



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

Processo nº 11128.008110/2009-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.245 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2013
Matéria Processo Administrativo Fiscal
Recorrente ACTION AGENCIAMENTO DE CARGAS
Recorrida DRJ SÃO PAULO (SP)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 20/09/2006

Ementa:

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, 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*:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 20/10/2009, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência da multa por embarço à ação fiscalizadora do Fisco, preceituada no art. 15, 532 do Decreto 4.543/02, no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/03 e art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27/04/1994.

Relata a autoridade fiscal que as mercadorias despachadas através da DDE nº 20600831067/0 foram embarcadas no navio PORT TEJO em 22/07/2006, data do efetivo embarque, tendo sido registrados os dados desse embarque apenas em 20/09/2006, conforme extratos da Consulta Histórico do Despacho e da Consulta Dados de Embarque, de fls. 15.

Assim, pelo fato de não ter registrado no Siscomex os dados de embarque daquelas mercadorias, na forma e prazo estabelecidos no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27/04/1994, o contribuinte foi autuado para exigência da multa prevista no inciso IV, item “e” do art. 107, do Decreto-lei nº 37/66, alterado pelo artigo 77 da Lei nº 10.833/03, no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Cientificado da lavratura da peça fiscal, o contribuinte protocolizou impugnação, tempestivamente, em 18/12/2009, de fls. 20/27, alegando, resumidamente, que:

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

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

03 – Alega que a Notícia Siscomex nº 002, de 07/01/2005, trazida a esta autuação, ao estabelecer a forma e os prazos mencionados em lei, abrangeu matéria não alcançável por esse tipo de ato, cuja natureza, como seu próprio nome indica, está voltada para os comandos internos da repartição, haja vista não ser atribuição do agente público ordenar serviços ao público externo.

A 1ª Turma da DRJ em São Paulo (SP) julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 17-57737, de 23 de fevereiro de 2012, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 20/09/2006

MULTA POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO.

Aplica-se a multa por embarço à fiscalização, se o registro no Siscomex dos dados pertinentes ao despacho de exportação ocorrer além do prazo de sete dias, na hipótese de embarque marítimo, em face da nova redação do art. 37 da IN SRF nº 28/94, dada pela IN SRF no 1.096/ 2010, ao amparo da retroatividade benigna prevista na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN.

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

- a) A Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, estabelece, em seu artigo 24, a todos os órgãos de julgamento da Receita Federal do Brasil a obrigatoriedade em apresentar suas decisões no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias, a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos. A não observância do prazo estabelecido pelo artigo 24 da Lei 11.457/2007 acarreta a nulidade absoluta do lançamento do crédito tributário, configurando entendimento diverso afronta ao princípio da legalidade pela Administração Pública, em desobediência, portanto, ao determinado

pelo artigo 37, caput, da Constituição da República. Partindo dessa premissa, esclarece a ora Recorrente que a Impugnação por si protocolizada em 18 de dezembro de 2009 foi julgada somente na sessão de 23 de fevereiro de 2012, pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, ultrapassando, desse modo, o prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) estabelecido pela Lei nº 11.457/2007. Considerando os argumentos e os fatos apresentados, é manifesta a nulidade do lançamento do crédito tributário;

b)

Verifica-se que a ora recorrente tinha a intenção de prestar as informações no prazo regulamentar, não logrando êxito por circunstâncias superiores à sua vontade;

c)

Cabe esclarecer que o disposto no artigo 94, § 2º, do Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, que trata da responsabilidade por infrações no âmbito aduaneiro, deve ser interpretado em consonância e nos padrões do artigo 136, do Código Tributário Nacional. Tal raciocínio deve ser observado considerando o princípio da hierarquia das normas, pelo qual as de grau inferior devem observar as de grau superior em sua interpretação, amplitude e aplicação. Desse modo, a responsabilidade por infrações praticadas no âmbito aduaneiro não é objetiva, como defendem alguns erroneamente, mas sim por culpa presumida;

d)

Sem prejuízo, não é menos verdade que a responsabilidade atribuída pode ser excluída pela denúncia espontânea da infração, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional e artigo 102, §2º, do Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966. Assim, se o cumprimento de uma obrigação acessória fora do prazo legal configura a denúncia espontânea da obrigação, do mesmo modo, o cumprimento a destempo de obrigação acessória fora do prazo regulamentar, frise-se, por uma mera instrução normativa, deve ter o mesmo efeito. Logo, devem ser considerados os pedidos de retificação efetuados pela Recorrente como denúncia espontânea da infração, dados a sua natureza, não comportando, desse modo, o pagamento de tributo e muito menos a aplicação de qualquer penalidade, seja tributária ou administrativa, conforme parágrafo 2º do Decreto-Lei 37/1966, com redação dada pela Lei 12.250/2010;

e)

O entendimento da Autuante de que a conduta da Recorrente caracterizaria a infração apontada no auto em estudo trata-se de uma arbitrariedade.

Termina sua petição recursal pedindo o deferimento da impugnação para fins de declarar a nulidade do auto de infração, ou em caso de melhor entendimento seja reformado o acórdão *ad quo* para julgar improcedente o lançamento tributário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

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 do recorrente em informar os dados de embarque da carga transportada no navio PORT TEJO, ocorrido em 22/07/2006.

Reproduzo a descrição dos fatos imputados ao recorrente:

Concluído levantamento realizado na Equipe de Averbação de manifesto e Retificação de RE Averbado (EQMAX) do Setor de Exportação da Alfândega do Porto de Santos, através do qual se apurou informação dos dados de embarque no Sistema Integrado de Comercio Exterior (Siscomex), por parte da transportadora ACTION AGENCIAMENTO DE CARGAS LTDA no ano de 2006 e 2007 em prazo superior a 07 (sete) dias em 01 embarques/SD realizados através de 01 navios/viagem por ela representados.

Em anexo consta à planilha com a relação dos dados de embarque informados fora do prazo por DDE, a data de embarque de cada DDE, a data da informação no Siscomex dos respectivos dados de embarque e quantidade de dias informados fora do prazo, por navio.

Tendo em vista que para cada navio existem diversas datas de informações de embarque e no sistema só é permitido informar uma, a ficha Fato Gerador foi preenchida com a primeira data informada em atraso.

O atraso na informação dos dados de embarque no Siscomex, de acordo com o art. 44 da IN 28/1994, constitui embaraço à fiscalização, e sujeita o Transportador Marítimo ao pagamento de multa no valor de R\$ 5.000,00, conforme previsão legal do art. 107 do Decreto-Lei 37/1966, alterado pelo art. 77 da Lei 10.833/2003:

O Decreto-Lei 37/1966, art. 107, nos traz em sua alínea c. que embaraçar, dificultar ou impedir a ação da fiscalização aduaneira por qualquer meio ou forma (omissiva ou comissiva) constitui embaraço à fiscalização. Nesse caso, a própria IN 28/2004, expressamente no art. 44, enquadra este descumprimento de prazo na informação dos dados de embarque como embaraço cabendo, portanto a multa de R\$ 5.000,00.

Reforçando, no mesmo artigo 107, na alínea e, está expresso que deixar de prestar informação nos prazos estabelecidos pela RFB sobre veículo transportador ou carga nele transportada ou suas operações enseja multa de R\$ 5.000,00. Com isso, fica claro, por meio desses dois dispositivos legais a infração cometida pelo transportador marítimo.

A presente autuação está lastreada na alínea "e", inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei n.º 37/66, com redação dada pelo artigo 77 da Lei n.º 10.833/03.

(...)

E também no artigo 37 da Instrução Normativa SRF n.º 28/94.

(...)

POR OPORTUNO, ESCLARECEMOS QUE O TERMO "IMEDIATAMENTE", CONTIDO NO ART 37 DA IN RFB n.º 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". SALIENTAMOS O DISPOSTO NO ART. 44 DA REFERIDA IN, OU SEJA, A PREVISÃO LEGAL PARA AUTUAÇÃO DO TRANSPORTADOR NO CASO DE DESCUMPRIMENTO DO PREVISTO NO ARTIGO ACIMA REFERENCIADO. "

Por sua vez o artigo 44 da IN/SRF 28/94, citado na notícia acima, claramente tipifica conduta de omissão de registro dos dados de embarque no SISCOMEX pelo transportador como embarço:

"Art. 44. O descumprimento, pelo transportador, do disposto nos arts. 37, 41 e § 3.º 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 n.º 37/66 com a redação do art. 5.º do Decreto-lei n.º 751, de 10 de agosto de 1969, sem prejuízo de sanções de caráter administrativo cabíveis."

(...)

Diante dos fatos expostos, fica clara a infração cometida pela ACTION AGENCIAMENTO DE CARGAS LTDA, por descumprimento do prazo na informação dos dados de embarque no Siscomex em relação a 01 embarques em 01 navios, ensejando a multa de R\$ 5.000,00 por navio/viagem num total de R\$ 5.000,00.

A DRJ manteve o lançamento tributário sob os seguintes argumentos:

- 1) A ausência da intenção de embarçar ou impedir a fiscalização não exime o sujeito passivo de responder por ela;
- 2) Não cabe confundir o registro intempestivo dos dados de embarque por parte do transportador (conforme

determinado em normas legais) com qualquer conduta beneficiária do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Logo, não é aplicável ao caso a denúncia espontânea;

3)

O contribuinte não observou o prazo para a entrega da DDE previsto na legislação vigente à época e, em face do disposto no artigo 44 da IN SRF nº 28/94, configura-se tal inobservância como infração de embarço à atividade de fiscalização aduaneira, nos termos do art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-lei nº 37/66, com a redação do art. 77 da Lei n. 10833/03.

Preliminar

Alega o recorrente que a RFB não observou o prazo de 360 dias previsto na Lei nº 11.457/2007 para proferir decisão acerca da impugnação protocolada em 18/12/2009. Por sua tese, a inobservância deste prazo acarretaria a nulidade do auto de infração.

Peço vênia ao recorrente, mas entendo de maneira diversa, ao meu sentir esse é um prazo impróprio que seu descumprimento não gera qualquer desvalia em matéria processual ou substantiva, senão vejamos:

A Lei nº 11.457, de 26 de março de 2007, estabeleceu prazos para que a administração tributária se manifeste ante pleitos formulados pelos Contribuintes. Eis teor do art. 24 daquele diploma legal:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

Referida matéria foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp 1.138.206/RS de relatoria do Min. Luiz Fux, publicado no DJ de 01/01/2010. Vejamos a ementa daquele aresto:

“TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a

razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação."

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 Lei do Processo Administrativo Fiscal, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quicá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema judicandum, in verbis:

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I- o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II- a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III- o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris:

"Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008."

Por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, sou obrigado a acatar a decisão do STJ e votar pela observância do prazo de 360 dias previsto na Lei nº 11.457/2007.

Contudo, não há na legislação penalidade pelo descumprimento do prazo. Sabemos que qualquer sanção deve estar prevista em lei. E, cancelar o auto de infração por inobservância do prazo previsto na Lei nº 11.457/2007, seria, sem dúvida, uma sanção à Fazenda Pública.

Nesta esteira de raciocínio, afasto a preliminar suscitada pelo recorrente.

Mérito

O recorrente alega que o atraso deu-se por circunstâncias alheias a sua vontade. Além desse motivo recursal, afirma que teve a intenção de prestar as informações ao fisco e que a responsabilidade por infrações praticada no âmbito aduaneiro não é objetiva, mas por culpa presumida. Por fim, defende o afastamento da penalidade em vista da denúncia espontânea.

O primeiro ponto a ser enfrentado diz respeito ao atraso na apresentação do DDE, que, na visão da fiscalização, resultou em embaraço e uma multa de R\$ 5.000,00.

O fundamento legal utilizado pela autoridade lançadora foi a conjugação dos artigos 37 e 44 da IN 28/1994 e o art. 107 do Decreto-Lei 37/1966, alterado pelo art. 77 da Lei 10.833/2003.

Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro 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)

(...)

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;

Instrução Normativa SRF nº 028, de 17 de abril de 1994:

(...)

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)

(...)

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

O art. 44 da IN SRF nº 28/1994 define como embarço à fiscalização o descumprimento das regras previstas nos arts. 37, 41 e § 3º do art. 42 da dicção legal.

O art. 37 determina que o transportador tem sete dias para registrar no SISCOMEX os dados pertinentes ao embarque das mercadorias, contados da data do efetivo embarque.

O art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966 e alterações, pune com multa de R\$ 5.000,00 quem, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embarçar a ação da fiscalização.

Pela exegese dos artigos citados, o fato típico previsto como infração pela legislação tributária é o registro dos dados relacionados ao embarque de mercadoria com o interregno de tempo maior que sete dias, contados da data de embarque da mercadoria, tendo como sanção uma multa de R\$ 5.000,00.

Fixada a premissa maior, parto para os fundamentos jurídicos.

É fato incontroverso que as mercadorias foram embarcadas no navio PORT TEJO em 22/07/2006 e os dados referentes a essa operação só foram registradas no SISCOMEX em 20/09/2006.

Não é preciso ser um perito em matemática para deduzir que o recorrente registrou a operação de embarque intempestivamente, incorrendo na conduta tipificada nos artigos 37 e 44 da IN 28/1994 e o art. 107 do Decreto-Lei 37/1966, alterado pelo art. 77 da Lei 10.833/2003, como infração aduaneira.

Diante desse quadro, não vejo motivos para reformar a decisão da DRJ, que merece ser mantida pelos próprios fundamentos.

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.

Sobre essa matéria, tenho a mesma opinião da DRJ, 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, tratou o tema com maestria e merece ser colacionado como de 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 fiscalização das 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 denunciação 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 denunciação 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 denunciação 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 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 representativa da 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.

Processo nº 11128.008110/2009-46
Acórdão n.º **3402-002.245**

S3-C4T2
Fl. 91

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

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

E como voto.

Sala de sessões, 24/10/2013.

Gilson Macedo Rosenberg Filho

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.