade que a infração seja denunciável.

No âmbito da legislação aduaneira, com base no teor do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com as novas redações, está claro que as impossibilidades de aplicação do referido instituto 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 todas as infrações que tem o atraso no cumprimento da obrigação imposta como elementar do tipo da conduta infratora, ou seja, que tem o fluxo ou transcurso do tempo como elemento essencial para a concretização da infração.

São dessa última modalidade todas as infrações que têm, no núcleo do tipo, o atraso no cumprimento da conduta imposta como sendo o elemento determinante da materialização da infração. A título de exemplo, pode ser citado a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados do embarque da carga transportado em veículo de transporte internacional de carga.

Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de prestar a 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 da informação intempestivamente materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a prestação da informação fora do prazo estabelecido, porém antes do início do procedimento fiscal, realizando o cumprimento da obrigação, mediante a denúncia espontânea, com exclusão da responsabilidade pela infração.

Do ponto vista axiológico, nas infrações hipotéticas em apreço, os valores protegidos também são distintos. No primeiro caso, a conduta pretendida pelo legislador é a prestação da informação tempestiva, enquanto que no segundo caso, a conduta exigida é a simples prestação da informação.

No presente caso, é evidente que a conduta comissiva que materializou a infração objeto da presente autuação foi a inserção dos dados do embarque no Siscomex após o prazo de sete dias estabelecido no § 2º do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, com a redação atribuída pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005.

Logo, no caso em destaque, se o registro da informação a destempo materializou a infração tipificada 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, por conseguinte, não pode ser considerada, simultaneamente, como uma conduta realizadora da denúncia espontânea da mesma infração.

De fato, se a prestação extemporânea da informação dos dados de embarque materializa a conduta típica da infração sancionada com a penalidade pecuniária objeto da presente autuação, em consequência, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que a conduta que materializasse a infração fosse, ao mesmo tempo, a conduta que concretizasse a denúncia espontânea da mesma infração.

No caso em apreço, se admitida pretensão da Recorrente, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da mencionada infração nunca resultaria na cobrança da referida multa, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, simultaneamente, a conduta que representaria a denúncia espontânea. Em consequência, tornar-se-ia impossível a imposição da multa sancionadora da dita conduta, ou seja, existiria a infração, mas a multa fixada para sancioná-la não poderia ser cobrada por força da exclusão da responsabilidade do infrator. Tal hipótese, ao meu ver, representaria um contra senso do ponto de vista jurídico, retirando da prática da dita infração qualquer efeito punitivo.

Nesse sentido, porém com base em fundamentos distintos, tem trilhado a jurisprudência do C. 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).

Os fundamentos da decisão apresentados pela E. Corte, foram basicamente os seguintes: (i) a inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária; e (ii) o descumprimento de obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Com a devida vênia, tais argumentos não representam o melhor fundamento para a conclusão esposada pela E. Corte no referido julgado.

No meu entendimento, para fim de definição dos efeitos do instituto da denúncia espontânea, é irrelevante a questão atinente à natureza intrínseca da multa tributária ou administrativa, isto é, se punitiva (ou sancionatória) ou indenizatória (ou ressarcitória), uma vez que toda penalidade pecuniária tem, necessariamente, natureza punitiva, pois decorre sempre da prática de um ato ilícito, consistente no descumprimento de um dever legal, enquanto que a indenização tem como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa do agente. Essa questão, no meu entendimento, é irrelevante para definição do significado e alcance jurídicos da excludente da responsabilidade por denúncia espontânea em análise, seja no âmbito das penalidades tributárias ou administrativas.

É sabido que todo ato ilícito previsto na legislação tributária e aduaneira configura, respectivamente, infração de natureza tributária ou aduaneira, independentemente dela decorrer do descumprimento de um dever de caráter formal (obrigação acessória) ou material (obrigação principal). Ademais, toda obrigação acessória tem vínculo indireto com o fato gerador da obrigação principal, instrumentalizando-o e, dessa forma, servindo de suporte para as atividades de controle da arrecadação e fiscalização dos tributos, conforme delineado no § 2º do art. 113 do CTN.

Em conclusão, para fins de incidência da norma da denúncia espontânea, seja na esfera tributária ou aduaneira, a condição relevante é que a infração seja passível de denúncia à

Administração tributária pelo infrator, condição em que não se enquadra a infração objeto da presente autuação.

Na linha do excelente arrazoado transcrito, afasto o instituto da denúncia espontânea do caso em análise.

Por derradeiro, afirma o recorrente que houve *violação aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco, tendo em vista a prestação espontânea de todas as informações referentes a cada uma das mercadorias embarcadas ao exterior e que, quanto maior o número de mercadorias embarcadas, maiores são as chances de atrasos.*

Quanto a essa alegação de violação de princípios pela legislação tributária consoante noção cediça, os órgãos judicantes do Poder Executivo não têm competência para apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Compete a esses órgãos tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade e/ou invalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder. O Órgão Administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

Noutro giro, não se pode olvidar que esta matéria já foi pacificada no âmbito do CARF, com a aprovação do enunciado de súmula CARF nº 02, publicada no DOU de 22/12/2009, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para:

- a) exonerar o valor da multa referente a um embarque realizado em 02/07/2009;
- b) subtrair o valor de R\$ 5.000,00 do valor da multa imposta ao embarque realizado em 25/10/2005;
- c) exonerar a multa referente ao voo FDX/0041, prefixo N307FE, com data de embarque em 05/01/2006;
- d) exonerar a multa referente ao voo FDX/0041, prefixo N016MC, com data de embarque em 21/12/2006; e
- e) exonerar a multa referente ao voo FDX/0041, prefixo N578FE, com data de embarque 11/06/2009.

Processo nº 10830.720383/2010-05
Acórdão n.º **3402-002.224**

S3-C4T2
Fl. 1.658

É como voto.

Sala de sessões, 23/10/2013.

Gilson Macedo Rosenberg Filho

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, redatora-designada

Na sessão de julgamento em que foi votado o recurso voluntário interposto nestes autos, durante os debates que se sucederam à leitura do voto do Conselheiro relator, dele divergi, essencialmente, porque entendo ser aplicável ao caso, em deferência ao princípio da retroatividade benigna, a Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, e passo a expor as razões que conduziram meu voto divergente, que foi seguido pela maioria do colegiado.

Inicialmente, registro que, com efeito, as razões de decidir tomadas do voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento para fundamentar o entendimento de que a infração de que cuidam estes autos não é passível de ser denunciada espontaneamente foram muito bem elaboradas, formando um todo lógico, porém, a meu ver, diante da orientação das normas gerais de direito tributário para a interpretação literal de legislação relativa a exclusão de crédito tributário, tais razões de decidir compõem um corpo lógico, mas inoponível em sede de julgamento que se processa diante da lei positivada.

Por outras palavras, diante da literalidade do dispositivo legal invocado para sustentar o instituto da denúncia espontânea, a tese defendida de que a exclusão da penalidade só pode alcançar infração denunciável encontra obstáculos.

O primeiro obstáculo está no incontestável fato de que a lei não estabeleceu o que seria ou a quais seriam as penalidades denunciáveis e não poderia, sem que se afete a segurança jurídica, estar a juízo do intérprete - cada um com seus subjetivos critérios - estabelecer quais seriam essas penalidades.

Ao contrário, o que se percebe do texto legal é que a inovação trazida pela Lei nº 12.350, de 2010, veio ampliar o alcance do instituto da denúncia espontânea, no âmbito da legislação aduaneira, para deixar fora do seu círculo de afetação apenas as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. Ou seja, intenta alcançar as penalidades de natureza tributária e também as de natureza administrativa, excetuando apenas a hipótese de mercadoria sujeita à pena de perdimento. Assim, claro está que o dispositivo legal, por si só, possui caráter extensivo.

Assim, por esse primeiro obstáculo, a meu ver, a muito bem defendida tese transcrita em seu voto pelo relator deste processo prestar-se-ia a subsidiar o legislador na elaboração da lei, mas não a sustentar interpretação contrária à literalidade da lei posta, que é, pelos seus próprios termos, extensiva e, pelo princípio da legalidade que rege a atividade administrativa, de aplicação obrigatória.

Ademais disso, divirjo do próprio mérito do arrazoado apresentado no voto vencido, porque não vislumbro harmonia entre o propósito da norma infringida, que é a obtenção de dados pertinentes ao comércio exterior do País, com vista ao controle aduaneiro e administrativo, e o entendimento de que a infração não seria denunciável baseado na conclusão de que a conduta comissiva (informar extemporaneamente a data do embarque) é que materializaria a infração punível com a penalidade pecuniária lançada nestes autos.

Ora, essa conclusão apresenta ao menos duas inconsistências. A primeira é a decorrência lógica de que, enquanto não materializada a infração não se pode punir, pois ainda não se teria configurada a infração, tampouco o infrator, e a segunda é que a situação conduziria a contribuinte a optar por não prestar a informação, visto que não parece razoável

que se espere que a contribuinte labore em prol da materialização de infração que lhe acarretará ônus financeiro.

Assim, do entendimento defendido no voto vencido, infere-se que, uma vez constatado que não se cumpriu o prazo para a informação da data do embarque, a fiscalização estaria impedida de instaurar procedimento fiscal com vista ao lançamento da multa, impedimento este só possível de ser afastado pelo ato comissivo da contribuinte de prestar, a destempo, a informação a que está obrigada. Ou seja, a infração passaria a ser prestar a informação após o prazo estabelecido (ato comissivo) e não o mero deixar de informar no prazo estabelecido (ato omissivo).

Note-se que a transmutação da infração de ato omissivo para ato comissivo, não resiste à literalidade do enquadramento legal do lançamento em questão, cujos termos reproduzem-se:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

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 (...)

(grifou-se)

Ademais, a infração em questão, nos termos em que definida pelo art. 94 do Decreto-lei nº 37, de 1966, decorre mesmo de omissão da contribuinte que deixou de observar o prazo estabelecido em Instrução Normativa.

Assim, por entender que, uma vez transcorrido o prazo normativo e persistindo a omissão da contribuinte quanto às informações que está obrigada a fornecer à administração aduaneira, a autoridade competente pode e deve instaurar procedimento fiscal com vista ao lançamento da multa cominada pela lei, a menos que a contribuinte antecipe-se à fiscalização com o adimplemento da obrigação acessória, não há como acolher a tese defendida no voto vencido.

Diante disso, o que de fato se constata aqui é a omissão também da fiscalização em averiguar o cumprimento dos prazos pela contribuinte que, antes do início de algum procedimento fiscal, prestou as informações requeridas, fazendo jus, portanto, à incidência do art. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010¹.

¹ 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.

São essas as razões que conduziram meu voto pelo provimento do recurso voluntário.

Sílvia de Brito Oliveira

CÓPIA

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

- 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.