



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

Processo n° 11968.000491/2007-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3801-004.870 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 27 de janeiro de 2015
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 05/10/2006, 10/10/2006, 25/10/2006, 07/11/2006, 08/11/2006, 10/11/2006, 14/11/2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO ÀS PENALIDADES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias de caráter administrativo cumpridas intempestivamente, mas antes do início de qualquer atividade fiscalizatória, relativamente ao dever de informar, no Siscomex, os dados referentes ao embarque de mercadoria destinada à exportação.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. O Conselheiro Paulo Sérgio Celani votou pelas conclusões. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Marcos Antônio Borges que negavam provimento ao recurso voluntário.

(assinatura digital)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

Processo nº 11968.000491/2007-61
Acórdão n.º **3801-004.870**

S3-TE01
Fl. 3

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Cassio Schappo, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Antônio Caliendo Velloso Da Silveira e Flávio de Castro Pontes.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 11968.000491/2007-61, contra o acórdão nº 11-40.923, julgado pela 6ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Recife (DRJ/REC), na sessão de julgamento de 20 de maio de 2013, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Delegacia Regional de Julgamento de origem, que assim relatou:

“Trata-se de auto de infração lavrado contra a interessada já qualificada nos autos, do qual resultou a exigência fiscal de R\$ 85.000,00, relativa à multa por descumprimento de obrigação acessória referente à prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada.

Descreve a autoridade fiscal que o sujeito passivo informara, depois de vencido o prazo de SETE dias estabelecido pela legislação, os dados de embarque relativos às Declarações para Despacho de Exportação (DDEs) nos 2061003496/0, 2061051721/0, 2061237438/6, 2061217022/5, 2061235722/8, 2061224950/6, 2061239178/7, 2061251122/7, 2061276124/0, 2061301094/0, 2061297750/1, 2061332344/0, 2061327648/5, 2061332781/0, 2061354073/5, 2061331598/7, 2061463621/3.

Anota a autoridade fiscal que intimou, por meio do Termo de Intimação ALFSPE Saope nº 10/07 (fls. 113 do processo eletrônico), o terminal alfandegado Tecon a apresentar as datas de real embarque para o exterior dos contêineres objeto da autuação.

Da análise dos dados fornecidos pelo operador portuário Tecon confirmou-se defasagem superior a sete dias entre o efetivo embarque e a prestação da informação no Siscomex.

Tal conduta, segundo a autoridade fiscal, configuraria descumprimento de obrigação acessória, sujeitando o infrator, para cada Declaração para Despacho de Exportação

– DDE, que não teve o registro dos dados de embarque no prazo legal de sete dias, à multa de R\$ 5.000, 00 (cinco mil reais), prevista no art. 107, inciso IV, alínea e, do DI nº

37/66, com redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/03. Observa ainda a autoridade fiscal que foram registrados com atraso os dados de embarque relativos a dezessete declarações para despacho de exportação.

Registre-se que, expressamente, afastou a autoridade fiscal a capitulação da infração prevista na alínea “c” do mesmo dispositivo (embaraço à fiscalização), por entender que a tipificação da alínea “e” (prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada, fora do prazo previsto pela RFB) seria mais específica.

Devidamente cientificada a contribuinte apresenta impugnação, com base sinteticamente nos seguintes fundamentos:

a) solicita a aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional, ao argumento de que o contribuinte tem um limite de tempo para declarar espontaneamente ao

Fisco o descumprimento da sua obrigação e este é caracterizado pela anterioridade a qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória neste sentido. Cita doutrina

b) apela ao bom senso da autoridade, tendo em vista que toda a documentação física relativa às DDE's envolvidas foi entregue tempestivamente, que a fiscalização das cargas transcorreu normalmente, e que nenhum prejuízo ou embaraço foi causado ao erário, posto que recolhidos todos os tributos incidentes sobre a carga.

Por fim, requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração em questão determinando-se, conseqüentemente, o cancelamento da multa aplicada e definitivo arquivamento.

É o relatório.”

A DRJ de Recife (DRJ/REC), decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito. Colaciono a ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 05/10/2006, 10/10/2006, 25/10/2006, 07/11/2006,

08/11/2006, 10/11/2006, 14/11/2006, 12/12/2006

PRESTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DOS DADOS DE EMBARQUE.

O registro dos dados de embarque, no Siscomex, relativo à mercadoria destinada à exportação realizado fora do prazo fixado constitui infração pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994 sujeitando o transportador à multa prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

*PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE.
DENUNCIA ESPONTÂNEA.*

O instituto da denúncia espontânea não alcança as penalidades aplicadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias, como é o caso da informação dos dados de embarque de mercadoria destinada à exportação prestada fora do prazo estabelecido normativamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

*DADOS DE EMBARQUE. INFORMAÇÃO
INTEMPESTIVA.*

*PENALIDADE APLICADA POR VIAGEM EM VEÍCULO
TRANSPORTADOR.*

A penalidade que comina a prestação intempestiva de informação referente aos dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação é aplicada por viagem do veículo transportador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com improcedência de sua manifestação de inconformidade, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, expondo que:

- 1- Alega que a sua declaração extemporânea teria os mesmos efeitos que a denúncia espontânea e esta seria aplicável às obrigações acessórias;
- 2- Entende que a Instrução Normativa nº 800/07, infringe o princípio da reserva legal, conforme art. 97, V do CTN;
- 3- Entende que sua conduta, retificação, seria atípica com relação à sanção prevista no art. 107 do Decreto Lei nº 37/66;
- 4- Entende que não deixou de apresentar informações dentro do prazo referido pela IN nº 800/07, mas promoveu a retificação destas.

É o sucinto relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo os demais requisitos de admissibilidade, dele conhecido, portanto.

Tipificação

A recorrente alega que não incorreu no tipo específico de descumprimento de declaração de informação de mercadoria, conforme art. 37 e 107, IV, “e” do Decreto-Lei 37/66, posto que não deixou de prestar informações sobre o veículo ou sobre a carga transportada. Afirma se tratar de conduta diversa: *não atualização das informações contidas na escala*.

Determina o dispositivo legal que:

*Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:
(...) IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):*

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga

Cabe ressaltar que a conduta *não atualização das informações contidas na escala* não possui previsão típica. O Direito Tributário Sancionador não admite a existência de norma sancionatória em branco ou a aplicação de analogia punitiva.

Deve-se observar obrigatoriamente o princípio da interpretação favorável ao acusado na aplicação de penalidades, assim determina o CTN que:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Havendo dúvida sobre capitulação legal do fato deve ser afastada a aplicação da multa.

Denúncia Espontânea

Início a análise do argumento da denúncia espontânea, pois uma vez julgado o seu provimento, todas as demais matérias se tornarão prejudicadas.

O Recorrente alega que as informações foram prestadas antes da lavratura do auto de infração. Portanto, nos termos do art. 138, caput, do Código Tributário Nacional (CTN), a multa deveria ter sido excluída em razão da caracterização da denúncia espontânea:

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

Ocorre que, muito embora típica e perfeitamente subsumido o fato à norma, no caso em tela se está diante de uma excludente da punibilidade, haja vista a Recorrente estar amparada pela hipótese legal da chamada denúncia espontânea.

Esse instituto jurídico tem lugar quando o contribuinte informa à administração as infrações por ele praticadas, antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório. A vantagem dessa confissão prévia e espontânea para o contribuinte está na consequência legal que o instituto lhe garante.

No presente caso tem-se que o pedido de retificação prestado pela recorrente foi anterior lavratura do Auto de Infração, bem como de qualquer outra intimação da RFB. Deste modo, aplica-se ao presente caso o instituto da denúncia espontânea.

O Código Tributário Nacional disciplina no art. 138 a exclusão da responsabilidade quando a denúncia espontânea for acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, restringindo tal hipótese quando caracterizado o início do procedimento administrativo ou qualquer medida de fiscalização, nos termos do parágrafo único.

Destaca-se também que até a edição da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, a caracterização da denúncia espontânea não contemplava as obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo. Porém, com a vigência da norma acima, foi modificado o § 2º, do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, incluindo as penalidades administrativas dentre aquelas possíveis de aplicação da denúncia espontânea, *in verbis*:

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.

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 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.

(grifou-se)

No presente caso, temos, portanto que a retificação foi apresentada antes de qualquer procedimento de fiscalização, caracterizando a denúncia espontânea, devendo ser excluída a penalidade ora discutida, de natureza administrativa, conforme previsão do § 2º do artigo 102 do Decreto-Lei nº 37/66.

Ainda, cabe observar que, sendo o fato gerador anterior a Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, necessário aplicar *in casu* a retroatividade benigna da alteração legislativa processada pela referida Medida Provisória, conforme determina o artigo 106 do CTN. Logo, aplicável à referida legislação ao presente caso.

Acrescenta-se ainda que este Egrégio Conselho tem compartilhado deste entendimento.

Cabe analisar a restrição imposta pelo art. 683, §3º do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Este determina que:

Art. 683. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento dos tributos dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 102, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 1o; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 138, caput).

(...)

§ 3º Depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador.

O texto original do Decreto nº 6.759/2009 previa em seu § 3º que a espontaneidade era afastada depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior e por consequência igualmente afastada seria a denúncia espontânea.

Note-se que esta redação deve ser lida em consonância com o disposto na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010 que passou a ter a seguinte redação:

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.

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 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.

(grifou-se)

Note-se que o Decreto nº 6.759/2009 deve ser lido em conformidade com a Lei nº 12.350/2010. Trata-se de norma superior e posterior. Assim, tanto pelo critério da hierarquia, quanto pelo critério cronológico deve prevalecer a norma posterior. Da leitura da lei posterior se nota que não há a restrição prevista no § 3º, do art. 683 do Decreto nº 6.759/2009, de tal modo que onde não houve restrição legal não poderá a norma regulamentadora restringir, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Diante da aplicação do instituto da denúncia espontânea, entendo pelo provimento do recurso e passo a analisar as demais matérias, não obstante prejudicadas, para fins de privilégio do devido processo legal.

Reserva Legal

A infração em tese cometida pela recorrente se encontra caracterizada pela apresentação de declaração de informações sobre o veículo e carga transportada fora do prazo estabelecido, por força do art. 107 do Decreto-Lei 37/66, com redação dada pela Lei nº 10.833/03, c/c art. 44 da Instrução Normativa 28/94, com redação dada pela Instrução Normativa 510/05 e art. 22 da Instrução Normativa 800/07.

No que tange a tipificação da conduta do recorrente, a sua descrição consta igualmente e inicialmente tipificada no art. 107 do Decreto-Lei 31/66, que estabelece a aplicação de multa para quem deixar de prestar a declaração sobre veículo e carga transportada, bem como quem de forma omissiva ou comissiva embarçar ação de fiscalização.

Ademais, as instruções normativas tem como finalidade de preencher lacunas que por vezes se encontram dentro dos procedimentos fiscais, no caso específico de normas que estabelecem prazo para a apresentação ou recolhimento de obrigações acessórias, não estão sujeitas a reserva legal do art. 97 do CTN, por não compreenderem o rol de matérias lá estabelecido, cabendo, portanto, o estabelecimento dos prazos por norma de hierarquia inferior, como as Portarias e Instruções Normativas, conforme tem se posicionado o CARF.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 31/12/1998

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO. INSERÇÃO SISCOMEX DE DECLARAÇÃO DE EMBARQUE DE MERCADORIAS.

O prazo de inserção das informações do embarque de mercadoria no SISCOMEX é de sete dias, contados do dia do efetivo embarque. Não se aplica a norma processual do artigo 210 do Código Tributário Nacional, neste caso prevalece o prazo fixado em Portarias e Instruções Normativas em razão de que não contemplam aspectos da hipótese de incidência, estão fora da reserva legal prevista no artigo 97 do CTN. Constatado inserção além do prazo fixado, impõe negar provimento ao recurso.

Recurso Negado.

Ressalto que o entendimento seria pela carência de razão do contribuinte caso não estivesse prejudicada a análise desta matéria.

Obrigação Acessória

Carece de razão a alegação da recorrente quanto à carência de elemento essencial na autuação por descumprimento de obrigação acessória.

Isto porque as obrigações acessórias não possuem uma relação de dependência de uma obrigação principal. Como o próprio artigo citado pela recorrente são prestações positivas ou negativas, fazer ou não fazer algo em benefício do interesse arrecadatário ou fiscalizatório.

No caso dos autos, a declaração que gerou a autuação da recorrente era uma obrigação acessória, positiva e com finalidade fiscalizatória, pois se caracteriza em um dever de declarar o bem carregado e cujas informações contidas auxiliam o fisco a verificar a adequada descrição de bem importado pelo importador, se houve emissão de notas fiscais, se a importadora estaria correta em sua escrituração fiscal.

Logo, a responsabilidade de declarar a mercadoria transportada pela empresa, conforme art. 107 do Decreto lei 37/66, é uma obrigação acessória de declaração ao fisco e cujo descumprimento implica na aplicação de multa por embarço à fiscalização.

Nestes termos, não sendo prestada a obrigação de declaração de mercadorias dentro do prazo legal, houve prejuízo na fiscalização aduaneira, devida, portanto, a multa pelo descumprimento.

Ressalto que este seria o entendimento caso não estivesse prejudicada a análise.

Art. 50 da Instrução Normativa 800/2007

Entendo que não assiste razão ao recorrente. Conforme a redação do artigo 50 da IN 800/07, informa que os prazos de antecipação de informação previstos no art. 22º da mesma instrução somente serão obrigatórios a partir de 1 de janeiro de 2009. Vejamos:

Art. 50. Os prazos de antecedência previstos no art. 22 desta Instrução Normativa somente serão obrigatórios a partir de 1º de janeiro de 2009.

Parágrafo único. O disposto no caput não exime o transportador da obrigação de prestar informações sobre:

I a escala, com antecedência mínima de cinco horas, ressalvados prazos menores estabelecidos em rotas de exceção; e

II as cargas transportadas, antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no País. (grifo nosso)

Este dispositivo, ao mesmo tempo em que prevê que os prazos mínimos para a prestação de informações à RFB previstos no artigo 22 da IN RFB nº 800/2007 somente são obrigatórios a partir de 1º de janeiro de 2009, dispõe que o transportador tem a obrigação de prestar informações sobre as cargas transportadas antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no País.

Resta claro, portanto, que já a partir do momento em que se inicia a produção de efeitos da IN RFB nº 800/2007, qual seja 31 de março de 2008, as informações sobre as cargas transportadas devem ser prestadas pelas transportadoras antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no País, conforme art. 52 da Instrução Normativa, prazo também descumprido pelo contribuinte.

Em adição, havendo prazo que estabeleça o início da vigência das antecipações, nos caso dos fatos geradores que antecedem a vigência da Instrução Normativa 800/07, o contribuinte deveria ter cumprido o prazo de sete dias descritos art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, com a redação dada pela IN SRF nº 510, de 2005, para a apresentação da declaração, no que ultrapassou demasiado.

Ressalto que este seria o entendimento caso não estivesse prejudicada a análise.

Processo nº 11968.000491/2007-61
Acórdão n.º **3801-004.870**

S3-TE01
Fl. 13

Em face do exposto, encaminho o voto para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário pela falha na tipificação da conduta e pela presença de denúncia espontânea.

É assim que voto.

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Relator