



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

Processo nº 11050.001506/2009-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-004.313 – 3ª Turma Especial
Sessão de 27 de junho de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO - MULTA ADMINISTRATIVA
Recorrente SAMPAYO NICKHORN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 24/09/2004

MULTA. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REGISTRO DO EMBARQUE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias de caráter administrativo cumpridas intempestivamente, após o desembaraço da mercadoria mas antes do início de qualquer atividade fiscalizatória, relativamente ao dever de informar, no Siscomex, os dados referentes ao embarque anteriormente declarado em Declaração de Despacho de Exportação (DDE).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 24/09/2004

LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No julgamento de atos administrativos, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal (PAF), aprecia-se a validade ou não do lançamento de ofício lavrado por servidor competente, não se inserindo na competência do órgão julgador a alteração da fundamentação legal da exigência inicial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para cancelar o auto de infração. Vencido o conselheiro Corinto Oliveira Machado, que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Educação Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 73 a 91) interposto em contraposição à decisão da DRJ Florianópolis/SC (fls. 60 a 62) que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte (fls. 11 a 28), esta manejada em oposição ao auto de infração (fls. 2 a 6) lavrado para constituição de crédito tributário referente à multa regulamentar no valor de R\$ 5.000,00, decorrente da prestação de informação intempestiva sobre veículo ou carga transportada.

Consta do auto de infração que o contribuinte registrara no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) os dados de embarque de exportação fora do prazo legal de 7 (sete) dias, infração essa sujeita a multa, nos termos do art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833, de 2003.

De acordo com o autuante, a obrigação do transportador encontrar-se-ia estabelecida no art. 37 do mesmo Decreto-lei, com observância do prazo estipulado no § 2º do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, com a redação dada pelo parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005.

Ainda de acordo com o agente fiscal, o referido prazo deveria ser observado pelo transportador por navio e por viagem realizada, apurando-se eventual infração a cada operação de embarque.

O auto de infração apresenta como enquadramento legal os arts. 15, 17, 24, 27, 30, 31, 32, 36 a 43, 52, 53, 54, 55, 59 e 60 do Decreto nº 4.543, de 2002 e o art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/03.

Cientificado do auto de infração, o contribuinte apresentou Impugnação e requereu o cancelamento do auto de infração, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) não ocorrera nenhum embaraço ou prejuízo para o controle da carga pela Alfândega antes da saída da mercadoria da zona alfandegária ou do país, uma vez que as informações foram prestadas muito tempo antes da instauração do procedimento fiscal, tendo sido o próprio requerente quem dera ciência à Receita Federal do fato sob comento;;

b) no decorrer do procedimento de embarque, surgem diversos problemas ocasionados pela não informação de todos os dados da carga pela empresa exportadora ou pelo agente transitório de carga, ocasionando, não por sua culpa, atrasos no registro no Siscomex;

c) ausência de tipicidade para a autuação, pelos seguintes fatos: (i) não deixara de prestar informação, (ii) não se trataria de empresa de transporte internacional, nem tampouco um agente de carga;

d) tratar-se-ia de mera Agência de Navegação Marítima da empresa transportadora, não respondendo por eventuais tributos e/ou obrigações acessórias devidos com base no Decreto-Lei nº 37/66;

e) o prazo estabelecido na IN SRF nº 510/2005 não se aplicaria aos embarques realizados em 2004, pois não se trataria de aplicação do princípio da retroatividade benigna, o que tornaria a autuação nula;

f) houve ofensa aos princípios da legalidade e da motivação, sendo a multa abusiva.

A DRJ Florianópolis/SC julgou improcedente a Impugnação, arguindo que, quanto à alegação de ilegitimidade passiva, os Agentes Marítimos seriam os representantes dos navios e armadores nos portos, perante as autoridades governamentais e portuárias, encontrando-se sob sua responsabilidade a administração de cada escala do navio, incluindo documentação da embarcação e da carga, controles de origem fiscal, recolhimento de tributos, contato com as autoridades e contratação dos diversos serviços necessários.

Dessa forma, ainda segundo o julgador de piso, o representante, no País, do transportador estrangeiro seria responsável solidário pelo pagamento do imposto de importação nos casos em que se opera a transferência de responsabilidade pelo pagamento desse imposto, nos termos do inciso II do parágrafo único do art. 32 e do art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, assim como da Instrução Normativa RFB nº 800, de 27 de dezembro de 2007.

No mérito, aduziu o relator do acórdão recorrido que a IN SRF nº 28, de 27/04/1994, em seu art. 37, determinava que referido registro deveria ser dado imediatamente após o embarque, tendo sido o termo "imediatamente" interpretado pela Notícia Siscomex nº 105, em 27/07/1994, em que se definiu tratar-se do prazo de até vinte e quatro horas, prazo esse que veio a ser ampliado para sete dias por meio da IN SRF nº 510/2005.

Segundo o relator, a aplicação do novo prazo fixado na IN SRF nº 510/2005 deveria ser observada, alcançando os casos pretéritos não definitivamente julgados, por configurar hipótese de retroatividade benigna, mais benéfica para o sujeito passivo, prevista na alínea "b" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Cientificado da decisão em 6/10/2011 (fl. 71), o contribuinte interpôs, em 3/11/2011, o Recurso Voluntário e reiterou seu pedido de cancelamento total do auto de infração, repisando os argumentos de defesa apresentados na Impugnação, sendo ressaltado o seguinte:

1) a responsabilidade do agente marítimo, nos termos já decididos pelo Poder Judiciário, assim como pela Advocacia-Geral da União (AGU), se restringe à esfera comercial, não alcançando as infrações tributárias e/ou trabalhistas;

2) a Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação valendo-se de um fundamento totalmente distinto do utilizado em outros julgamentos versando sobre a mesma matéria;

3) ao contrário do alegado na decisão recorrida, não seria o caso de retroatividade benigna da IN SRF nº 510/2005, eis que antes de sua vigência não era exigido qualquer rigorismo no registro de dados no Siscomex;

4) as informações foram inseridas no Siscomex antes de qualquer procedimento fiscal, tratando-se de denúncia espontânea da infração, a reclamar pela não imposição de penalidade (art. 138 do CTN e art. 102 do Decreto-lei nº 37/1966).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

1 Preliminar. Ilegitimidade passiva.

No que se refere à alegada ilegitimidade passiva, conforme já destacou o julgador *a quo*, tem-se que os agentes marítimos são os representantes dos navios e armadores nos portos, perante as autoridades governamentais e portuárias, e atuam como mandatários do transportador estrangeiro no País.

Nos termos do art. 32, parágrafo único, alínea “b”, e do art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, o representante do transportador estrangeiro no País é responsável solidário pelo imposto de importação e **responde por eventuais infrações**, conjunta ou isoladamente, quando concorrer para sua prática.

Essa previsão legal encontra-se em consonância com o contido no art. 135, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), que estipula que os mandatários são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou, em julgamento definitivo submetido à regra dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil – CPC) que, após a alteração promovida pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, no art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, o agente marítimo representante no País do transportador estrangeiro passou a ser responsabilizado solidariamente, portanto, sem benefício de ordem, pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes de sua atividade de representação.

Diante da regra insculpida no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, a referida decisão do STJ deve ser reproduzida pelos conselheiros nos julgamentos no âmbito do CARF.

Dessa forma, se o representante do transportador estrangeiro no País não cumpre as normas vigentes, inclusive aquelas relativas ao cumprimento de obrigações acessórias, ele responde pessoalmente pela infração, inexistindo, no presente caso, a alegada ilegitimidade na identificação do sujeito passivo, em razão do que se afasta a preliminar de nulidade arguida.

2 Inovação da fundamentação legal do auto de infração.

O relator do voto condutor do acórdão recorrido fundamentou a autuação com base no art. 37 da IN SRF nº 28, de 27/04/1994, que determinava que o referido registro deveria ser dado imediatamente após o embarque, tendo sido o termo "imediatamente" interpretado pela Notícia Siscomex nº 105, em 27/07/1994, como sendo o prazo de até vinte e quatro horas, prazo esse que veio a ser ampliado para sete dias por meio da IN SRF nº 510/2005.

De pronto, informo que não se conseguiu acesso ao teor da referida Notícia Siscomex nº 105, de 1994, nem no sítio da Receita Federal, nem em consulta a outros *sites* na internet, tendo sido localizadas outras notícias emitidas no mesmo ano de 1994, mas não a referida pelo julgador de piso.

Consultando-se a descrição dos fatos presente no auto de infração (fls. 3 a 6), é possível verificar que a autuação se baseara no art. 37 do Decreto-lei nº 37, de 1966, cujo prazo ali estipulado estaria definido no § 2º do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, com a redação dada pelo parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005.

Note-se que o agente autuante não fez qualquer menção à aplicação da retroatividade benigna para se valer da Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005, referindo-se a ela como se fosse aplicável ao fato sob análise neste processo, fato esse ocorrido em 2004, quando a referida norma complementar ainda não havia sido editada.

Não há no auto de infração qualquer referência à Notícia Siscomex nº 105, de 27/07/1994, em que, segundo o julgador *a quo*, haveria definição do prazo de até vinte e quatro horas como equivalente ao termo “imediatamente” presente na redação original do art. 37 da IN SRF nº 28, de 1994, prazo esse modificado pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005, aplicável ao presente caso, conforme já dito, por força da retroatividade benigna.

Ao se tentar manter o lançamento da multa com base em outros argumentos e outros atos normativos que não aqueles descritos no auto de infração, está-se a inovar, em sede de julgamento administrativo, a fundamentação legal, procedimento esse incompatível com a competência daquele Colegiado, pois que consistente em uma nova feitura do auto de infração.

Nos termos do § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), para se sanear ou complementar um lançamento de ofício já formalizado, com inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deve-se lavrar um novo auto de infração, de caráter complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação da matéria modificada, não cabendo ao órgão julgador essa providência, pois que da competência privativa, na esfera federal, do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da função de fiscalização.

Não se sustenta, portanto, a fundamentação do auto de infração arguida pelo julgador de piso.

3 Denúncia espontânea.

O Recorrente se vale da previsão contida no art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, para requerer a aplicação da denúncia espontânea, pelo fato de que, segundo ele, prestara todas as informações relativas ao embarque antes de qualquer medida de fiscalização relacionada à alegada infração.

Eis o teor do dispositivo:

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." (grifei)

Constata-se do § 2º supra que a denúncia espontânea regida pelo Decreto-Lei nº 37, de 1966, exclui a aplicação de penalidades tanto de natureza tributária quanto de natureza administrativa, havendo a exceção apenas em relação à penalidade aplicada na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, o que não corresponde ao elemento fático deste processo, qual seja, atraso do registro no Siscomex de informação relativa a embarque de mercadoria informada em Declaração de Despacho de Exportação (DDE).

A denúncia espontânea encontra-se disciplinada no art. 138 do CTN da seguinte forma:

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

Com base no art. 138 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem decidido¹ que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

Nesse mesmo sentido, tem-se a súmula nº 49 do CARF que estipula que “[a] denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração”. Os acórdãos paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula referem-se às declarações do imposto de renda (DIRPF e DIPJ), de retenção na fonte (DIRF) e DCTF.

Consoante tais entendimentos, a denúncia espontânea do art. 138 do CTN alcança apenas as obrigações principais e não as acessórias.

Contudo, no presente caso, tem-se uma regra expressa específica determinando que a denúncia espontânea abrange as multas administrativas (§ 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966), disposição legal essa válida e vigente a reclamar por sua observância por parte da Administração Pública.

Tal regra encontra-se inserida no corpo da mesma lei (Decreto-Lei nº 37, de 1966) que estipula a multa administrativa sob comento, o que corrobora com a conclusão de que se aplica à inobservância da obrigação acessória sob comento.

Conforme consta da descrição dos fatos no auto de infração, a ação fiscal iniciara-se após o desembaraço da mercadoria e, também, após o registro no Siscomex dos dados de embarque pelo transportador, registro esse efetuado, portanto, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, o que torna o fato sob exame consentâneo com a previsão normativa supra reproduzida.

Registre-se que o referido § 2º inexistia originariamente no art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, vindo a ser incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, para abranger apenas as penalidades de natureza tributária. Com o advento da Medida Provisória nº 497, de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 2010 (art. 40, que alterou o art. 32, § 2º, do Decreto-Lei nº 37, de 1966), passou-se a prever a aplicação da denúncia espontânea às multas administrativas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias.

Mostra-se evidente a intenção do legislador de estimular o cumprimento espontâneo da obrigação acessória por parte do contribuinte ou responsável, adotando o entendimento que vem sendo difundido nos tribunais inferiores e na doutrina de que o instituto da denúncia espontânea alcança, sim, as obrigações acessórias.

Por se tratar de matéria relativa a responsabilidade infracional, a inovação promovida em 2010 pela Medida Provisória nº 497 aplica-se a fatos pretéritos, por força do contido no art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN, em que se estipula que a lei se aplica retroativamente ao ato não definitivamente julgado, 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.

¹ AgRg no REsp 1279038, 2ª T., j. 2/2/2012; AgRg no AREsp 11340, 2ª T., j. 13/9/2011; REsp 1129202, 2ª T., j. 17/6/2010, etc.

Não se pode perder de vista que a atuação da Administração Pública é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente, não podendo ela agir em desconformidade com o sistema jurídico.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região entende que “a exclusão da multa fiscal aplica-se tanto ao descumprimento de obrigação principal como de obrigação acessória, visto que o art. 138 do CTN não faz qualquer alusão à natureza da infração”².

Conforme apontou o Relator Desembargador na aludida decisão, o descumprimento de obrigação acessória constitui infração à legislação tributária, podendo ensejar a aplicação de multa prevista em lei, sendo do interesse da Administração tributária o seu cumprimento por parte dos contribuintes e responsáveis.

De acordo com a ressalva do mesmo art. 138 do CTN, ao destacar a expressão “se for o caso”, a denúncia espontânea não se restringe às obrigações principais, pois a referida expressão evidencia que nem sempre o cumprimento da obrigação tributária acarreta o pagamento de tributo.

A expressão “se for o caso” explica-se em face de que algumas infrações, por implicarem desrespeito a obrigações acessórias, não acarretam, diretamente, nenhuma falta de pagamento de tributo, embora sejam também puníveis, porque a responsabilidade não pressupõe, necessariamente, dano (art. 136).³

A súmula CARF, no meu entendimento, não estará sendo inobservada com a adoção deste entendimento, pois, tendo em vista o teor dos acórdãos paradigmas que a orientaram, o seu disciplinamento abrange as declarações periódicas a que os sujeitos passivos se encontram obrigados a apresentar, seja em razão de sua condição de contribuinte ou de responsável, para repassar à Administração tributária as informações necessárias à análise do cumprimento da obrigação tributária principal.

Além disso, a previsão legal específica (§ 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966) diferencia este caso dos demais, não se vislumbrando possibilidade de inobservância do imperativo legal.

No caso sob análise, a Declaração de Despacho de Exportação (DDE) já havia sido apresentada, restringindo-se a obrigação acessória ao registro do embarque no Siscomex, medida essa de controle meramente administrativo, o que em nada afeta o cumprimento da obrigação principal.

4 Conclusão.

Nesse contexto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso para cancelar a multa aplicada.

² AC 2001.70.00.026847-7/PR, 1ª T., excerto do voto do Rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, j. 17/10/2002.

³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 451.

Processo nº 11050.001506/2009-11
Acórdão n.º **3803-004.313**

S3-TE03
Fl. 106

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

CÓPIA