



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10715.000176/2010-49
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-009.595 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DELTA AIR LINES INC

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 31/03/2006 a 01/04/2006

INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. PRAZOS INSTITUÍDO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. ADIMPLIMENTO FORA DO PRAZO. INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada em substituição ao conselheiro Demes Brito), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente o conselheiro Demes Brito.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-009.595 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10715.000176/2010-49

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra decisão tomada no acórdão nº 3801-004.949, de 24 de fevereiro de 2015 (e-folhas 123 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do Fato Gerador: 31/03/2006. 01/04/2006

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

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 178 e segs) refere-se à exoneração da multa por descumprimento de prazo de prestação de informação sobre veículo e carga sob o controle aduaneiro, fixada no art. 107, IV, "e" do Decreto-lei 37/1966, por força da aplicação do instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37/1966, com a alteração introduzida pela Lei 12.350/2010 e da retroatividade benigna de que trata o art. 106 do Código Tributário Nacional.

Conforme tabela de e-folhas 10, informações relativas a dois voos foram consideradas intempestivas, DDEs de número 20603404057 e 20603506089, cujas datas de embarque e de informação sobre veículo e carga transportada ocorreram, respectivamente, em 28/03/2006 e 29/03/2006 e 26/06/2006 e 12/04/2006.

Tendo em vista que as informações foram prestadas antes da lavratura do auto de infração, o acórdão recorrido considerou aplicável o instituto da denúncia espontânea, em especial por força da alteração introduzida pela Lei 12.350/2010 no § 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, que acrescentou as penalidades administrativas no rol das infrações passíveis de denunciação.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 178 e segs.

Contrarrrazões do contribuinte às e-folhas 188 e segs. Requer que não seja dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, pois, segundo entende, a decisão recorrida entendeu que até a edição da MP 497/2010, convertida na Lei 12.350/2010, a denúncia espontânea não contemplava as obrigações acessórias autônomas, ao passo que o paradigma selecionado não faz qualquer menção à alteração introduzida por essa Lei. No mérito, defende a manutenção da decisão recorrida, com supedâneo na aplicação do instituto da denúncia espontânea da infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Conhecimento do Recurso Especial

Conforme se depreende do teor do exame de admissibilidade do recurso especial, considerou-se que o acórdão paradigma nº 3802-001.128, ao interpretar a legislação tributária, adotou entendimento divergente daquele que prevaleceu no acórdão recorrido, especificamente no que diz respeito à aplicação do instituto da denúncia espontânea à espécie de infração imposta ao sujeito passivo. Por seu turno, a contrarrazoante, em suas considerações, alega que este acórdão em questão não pode ser utilizado na demonstração do dissenso jurisprudencial, pois, conforme assevera, a decisão recorrida considerou que até a edição da MP 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010, a denúncia espontânea não contemplava as obrigações acessórias autônomas, ao passo que o paradigma selecionado sequer fez menção à alteração introduzida por essa Lei.

Não assiste razão à contrarrazoante.

A decisão proferida no acórdão paradigma nº 3802-001.128 é datada de 28 de junho de 2012; dois anos depois, portanto, da alteração introduzida pela Lei nº 12.350/2010, que inseriu no ordenamento jurídico a possibilidade de que a denúncia espontânea favorecesse também os contribuintes apenados com infração de natureza não tributária. Observe-se a evolução da legislação sobre a matéria:

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)

(...)

§ 2º - **A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária.** (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de **01/09/1988**) (*grifos acrescidos*)

§ 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**) (*grifos acrescidos*)

Neste contexto jurídico, pouco importa que o paradigma não tenha se manifestado expressamente sobre o disposto no § 2º do art. 102 do Decreto-lei nº 37/1966. Não há como presumir omissão do *decisum* a respeito do assunto. Em lugar dessa hipótese supõe-se, sim, que, mesmo ciente da alteração introduzida pela Lei nº 12.350/2010, o Colegiado não a considerou aplicável ao caso concreto. Aliás, é exatamente isso que se depreende dos fundamentos declinados no voto a respeito do tema, se não vejamos:

a) Da denúncia espontânea

Um dos argumentos da Recorrente diz respeito à aplicação dos benefícios da denúncia espontânea, trazida pelo CTN no art. 138, pois, segundo a interessada, registrou, ainda que não imediatamente, a declaração dos dados do embarque no SISCOMEX antes de qualquer fiscalização e, por isso, a multa aplicada no Auto de Infração em litígio deve ser afastada.

No caso em tela, a infração é objetiva pelo simples decurso do prazo para apresentação do registro de embarque. Assim, uma vez transcorrido esse prazo sem que o sujeito passivo tenha adimplido com sua obrigação, a infração restará caracterizada.

Admitir a denúncia espontânea no caso em tela seria transformar esse instituto em instrumento de permissibilidade para infrações referentes a obrigações acessórias, já que o simples cumprimento, no tempo intentado pelo sujeito passivo (desde que antes de descoberto pela fiscalização), não o levaria a qualquer tipo de responsabilização. O instituto, no lugar de incentivar o voluntarismo do sujeito passivo em reconhecer seu erro e buscar retificá-lo, incentivaria o atraso no cumprimento das obrigações acessórias.

Esse tem sido o entendimento de ambas as Turmas de Direito Público do STJ e também do CARF. No que toca o CARF, apenas à guisa de ilustração transcrevo o Acórdão abaixo:

Acórdão nº 10195.964, de 25/01/2007

Ementa NULIDADE Não há vedação para a assinatura digital, não implicando vício formal nem cerceamento de defesa. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DENÚNCIA ESPONTÂNEA O instituto da denúncia espontânea para excluir a responsabilidade por infração não alcança a multa por atraso na entrega da declaração.

Logo, não há como se reconhecer a procedência na alegação do Recorrente.

Mérito

Como é cediço, a jurisprudência desta Câmara Superior já está há muito pacificada acerca da matéria controvertida nos autos. É firme o entendimento de que a infração por atraso no adimplemento de obrigação instituída pela Secretaria da Receita Federal não é passível de denúncia, uma vez que a espontaneidade do sujeito passivo, em ocorrências dessa natureza, confunde-se com a própria infração, qual seja, adotar a iniciativa fora do prazo.

Uma vez que trate-se de matéria já sobejamente debatida por este Tribunal Administrativo em julgamentos anteriores, por uma questão de economia processual, e tendo em conta o disposto no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, e seguindo a mesma linha do ilustre Conselheiro Andrada Canuto Natal, em decisão proferida em 13 de dezembro de 2018, acórdão nº 303-007.831, adoto como razão de decidir os fundamentos do voto do i. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, acórdão nº 9303-003.555, de 26 de abril de 2016, que a seguir transcrevo:

O instituto da denúncia espontânea está para o Direito Tributário assim como o arrependimento eficaz e a desistência voluntária estão para o Direito Penal. Esses institutos são como uma ponte de ouro, como diriam os penalistas, para aqueles que se encontram à margem da lei, a esses é oferecida uma oportunidade de regressar ao caminho da lei, uma ponte de ouro para a legalidade. Por essa ponte só podem passar aqueles que, voluntariamente, desistem de consumir o ato ilícito, ou, se já o praticaram, evitam-lhe o resultado.

Nos delitos unissubsistentes não se admite desistência voluntária, uma vez que, praticado o primeiro ato, já se encerra a execução, tornando impossível a sua cisão. Já os crimes de mera conduta e os formais "não comportam arrependimento eficaz, uma vez que, encerrada a execução, o crime já está consumado, não havendo resultado naturalístico a ser evitado".

No direito tributário, a ponte de ouro é a denúncia espontânea que nada mais é do que o reconhecimento voluntário do ilícito, e a reparação do dano ao bem jurídico violado, o que não veio a ocorrer no caso em exame.

Todavia, assim como no Direito Penal, no Tributário algumas infrações não são suscetíveis de denúncia espontânea. São aquelas em que a mera conduta, por si só, já configura o ilícito, o qual, uma vez ocorrido, não há possibilidade jurídica, ou até mesmo física, de se evitar o resultado.

O exemplo mais característico desse tipo de infração, é, justamente, a referente ao atraso no cumprimento de obrigação acessória, pois, no exato momento em que se exauriu o prazo legal sem que a obrigação tenha sido adimplida, a infração está configurada e o atraso não poderá ser reparado.

Em outras palavras, atendose às normas do Direito Tributário, o dano relativo ao descumprimento de obrigação principal pode ser reparado, pagandose o tributo e os consectários legais. Todavia, se se tratar de infrações referentes a obrigações acessórias autônomas, a ser prestada em determinado prazo, o dano não pode ser sanado, posto que o núcleo do bem jurídico protegido, uma vez violado, não tem como ser restabelecido. Assim, por exemplo, se a obrigação era apresentar declaração até determinada data, e se esta não foi apresentada no prazo determinado, não há como cumprir a obrigação acessória tempestivamente, salvo se se voltar no tempo, ainda não possível com a tecnologia disponível hoje.

No caso dos autos, a obrigação acessória autônoma, descumprida pelo transportador ou seus representantes, consistia no dever de o sujeito passivo informar os dados de embarque de mercadorias no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Note-se que, uma vez exaurido o prazo para se prestar as informações sem que elas tenham sido prestadas ao órgão competente, a infração restou configurada, não havendo mais possibilidade de se evitar o resultado.

Note-se que, se a sanção fosse destinada, apenas e tão somente, a punir o não cumprimento da obrigação acessória, poderseia admitir que, o adimplemento a destempo, desde que espontâneo, poderia ser beneficiado com a norma excludente da penalidade.

Entretanto, se a sanção é destinada a coibir o atraso no cumprimento da obrigação, uma vez ocorrida a mora, não há que se falar em denúncia espontânea.

Essa questão da denúncia espontânea envolvendo descumprimento de obrigação acessória encontravase apascentada, tanto no Judiciário quanto no âmbito administrativo, tendo sido, inclusive, objeto de Súmula no CARF, mais precisamente, a de nº 49, cujo enunciado transcreve-se a seguir:

Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Todavia, com a edição da Lei nº 12.350/2010, cujo art. 405 deu nova redação ao art. 102 do DecretoLei nº 37/1966, a questão foi reaberta e gerou celeuma na jurisprudência e na doutrina, mas, a meu sentir, não há razão alguma para se modificar o entendimento anteriormente firmado, pois, pela razões expostas linhas acima, a novel legislação não alcança a infração objeto destes autos. Neste sentido,

impecável a decisão da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção, Acórdão 310200.988, cujo voto condutor foi da lavra do insigne Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que, com as merecidas loas, peço licença para aqui transcrever o entendimento lá adotado, como arrimo deste voto.

"O objetivo da norma em destaque, evidentemente, é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações de natureza tributária e administrativa instituídas na legislação aduaneira. 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.

Não se pode olvidar que, para aplicação do instituto da denúncia espontânea, é condição necessária que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denúncia à fiscalização pelo infrator. Em outras palavras, é requisito essencial da excludente de responsabilidade em apreço que a infração seja denunciável.

No âmbito da legislação aduaneira, em consonância com o disposto no retrotranscrito preceito legal, as impossibilidades de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea 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 denúncia 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 denúncia 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 toda infração que tem o atraso no cumprimento da obrigação acessória (administrativa) como elementar do tipo da conduta infratora. Em outras palavras, toda infração que tem o fluxo ou transcurso do tempo como elemento essencial da tipificação da infração.

São dessa última modalidade todas as infrações que têm no núcleo do tipo da infração o atraso no cumprimento da obrigação legalmente estabelecida. A título de exemplo, pode ser citada a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados das cargas embarcadas, infração objeto da presente autuação.

Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de prestar 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 intempestiva da informação é fato infringente que materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a mera prestação de informação, independentemente de ser ou não a destempo, resulta no cumprimento da correspondente obrigação acessória. Nesta última hipótese, se a informação for prestada antes do início do procedimento fiscal, a denúncia espontânea da infração configura-se e a respectiva penalidade é excluída.

De fato, se registro extemporâneo da informação da carga materializasse a conduta típica da infração em apreço, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que o mesmo fato configurasse a denúncia espontânea da correspondente infração.

De modo geral, se admitida a denúncia espontânea para infração por atraso na prestação de informação, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da infração, em hipótese alguma, resultaria na cobrança da multa sancionadora, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, ao mesmo tempo, a conduta configuradora da denúncia espontânea da respectiva infração. Em consequência, ainda que comprovada a infração, a multa aplicada seria sempre inexigível, em face da exclusão da responsabilidade do infrator pela denúncia espontânea da infração.

Esse sentido e alcance atribuído a norma, com devida vênia, constitui um contrassenso jurídico, uma espécie de revogação da penalidade pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, a sanção estabelecida para a penalidade não poderá ser aplicada em hipótese alguma, excluindo do ordenamento jurídico qualquer possibilidade punitiva para a prática de infração desse jaez."

No mesmo sentido, posicionouse o Conselheiro Solon Sehn no Acórdão 3802-002.314, de 27/11/2013, do qual transcrevo os seguintes excertos:

"Destarte, a aplicação da denúncia espontânea às infrações caracterizadas pelo fazer ou não fazer extemporâneo do sujeito passivo implicaria o esvaziamento do dever instrumental, que poderia ser cumprido há qualquer tempo, ao alvedrio do sujeito passivo.

Exegese dessa natureza comprometeria toda a funcionalidade dos deveres instrumentais no sistema tributário.

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

'Caso se entenda que o descumprimento de dever instrumental formal possa ser denunciado e corrigido sem o pagamento das multas decorrentes, na prática não haverá mais infração da obrigação acessória. Seria, a rigor, uma verdadeira anistia, que somente poderá ser concedida por lei específica.

Exemplificando, uma empresa que deixou de registrar e escriturar livros fiscais, com a denúncia espontânea da infração, se assim se entender, não haverá mais multa, e a aplicação da lei tributária estará integralmente frustrada'.

Entende-se, portanto, que a denúncia espontânea (art. 138 do CTN e art. 102 do DecretoLei nº 37/1966) não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de dever instrumental caracterizado pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira.

(...)" Não destoando desse entendimento, manifestouse recentemente o e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme se infere do enunciado da ementa e dos trechos do voto condutor do julgado, a seguir transcritos:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA DECORRENTE DA INFORMAÇÃO INTEMPESTIVA DE DADOS DE EMBARQUE. AGENTE MARÍTIMO. LEGITIMIDADE PASSIVA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA.

INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. VALOR QUE NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO.

1. O agente marítimo assume a condição de representante do transportador perante os órgãos públicos nacionais e, ao deixar de prestar informação sobre veículo ou carga transportada, concorre diretamente para a infração, daí decorrendo a sua responsabilidade pelo pagamento da multa, nos termos do artigo 95, I, do DecretoLei nº 37, de 1966. 2. Não se aplica a denúncia espontânea para os casos de descumprimento de obrigações tributárias acessórias autônomas. 3. A finalidade punitiva e dissuasória da multa justifica a sua fixação em valores mais elevados, sem que com isso ela ofenda os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

[...]Voto.

[...] Não é caso, também, de acolhimento da alegação de denúncia espontânea.

A Lei nº 12.350, de 2010, deu ao artigo 102, § 2º, do DecretoLei nº 37, de 1966, a seguinte redação:

[...]

Bem se vê que a norma não é inovadora em relação ao artigo 138 do CTN, merecendo, portanto, idêntica interpretação. Nesse sentido, é pacífico o entendimento no sentido de que a denúncia espontânea não se aplica para os casos em que a infração seja à obrigação tributária acessória autônoma.

[...] (BRASIL. TRF4. 2ª Turma. Apelação Cível nº 500599981.2012.404.7208/SC. rel. Des. Rômulo Pizzolatti, j. 10.12.2013) (grifo acrescido)

Importante ressaltar que o entendimento acerca da impossibilidade de aplicar a denúncia espontânea para afastar a multa capitulada no artigo no art. 107, inciso IV, alínea "e", do DL 37, de 1966, alcança, indistintamente, a exigência dessa penalidade nas diversas situações nas quais é aplicada, tais como: atraso na prestação de informações sobre mercadoria embarcada, atracação de embarcação, vinculação de manifesto de carga, etc. (...)

Ressaltase ainda a recente edição da Súmula CARF nº 126:

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

Com base nesses fundamentos, voto pelo provimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Fl. 9 do Acórdão n.º 9303-009.595 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10715.000176/2010-49