



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

Processo n° 10814.019798/2007-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-006.371 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO - MULTA ADMINISTRATIVA
Recorrente SOCIÉTÉ AIR-FRANCE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 27/09/2007

MULTA. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTROLE ADUANEIRO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias de caráter administrativo cumpridas antes do início de qualquer atividade de fiscalização, relativamente ao dever de se informarem, no Siscomex, os dados referentes à chegada de aeronave procedente do exterior. Inaplicáveis quaisquer das exceções previstas na legislação.

PENALIDADE. PRAZO PARA CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DÚVIDA QUANTO À CAPITULAÇÃO LEGAL DO FATO. INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA.

A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato ou à natureza e às circunstâncias materiais do fato.

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 de infração. O conselheiro Corinto Oliveira Machado votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Corinto Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da DRJ São Paulo II/SP 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\$ 5.000,00, decorrente da prestação intempestiva de informação sobre o veículo procedente do exterior, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 102, de 1994.

Consta do auto de infração que, em consulta efetuada no Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento (MANTRA), às 20h45min do dia 27/09/2007, 3h43min após a chegada efetiva da aeronave no Aeroporto Internacional de São Paulo, constatou-se a inexistência do Termo de Entrada, consistente no registro, a cargo da empresa de transporte, da chegada do veículo procedente do exterior.

Ainda segundo a Fiscalização, posteriormente, verificou-se a lavratura do Termo de Entrada nº 07/023440-0, em horário não determinado, indicando horário da chegada efetiva como sendo 18h30min.

Cientificado do auto de infração, o contribuinte apresentou Impugnação e requereu o cancelamento do auto de infração, alegando que nenhuma responsabilidade lhe cabia pelo fato de que todos os dados do registro haviam sido inseridos no sistema Siscomex, em conformidade com o contido no art. 37 da IN SRF nº 28, de 1994.

Alegou o então Impugnante que, em documento anexo, seria possível verificar que as inserções haviam ocorrido dentro do prazo estipulado de três horas, conforme objeto da Consulta Administrativa feita à COANA, que ainda não havia sido analisada pelo órgão.

A DRJ São Paulo II/SP julgou improcedente a Impugnação, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 27/09/2007

NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE VEÍCULO OU CARGA TRANSPORTADA, OU SOBRE OPERAÇÕES QUE EXECUTAR.

O registro de chegada de veículo procedente do exterior ou portando carga sob regime de trânsito aduaneiro deverá ser efetuado, conforme o caso, pelo transportador ou pelo beneficiário do regime de trânsito, na unidade local da SRF, no momento de sua chegada, sujeitando o infrator à multa prevista na legislação aduaneira pela sua falta.

Crédito Tributário Mantido

Argumentou o julgador de piso que, diferentemente do alegado pelo contribuinte ao invocar o art. 37 da IN SRF 28/94, a penalidade, objeto do auto de infração, não se referia aos dados relativos ao embarque da mercadoria e sim à ausência do registro de chegada da aeronave.

Aduziu, ainda, o julgador que a alegação do contribuinte de que obedeceu ao prazo de 3 horas (prazo esse objeto de consulta administrativa feita à COANA, pendente de análise) não se encontrava acompanhada de documentos ou qualquer outro elemento de prova relativos ao processo de consulta, razão pela qual não seria objeto de análise.

Segundo o julgador, nos termos do art. 9º da IN SRF nº 102/94, bastava que a interessada deixasse de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que executasse, no momento da sua chegada, para se ter por configurada a infração ali descrita e, conseqüentemente, para se aplicar a pena prevista no parágrafo único do artigo 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

Cientificado da decisão em 26/05/2010, o contribuinte interpôs, no dia 25 de junho do mesmo ano, Recurso Voluntário e requereu a reforma da decisão de primeira instância, com a declaração de nulidade do auto de infração, alegando (i) espontaneidade e boa-fé no registro das informações em tempo razoável, (ii) necessidade de observância dos princípios constitucionais da eficiência, da finalidade, da razoabilidade e da legalidade, (iii) inexistência de definição do que seja o registro imediato das informações, (iv) inexistência de prazo para cumprimento da regra, (v) ausência de tipicidade e (vi) o art. 9º da IN SRF nº 102, de 1994 é ilegal e inconstitucional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

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

Conforme acima relatado, controverte-se nos autos sobre auto de infração lavrado em decorrência da prestação intempestiva de informações relativas à chegada de aeronave procedente do exterior.

De início, registre-se que, por se tratar de inovação dos argumentos de defesa, o que contraria os preceitos contidos no art. 16, inciso III, e no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972¹, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não serão objeto de análise neste voto as alegações do Recorrente trazidas aos autos somente em grau de recurso, alegações essas que

¹ Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

não se constituem em matéria de observância obrigatória por parte do julgador administrativo, independentemente de provocação da parte.

A norma que fundamenta o lançamento de ofício é o art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 102, de 1994, que assim dispõe:

Art. 9º *O registro de chegada de veículo procedente do exterior ou portando carga sob regime de trânsito aduaneiro deverá ser efetuado, conforme o caso, pelo transportador ou pelo beneficiário do regime de trânsito, na unidade local da SRF, no momento de sua chegada, cabendo-lhe, simultaneamente, a entrega à fiscalização aduaneira dos manifestos e dos respectivos conhecimentos de carga e, quando for o caso, dos documentos de trânsito aduaneiro. (grifei)*

§ 1º A falta de informações sobre carga procedente do exterior previamente à chegada de veículo ou sobre carga procedente de trânsito, associada à não entrega dos documentos de que trata o "caput" deste artigo, implicará na configuração de declaração negativa de carga, nos moldes do previsto pelo parágrafo único do art. 46 do Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985.

§ 2º Quando não atendido o disposto neste artigo, o AFTN deverá proceder ao respectivo registro da chegada, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis. (grifei)

§ 3º A chegada do veículo caracterizará, para efeitos fiscais, o fim da espontaneidade prevista no art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Do excerto supra, verifica-se que o prazo estipulado para o registro da informação é definido na instrução normativa como sendo o “momento da chegada do veículo”. Indaga-se: esse momento corresponde à exata hora em que a aeronave toca o solo nacional ou à hora em que ela estaciona e desliga os motores? Há alguma tolerância de segundos, minutos ou horas?

Essas indagações levam à conclusão de que se está diante de um conceito aberto, passível de diferentes interpretações, não se configurando um prazo estipulado objetivamente em horas, dias, meses ou anos.

Note-se que o Decreto nº 70.235, de 1972, em seu art. 5º, ao versar sobre os prazos no âmbito do processo administrativo fiscal, bem como a Lei nº 9.784, de 1999, em seu art. 66, reportam aos prazos fixados em dias, meses ou anos, adotando-se, portanto, valores objetivos na fixação dos seus termos inicial e final.

No presente caso, a Fiscalização constatara que, após mais de três horas da chegada efetiva da aeronave, o registro da informação ainda não havia sido efetuado, o que veio a ocorrer posteriormente sem identificação da hora.

O art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN) estipula que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato (inciso I) ou à

natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (inciso II).

Nesse sentido, dada a vagueza do termo utilizado pela instrução normativa na fixação do prazo, mostra-se imperativa a adoção de uma interpretação mais favorável ao sujeito passivo, não se lhe imputando a penalidade em razão da existência de dúvidas quanto à capitulação legal do fato.

Além disso, mostra-se relevante analisar a possibilidade de se aplicar ao caso o instituto da denúncia espontânea.

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 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. (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 à chegada da aeronave no território nacional.

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 decidido² 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.

Conforme consta da descrição dos fatos no auto de infração, a ação fiscal iniciara-se formalmente, considerando os termos previstos na alínea “b” do § 1º do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, após o registro do Termo de Entrada pelo contribuinte, 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.

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.

² 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.

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”³.

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).⁴

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.

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);

³ AC 2001.70.00.026847-7/PR, 1ª T., excerto do voto do Rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, j. 17/10/2002.

⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 451.

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 o registro do Termo de Entrada do veículo foi efetuado pelo Recorrente antes de qualquer atividade efetiva da fiscalização, e que não se trata de despacho aduaneiro, nem de perdimento de mercadorias, tem-se que nenhuma das exceções acima referenciadas se aplica ao presente caso.

Trata-se de mero controle administrativo que não guarda qualquer relação com a verificação de ocorrência de fatos geradores de tributos, ou seja, com a obrigação tributária principal.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator