



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10814.006913/2008-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.605 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de junho de 2020
Recorrente AMERICAN AIRLINES INC.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 02. PENALIDADE POR PRESTAÇÃO INDEVIDA DE INFORMAÇÕES À ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autorizam o julgador administrativo a afastar norma da legislação tributária, tampouco desconsiderar a sua incidência quando verificada a ocorrência do seu suporte fático.

PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE VEÍCULO OU CARGA TRANSPORTADA. REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE. MULTA PREVISTA NO ART. 107, INCISO IV, ALÍNEA “E”, DO DECRETO-LEI No 37/66.

A inobservância da obrigação acessória de prestação de informação, no prazo estabelecido, sobre os dados de embarque da carga transportada enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-lei no 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo art. 77 da Lei no 10.833/2003. PENALIDADE POR PRESTAÇÃO INDEVIDA DE INFORMAÇÕES À ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento de deveres instrumentais, como os decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Receita Federal do Brasil para prestação de informações à Administração Aduaneira. Aplicação da Súmula CARF nº 126.

Recurso Voluntário Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente, Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente).

Relatório

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da decisão de piso:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado, na data de 07/04/2008, em face do contribuinte em epígrafe, na condição de empresa de transporte internacional.

A autuação contém a exigência de multa pelo fato da transportadora internacional ter deixado de prestar informação, sobre veículo de sua operação, no prazo estabelecido pela Receita Federal do Brasil, conforme determina a alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, regulamentada pelo artigo 9º da Instrução Normativa nº 102, de 20 de dezembro de 1994.

O valor do crédito tributário constituído foi de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Como se verificou na “Descrição dos Fatos”, fls. 5 à 7, a Autoridade Fiscal afirmou que:

- 1) O Transportador Aéreo Internacional não registrou a chegada do veículo transportador – aeronave – no momento determinado pela norma;*
- 2) A ausência dessa informação, nos sistemas da Receita Federal, permite livres alterações na relação de cargas manifestadas, mesmo após a chegada da aeronave, podendo propiciar graves distorções ao controle do fluxo aduaneiro de mercadorias e facilitar o desvio de cargas, dentre outros ilícitos;*
- 3) Estes dados deveriam ter sido informados, no momento da chegada da aeronave, para que, a partir de então, as informações de carga não pudessem mais ser alteradas;*
- 4) Os dados da autuação foram extraídos dos sistemas da INFRAERO, e do Sistema Integrado de Gerencia do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento - MANTRA, este último pertencente à Receita Federal do Brasil;*
- 5) O Relatório de Ocorrência do Termo de Entrada e o Extrato do Manifesto de Carga do Sistema Mantra comprovam que o transportador aéreo internacional retardou em 01h e 26 minutos a informação de chegada do veículo. Cientificado do auto de infração, em 18/04/2008, fl.04, o contribuinte protocolizou impugnação tempestivamente, em 28/04/2008, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento, fls. 18 à 25.*

O impugnante, em síntese, alega que:

- 1) *A regulamentação a ser apresentada pela administração pública federal deve atender aos princípios administrativos da razoabilidade e da proporcionalidade, garantindo a adequação entre os meios e os fins, sendo vedada a imposição de obrigações em medida superior àquelas estritamente necessárias ao interesse público (artigo 2º da Lei n.º 9.784, de 1999);*
- 2) *Levando-se em consideração as instalações físicas disponíveis no Aeroporto Internacional de Guarulhos, a dinâmica e o crescimento vertiginoso das operações aéreas no país, é inviável que o registro da chegada da aeronave seja feito no momento da chegada do veículo transportador;*
- 3) *As companhias aéreas internacionais não dispõem de terminais (computadores integrados à Receita Federal) no pátio do aeroporto internacional, para prestar as informações solicitadas pela "Inspetoria" local. Logo, são obrigadas a deslocar seus prepostos para salas localizadas em outro terminal do aeroporto para completar os dados solicitados pelo próprio sistema MANTRA;*
- 4) *Esses dados somente estão disponíveis com os documentos em mãos, tais como: quantidade de passageiros, nome do comandante da aeronave e eventuais ressalvas feitas pelo Comandante;*
- 5) *Já foi relatado à COANA e à COREP que "o registro da chegada do veículo procedente do exterior, se realizado no momento do calço da aeronave, IMPEDE que as companhias aéreas possam complementar as informações pertinentes às cargas transportadas (assim como permitido por força do artigo 4.º, par. 3.º, inciso II, da IN SRF n.º 102/94), tornando todo o voo indisponível;*
- 6) *Por isso, é que as companhias aéreas internacionais, na maior parte dos casos, acabam por registrar a "chegada do veículo" após o preenchimento das "informações complementares", de modo a não tornar "indisponíveis" as cargas transportadas;*
- 7) *Trata-se, portanto, de um problema existente no sistema da Receita Federal;*
- 8) *Resta claro que a norma prevista no artigo 9º da Instrução Normativa SRF n.º 102, de 1994, não pode ser cumprida de forma satisfatória, pois o que adiantaria a companhia aérea registrar, a tempo, a chegada de seu veículo procedente do exterior, se subsequentemente estará impedida de prestar informações complementares concernentes às cargas transportadas;*
- 9) *Ratifica que esses questionamentos já foram levados à COANA por intermédio do protocolo de um processo de consulta fiscal apresentado pela Associação das Companhias Aéreas Internacionais Estabelecidas no Brasil;*
- 10) *Apesar de não haver decisão definitiva, a RFB já reconhece a inaplicabilidade de diversas disposições da IN SRF 102/94, seja porque estão em desconformidade com as atuais regras do Regulamento Aduaneiro, seja porque são inexecutáveis;*
- 11) *Em respeito aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da razoabilidade, e em observância às regras constantes no art. 2.º, incisos XI, IX e XIII, da Lei n.º 9.784, de 1999, entende que a multa não pode ser aplicada contra a impugnante enquanto não for solucionada a análise do mencionado processo de consulta;*
- 12) *Requer, ao final, seja declarado nulo o lançamento, em razão de: a.) ser inviável o cumprimento da regra prevista no artigo 9º da Instrução Normativa SRF n.º 102, de 1994 - uma vez que o registro da chegada da veículo*

transportador "no momento da chegada do veículo" impossibilita o exercício da prerrogativa prevista no artigo 4.º, parágrafo 3º, inciso II, do mesmo ato legal; b.) a regra prevista no artigo 9." da Instrução Normativa SRF n.º 102/1994 não é executável face as próprios embarços existentes no Aeroporto Internacional de São Paulo, que não comporta uma infra-estrutura adequada para que o registro da chegada do veículo transportador seja realizado "no momento do calço da aeronave";

c.) encontrar-se ainda pendente de decisão o processo de consulta entregue à Coordenação Geral de Administração Aduaneira e à Coordenação Geral de Repressão e Vigilância, no qual à JURCAIB discute a inaplicabilidade e ilegalidade das regras constantes na Instrução Normativa SRF n.º 102/1994; d.) alternativamente, solicita a remessa dos autos à apreciação das Coordenadorias acima mencionadas, de modo a garantir uma uniformidade de tratamento da matéria, evitando decisões conflitantes por parte da administração pública federal.

Em decisão unânime, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, por meio do Acórdão 06-55.744-8ª Turma DRJ/CTA julgou improcedente a impugnação.

A sociedade recorrente tomou ciência do conteúdo decisório da DRJ por decurso do prazo em 28.10.16 e interpôs o presente recurso voluntário em 29.11.2016. Nesta peça recursal alegou, em suma:

- Argumento 1: que a presente autuação violaria os princípios da racionalidade e razoabilidade, inerentes à administração pública.

- Argumento 2: que caberia, na espécie, a aplicação do tendo em vista a aplicabilidade do instituto da denuncia espontânea, previsto no artigo 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, combinado com o artigo 106, III, a, do Código Tributário Nacional

A partir disso, requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração em referência.

Voto

Conselheiro João Paulo Mendes Neto, Relator.

A interposição do recurso voluntário se mostra tempestivo e segue os requisitos legais de sua admissibilidade, razão pela qual ele merece ser conhecido por este Conselho.

Da análise do mérito.

Nos autos não há discussão quanto a materialidade da infração, a discussão se cinge na qualificação jurídica dos eventos, motivo pelo qual não se esmiuçar a realidade fática, posto que incontroversa.

Aplicação da Razoabilidade e Proporcionalidade nos julgamentos administrativos.

A impugnante não contesta o atraso ocorrido, mas argumenta que a aplicação da multa fere os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Nesse ponto, convém

observar que afastar a aplicação da multa dependeria análise de constitucionalidade material da norma, o que é vedado para este julgador por força da Súmula nº 02 do CARF:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

A razão de ser e a importância destas obrigações de prestação de informações pelos intervenientes do comércio exterior derivam do dever da Receita Federal do Brasil em determinar o tratamento aduaneiro a ser observado em cada operação de importação ou exportação, e assim definir os critérios de riscos e o nível de controle aduaneiro recomendado, o que tem permitido, além de aumentar a segurança fiscal, maior agilidade da atuação da fiscalização aduaneira e maior fluidez ao fluxo de comércio exterior, visto que são selecionadas as cargas de maior risco, liberando-se as demais sem qualquer intervenção. Ou seja, é a informação correta e tempestiva que permite um menor grau de intervenção da fiscalização aduaneira e, ao mesmo tempo, maior eficácia em sua atuação no combate ao contrabando e descaminho, às fraudes e às práticas desleais de comércio exterior.

De qualquer forma, a lei não confere qualquer âmbito de discricionariedade à Autoridade Aduaneira, no tocante à aplicação da sanção. Portando, basta que se caracterize o suporte fático, previsto em lei, para que seja constatada a incidência da norma sancionadora e lavrado o auto de infração por dever de ofício, e sob pena de responsabilização.

Denúncia Espontânea.

Esta matéria, aplicação do instituto da denúncia espontânea nas multas aduaneiras não é nova no âmbito deste colegiado. Fora julgada, na sessão da CSRF de 26/04/2016, exatamente a mesma matéria que é a aplicação da multa capitulada no art. 107, inc. IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/66. Considerando a identidade entre as matérias, peço licença para utilizar o voto vencedor daquele processo (lavra do ex Conselheiro Henrique Pinheiro Torres) como razões parciais do presente voto, conforme abaixo parcialmente transcrito:

(...)

A matéria devolvida ao Colegiado cinge-se, exclusivamente, à possibilidade de aplicar a denúncia espontânea após a alteração promovida pela Lei 12.350/2010, para afastar a exigência da multa pelo atraso nas prestações de informações sobre veículo ou carga nele transportada.

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, evitando-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, atendo-se às normas do Direito Tributário, o dano relativo ao descumprimento de obrigação principal pode ser reparado, pagando-se 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, poder-se-ia 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 encontrava-se 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. 40 deu nova redação ao art. 102 do Decreto Lei 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, pelas 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 retro transcrito 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 elemento 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 configurasse 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."

Dessa forma, a recorrente, como já dito, não contesta o registro a destempo dos dados de embarque nas datas mencionadas, mas alega que teria adotado essa providência espontaneamente antes de qualquer notificação da fiscalização aduaneira, o que ensejaria a aplicação do instituto da denúncia espontânea.

Ora, é dever do interveniente do comércio exterior adimplir as obrigações acessórias em conformidade com o estabelecido pela legislação aduaneira, e fazê-lo no prazo estipulado.

Os Tribunais Superiores vêm consolidando o entendimento de que o instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138, do Código Tributário Nacional, não se aplica às obrigações acessórias autônomas.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 03/STJ. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/73. AUSÊNCIA DE VÍCIOS NO ACÓRDÃO. EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA. MULTA. ATRASO NA ENTREGA. LEGALIDADE. REQUISITOS DE VALIDADE DA CDA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. ARESTO ATACADO QUE CONTÉM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS SUFICIENTES PARA MANTÊ-LO. ÓBICE DA SÚMULA 126/STJ. 1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC/73.

(...)

4. É cediço o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido da legalidade da cobrança de multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos, inclusive quando há denúncia espontânea, pois esta "não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas" (AgRg no AREsp 11.340/SC, Rel. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/9/2011, DJe 27/9/2011).

5. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp 1022862/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL

O mesmo entendimento se materializa na Súmula CARF nº 126, de observância obrigatória por parte deste colegiado (Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019), que dispõe que 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.

Não há assim qualquer fundamento para a nulidade do Auto de Infração ou reforma da decisão recorrida.

Conclusão

Com base em todas as razões anteriormente expostas, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso e, no mérito, por negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto - Relator