



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

**Processo n°** 11968.000892/2006-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-004.026 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 19 de março de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA ADMINISTRATIVA  
**Recorrente** GLOBAL LOGISTICS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 24/08/2006

MULTA. ATRASO NA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS RELATIVOS À DESCONSOLIDAÇÃO DE CARGA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA VÁLIDA.

O lançamento de ofício relativo a multa de natureza administrativa depende de previsão normativa válida, contendo todos os contornos da obrigação de fazer, cujo descumprimento enseja a imposição de penalidade.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 24/08/2006

LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No Processo Administrativo Fiscal (PAF), aprecia-se a legalidade ou não do lançamento de ofício, sendo vedado ao órgão julgador modificar a fundamentação legal da exigência inicial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator. Vencidos o relator e o conselheiro Alexandre Kern. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafeté Reis.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa – Relator

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator designado

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

## Relatório

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 2/11, para exigência de multa administrativa, no valor de R\$ 5.000,00, por descumprimento de obrigação acessória consistente de informação sobre desconsolidação de carga, na forma e prazo estabelecidos pela Receita Federal do Brasil por meio da Portaria ALF/SPE nº 06, de 14 de fevereiro de 2005, segundo consta do campo Descrição dos Fatos e demais documentos constantes dos autos.

A referida Portaria dispõe que o agente de carga deverá apresentar à Alfândega do porto de Suape/PE a citada documentação até o terceiro dia útil seguinte à descarga da mercadoria, sob pena de aplicação da multa prevista no art. 107, inciso IV, do Decreto-Lei nº 37/66, alterado pelo art. 77 da Lei nº 10.833/03.

Em impugnação apresentada de fls. 40/48, a Interessada alegou, em síntese, que:

a) a Lei nº 10.833/2003 estabeleceu sanções que possuem caráter gradativo, razão pela qual, apenas depois de aplicadas as penas de advertência, suspensão ou cancelamento, é que se torna possível a imposição da penalidade de multa;

b) a aplicação de penalidade somente é cabível quando da existência de previsão legal e do preenchimento de todos os requisitos estabelecidos para sua imposição;

c) a empresa jamais teve lavrado contra si auto dessa natureza;

d) não houve atraso na prestação de informações e sim excesso de rigor da Autoridade Fiscal que não aceitou a documentação assinada por representante do grupo *Global Logistics - The Cargo Company*, ao qual a empresa em apreço esta ligada, por entender que o referido não estaria habilitado a representá-la;

e) a punição prevista encerra a pretensão de coibir a ausência de prestação de informação e não a sua apresentação, ainda que de forma tida como incorreta;

f) o lançamento levado a efeito é injusto, desarrazoado, excessivo, desproporcional e ilegal;

Em julgamento da lide, a DRJ/Recife referiu, primeiramente, que as informações cuja omissão gerou a lavratura do auto de infração deviam ser prestadas anteriormente às operações de carga e descarga de mercadorias, por força § 2º do art. 37 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/03. Reiterou-o nos seguintes termos: “a formalização da entrada do veículo (lavratura

do Termo de Entrada), e conseqüentemente autorização para movimentação da carga transportada, estava condicionada à prestação das citadas informações.”.

Buscou reforço dos art. 30 e 31 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, para o entendimento expresso.

Assim, considerou que a Impugnante, ao prestar informações oito dias após a chegada do veículo e descarga das mercadorias, deixou, efetivamente, de cumprir o prazo regulamentar.

Endossou a competência do Inspetor da Alfândega de Suape para disciplinar o prazo para apresentação das informações relativas aos conhecimentos de carga, com fulcro no art. 227 da Portaria MF nº 259, de 2001 e assentou que, mesmo que se cogite de sua incompetência para tal, ainda restaria caracterizado o descumprimento do prazo fixado em ato normativo hierarquicamente superior.

Refutou os demais argumentos da Impugnante, quanto à aplicação gradual da penalidade, em advertência, suspensão e cancelamento ou cassação do registro, licença, autorização, credenciamento ou habilitação para utilização de regime aduaneiro, até a sua culminação na multa ora aplicada e o fato de esta injusta e desarrazoada.

Nessa decisão ficou vencido o Relator, que deu provimento à impugnação por considerar que o Inspetor da Alfândega não tinha competência para regulamentar o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, alterado pela Lei 10.833/03, e dispor sobre o prazo para a apresentação de informações remetido por este dispositivo legal à Secretaria da Receita Federal, por meio da citada Portaria.

Cientificada de decisão em 20 de janeiro de 2012, irrisignada, apresentou recurso voluntário em 09 de fevereiro de 2012, em que reiterou os mesmos termos da Impugnação, apresentando novos argumentos segundo os quais:

a) não poderia ter prestado as informações em tempo hábil por depender da boa vontade do transportador em fornecer o número do Conhecimento Comum, indispensável à completude dos dados a serem fornecidos;

b) reclama pela aplicação da denúncia espontânea, argumentando ser este instituto também aplicável às multas, uma vez que não houvera procedimento fiscal anterior ao cumprimento da obrigação acessória, independentemente de ter exorbitado o prazo fixado pela Portaria do Inspetor da Alfândega;

c) o suposto atraso na prestação das informações acerca da desconsolidação da carga do navio Cap San Marco não causou nenhum embaraço à Fiscalização.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Belchior Melo de Sousa - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Inicialmente, registro que deixo de conhecer os argumentos com os quais a Recorrente inova a sua defesa, por falta do seu prequestionamento na primeira instância.

Por interessar ao deslinde da presente controvérsia, segundo a óptica sob que a vejo, transcrevo o inteiro teor do voto vencido na decisão de primeira instância, que, em síntese, apontar para a incompetência do Inspetor da Alfândega para editar a Portaria ALF/SPE nº 06/2005 regulamentando o art. 107, IV, do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação da Lei nº 10.833/2003 e concluir pela exoneração da penalidade.

*Como se percebe da leitura do relatório acima, a lide se restringe ao exame de contestação, ante à aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória imposta por ter se configurado, segundo a autoridade fiscal, o desatendimento de prazo estabelecido na Portaria ALFSPE nº 06, de 14/02/2005, expedida pelo Inspetor da Alfândega do Porto de Suape/PE.*

*A penalidade imputada encontra-se indicada no art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pelo art. 77, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que assim estabelece:*

*“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*

*(...)”*

*Inicialmente, deve-se observar que o dispositivo legal acima transcrito dispõe que a penalidade em tela será aplicada "na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.", o que dá margem a concluir que compete ao Fisco federal o estabelecimento dos requisitos a serem atendidos pelo responsável, no caso o agente de carga, em prestar as informações sobre as operações realizadas.*

*Sendo assim, considerando **que** o dirigente máximo da instituição Secretaria da Receita Federal (atual Receita Federal do Brasil) é o Sr. Secretário, caberia a este, com fins de viabilizar a imposição da multa em apreço, editar ato normatizando a questão.*

*Nesse sentido, cumpre destacar que o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, vigente à época do fato gerador, estabelecia ao seu dirigente máximo, entre outras, a seguinte competência:*

*"Art. 209. Ao Secretário da Receita Federal incumbe:*

*(...)*

*III - expedir atos administrativos de caráter normativo sobre assuntos de sua competência;" Aliás, vale lembrar que as Instruções Normativas nos 28 e 102, ambas de 1994, além da 800, de 2007, são exemplos de atos editados pelo Secretário da Receita Federal com a finalidade de disciplinar, entre outras questões atinentes à Área aduaneira, o estabelecimento de prazo para cumprimento de variadas obrigações acessórias cujo não atendimento impõe a aplicação da penalidade em discussão.*

*Ocorre que, no caso em comento, inexistia à época do lançamento ato emanado da Secretaria da Receita Federal disciplinando as circunstâncias que deram margem autuação, ou seja, a forma e o prazo para prestação de informações sobre unidade de carga transportada, inexistindo também competência expressa autorizando outro dirigente da instituição a disciplinar a matéria.*

*Veja-se que não estamos diante de situação onde a legislação faz menção unidade local ou ao titular da unidade ou ainda a autoridade aduaneira local, circunstâncias que remeteriam a competência para o disciplinamento dos requisitos (forma e prazo) diretamente*

*ao respectivo dirigente máximo da Unidade, no caso o Inspetor da Alfândega do Porto de Suape/PE.*

*Dessa forma, em face da ausência de ato normativo disciplinando os requisitos para aplicação da multa nas circunstâncias descritas no presente processo, entendo que o auto de infração não deve subsistir.*

*Por prescindíveis ao deslinde da questão, não serão analisadas as demais alegações do impugnante.*

*Ante a análise procedida, voto pela procedência da **impugnação e pela exoneração do crédito tributário lançado de ofício.***

A meu ver, acertou o d. Relator quanto ao entendimento sobre a incompetência do Inspetor da Alfândega para editar a Portaria ALF/SPE nº 06/2005 regulamentando o art. 107, IV, do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação da Lei nº 10.833/2003. Isso, porque nos termos da Portaria MF n 259, de 24 de Agosto de 2001, somente o Secretário da Receita Federal possui tal competência, quando lei remete essa prerrogativa à Secretaria da Receita Federal.

Veja-se que de acordo com o art. 96 combinado com o art. 100 do Código Tributário Nacional, somente os **atos normativos** expedidos pelas autoridades administrativas constituem normas complementares na linha de conformar-se em legislação tributária:

*Art. 96 - A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

*Art. 100 são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

Na distribuição de competências estabelecidas pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 259, de 24 de agosto de 2001, compare-se e perceba-se que, no âmbito da Receita Federal do Brasil, somente o Secretário da Receita Federal e o Coordenador-Geral da Cosit expedem/aprova atos normativos, no sentido de compor o acervo da legislação tributária. As competências das demais autoridades limitam-se a execução de serviços, nos limites das instruções dos órgãos que técnica e/ou administrativamente lhes subordinam, portanto, sem força normativa perante o contribuinte:

*Art. 209. Ao Secretário da Receita Federal incumbe:*

[...]

*III - expedir atos administrativos de caráter normativo sobre assuntos de sua competência;*[grifo aqui]

[...]

*Art. 221. Ao Coordenador-Geral da Cosit incumbe, em particular:*

[...]

*IV - aprovar atos normativos destinados a uniformizar a aplicação da legislação tributária;*

[...]

*Art. 226. Aos Superintendentes da Receita Federal incumbe:*

[...]

*II - editar atos relacionados com a execução de serviços, observadas as instruções da Coordenação-Geral a que se refira a matéria tratada;*

[...]

*Art. 227. Aos Delegados da Receita Federal e, no que couber, aos Inspetores e aos Chefes de Inspetoria, incumbe:*

[...]

*II - editar atos relacionados com a execução de serviços, observadas as instruções da SRRF sobre a matéria tratada;*

Assim é que, nesse diapasão, a Instrução Normativa nº 800/2007, apesar de referir-se, em sua ementa, apenas ao art. 64 da Lei nº 10.833/2003, que regula os documentos instrutivos de declaração aduaneira ou necessários ao controle aduaneiro, aborda pontualmente o prazo para cumprimento, entre outras, da obrigação acessória de que ora se cuida:

*Art. 22. São os seguintes os prazos mínimos para a prestação das informações à RFB:*

[...]

*III - as relativas à conclusão da desconsolidação, quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação no porto de destino do conhecimento genérico.*

A questão que exsurge é que a data da publicação dessa instrução normativa é posterior ao fato gerador da multa, não podendo surtir efeitos retroativos para alcançar os fatos sob enforque, não amparada pelo teor do art. 106, III, c, do Código Tributário Nacional.

Contudo, a combinação da falta de norma regulamentadora dessa estatura ao tempo da infração capturada pelo Fisco com o entendimento de invalidade da Portaria da ALF/SPE nº 06/2005 não possui força capaz de socorrer a Recorrente na presente controvérsia para a exoneração da penalidade.

A d. Redatora designada para formalização do acórdão de primeira instância, mesmo tendo confirmado a competência do Inspetor da Alfândega de Suape para expedir o ato conspurcado de invalidade pela Defendente, assentou que a lei instituidora da obrigação acessória ora em discussão já determinava que as informações deveriam ser prestadas **antecipadamente** à desconsolidação da carga pelo agente. Nesse sentido comungo desse seu entendimento e reputo correta a sua interpretação dos dispositivos legais do § 2º, do art. 37, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (com redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/03) e dos arts. 30 e 31 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, abaixo:

*Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.*

*§ 1º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou descanso/ide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar*

*as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.*

**§ 2º Não poderá ser efetuada qualquer operação de carga ou descarga, em embarcações, enquanto não forem prestadas as informações referidas neste artigo.**[grifo na citação original]

[...]

Compare-se este parágrafo 2º com a sua redação anterior:

**§ 2º. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá a forma e os prazos para a prestação das informações de que trata este artigo.** [\(Incluído pela Medida Provisória nº 38, de 2002\)](#)

[...]

*Art. 30. O transportador prestará à Secretaria da Receita Federal as informações sobre as cargas transportadas, bem assim sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.*

*§ 1º Ao prestar as informações, o transportador, se for o caso, comunicará a existência, no veículo, de mercadorias ou de pequenos volumes de fácil extravio.*

*§ 2º agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, também deve prestar as informações sobre as operações que execute e sobre as respectivas cargas.*

*§ 3º Poderá ser exigido que as informações referidas neste artigo sejam emitidas, transmitidas e recebidas eletronicamente.*

**Art. 31. Após a prestação das informações de que trata o art 30, e a efetiva chegada do veículo ao País, será emitido o respectivo termo de entrada, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.**[grifo na citação original]

Observe-se que a norma do parágrafo segundo trazida pela redação da Lei nº 10.833/2003 é taxativa. Desse modo, vejo que a interpretação mais consentânea do art. 107, IV, “e” do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/03<sup>1</sup>, deve ser feita à lume e no limite da taxatividade do disposto no § 2º do art. 37: “Não poderá ser efetuada qualquer operação de carga ou descarga, em embarcações, enquanto não forem prestadas as informações referidas neste artigo.”, vale dizer, todo e

<sup>1</sup> Art. 104. ....

[...]

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; [...]

qualquer prazo a ser concedido por ato normativo do Secretário da Receita Federal havia/há de ser antecedente a quaisquer operações, sob pena do ato normativo exorbitar o seu poder regulamentar.

Logo, o Inspetor da Alfândega, além de incompetente para expedir a Portaria ALF/SPE nº 06/2005, estipulou prazo fora da órbita do limite legal.

Até que houvesse norma disciplinadora do prazo que menciona a norma sancionadora, as informações poderiam ser prestadas em momento qualquer antecedente à operação de carga ou descarga. Ao vir ao ordenamento a disciplina do prazo, fixando prazo antecedente mais amplo, com autorização do art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/03, a esse prazo menos benéfico estaria vinculado o transportador/agente de carga.

Consta do auto de infração, conforme transcrito a seguir, que as informações foram prestadas oito dias após a descarga do navio:

*Em 28/08/2006, oito dias depois da descarga, portanto, o endossatário do citado conhecimento de carga, na qualidade de agente desconsolidador, apresentou na Alfândega do Porto de Suape os documentos relativos à desconsolidação do B/L nº SUDU260010809389 (fls. 14/24), conforme atesta recibo apostado no formulário de fl. 14.*

Desse modo, de fato as informações foram prestadas ao arrepio da disposição legal, sujeitando-se o agente de carga à aplicação da penalidade aplicada.

Adoto as demais razões de decidir da decisão quanto aos outros argumentos da Recorrente, sobretudo quanto à aplicação de penalidade mais branda, graduada, prevista no art. 76, do DL 37/66, com redação da Lei nº 10.833/2003, nos termos da sua transcrição:

*Também não vejo, de outra banda, como condicionar a aplicação da multa em questão à prévia advertência ou suspensão do agente desconsolidador, na medida em que, nos termos do § 15 do art. 76 da Lei nº 10.833, de 2003 I, tais penalidades independem da imposição de outras, como, por exemplo, a debatida no presente litígio, que, registre-se não exige a reincidência.*

*Ou seja, o fato do sujeito passivo nunca ter sido alvo da penalidade em litígio ou outra análoga não influencia a imposição da multa por atraso na prestação de informações.*

*Finalmente, são igualmente incapazes de influenciar na solução do litígio as alegações de que o lançamento seria injusto, desarrazoado, excessivo, desproporcional e ilegal.*

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa

## Voto Vencedor

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis – Redator designado

Peço vênia ao relator para discordar da conclusão final de seu voto, em razão dos fundamentos a seguir apontados.

Por outro lado, alinho-me ao voto do relator na parte em que ele declara a invalidade da Portaria ALF/SPE nº 06/2005, em razão da incompetência do Inspetor da Alfândega para editar atos normativos que criem obrigações para os administrados. Em relação a essa questão, nada há a reformar no voto vencido.

Contudo, a meu ver, no momento em que se decide pela invalidade da referida portaria, deve-se concluir, conseqüentemente, pela nulidade do auto de infração, pois a multa ali exigida teve por fundamento legal a mesma Portaria ALF/SPE nº 06/2005 e, uma vez que tal ato administrativo é considerado inválido, a obrigação de fazer nele estipulada torna-se sem efeito.

Pretendeu o relator, ao afastar a aplicação da Portaria ALF/SPE nº 06/2005, fundamentar a autuação com base no § 2º do art. 37 do Decreto-lei nº 37, de 1966 (com redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/03) e nos arts. 30 e 31 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002. No entanto, consultando-se a descrição dos fatos presente no auto de infração (fls. 2 a 7), é possível verificar que a infração apurada consistiu no atraso da apresentação de documentos relacionados à desconsolidação de cargas, obrigação essa prevista, na época dos fatos e da autuação, na Portaria ALF/SPE nº 06/2005.

Conforme o relator já havia apontado, a referida obrigação de fazer passou a ser prevista em ato normativo válido apenas a partir da edição da Instrução Normativa SRF nº 800/2007, ato esse inaplicável ao presente caso por inexistir autorização legal à retroação de seus efeitos, pois nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), a lei se aplica a ato ou fato pretérito somente (i) quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados, ou, (ii) em se tratando de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração ou quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou, ainda, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No momento da autuação, a obrigação de apresentar os documentos relacionados à desconsolidação da carga<sup>2</sup> em determinado prazo encontrava-se prevista somente na portaria considerada inválida, não sendo possível, a meu ver, em face dos

<sup>2</sup> Nos termos da Descrição dos Fatos do auto de infração, a desconsolidação de carga, realizada sob responsabilidade do agente desconsolidador, "consiste na desagregação de mercadorias transportadas sob uma única operação de transporte, ou seja, consolidadas, e na liberação para os importadores dos seus respectivos conhecimentos de carga, denominados "houses" (ou filhotes)" (fl. 3).

princípios da legalidade<sup>3</sup> e da tipicidade, exigir do administrado o cumprimento de uma obrigação não determinada pela autoridade administrativa competente.

O princípio da legalidade acima referenciado deve ser sopesado com o contido no art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional (CTN), em que se prescreve que “[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”, legislação essa que compreende, além das leis, decretos e tratados, as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (art. 96 do CTN), normas complementares essas que abarcam os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas competentes (art. 100, inciso I do CTN).

O princípio da tipicidade, por seu turno, pode ser extraído do contido nos arts. 114 e 115 do CTN, em que se estipula, respectivamente, que (i) o fato gerador da obrigação principal (cujo objeto é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária) é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e que (ii) o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Verifica-se, portanto, que, para se exigir do sujeito passivo, nos casos da espécie ora analisado, um crédito tributário consistente em multa (obrigação tributária principal), há que se ter por configurado o descumprimento de uma obrigação de fazer prevista na legislação aplicável (obrigação acessória). Uma vez que o ato administrativo do inspetor da Receita Federal não tem o condão de produzir efeitos jurídicos, em razão da incompetência da autoridade, não se pode exigir do administrado o cumprimento de uma obrigação não prevista na legislação tributária, nem mesmo penalizá-lo, por não se tratar de nenhuma das hipóteses obrigacionais previstas na legislação cujo descumprimento enseja a exigência da multa administrativa sob comento.

Ao se tentar manter o lançamento da multa com base no § 2º do art. 37 do Decreto-lei nº 37, de 1966, está-se a inovar, em sede de julgamento administrativo, a fundamentação legal do lançamento, procedimento esse incompatível com a competência deste Colegiado de controle de legalidade, pois que consistente em uma nova feitura do auto de infração.

Para se sanear ou complementar um lançamento de ofício já formalizado, com inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deve-se lavrar um novo auto de infração, de caráter complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação da matéria modificada, não cabendo ao órgão julgador essa providência, pois que da competência privativa, na esfera federal, do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da função de fiscalização.

Ainda que os arts. 30 e 31 do Regulamento Aduaneiro tenham constado do quadro identificado como “Fundamentação Legal” do auto de infração (fl. 7), o que não ocorreu em relação ao § 2º do art. 37 do Decreto-lei nº 37, de 1966<sup>4</sup>, que não constou nem da fundamentação legal, nem da descrição dos fatos ensejadores do lançamento de ofício, a

<sup>3</sup> Art 5º, II, da Constituição Federal: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei."

<sup>4</sup> Registre-se que, no corpo da Descrição dos Fatos do auto de infração, fez-se referência ao art. 37 do Decreto-lei nº 37, de 1966, mas somente em relação ao seu § 1º, que conceitua o chamado "agente de carga", nada dizendo sobre o § 2º do mesmo artigo.

obrigação de fazer prevista nesses atos normativos não coincide com aquela estipulada na Portaria ALF/SPE nº 06/2005, que serviu de fundamento à autuação sob comento, pois, na portaria, estipulou-se um prazo para a desconsolidação da carga, o que não ocorreu naqueles artigos.

Eis o teor desses dispositivos:

Decreto-lei nº 37, de 1966 (...)

*Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.*

(...)

**§ 2º Não poderá ser efetuada qualquer operação de carga ou descarga, em embarcações, enquanto não forem prestadas as informações referidas neste artigo.(grifei)**

Regulamento Aduaneiro (...)

*Art. 30. O transportador prestará à Secretaria da Receita Federal as informações sobre as cargas transportadas, bem assim sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.*

*§ 1º Ao prestar as informações, o transportador, se for o caso, comunicará a existência, no veículo, de mercadorias ou de pequenos volumes de fácil extravio.*

*§ 2º agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, também deve prestar as informações sobre as operações que execute e sobre as respectivas cargas.*

*§ 3º Poderá ser exigido que as informações referidas neste artigo sejam emitidas, transmitidas e recepcionadas eletronicamente.*

*Art. 31. Após a prestação das informações de que trata o art 30, e a efetiva chegada do veículo ao País, será emitido o respectivo termo de entrada, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.[grifo na citação original]*

Veja-se que o *caput* do art. 37 do Decreto-lei nº 37, de 1966, remete à Secretaria da Receita Federal o estabelecimento da forma e do prazo em que deverão ser prestadas as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado, tratando-se, por conseguinte, de norma de aplicabilidade limitada, dependente, para surtir efeito, de regulamentação do órgão competente.

Além disso, as informações requeridas no referido dispositivo, quais sejam, dados sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado, não abrangem de forma expressa a atividade específica de

desconsolidação de carga, como se exige das previsões normativas relativas a obrigações de fazer, como aquela cuja falta ensejou a lavratura do auto de infração.

Ainda que a apresentação de informações relativas à desconsolidação de cargas possa ser entendida como um dos procedimentos de controle necessários ao desembaraço das mercadorias, requer-se, para fins de suporte do lançamento da multa, a sua previsão expressa no ato normativo, sob pena de violação dos princípios da legalidade e da tipicidade acima abordados.

Indaga-se: com base na previsão legal de prestação de informações “sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado”, é possível concluir que o transportador encontra-se obrigado a apresentar os documentos relativos à desconsolidação de carga previamente a qualquer outro procedimento? A meu ver, não. E mais, em que prazo? Se a portaria do inspetor da Alfândega é inválida, que prazo deve ser observado, considerando que a norma é de aplicabilidade limitada? Ora, inexistente a fixação de um prazo determinado, não sendo possível, a meu ver, deduzi-lo de forma indireta, numa interpretação ampliativa, incompatível com a normatividade requerida nas hipóteses de obrigações de fazer.

No que tange aos arts. 30 e 31 do Regulamento Aduaneiro acima transcritos, inobstante haver, no § 2º do art. 30, a previsão de obrigatoriedade de o agente de carga prestar as informações relativas à consolidação e à desconsolidação de cargas, inexistente nos dispositivos a fixação de um prazo para o cumprimento dessa obrigação. A previsão do art. 31, a meu ver, não supre essa lacuna, pois que, ali também, há a remissão à regulamentação por parte da Secretaria da Receita Federal.

No presente caso, o contribuinte, antes de qualquer atividade da Fiscalização concernente à informação requerida, ou seja, espontaneamente, apresentou os documentos relativos à desconsolidação da carga, não havendo nos autos qualquer indício de que o atraso, apurado nos termos da inválida portaria do inspetor da Alfândega, tivesse inviabilizado os demais procedimentos próprios do desembaraço aduaneiro das mercadorias.

Além de tudo acima abordado, há que se considerar, ainda, a normatividade do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, a seguir 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 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."*

Constata-se do § 2º supra que a denúncia espontânea regida pelo Decreto-lei nº 37, de 1966, exclui a aplicação de penalidades tanto de natureza tributária quanto de natureza administrativa, havendo a exceção apenas em relação à penalidade aplicada na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, o que não corresponde ao elemento fático deste processo, qual seja, atraso na apresentação dos documentos relativos à desconsolidação de cargas.

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

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Com base no art. 138 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem decidido<sup>5</sup> que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

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

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

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

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

Conforme se extrai da descrição dos fatos no auto de infração (fls. 2 a 7), a ação fiscal iniciara-se após a apresentação dos documentos pelo responsável, antes, portanto,

de qualquer procedimento fiscalizatório, o que torna o fato sob exame consentâneo com a previsão normativa supra reproduzida.

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

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

Por se tratar de matéria relativa a responsabilidade infracional, a inovação promovida em 2010 pela Medida Provisória nº 497 aplica-se a fatos pretéritos, por força do contido no art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN, em que se estipula que a lei se aplica retroativamente ao ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região entende que “a exclusão da multa fiscal aplica-se tanto ao descumprimento de obrigação principal como de obrigação acessória, visto que o art. 138 do CTN não faz qualquer alusão à natureza da infração”<sup>6</sup>.

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

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

*A expressão “se for o caso” explica-se em face de que algumas infrações, por implicarem desrespeito a obrigações acessórias, não acarretam, diretamente, nenhuma falta de pagamento de tributo, embora sejam também puníveis, porque a responsabilidade não pressupõe, necessariamente, dano (art. 136).<sup>7</sup>*

A súmula CARF, no meu entendimento, não estará sendo inobservada com a adoção deste entendimento, pois, tendo em vista o teor dos acórdãos paradigmas que a orientaram, o seu disciplinamento abrange as declarações periódicas a que os sujeitos passivos se encontram obrigados a apresentar, seja em razão de sua condição de contribuinte ou de

<sup>6</sup> AC 2001.70.00.026847-7/PR, 1ª T., excerto do voto do Rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, j.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/10/2002 por AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 451.

ou ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 04/04/2013 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalm

ente em 01/04/2013 por HELCIO LAFETA REIS

Impresso em 08/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

responsável, para repassar à Administração tributária as informações necessárias à análise do cumprimento da obrigação tributária principal.

No caso sob análise, a apresentação em atraso dos documentos relativos à desconsolidação de cargas, frise-se, considerando os termos da inválida portaria do inspetor, constitui-se em medida de controle meramente administrativo, em nada afetando o cumprimento da obrigação principal (impostos incidentes na importação).

Ressalte-se, ainda, que, de acordo com o § 1º, alínea “a”, do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, anteriormente reproduzido, não se considera espontânea a denúncia apresentada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria.

Compulsando os autos, não se detecta qualquer informação ou mesmo indício de que, quando o contribuinte apresentara os documentos da desconsolidação de cargas, já tivesse iniciado o despacho aduaneiro das mercadorias, o que impede a aferição dessa condição.

Logicamente que, por meio de uma diligência junto à repartição de origem, poder-se-ia obter os dados necessários à confirmação da data de início do despacho aduaneiro, assim como da data do desembaraço da mercadoria. Contudo, tal providência se torna despicienda, tendo em vista as prejudiciais acima apontadas, quais sejam, ausência de previsão normativa válida definindo o prazo de apresentação dos documentos e a vedação à inovação, em sede de julgamento administrativo, referente à modificação da fundamentação legal do auto de infração.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator designado