



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

Processo nº 10715.005900/2010-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-005.248 – 1ª Turma Especial
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO
Recorrente VRG LINHAS AEREAS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2008

SUCESSÃO. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR.
RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA

A responsabilidade tributária de que trata o art. 132 do CTN não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas que, por representarem penalidade pecuniária de caráter objetivo, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CABIMENTO.

O registro extemporâneo dos dados de embarque no Siscomex, realizado em momento em que não esteja em curso o despacho aduaneiro e antes da formalização de procedimento fiscal tendente a apurar a infração, configura denúncia espontânea e exclui a aplicação da multa pecuniária pela não observância do prazo para o registro.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo-se o instituto da denúncia espontânea. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Marcos Antônio Borges que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Paulo Sérgio Celani. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Luciano Martins Ogawa, OAB/SP 195.564.

(assinado digitalmente)

Flávio De Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Sérgio Celani - Redator designado.

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

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos, em razão do princípio da economia processual:

A presente autuação refere-se à exigência da multa capitulada no art. 107, IV, alínea "e", do Decreto-Lei n.º 37/66, com a redação da Lei n.º 10.833/2003, no valor de R\$10.000,00, aplicada por veículo/viagem, identificado pelo respectivo voo, por não prestar as informações sobre a carga transportada no prazo estabelecido na IN SRF n.º 28/1994, alterada pela IN SRF n.º 510/2005.

Consta no Auto de Infração, às fls. 10, uma relação com as informações acerca dos embarques e datas dos registros dos respectivos dados, bem como das DDE's e número dos voos.

Intimada da autuação, a interessada apresentou a impugnação de fls. 16/37, alegando, em síntese, o que segue:

1) Preliminarmente alega erro na identificação do sujeito passivo, já que a empresa autuada incorporou a empresa Gol Transportes Aéreos S/A em data posterior às infrações praticadas por aquela empresa.

As operações ocorreram em fevereiro de 2008, período em que as duas companhias em questão, a empresa GOL Transportes Aéreos S/A. e a VRG LINHAS AÉREAS S/A, atuavam separadamente no mercado de transporte aéreo brasileiro. Somente em setembro de 2008 foi aquela empresa incorporada pela empresa VRG LINHAS AÉREAS S/A, ora Impugnante, conforme, inclusive, consta do próprio cartão do CNPJ da empresa incorporada. Em outras palavras, pretende a fiscalização penalizar, neste momento, a ora Impugnante por uma eventual infração cometida pela empresa incorporada quando a mesma teve mais de 08 meses antes da incorporação para autuar a própria GOL Transportes Aéreos S/A.

No presente caso a pessoa jurídica que cometeu a infração foi a empresa GOL TRANSPORTES AÉREOS S/A, extinta por incorporação em setembro de 2008. Portanto, a Impugnante, na qualidade de incorporadora, não poderia ser responsabilizada pela infração, pois é princípio pátrio que somente o próprio agente pode ser responsabilizado pela infração, ou seja, não há no direito brasileiro sucessão de penalidade.

De acordo com o artigo 132 do CTN, a legislação pátria impõe ao sucessor por incorporação a responsabilidade apenas e tão somente por eventuais tributos devidos, excluindo-se, as multas decorrentes, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Assim, a multa aplicada após a incorporação não pode ser exigida do

sucessor. Cita também o art. 137, do CTN sobre a responsabilidade do agente, colacionando alguns Acórdãos do CARF e STF.

Portanto o presente auto foi lavrado em face de sujeito passivo ilegítimo, o que contamina de nulidade a presente autuação.

2)Protesta pela observância ao princípio da legalidade e da tipicidade. As informações acerca da forma e do prazo são essenciais para a definição da infração tributária imputada à impugnante, compondo, portanto, o tipo penal tributário, razão pela qual as mesmas somente poderiam estar veiculadas em lei, em sentido estrito, e nunca através de mera Instrução Normativa expedida pela Secretaria da Receita Federal.

3)Alega que ocorreu a denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 102, do Decreto-Lei n.º 37/66 e 138 do Código Tributário Nacional, tendo procedido aos registros de embarque antes da aplicação da autuação.

4)Argumenta que a caso tal obrigação não seja observada, isto é, caso o sujeito passivo deixe de prestar as informações competentes acerca das operações de transporte de cargas internacionais por ele executadas, estaria o infrator sujeito a aplicação de uma única penalidade no estrito e expresse montante de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)..

5) Ainda que assim não fosse, melhor sorte não teria a exação em comento. Isso porque, os fatos, tais como relatados no presente auto de infração dariam ensejo a aplicação de outra penalidade, especificamente a descrita no inciso IV, do artigo 107, do Decreto-Lei nº 37/1966, mais especificamente na alínea "c" do referido instrumento normativo por se consubstanciar em um efetivo caso de embaraço à fiscalização.

6)Solicita, ao final, caso não seja acolhida a impugnação, o encaminhamento do presente processo ao Secretário da Receita Federal do Brasil para apreciação do presente pedido de relevação da pena, o qual encontra amparo no artigo 736, do Regulamento Aduaneiro/2009, já que no caso em comento não houve qualquer dano ao Erário, bem como por restar patente a ausência de dolo por parte do contribuinte.

7)Posteriormente a interessada aditou a impugnação para requerer o cancelamento do Auto de Infração, tendo em vista que a conduta autuada deixou de ser definida como infração, nos termos da IN RFB n.º 1.096/2010, que ampliou o prazo para prestação de informações de 02 para 07 dias, por aplicação do art. 106, II, "a", do CTN.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou parcialmente procedente a Impugnação, sendo o acórdão recorrido dispensado de ementa nos termos da Portaria SRF n.º 1.364/2004:

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho repisando as alegações ofertadas quando da impugnação, pleiteando ainda a aplicação do instituto da denúncia

Processo nº 10715.005900/2010-21
Acórdão n.º **3801-005.248**

S3-TE01
Fl. 6

espontânea após a publicação da Lei nº 12.350/2010, a qual alterou o art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, devendo-se aplicar ao caso o instituto da retroatividade benigna. disposto no art. 106. II. do Código Tributário Nacional.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Borges

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

Preliminarmente, quanto alegação de ilegitimidade passiva da recorrente, vejamos.

A recorrente requer a nulidade do auto de infração tendo em vista o erro na identificação do sujeito passivo, já que a infração foi praticada pela empresa Gol Transportes Aéreos em data anterior à incorporação daquela pela autuada. Desta forma o lançamento teria sido efetuado contra pessoa jurídica que não praticou a infração.

Pelo que consta nos autos, a empresa Gol Transportes Aéreos S.A. foi baixada em 30/09/2008 tendo em vista a sua incorporação pela autuada VRG Linhas Aéreas S.A, sendo lavrado o presente auto de infração, cuja ciência ocorreu em 22/09/2010.

O art. 132 do CTN assim dispõe:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Apesar da referência a *tributos* no referido artigo, o que, a princípio, impede a aplicação às multas, a jurisprudência entende que a responsabilidade alcançaria inclusive as multas, seja ela de caráter moratório ou punitivo, conforme ementas abaixo:

“RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR... I – ‘Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento’ (REsp nº 592.007/RS, Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 22/03/2004).” (STJ, 1ª T., REsp 554.377/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, out/05)

No caso sob exame, a obrigação tributária, caracterizada pelo dever de prestar a informação à administração aduaneira na forma e no prazo estabelecidos, já existia anteriormente ao evento sucessório e foi transmitida à sucessora no momento da incorporação,

não importando a data do lançamento, conforme decidiu o STJ no REsp 959.3897, assim ementado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. [...] MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

[...]

*2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas **abrange as multas, moratórias ou de outra espécie**, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.*

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos. (STJ, 2ª Turma, REsp 959.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, 07/05/2009. DJ 21/05/2009)(grifado)

Assim, entendo ser o sucessor plenamente responsável pelas multas da sucedida, devendo ser afastada a preliminar argüida de ilegitimidade passiva.

No presente caso foi lavrado Auto de Infração para cobrança da multa prevista na alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pela Lei nº 10.833/2003, abaixo transcrita, haja vista o descumprimento da obrigação acessória disposta no art. 37 da IN SRF no. 28/1994, o qual foi posteriormente alterado pela IN SRF nº 510/2005:

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 ir empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga. (Grifado)

A IN SRF nº 28, de 27/04/1994, em seu art. 37, na redação dada pela IN SRF nº 510/2005, determinava que referido registro deveria ser efetuado no prazo de até dois dias da data do embarque:

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. (Grifado)

Da aplicação do novo prazo previsto na IN RFB no 1.096, de 13/12/2010.

Entretanto, no tocante à penalidade, cumpre ainda verificar que a IN SRF nº 28/1994, teve sua redação alterada pela IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010, com vigência a partir de 14/12/2010, estabelecendo o novo prazo de sete dias para a prestação das informações sobre embarque de mercadoria, conforme abaixo:

Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010) (grifei)

Portanto, vê-se, de fato, que a nova redação deixou de considerar como infração a prestação da informação em tela no prazo de até 7 dias da data do embarque, o que possibilita, em tais casos – desde que a lide não tenha sido definitivamente julgada – a aplicação da retroatividade benigna capitulada no artigo 106, inciso II, “b”, do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) 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;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Quanto a contagem do prazo previsto para se prestar a informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, este deve ser contado de forma contínua, a partir da data da realização do embarque, conforme estipulado no caput do artigo 37 da IN/SRF 28/04, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento, em obediência a forma prevista no caput do artigo 210 do CTN, independente do expediente da repartição aduaneira, uma vez que o acesso ao referido sistema informatizado pelo responsável por prestar a informação ocorre de forma ininterrupta, sem a necessidade da intervenção da repartição aduaneira.

Da análise da tabela acostada aos autos tem-se que o lançamento só poderia vigorar em relação às Declarações de Despacho de Exportação – DDE nas quais ao menos uma das informações sobre o embarque foi prestada em prazo superior aos 7 dias previsto na nova redação do artigo 37 da IN SRF nº 28/94 dada pela IN RFB no 1.096, de 13/12/2010, conforme reconhecido pela decisão recorrida.

Da aplicação do instituto da denúncia espontânea

No entendimento do STJ, conforme comprovam diversos julgados, a entrega extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória (DCTF, por exemplo) configura infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária apta a atrair o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

A prestação de informações no Siscomex, como é o caso, é uma obrigação acessória e, aplicando-se essa linha de raciocínio, deveria se observar a aplicação da Súmula CARF nº 49, que adota a mesma interpretação:

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

No entanto, essa discussão foi reaberta em face da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, decorrente do art. 40 da Lei nº 12.350/2010:

Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

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

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Apesar de alguns julgados recentes do CARF estarem admitindo a caracterização da denúncia espontânea com fundamento da nova redação do dispositivo, entendo que na aplicação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, deve-se analisar o conteúdo da “obrigação acessória” violada. Isso porque nem todas as infrações pelo descumprimento de deveres instrumentais são compatíveis com a denúncia espontânea, como é o caso das infrações caracterizadas pelo fazer ou não fazer extemporâneo do sujeito passivo.

Esse entendimento, do qual eu compartilho, foi evidenciado em voto do eminente Conselheiro José Fernandes do Nascimento, no Acórdão 310200.988. 3a S/1a C/2a TO. S. de 22/08/2013:

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.

Assim, a aplicação da denúncia espontânea às infrações caracterizadas pelo fazer ou não-fazer extemporâneo do sujeito passivo, no caso a prestação de informação no Siscomex na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, implicaria no esvaziamento do dever instrumental, comprometendo o controle aduaneiro efetuado pela autoridade administrativa no exercício do seu Poder de Polícia.

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

Quanto ao pedido de relevação de penalidade, que na verdade é dirigido ao Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil, é defeso a este Colegiado para apreciá-lo por absoluta falta de previsão legal para tanto, cuja competência é tão somente para dizer da subsistência, ou não, do lançamento, tendo como consequência a devolução dos autos à Receita Federal do Brasil, órgão diverso deste Tribunal e também integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, então competente para apreciar qualquer pedido de relevação de pena, por meio de seus próprios canais de apreciação, e não por provocação deste Conselho

Desta forma, em virtude de todos os motivos apresentados e dos fatos presentes no caso concreto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Sérgio Celani, Redator Designado.

Em que pese o entendimento do relator, ousou dele discordar.

Transcrevo novamente, com grifos meus, o art. 102, do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, alterado pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 20/12/2010:

“Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

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

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.”(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010.)

A norma é clara ao excluir as penalidades tributárias ou administrativas nos casos em que ocorrer a denúncia espontânea.

É clara também ao não considerar espontânea a denúncia apresentada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria, ou após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

Se a norma diz quais denúncias devem ser consideradas espontâneas e quais sanções devem ser excluídas pela denúncia espontânea, não cabe ao intérprete aumentar ou restringir estes alcances, o do conceito de “denúncia espontânea” e o das sanções a serem excluídas.

Ressalve-se que os membros do CARF devem observar o seu Regimento Interno, que determina a observância das Súmulas editadas pelo pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo a Súmula CARF nº 49, aprovada em sessão de 29/11/2010, uma delas.

Porém, esta súmula deve ser afastada nos casos em que se aplica a Lei nº 12.350, de 20/12/2010, pois, esta, além de tratar especificamente de infrações aduaneiras, é posterior à apreciação da súmula.

Para melhor elucidar o conteúdo da norma em apreço, vejam-se trechos da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 497, de 27/7/2010 (EMI nº 111 /MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT, de 23/7/2010), que se converteu na Lei nº 12.350, de 2010:

“40. A proposta de alteração do § 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, visa a afastar dúvidas e divergência interpretativas quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e a consequente exclusão da imposição de determinadas penalidades, para as quais não se tem posicionamento doutrinário claro sobre sua natureza.

41. No que diz respeito ao mérito da inclusão da alteração na proposta de incentivo à exportação, cabe destacar que a indefinição jurídica relacionada à matéria tem sido, conforme relatado por diversas entidades representativas de importadores e exportadores brasileiros, o principal óbice à participação de grandes empresas ao programa de Despacho Aduaneiro Expresso - Linha Azul e, como consequência, ao regime aduaneiro de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado - RECOF, em função da exigência de ingresso naquele programa como requisito de habilitação a esse regime aduaneiro.

42. Destaque-se que o RECOF já é um dos principais regimes de industrialização voltada à exportação do País. No ano de 2008, antes da crise econômica global, as empresas beneficiárias do RECOF exportaram o valor de aproximadamente 13 bilhões de dólares dos Estados Unidos da América. Em 2009, mesmo com a crise mundial, as exportações do RECOF representaram aproximadamente 8 bilhões de dólares.

43. Fundamentalmente, o Linha Azul é um procedimento simplificado que propicia às empresas habilitadas um menor percentual de seleção para os canais de verificação amarelo e vermelho e conferência aduaneira das declarações selecionadas realizada prioritariamente, inclusive com compromisso de tempo máximo para essa conferência estipulado. Esse procedimento segue a orientação internacional de Operadores Econômicos Autorizados - OEA, ou seja, de credenciamento de operadores legítimos e confiáveis para operar no comércio exterior com menores entraves burocráticos.

44. A avaliação sistêmica da empresa candidata ao Linha Azul inclui a realização, previamente à adesão, de uma auditoria de controles internos para autoavaliação de seus controles e procedimentos aduaneiros, referente, no mínimo, aos quatro últimos semestres civis. O objetivo dessa autoavaliação é induzir a empresa a verificar o cumprimento da legislação aduaneira (controles administrativos e fiscais), com reflexo na garantia da regularidade dos registros aduaneiros e do recolhimento dos tributos devidos. Exige-se, sempre que a auditoria de controles internos aponte irregularidades, que sejam apresentados documentos que comprovem o seu saneamento ou a adoção das providências cabíveis para a sua solução.

45. No caso específico, o que se tem verificado é que, durante o processo de auditoria, as empresas têm constatado reiterados erros em declarações de importação registradas e desembaraçadas no canal verde de conferência e, como forma de sanear a irregularidade para cumprimento do programa, apresentado a relação desses erros na unidade de jurisdição e adotado as respectivas providências para a retificação das declarações aduaneiras.

46. Todavia, ao adotar essa providência, mesmo que a empresa não tenha que recolher quaisquer tributos, ela pode estar sujeita à imposição da referida multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (multa isolada), disciplinada no art. 711 do Regulamento Aduaneiro, ainda que espontaneamente tenha apurado tais erros e adotado as providências para a sua regularização, o que onera por demais o processo de adesão à Linha Azul.

47. A proposta de alteração objetiva deixar claro que o instituto da denúncia espontânea alcança todas as penalidades pecuniárias, aí incluídas as chamadas multas isoladas, pois nos parece incoerente haver a possibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea para penalidades vinculadas ao não-pagamento de tributo, que é a obrigação principal, e não haver essa possibilidade para multas isoladas, vinculadas ao descumprimento de obrigação acessória.

Com a alteração no art. 102, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, visou-se ao esclarecimento de que a denúncia espontânea alcançaria todas as penalidades pecuniárias, inclusive as vinculadas ao descumprimento de obrigações acessórias.

Tal alcance estava de acordo com o interesse da Administração Tributário-Aduaneira no desenvolvimento da chamada “Linha Azul” e do Recof, que esbarrava em dificuldades pela aplicação do art. 711 do Regulamento Aduaneiro então vigente.

A ampliação do campo de aplicação da denúncia espontânea não poderia restringir-se apenas às empresas que pleiteavam o enquadramento nos procedimentos de Linha Azul e no regime de Recof, sob pena de afronta, em especial, ao princípio da isonomia.

Assim, impõe-se a conclusão de que, uma vez caracterizada a denúncia espontânea, esta se aplica em todas as infrações regidas pelo Decreto-Lei nº 37, de 1966, em que a sanção aplicada é pecuniária.

Excetuam-se, portanto, os casos em que a sanção é o perdimento e aqueles em que o próprio Decreto-Lei considera como não caracterizadores da espontaneidade, tais como as denúncias apresentadas no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria, ou após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

No presente caso, entendo caracterizada a denúncia espontânea, devendo ser excluída a penalidade aplicada, pois: a contribuinte procedeu ao registro das informações em momento em que não estava em curso o despacho aduaneiro e antes da formalização de qualquer procedimento fiscal tendente a apurar a infração; a sanção imputada é pecuniária; a

Processo nº 10715.005900/2010-21
Acórdão n.º **3801-005.248**

S3-TE01
Fl. 16

infração não se enquadra em nenhuma outra norma excludente da caracterização da denúncia espontânea de observância obrigatória pelos membros do CARF, observando-se que a Lei nº 12.350, de 2010, é posterior à edição da Súmula CARF nº 49, logo, prevalece sobre esta.

Por estas razões, voto pelo provimento do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Sergio Celani