



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11128.000833/2009-05  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-010.876 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de agosto de 2023  
**Recorrente** ALIANCA NAVEGACAO E LOGISTICA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PENALIDADE PELA FALTA DE INFORMAÇÃO À ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA. INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO. SÚMULA CARF Nº 126

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010, Súmula vinculante CARF n.º 126.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO A LANÇAR. CABIMENTO DA MULTA. INAPLICABILIDADE DO ART. 113, §2º DO CTN.

A multa pelo descumprimento de obrigação acessória incide mesmo se, no caso concreto, não houver tributo a lançar, uma vez que a obrigação acessória é instituída a bem não apenas da arrecadação, mas da própria atividade fiscalizatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Mateus Soares de Oliveira, que considerava, de ofício, nulo o lançamento por falta de juntada aos autos da prova do ilícito. O conselheiro Mateus Soares de Oliveira manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-010.876 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11128.000833/2009-05

## Relatório

Adoto o relatório produzido pela Delegacia Regional de Julgamento visto que melhor descreve os fatos.

Trata o presente de auto de infração que exige a multa prevista nas alíneas 'c' e 'e' do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei n. 37, de 1966, com disciplinamento nos artigos 37 e 44 da IN SRF n. 28, de 1994. A autoridade aduaneira constatou que não foram registrados, na forma e prazos definidos pela Receita Federal do Brasil, no sistema SISCOMEX embarques referentes a exportações às quais a autuada era responsável.

O auto de infração foi lavrado em 30/01/2009, e as infrações se referem a embarques ocorridos em 15/01/2004, 31/01/2004, 10/03/2004, 15/03/2004, 30/03/2004, 01/04/2004, 04/05/2004, 06/05/2004, 24/06/2004, 06/07/2004, 02/09/2004, 06/09/2004, 20/10/2004 e 10/12/2004, mas cujos registros no SISCOMEX se deram entre 8 e 239 dias após (relatório às fls. 15).

Embarques de 15/01/2004 no mesmo navio, - Multa de R\$ 5.000,00

Embarques de 31/01/2004 no mesmo navio, - Multa de R\$ 5.000,00

Embarques de 10/03/2004, em dois navios, - Multa de R\$ 10.000,00

Embarques de 15/03/2004, no mesmo navio, - Multa de R\$ 5.000,00

Embarques de 30/03/2004 em dois navios, - Multa de R\$ 10.000,00

Embarques de 01/04/2004, em dois navios, - Multa de R\$ 10.000,00

Embarques de 04/05/2004, no mesmo navio, - Multa de R\$ 5.000,00

Embarques de 06/05/2004, no mesmo navio, - Multa de R\$ 5.000,00

Embarques de 24/06/2004, no mesmo navio, - Multa de R\$ 5.000,00

Embarques de 06/07/2004, no mesmo navio, - Multa de R\$ 5.000,00

Embarques de 02/09/2004, no mesmo navio, - Multa de R\$ 5.000,00

Embarques de 06/09/2004 em quatro navios, - Multa de R\$ 20.000,00

Embarques de 20/10/2004 no mesmo navio, - Multa de R\$ 5.000,00 e

Embarques de 10/12/2004 no mesmo navio, - Multa de R\$ 5.000,00.

TOTAL R\$100.00,00

A base legal da exigência seria a seguinte:

### **Decreto-lei n. 37 de 1966:**

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)  
(Vide)

.....

c) **a quem, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embarçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira**, inclusive no caso de não apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal;

.....

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 n. 28, de 1994:**

Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos. *(redação alterada como segue)*

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 pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005)*

**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 pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1096, de 13 de dezembro de 2010)*

Parágrafo único. Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, fluvial ou lacustre, o registro de dados do embarque, no SISCOMEX, será de responsabilidade do exportador ou do transportador, e deverá ser realizado antes da apresentação da mercadoria e dos documentos à unidade da SRF de despacho. *(redação alterada como segue)*

§ 1º Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, fluvial ou lacustre, o registro de dados do embarque, no Siscomex, será de responsabilidade do exportador ou do transportador, e deverá ser realizado antes da apresentação da mercadoria e dos documentos na unidade da SRF de despacho. *(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005)*

**Art. 44.** O descumprimento, pelo transportador, do disposto nos arts. 37, 41 e § 3º do art. 42 desta Instrução Normativa constitui embarço à atividade de fiscalização aduaneira, sujeitando o infrator ao pagamento da multa prevista no art. 107 do Decreto-lei nº 37/66 com a redação do art. 5º do Decreto-lei nº 751, de 10 de agosto de 1969, sem prejuízo de sanções de caráter administrativo cabíveis.

A autuada apresentou impugnação por meio da qual alega:

- Falta de elemento essencial das obrigações acessórias, como dispõe o § 2º do art. 113 do CTN. Esse dispositivo legal informa que a obrigação acessória tem por objeto prestações no interesse da arrecadação e ou da fiscalização, Ora, no caso em tela não há um fim específico e próprio que justifique a penalidade, por que eventual descumprimento de prestar informações no prazo estipulado não gera qualquer efeito no âmbito arrecadatório ou fiscalizatório de tributos.
- A contribuinte prestou as informações antes de qualquer procedimento fiscal configurando denúncia espontânea, assim, a multa deve ser afastada por força do 138 do CTN.

- Ao final pede: preliminar de nulidade, no mérito a improcedência da autuação, como explicado na impugnação.

É o relatório.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/01/2004, 31/01/2004, 10/03/2004, 15/03/2004, 30/03/2004, 01/04/2004, 04/05/2004, 06/05/2004, 24/06/2004, 06/07/2004, 02/09/2004, 06/09/2004, 20/10/2004, 10/12/2004

*INFORMAÇÃO INTEMPESTIVA DE DADOS DE EMBARQUE. PENALIDADE ADMINISTRATIVA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.*

A modificação introduzida pela Lei 12.350, de 2010, no § 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66, que estendeu às penalidades de natureza administrativa o excludente de responsabilidade da denúncia espontânea, bem como o disposto no art. 138 do CTN, não se aplica nos casos de penalidade decorrente do descumprimento dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira.

*PRESTAR INFORMAÇÕES AO CONTROLE ADUANEIRO. DATA DA OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA.*

A infração de deixar de prestar informações na forma e no prazo definidos pela Receita Federal deve ser considerada como ocorrida no dia seguinte ao prazo máximo para cumprimento dessa obrigação. Essa data é o termo inicial do prazo previsto no artigo 139 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, caso não se comprove razão para ela ser afastada em favor de outra prevista em lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Na parte procedente o julgador *a quo* excluiu os seguintes embarques:

Por todas as considerações e propostas de julgamento apresentados neste voto, proponho seja considerado como parcial provimento à impugnação, pelo acolhimento de ofício do incidente de prescrição/decadência do art. 139 do DL 37/1966 para excluir da exigência as multas referentes (R\$ 25.000,00) aos cinco embarques indicados a seguir pelo decurso do prazo de cinco anos previsto no art. 139 do DL 37/1966; e mantendo-se a exigência de R\$ 75.000,00 com relação aos demais embarques indicados na autuação.

Eloy Eros da Silva Nogueira – relator.

**Quadro de embarques excluídos pelo disposto no artigo 139 do DL 37/1966**

<b>Data do fato gerador como consta do auto de infração.</b>	<b>Data do embarque</b>	<b>Nome do navio</b>	<b>DDE's</b>	<b>Data correta do fato gerador</b>
15/01/2004	15/01/2004	Cap San Marco V22S	2040018592/0	22/01/2004
31/01/2004	31/01/2004	Cap San Raphael 016S	2040070962/7	07/02/2004
10/03/2004	08/02/2004	Cap Santo Antonio 020S	2040105005/0	15/02/2004
15/03/2004	02/01/2004	Cap San Lorenzo 020S	2031161510/4	09/01/2004
24/06/2004	06/02/2004	Aliança Europa	2040070903/1	13/02/2004

Inconformada a recorrente apresentou Recurso Voluntário arguindo os seguintes pontos de defesa:

- a) Da denúncia espontânea aduaneira;
- b) Das obrigações acessórias – falta de elemento essencial;

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos para sua admissibilidade. Não foram arguidas preliminares.

O processo é decorrente de Auto de Infração no **valor originário de R\$ - 100.000,00** (cem mil reais), que teve parte do lançamento, R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil), exonerado pelo julgador *a quo*, sendo mantido o lançamento no valor de R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil), devido ao descumprimento das obrigações acessórias de prestar informações sobre veículo ou carga transportada ou sobre operações que executar, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como a quem, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embarçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira de acordo com o que dispõe o art. 107, inciso IV, alíneas "c" e "e", do Decreto-Lei no 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei no 10.833/2003.

Passamos a analisar as alegações recursais que tem por objetivo a reforma do julgado de primeira instância.

### **Denúncia espontânea**

No mérito alega o recorrente que não cabe a aplicação das multas aduaneiras em razão da modificação da legislação que passou a prever que o instituto da denúncia espontânea é aplicável

às penalidades de natureza tributária ou administrativa. Vejamos os destaques do Recurso nesse sentido:

A denúncia espontânea, espécie de arrependimento eficaz, visa estimular à observância voluntária – ainda que tardia – das obrigações tributárias principais e acessórias, premiando com a exclusão das penalidades o contribuinte que, em vez de apostar na inércia do Fisco (e, ao cabo, na decadência), confessa a sua infração e repara os danos dela advindas, por meio do pagamento do tributo acaso devido, com juros de mora.

Já nas questões aduaneiras, a denúncia espontânea está prevista no art. 102 § 2º do Decreto-Lei n.º 37/66, reproduzido no art. 683 § 2º do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6759/2009), conforme abaixo transcrito:

*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 n.º 2.472, de 01/09/1988)*

Antes de 2010, o § 2º do art. 102 era taxativo ao prescrever que a denúncia espontânea excluía apenas as penalidades de natureza tributária. Como advento da Medida Provisória n.º 497, de 2010, que foi convertida na Lei n.º 12.350/2010, o entendimento modificou-se.

A referida Lei alterou o § 2º do art. 102 do Decreto – Lei n.º 37/66, excluindo a expressão “somente as penalidades de natureza tributária” para incluir “a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa”, estendendo, assim, o cabimento do instituto para as penalidades de natureza administrativa. Assim, a nova legislação estendeu o cabimento da denúncia espontânea para todas as penalidades (exceto para no caso de pena de perdimento), inclusive para aquelas cuja natureza não é clara ou gera controvérsias, a exemplo das multas do Siscarga.

Ocorre que o entendimento consolidado nesse tribunal administrativo é em sentido contrário, conforme ficou expresso na súmula vinculante n.º 126, vejamos:

**Súmula CARF n.º 126**

**Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2018**

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei n.º 12.350, de 2010. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Como se vê, a súmula enfatiza que mesmo após a alteração legislativa, mencionada pelo recorrente, a denúncia espontânea não alcança as penalidades aplicadas em razão de descumprimento dos prazos fixados pela legislação aduaneira.

Dessa maneira foi ementado o acórdão n.º **3802002.311**, de relatoria do ex-Conselheiro SOLON SEHN, no qual destaco os enxertos abaixo:

**MULTA REGULAMENTAR. ATRASO. INFORMAÇÕES. SISCOMEX. INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

A denúncia espontânea não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres instrumentais caracterizados pelo atraso na prestação de informação da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, decorrente do art. 40 da Lei nº 12.350/2010. A aplicação deste dispositivo deve-se considerar o conteúdo da “obrigação acessória” violada. Isso porque nem todas as infrações pelo descumprimento de deveres instrumentais são compatíveis com a denúncia espontânea, como é o caso das infrações caracterizadas pelo fazer ou não fazer extemporâneo do sujeito passivo. Nestas a aplicação da denúncia espontânea implicaria o esvaziamento do dever instrumental, que poderia ser cumprido há qualquer tempo, ao alvedrio do sujeito passivo.

Destaque para o trecho retirado do voto condutor:

(...)

Destarte, a aplicação da denúncia espontânea às infrações caracterizadas pelo fazer ou não fazer extemporâneo do sujeito passivo implicaria o esvaziamento do dever instrumental, que poderia ser cumprido há qualquer tempo, ao alvedrio do sujeito passivo. Exegese dessa natureza comprometeria toda a funcionalidade dos deveres instrumentais no sistema tributária.

Destaca-se, nesse sentido, a doutrina de Yoshiaki Ichihara:

“Caso se entenda que o descumprimento de dever instrumental formal possa ser denunciado e corrigido sem o pagamento das multas decorrentes, na prática não haverá mais infração da obrigação acessória. Seria, a rigor, uma verdadeira anistia, que somente poderá ser concedida por lei específica. Exemplificando, uma empresa que deixou de registrar e escriturar livros fiscais, com a denúncia espontânea da infração, se assim se entender, não haverá mais multa, e a aplicação da lei tributária estará integralmente frustrada” 5.

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

(...)

Por essas razões entendo que não resta configurada a denúncia espontânea.

### **Obrigações acessórias – alegada falta de elemento essencial**

A recorrente menciona ainda que eventual descumprimento de obrigação acessória, sem que tenha ocorrido qualquer prejuízo arrecadatório, resulta em falta de elemento essencial da finalidade do auto, fundamenta sua tese no artigo 113, § 2º do CTN. Vejamos:

Trata-se de OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA a prestação de informações sobre carga transportada na forma e no prazo estabelecido pela RFB. Desta forma, a malfadada Autuação carece de elemento essencial de validade, senão vejamos.

Dispõe o Art. 113, § 2º do CTN que:

*“§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” (grifos nossos).*

No caso em tela, sequer há um fim específico e próprio que justificasse a penalidade. Muito pior, falta o elemento essencial da finalidade de estar “no interesse da

arrecadação ou fiscalização dos tributos”, conforme se verifica no § 2º, do art. 113, do CTN. Isto porque eventual descumprimento de prestar informações no prazo estipulado, não gera qualquer efeito no âmbito arrecadatário ou fiscalizatório de tributos.

A própria conduta da Autoridade Fiscalizadora, na elaboração do auto de infração em tela, não menciona qualquer prejuízo arrecadatário ao Fisco, inclusive, como é sabido, a fiscalização dos tributos das mercadorias importadas se inicia no momento do Registro do Despacho de Importação sendo finalizada com a parametrização de acordo com as normas instituídas pela Alfândega.

Consequentemente, a inclusão ingressada tardiamente não resulta, por si só, em prejuízo à Receita Federal, independentemente se este procedimento tenha sido realizado após o registro do Despacho de Importação, pois a liberação da carga (parametrização) somente seria possível após constatação da informação correta dos dados da carga junto ao sistema SISCOMEX CARGA bem como com o recolhimento dos devidos tributos instituídos pela Receita Federal do Brasil.

Trata-se de equívoco de interpretação da lei, nesse ponto cabe destacar que os prazos aduaneiros tem como finalidade dar maior segurança e agilidade nas operações portuárias, sendo certo que o dever de punir em caso de eventual descumprimento não é discricionário, pelo contrário, é vinculante ao agente fiscalizador, visto que decorrente de lei, conforme já mencionado.

A tese recursal de que não tenha causado prejuízo ao fisco, ou seja, não trouxe prejuízo em termos de arrecadação, é equivocada porque o descumprimento é sim prejudicial em termos de fiscalização, inclusive se a inexistência de obrigação principal justificasse a inobservância das respectivas obrigações acessórias que a permitem fiscalizar, estaria instalado o caos na administração tributária, que padeceria de total descontrole do ingresso e saída de mercadorias das divisas nacionais.

Nesse sentido, a obrigação acessória não fica dispensada em razão da circunstancial inexistência de crédito tributário principal e por essa razão a sanção pelo respectivo descumprimento incidi com a aplicação da penalidade de multa.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Fl. 9 do Acórdão n.º 3201-010.876 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 11128.000833/2009-05

## Declaração de Voto

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira

Com a devida vênia, dirijo do ilustre e nobre Conselheiro Relator no que toca a decisão. Trata-se de um caso envolvendo aplicação da sanção prevista no artigo 107, IV, “e” do Dec. 37/1966. Considerando a natureza da sanção aplicada, entendo que a sua hipótese de incidência é efetivamente a infração da violação da norma referente ao prazo para prestação de informações no Siscarga por parte do contribuinte.

A sanção pecuniária difere-se do tributo simplesmente porque este último pressupõe um fato lícito na sua origem, ao passo que a primeira parte do ilícito de modo a atrair as consequências sancionatórias. Consequência lógica disto é a materialização e formalização em um Auto de Infração.

Discorrendo acerca do tema, SACHA CALMON leciona que:

As sanções tributárias mais difundidas são as multas (sanções pecuniárias). Sancionam tanto a infração tributária substancial quanto a formal...Ambas, para citar Carnelutti, possuem a característica de ser ‘um evento danoso imposto a quem não cumpre o preceito’ e, à semelhança da sanção penal, comportam duplo efeito: o intimidativo, que visa evitar a violação do direito, e o repressivo, que se verifica após perpetrado o desrespeito a norma fiscal”...

Multa é a prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal ou contratual).

Aqui, vai-nos interessar a multa ex lege ou legal (de que a fiscal é subespécie). Diferencia-se do tributo porque neste a prestação pecuniária compulsória em prol do Estado ou de pessoa por ele indicada, exercendo função paraestatal, tem por causa a realização de um fato lícito qualquer. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, pp. 39-40).

Por tratar-se de infração, ilícito de obrigação principal, no caso a prestação de informações de forma intempestiva, tem-se que o Auto de Infração que exterioriza e da efeitos jurídicos para a imposição da respectiva sanção, deve, obrigatoriamente, contemplar todos os fatos, fundamentos, provas e elementos necessários para que o contribuinte tenha plenas condições de se defender na plenitude do contraditório e ampla defesa.

O artigo 10 do Dec. 70.235/1972 estabelece que:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Deve reunir todos os pressupostos estabelecidos no mencionado dispositivo para fins de sua validade. E não é só: tem que estar acompanhado das provas do ilícito fiscal. Com a devida vênia, no presente caso há uma planilha, elaborada pela SRFB, indicado os prazos e datas que resultaram nas infrações apontadas.

Entende-se que isto não é prova. Pode ser elementos ou indícios de prova, a qual deve ser considerada para fins de julgamento, desde que acompanhados dos documentos essenciais que comprovam, efetivamente, a prática, ou não, da infração. E ninguém melhor do que a própria SRFB, a quem cabe gerenciar todos os sistemas aduaneiros, SISCARGA, MANTRA, dentre outros, para não só ter o pleno acesso aos documentos, como também anexá-los aos autos de infrações.

Tal fato permite ao contribuinte exercer o contraditório e ampla defesa, posto que terá acesso aos extratos do SISCARGA, CONHECIMENTO DE EMBARQUE, DO MANIFESTO, DAS ESCALAS DOS NAVIOS, DAS TELAS DE BLOQUEIOS E DESBLOQUEIOS DO SISCOMEX, dentre outros. A partir do momento em que referidos documentos não acompanham o Auto de Infração, sem dúvida alguma que resta comprometido o direito de defesa do contribuinte.

Não por acaso que o artigo 10 acima mencionado estabelece que no auto de infração deverá constar a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias, a assinatura do agente e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Uma vez destituído de quaisquer dos elementos aludidos e que resulte, em limitação ou mesmo impossibilidade de exercício pleno de defesa por parte do Recorrente, inegável que o Ato Administrativo Tributário do Auto de Infração deve ser destituído do mundo jurídico, posto não estar revestido do manto da legalidade.

Como já afirmado anteriormente, o ato de lançamento deve ser fundamentado, tendo o Fisco o dever de explicar detalhadamente a ocorrência dos fatos que o justificaram, e ainda comprovar tais afirmações. Ato desacompanhado dessa fundamentação, e dessa comprovação, é nulo, e não gera a tão alegada quanto equivocada “presunção de validade” do ato administrativo. Confirma-se, a propósito, o que didaticamente dispõe o art. 9º do Decreto no 70.235/72:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. Sobre a questão da necessária fundamentação do ato administrativo, e das relações desse requisito com a presunção de validade de tais atos, Raquel Cavalcanti Ramos Machado adverte que “[...] para que o ato administrativo

goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras.

Fundamentar um ato é, em termos mais genéricos, explicar as razões pelas quais tal ato foi praticado. Essa explicação, evidentemente, não há de ser qualquer afirmação sobre ditas razões, mas uma explicação que atenda à lógica e que permita ao acusado conhecer as imputações que lhe estão sendo feitas e delas se defender (MACHADO, Hugo de Brito. *Processo tributário / Hugo de Brito Machado Segundo*. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo : Atlas, 2018, FLS. 99-100).

Da nulidade do Ato que lavrou o Auto de Infração por uma situação inaplicável ao caso, restam comprometidos todos os atos posteriores. Não por acaso, declarar nulidade de algo é extremamente excepcional. O fundamento da existência de um Auto nada mais é do que um ato antecedente, violador de alguma norma e, pelo subsequente, sujeitar-se-á a uma sanção previamente prevista na legislação tributário e aduaneira. Neste sentido:

Por força da eficácia jurídica, que é propriedade de fatos, o conseqüente dessa norma, que poderemos nominar de “sancionatória”, estabelecerá uma relação jurídica em que o sujeito ativo é a entidade tributante, o sujeito passivo é o autor do ilícito, e a prestação, digamos, o pagamento de uma quantia em dinheiro, a título de penalidade. Aquilo que permite distinguir a norma sancionatória, em presença da regra tributária, é precisamente o exame do suposto. Naquela, sancionatória, temos um fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de um dever estabelecido no conseqüente de norma tributária. (Carvalho, Paulo de Barros *Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho*. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021, p. 494-495).

A reflexão reside no limite em que o princípio da instrumentalidade das formas deve prevalecer no processo administrativo. E a resposta é simples: até o momento em que o ato puder resultar em prejuízo para determinada parte. Neste sentido transcreve-se os artigos 277 e 282 e parágrafos 1º e 2º do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo.

Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Art. 282. Ao pronunciar a nulidade, o juiz declarará que atos são atingidos e ordenará as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados.

§ 1º O ato não será repetido nem sua falta será suprida quando não prejudicar a parte.

§ 2º Quando puder decidir o mérito a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, o simples fato de existir um vício no ato processual, por si só, não justifica a materialização da nulidade. Correlacionando-se esta legislação para com o caso concreto, nota-se que a infração apontada no Auto de Infração tem natureza puramente objetiva, consistente na prestação, ou não, das informações fora do prazo no tocante a desconsolidação das mercadorias importadas.

Não há margem para discussão sobre dolo, culpa ou outro tipo de reflexão jurídica. Ocorreu ou não a infração. E tal fato é constatado através dos extratos oriundos do

sistema Siscarga da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a qual, repita-se, gerencia todos os sistemas de comércio exterior.

A demonstração da falta é de fundamental importância através da juntada dos Extratos do Manifesto, do Conhecimento Eletrônico, no Extrato de Escalas, nas Telas de Bloqueio e Desbloqueio da mercadoria. Tais informações encontram-se nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Siscarga. É através da análise destes documentos que se comprova, ou não, a prática da infração.

Por meio destes documentos, analisa-se, não raro ocorrer, casos de retificações tratados como prestação de informações intempestivas. Sabe-se que retificações não configuram infração. Por meio das informações destes documentos se constata, por exemplo, ocorrência, ou não, da decadência. E é justamente por meio destes anexos que se comprova, efetivamente, a própria prática de infração, quando ocorrida, de modo a justificar a imposição da sanção pecuniária.

Portanto, considerando a natureza desta infração, entende-se ser fundamental a presença destes documentos em anexo ao Auto de Infração de modo a legitimar as informações prestadas pela própria autoridade aduaneira e possibilitar ao contribuinte que possa se manifestar e exercer a plenitude de seu direito de defesa.

Auto de infração desacompanhado de documentos em casos de prestação de informação de desconsolidação intempestiva, representa afronta ao direito de defesa e sim, causa a parte prejuízo no tocante ao direito fundamental do contraditório. Portanto, não se trata de mero erro formal que permite ao julgador decidir o mérito. Inclusive é matéria que pode e deve ser reconhecida de ofício por ser de ordem pública.

Em assim sendo, necessário transcrever o artigo 59 do Dec. 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Do exposto, reconheço *ex officio* a nulidade, voto pelo provimento do Recurso Voluntário para anular o Auto de Infração em decorrência da preterição do direito de defesa do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira