



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

Processo n° 10715.005049/2009-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-006.285 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 22 de julho de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO - MULTA ADMINISTRATIVA
Recorrente SOCIÉTÉ AIR-FRANCE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/10/2004, 02/10/2004, 05/10/2004, 08/10/2004, 22/10/2004, 23/10/2004

LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. 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. Deve-se anular o auto de infração fundamentado em dispositivo normativo não vigente à época dos fatos.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 01/10/2004, 02/10/2004, 05/10/2004, 08/10/2004, 22/10/2004, 23/10/2004

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

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias de caráter administrativo cumpridas intempestivamente, mas após o desembaraço da mercadoria e antes do início de qualquer atividade de fiscalização, relativamente ao dever de se informarem, no Siscomex, os dados referentes aos embarques anteriormente declarados em Declarações de Exportação. Inaplicáveis quaisquer das exceções previstas na legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, para cancelar o auto de infração. O conselheiro Corinto Oliveira Machado votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafeté Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Jorge Victor Rodrigues e Samuel Luiz Manzotti Riemma.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da DRJ Florianópolis/SC que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte, esta manejada em oposição ao auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário referente à multa regulamentar no valor de R\$ 35.000,00, decorrente da prestação intempestiva de informações relativas a sete embarques aéreos realizados no Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro.

Consta do auto de infração que o contribuinte registrara no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) os dados de embarques de exportação fora do prazo legal de 2 (dois) dias, infração essa sujeita a multa, nos termos do art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833, de 2003.

De acordo com o autuante, a obrigação do transportador encontra-se estabelecida no art. 37 do mesmo Decreto-lei, com observância do prazo estipulado no art. 39, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994.

Ainda de acordo com o agente fiscal, o referido prazo deveria ser observado pelo transportador por veículo, cada um identificado pelo respectivo voo, em que se transportaram as cargas amparadas pelas Declarações de Exportação (DE).

Cientificado do auto de infração, o contribuinte apresentou Impugnação e requereu o cancelamento do auto de infração, alegando (i) erro na tipificação do auto de infração, (ii) ausência de prova da intempestividade, (iii) prova imperfeita em razão de indisponibilidades do Siscomex, (iv) inexistência de embarço à fiscalização, (v) violação da finalidade do ato administrativo e (vi) violação à proporcionalidade e à razoabilidade.

A DRJ Florianópolis/SC julgou improcedente a Impugnação, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2004

Ementa: Registro dos dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação. Realização. Intempestiva. Infração. Penalidade.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Destacou o julgador administrativo que “a norma do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005, aumentou o prazo para o transportador registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria”, aplicando-se retroativamente com base no disposto no art. 106, II, do CTN.

Quanto às demais alegações do contribuinte, a Delegacia de Julgamento afastou-as, ora por falta de comprovação, ora em razão da necessária observância do princípio da legalidade por parte da Administração Pública, cuja atividade é vinculada e obrigatória.

Cientificado da decisão em 18/11/2010, o contribuinte interpôs, no dia 16 de dezembro do mesmo ano, Recurso Voluntário e reiterou seu pedido de cancelamento total do auto de infração, repisando os argumentos de defesa apresentados na Impugnação, sendo acrescentadas as seguintes alegações: (i) caráter confiscatório da multa e (ii) impossibilidade de retroação da IN nº 510, de 2005.

O Recorrente arguiu, também, a ocorrência de direito superveniente, autorizando a aplicação do instituto da denúncia espontânea às multas administrativas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis

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

Conforme acima relatado, controverte-se nos autos sobre o auto de infração lavrado em decorrência da prestação intempestiva de informações relativas a embarques de mercadorias para o exterior, transportadas por via aérea, durante o mês de outubro de 2004.

Em relação às alegações do Recorrente que coincidem com aquelas formuladas na primeira instância, reafirmo o que foi dito pelo julgador de piso quanto à ausência de comprovação dos fatos apontados e à necessidade de observância, pela Administração Pública, cuja atividade é vinculada, do princípio da legalidade em matéria tributária.

Contudo, dois dos argumentos trazidos pelo Recorrente na segunda instância mostram-se cabíveis no presente julgamento.

O auto de infração sob comento encontra-se fundamentado no art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, alterado pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005, *verbis*:

Decreto-lei nº 37, de 1966

Art. 107. *Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)*

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

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 28, de 1994

~~***Art. 37.*** *Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos. Parágrafo único. Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, fluvial ou lacustre, o registro de dados do embarque, no SISCOMEX, será de responsabilidade do exportador ou do transportador, e deverá ser realizado antes da apresentação da mercadoria e dos documentos à unidade da SRF de despacho.*~~

Art. 37. *O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de dois dias, contado da data da realização do embarque. (Redação dada pela IN 510, de 2005)*

Considerando o teor dos excertos supra e o fato de que a autuação se refere a embarques ocorridos no mês de outubro de 2004, é possível constatar que, no momento da ocorrência das infrações apontadas pela Fiscalização, vigia a redação original do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, que não fixava um prazo específico para a prestação das informações no Siscomex, havendo apenas o advérbio “imediatamente” informando o momento em que os dados deveriam ser alimentados no sistema.

Ressalte-se que se trata de um conceito aberto ou indeterminado, não se podendo, a meu ver, imputar-se uma penalidade ao administrado com base nesse dispositivo, pois que passível de inúmeras interpretações.

De acordo com o art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), na dúvida quanto à capitulação legal do fato, deve-se interpretar a lei tributária que define infrações de forma mais benéfica ao acusado.

O julgador de piso sustenta que o significado da expressão “imediatamente”, constante no art. 37 supra reproduzido, foi esclarecido pela Notícia Siscomex nº 105, de 27 de julho de 1994, em que se informou tratar-se de até 24 horas da data do efetivo embarque da mercadoria.

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

Não há no auto de infração qualquer referência à Notícia Siscomex nº 105, de 27/07/1994, em que, segundo o julgador *a quo*, haveria definição do prazo de até vinte e quatro horas como equivalente ao termo “imediatamente” presente na redação original do art. 37 da IN SRF nº 28, de 1994, prazo esse modificado pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005, aplicável ao presente caso por força da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN.

Contudo, 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 a referida Notícia Siscomex não tem o condão de produzir efeitos jurídicos, em razão da incompetência da autoridade expedidora¹, 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 em outros argumentos e outros atos normativos que não aqueles descritos no auto de infração, está-se a inovar, em sede de julgamento administrativo, a fundamentação legal, procedimento esse incompatível com a competência daquele Colegiado, pois que consistente em uma nova feitura do auto de infração.

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

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

¹ De acordo com o art. 209, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, compete ao Secretário da Receita Federal a expedição de atos administrativos de caráter normativo sobre assuntos de sua competência.

Portanto, para os fatos ocorridos em 2004, por força do contido no art. 105 do CTN², dever-se-ia aplicar a redação original do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, em que se estipulava que as informações deveriam ser prestadas “imediatamente”, e não a redação alterada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005, cuja vigência se iniciou em 15/02/2005.

Logo, o auto de infração encontra-se fundamentado em dispositivo normativo não vigente à época dos fatos, devendo, portanto, ser anulado, dada a violação do contido no inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972³.

Ainda que alguns artigos do Regulamento Aduaneiro tenham constado da fundamentação legal do auto de infração, a obrigação de fazer prevista nos referidos dispositivos não se referem à matéria sobre a qual ora se controverte, não suprimindo, por conseguinte, o vício ocorrida no lançamento de ofício.

Além de tudo acima abordado, há que se considerar, ainda, a normatividade do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, que trata da aplicação da denúncia espontânea na exclusão de penalidades de natureza administrativa.

Eis o teor do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

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 DecretoLei nº 2.472 , de 01/09/1988)

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472 , de 01/09/1988)

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento." (grifei)

Constata-se do § 2º supra que a denúncia espontânea regida pelo Decreto-Lei nº 37, de 1966, exclui a aplicação de penalidades tanto de natureza tributária quanto de natureza administrativa, havendo exceção em relação à penalidade aplicada na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, o que não corresponde ao elemento fático deste processo, qual seja, atraso do registro no Siscomex de informações relativas a embarques de mercadorias informadas em Declarações de Exportação (DE).

² Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

³ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:(...)

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 decidido⁴ que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

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

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

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

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

Conforme consta da descrição dos fatos no auto de infração, a ação fiscal iniciara-se após as datas dos voos, ou seja, após o desembaraço das mercadorias e, também, após o registro no Siscomex dos dados de embarque pelo transportador, registro esse efetuado, portanto, antes de qualquer procedimento da fiscalização tendente a apurar a infração, o que torna, a princípio, 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.

⁴ AgRg no REsp 1279038, 2ª T., j. 2/2/2012; AgRg no AREsp 11340, 2ª T., j. 13/9/2011; REsp 1129202, 2ª T., j. 17/6/2010, etc.

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.

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

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região entende que “a exclusão da multa fiscal aplica-se tanto ao descumprimento de obrigação principal como de obrigação acessória, visto que o art. 138 do CTN não faz qualquer alusão à natureza da infração”⁵.

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).⁶

A súmula CARF nº 49, no meu entendimento, não estará sendo inobservada com a adoção desse entendimento, pois, tendo em vista o teor dos acórdãos paradigmas que a orientaram, a sua disciplina abrange as declarações periódicas a que os contribuintes se encontram obrigados a apresentar, seja em razão de sua condição de sujeito passivo ou de responsável, para repassar à Administração tributária as informações necessárias à análise do cumprimento da obrigação tributária principal.

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

⁵ AC 2001.70.00.026847-7/PR, 1ª T., excerto do voto do Rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, j. 17/10/2002.

⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 451.

Contudo, necessário se torna analisar, uma por uma, as exceções impostas pela legislação tributária relativamente à aplicação da denúncia espontânea, a saber:

a) não se considera espontânea a denúncia apresentada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria (§ 1º, alínea “a”, do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966);

b) não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração (§ 1º, alínea “b”, do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966);

c) não se considera espontânea a denúncia relativamente a penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento (§ 2º do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966);

d) não se considera espontânea a denúncia depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior (§ 3º do art. 612 do Decreto nº 4.543, de 2002 – Regulamento Aduaneiro).

Considerando que as informações foram prestadas intempestivamente pelo Recorrente mas antes de qualquer atividade da fiscalização e alguns dias depois das datas dos voos em que as mercadorias exportadas foram transportadas, tem-se que nenhuma das exceções acima referenciadas se aplica ao presente caso.

No caso sob análise, no momento da prestação de informações pelo transportador, as Declarações de Exportação já haviam sido apresentadas, restringindo-se a obrigação acessória aos registros dos embarques no Siscomex, medida essa de controle meramente administrativo, o que em nada afeta o cumprimento das obrigações tributárias principais.

Nesse contexto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso, para anular o auto de infração, por se fundamentar em dispositivo normativo não vigente à época dos fatos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator