



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

**Processo n°** 10711.001806/2008-18  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-001.684 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de novembro de 2012  
**Matéria** Auto de Infração - Multa Regulamentar  
**Recorrente** ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 24/06/2004

MULTA REGULAMENTAR ADMINISTRATIVA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Confirmado que as informações de obrigação do operador no comércio exterior, apesar de intempestivas, foram realizados em momento anterior a qualquer procedimento de fiscalização. Aplica-se o benefício da denúncia espontânea previsto no art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66 à multa administrativa, prevista no art. 69, §1º da Lei nº 10.833/2003.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO AS PENALIDADES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A alteração do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66 promovida pela Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que incluiu as penalidades de natureza administrativa, dentre aquelas alcançadas pela denúncia espontânea é aplicada aos casos ainda pendentes de julgamento, em razão da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de Votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do Relatório e Votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Winderley Moraes Pereira.

(assinado digitalmente)

**Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.**



## REGISTRO NO SISCOMEX DOS DADOS DE EMBARQUE. PRAZO.

O registro dos dados de embarque no Siscomex em prazo superior a 7 dias, contados da data do efetivo embarque, para a via de transporte marítima, caracteriza a infração contida na alínea "e", inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Defende que a pena aplicada não tem um fim específico a justificá-la. Que carece do “*elemento essencial da finalidade de estar ‘no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos’ conforme se verifica no § 2º do art. 113, do CTN*”.

Reafirma que as informações foram prestadas antes do início do procedimento fiscal, mesmo que a destempo. Por isso, aplicável o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, excludente da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração. Ainda mais, no caso concreto, o atraso deveu-se a circunstâncias alheias à sua vontade “[...] terceiros que não prestaram todas as informações que possibilitassem o registro do embarque pela impugnante [...]”.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

O Auto de Infração guereado veicula multa de R\$ 5.000,00 pelo fato de a empresa ter deixado “*de informar, tempestivamente, os dados de embarque da carga transportada no navio CAPNORTE, BL n; 002, ocorrido em 16.06.2004, só inserindo tais dados, relativos à Declaração de Exportação (DDE) n ° 2040598995/4, em 19.01.2005 [...]*”.

A multa aplicada está prevista na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei 37/66, com redação dada pela Lei 10.833/2003.

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 estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga.

O prazo foi definido no artigo 37 da IN SRF 28/94, alterado pelo artigo 1º da IN SRF 510/2005.

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.

Conforme descrição dos fatos do Auto de Infração, a informação foi prestada antes de qualquer procedimento fiscal, ainda que de forma extemporânea.

O Decreto 37/66 foi recentemente alterado pela Lei 12.350/10. O parágrafo 2º do artigo 102, que anteriormente restringia a exclusão da responsabilidade, no caso de denúncia espontânea, às penalidades de natureza tributária, passou a ter a seguinte redação.

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.

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

- a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;
- b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 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.

O novo comando legal é oposto à regra até então vigente, que restringia os efeitos da ação espontânea às penalidades de natureza tributária. A modificação introduzida também tratou de excepcionar as penas que pretendia não fossem alcançadas pela espontaneidade: aquelas aplicáveis quando a mercadoria está sujeita à pena de perdimento.

Diante destas disposições, parece natural a interpretação de que também as ocorrências infracionais sob exame, praticadas nas condições em que o foram, estariam contempladas pelo excludente da responsabilidade, mas não acho que seja o caso. Assim penso, porque há muito fixei meu entendimento sobre o assunto, tendo em conta certos pressupostos extraídos da observação lógica do alcance do instituto da espontaneidade e não da definição acerca da natureza da penalidade aplicada. Se formal, tributária, administrativa, regulamentar etc.

Exemplo disso é a linha de pensamento que adotava ainda em julgados antigos, quando o então Terceiro Conselho de Contribuintes detinha competência para julgar processos de exigência de multa por atraso na entrega da DCTF, conforme a seguir reproduzido.

Também não socorre ao contribuinte o excludente da denúncia espontânea. Afora as considerações de cunho jurídico que, com muita frequência, tem recebido toda a atenção dos tribunais administrativos, não vejo como a ação do contribuinte antes do procedimento fiscal possa corrigir uma ocorrência infracional tipificada como atraso. A espontaneidade não tem o condão de desfazer a inobservância do prazo. Se a infração é por entregar um documento fora do prazo, uma vez que a data determina na legislação não foi observada, a apresentação espontânea do documento não pode mais desconstituir o fato. A ação não altera o quadro. O atraso persiste e para ele há previsão legal de multa. Entregar o documento espontaneamente, mas, ainda assim, em atraso é exatamente fazê-lo a destempo, como fez o contribuinte, cometendo assim a infração.

Com efeito, o núcleo da infração definida como prestação informações fora do prazo é em todo coincidente com a ação espontânea, se não vejamos.

Do teor do conteúdo normativo presente no artigo 138 do Código Tributário Nacional extrai-se instantaneamente dois elementos essenciais aos efeitos da ação espontânea do sujeito passivo: a ocorrência de infração à legislação tributária e a ação preventiva, antes do conhecimento do Fisco.

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.

Sem que tenha ocorrido a infração, não há que se falar em responsabilidade do sujeito passivo. A conduta proativa, por sua vez, constitui o remédio capaz de excluir a responsabilidade decorrente da infração.

A infração, com muita frequência, está associada ao elemento temporal de uma determinada obrigação. A ideia de um momento predeterminado para o adimplemento de um compromisso é inerente a boa parte das condutas sancionadas. A obrigação, seja de recolher tributos ou de prestar informações, somente se aperfeiçoa quando expirado o prazo definido em lei para que o sujeito passivo tome a providência. De sua negligência decorre a infração, do tipo definido em texto normativo próprio.

Constituída a violação da norma tributária pela inobservância do prazo de adimplemento da obrigação de fazer, a infração definida em lei estará destinada a coibir, em regra geral, duas diferentes condutas. A primeira delas refere-se à omissão ou erro do sujeito passivo em relação à obrigação que a norma lhe impunha, enquanto a segunda está associada apenas à inobservância do prazo estipulado na legislação tributária.

A primeira das condutas sancionadas pode ser definida como pertencente a um grupo identificado pelas infrações por “deixar de fazer/fazer errado”, já a segunda, diferentemente, classifica-se no grupo de infrações por fazer fora do prazo.

Como dito, a ação espontânea, embora proativa, motivada pela preocupação que faz o contribuinte antecipar-se ao procedimento fiscal, é também extemporânea, pois a infração, o mais das vezes, só existe porque o prazo de adimplemento expirou.

É deste quadro que exsurge atributo próprio do instituo da espontaneidade presente em qualquer cenário que contenha os elementos acima descritos. A ação espontânea do contribuinte, relacione-se ela à obrigação principal ou acessória, é somente capaz de excluir a responsabilidade pela infração que estiver relacionada à conduta classificada como omissão ou erro (deixar de fazer), nunca na conduta agir fora do prazo.

Explico.

Suponhamos que a data de vencimento de uma determinada obrigação tributária seja no dia 10 de um mês qualquer (ela pode estar relacionada ao dever de efetuar o

recolhimento ou lançamento dos tributos/contribuições ou de prestar declaração exigida pelo Fisco). Somente algum tempo depois, no dia 20 do mesmo mês, o contribuinte paga ou lança os tributos devidos ou presta a declaração exigida. Mais tarde, no dia 30, o Fisco requer a comprovação do recolhimento ou lançamento dos tributos ou apresentação da declaração a que o contribuinte estava obrigado.

Ao expirar o prazo de adimplemento do compromisso, no dia 10, uma vez que haja previsão legal, o contribuinte automaticamente incorre na infração por omissão ou erro, que poder é ser por falta de pagamento, falta de declaração, declaração inexata, falta de lançamento, lançamento a menor, ou outra do gênero. Essa infração perdura até o momento em que o contribuinte toma a providência que havia negligenciado, no dia 20, pagando, declarando, lançando ou retificando espontaneamente a prestação defeituosa.

O instituto da espontaneidade é o que afasta a possibilidade de que o Fisco autue o contribuinte pela infração por omissão ou erro, que subsistiu no período que vai do dia 10 ao dia 20, mas que foi regularizada antes do início do procedimento fiscal. Até o dia 20, quando o contribuinte adota espontaneamente a providência de regularizar a sua situação, excluindo a responsabilidade pela infração de omissão ou erro, sequer haveria razão para que se falasse em infração por fazer fora do prazo. A única infração punível até a data na qual o contribuinte satisfaz espontaneamente a obrigação é por omitir-se ou equivocar-se na prestação.

De fato, é justamente a medida acautelatória adotada que faz surgir, também acaso prevista em lei, a infração da segunda espécie, por fazer fora do prazo.

O mais elementar exemplo prático da construção teórica acima desenvolvida encontra-se nas infrações decorrentes da falta/atraso no pagamento/declaração/compensação dos tributos/contribuições.

As penalidades correspondentes a essas infrações foram graduadas de acordo com a conduta observada. Se a Fiscalização Federal, no início do procedimento, constata que os tributos/contribuições não foram pagos/declarados/lançados, a infração apenada será por falta de pagamento, falta de declaração, falta de lançamento etc, passível de multa no percentual de 75% do valor devido. Se a constatação é a de que os tributos/contribuições foram pagos/declarados/lançados espontaneamente, mas fora do prazo, é afastada a infração maior, pelo não pagamento/declaração/lançamento, sobrevivendo pena menor, não punitiva (remuneratório-compensatória), de até 20%.

Na linha do tempo antes formulada, a infração apenada com a multa de 75%, por omissão, perdurou desde o dia 10 até o dia 20. Como o Fisco apenas agiu no dia 30, essa infração já estava excluída pelo instituto da espontaneidade. Contudo, ao identificar o pagamento em atraso, será exigida do contribuinte a multa de até 20% pela infração decorrente do pagamento em atraso efetivado apenas no dia 20.

Observe-se. O pagamento espontâneo realizado no dia 20 é justamente o fato gerador da infração por fazer fora do prazo.

Assim sendo, como falar-se, então, em exclusão de responsabilidade por infração nascida do próprio ato? E mais, como conceber a ideia de que o pagamento venha excluir uma infração que ainda não existe? Impossível.

É verdade que nem todos os eventos irão alinhar-se tão perfeitamente ao esquema acima desenhado. Algumas infrações tipificam conduta que não pode ser determinada como pertencente a um ou a outro grupo, mas aos dois. É o caso da infração *sub examine*.

Deixar de prestar informação (...) na forma e no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal enquadra-se tanto como infração por omissão (deixar de prestar), quanto como infração por inobservância do prazo (deixar de prestar no prazo). Fosse a infração por “prestar fora do prazo” e teria enquadramento preciso no segundo grupo. Estivesse definida como “não prestar a informação”, no primeiro.

A infração por deixar de fazer no prazo, ao contrário do exemplo proposto, nasce com o transcurso do prazo para adimplemento da obrigação. Não se percebe, assim, completamente reproduzida a situação na qual a infração decorre precisa e indistintamente da ação espontânea, conforme é o caso da infração por fazer em atraso. Inobstante, não me parece que esse fato possa alterar os efeitos decorrentes da prestação espontânea.

Ainda que ausente um dos elementos que lhe destituem a função excludente, permanece o outro, qual seja, a exata coincidência entre a ação espontânea e a conduta sancionada, ou, pelo menos, uma das condutas sancionadas na norma. Deixar de fazer no prazo e fazer fora do prazo são diferentes apenas em relação ao momento a partir do qual a infração se encontra materializada (uma a partir do vencimento, outra a partir da ação). Contudo, uma vez que o contribuinte age, identificam conduta idêntica (não fazer no prazo, igual a fazer fora dele) e constituída pela ação espontânea.

Ademais, a meu sentir, o que há de mais importante em infrações desta natureza é a presença expressa do elemento temporal.

Quando o legislador pretende punir o atraso, não a omissão, pode se referir ao fato sem se atentar a todas essas particularidades. Refere-se assim, indistintamente à infração por prestar fora do prazo, não prestar no prazo, atraso na entrega etc. O que pretende coibir, contudo, não me parece que seja outra coisa, se não o atraso.

Nesta linha de raciocínio foi editada a Súmula 49 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

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

A seguir transcrevo a ementa de alguns dos Acórdãos que deram respaldo à Súmula.

107-09.410

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001, 2002 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIPIJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA A entrega da declaração de IRPJ fora do prazo legal, mesmo que espontaneamente, sujeita à multa estabelecida na legislação de regência do tributo, posto que não ocorre a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, por tratar-se de descumprimento de obrigação acessória com prazo fixado em lei para todos os contribuintes.

107-09330

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1999 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, não alcança as infrações decorrentes do não-cumprimento de obrigações acessórias autônomas. Cabível a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, mesmo que espontaneamente apresentada.

105-16.676

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - EX: 1999 a 2003 IRPJ - MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - A partir de primeiro de janeiro de 1995, a apresentação da declaração de rendimentos, fora do prazo fixado sujeitará a pessoa jurídica à multa pelo atraso. (Art. 88 Lei nº 8.981/95 c/c art. 27 Lei nº 9.532/97, Art. 7º da LEI nº 10.426/2002). Inaplicável a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

108-09029

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - Cabível a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos devida pela sua apresentação fora do prazo estabelecido, ainda que a contribuinte a faça espontaneamente. Inaplicável a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei.

108-09029

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - Cabível a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos devida pela sua apresentação fora do prazo estabelecido, ainda que a contribuinte a faça espontaneamente. Inaplicável a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei.

Vê-se que as decisões não estão fundamentadas na natureza da infração ou na precisa tipificação da pena. Multa por atraso na entrega, entendeu-se, não pode ser excluída pela ação espontânea.

Ainda mais, o tipo legal da infração prevista no artigo 7º da Lei 10.426/02, citado em uma das ementas acima, é em idêntica ao da infração cometida pela Recorrente.

Art. 7º - O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (grifos meus)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

De se acrescentar que, com base nesses mesmos pressupostos, não vejo razões para entender que a modificação introduzida no parágrafo 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66 tenha trazido tão grande inovação ao mundo jurídico. Ao referir que a denúncia espontânea seja acompanhada do pagamento se for o caso, o artigo 138 do Código já previa a possibilidade de que outras infrações, não relacionadas à inadimplência da obrigação de pagar, fossem excluídas pela ação espontânea. Não me parece que as infrações administrativas estivessem privadas do instituto da espontaneidade. A modificação introduzida pela Lei nº 12.350, de 2010 não inaugura novo tratamento, apenas ratifica a regra insculpida na orientação de base.

Sobre o assunto, pela excelência na abordagem empregada, transcrevo excertos do Voto proferido pelo i. Colega, Conselheiro José Fernandes do Nascimento, nos autos do processo 11128.002765/2007-49, Acórdão 3802-00.568, datado de 05 de julho de 2011.

**Do instituto da denúncia espontânea no âmbito da legislação aduaneira: condição necessária.**

É de fácil ilação que o objetivo da norma em destaque é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações relativas ao descumprimento das obrigações de natureza tributária e administrativa. 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.

Nesse sentido, resta evidente que é condição necessária para a aplicação do instituto da denúncia espontânea que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denunciação à Administração tributária pelo infrator, em outros termos, é elemento essencial da presente excludente de responsabilidade que a infração seja denunciável.

No âmbito da legislação aduaneira, com base no teor do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com as novas redações, está claro que as impossibilidades de aplicação do referido instituto 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.

São dessa última modalidade todas as infrações que têm, no núcleo do tipo, o atraso no cumprimento da conduta imposta como sendo o elemento determinante da materialização da infração. A título de exemplo, pode ser citado a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados do embarque da carga transportado em veículo de transporte internacional de carga.

Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de prestar a 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 da informação intempestivamente materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a prestação da informação fora do prazo estabelecido, porém antes do início do procedimento fiscal, realizando o cumprimento da obrigação, mediante a denúncia espontânea, com exclusão da responsabilidade pela infração.

(...)

Logo, no caso em destaque, se o registro da informação a destempo materializou a infração tipificada na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833, de 2003, por conseguinte, não pode ser considerada, simultaneamente, como uma conduta realizadora da denúncia espontânea da mesma infração.

De fato, se a prestação extemporânea da informação dos dados de embarque materializa a conduta típica da infração sancionada com a penalidade pecuniária objeto da presente autuação, em consequência, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que a conduta que materializasse a infração fosse, ao mesmo tempo, a conduta que concretizasse a denúncia espontânea da mesma infração.

No caso em apreço, se admitida pretensão da Recorrente, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da mencionada infração nunca resultaria na cobrança da referida multa, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, simultaneamente, a conduta que representativa da denúncia espontânea. Em consequência, tornar-se-ia impossível a imposição da multa sancionadora da dita conduta, ou seja, existiria a infração, mas a multa fixada para sancioná-la não poderia ser cobrada por força da exclusão da responsabilidade do infrator. Tal hipótese, ao meu ver, representaria um contra senso do ponto de vista jurídico, retirando da prática da dita infração qualquer efeito punitivo.

Nesse sentido, porém com base em fundamentos distintos, tem trilhado a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme enunciado da ementa a seguir transcrita:

**TRIBUTÁRIO. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. I - A**

inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária. De acordo com a moldura fática delineada no acórdão recorrido, deixou a agravante de cumprir obrigação acessória, razão pela qual não se aplica o benefício da denúncia espontânea e não se exclui a multa moratória. "As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN" (AgRg no AG nº 490.441/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 21/06/2004, p. 164).

II - Agravo regimental improvido.(STJ, ADRESP - 885259/MG, Primeira Turma, Rel. Min Francisco Falcão, pub. no DJU de 12/04/2007).

Os fundamentos da decisão apresentados pela E. Corte, foram basicamente os seguintes: (i) a inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária; e (ii) o descumprimento de obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Com a devida vênia, tais argumentos não representam o melhor fundamento para a conclusão esposada pela E. Corte no referido julgado.

No meu entendimento, para fim de definição dos efeitos do instituto da denúncia espontânea, é irrelevante a questão atinente à natureza intrínseca da multa tributária ou administrativa, isto é, se punitiva (ou sancionatória) ou indenizatória<sup>1</sup> (ou ressarcitória), uma vez que toda penalidade pecuniária tem, necessariamente, natureza punitiva, pois decorre sempre da prática de um ato ilícito, consistente no descumprimento de um dever legal, enquanto que a indenização tem como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa do agente. Essa questão, no meu entendimento, é irrelevante para definição do significado e alcance jurídicos da excludente da responsabilidade por denúncia espontânea em análise, seja no âmbito das penalidades tributárias ou administrativas.

É consabido que todo ato ilícito previsto na legislação tributária e aduaneira configura, respectivamente, infração de natureza tributária ou aduaneira, independentemente dela decorrer do descumprimento de um dever de caráter formal (obrigação acessória) ou material (obrigação principal). Ademais, toda obrigação acessória tem vínculo indireto com o fato gerador da obrigação principal, instrumentalizando-o e, dessa forma, servindo de suporte para as atividades de controle da arrecadação e fiscalização dos tributos, conforme delineado no § 2º do art. 113 do CTN.

Para encerrar, não será demais acrescentar questão de natureza principiológica, relacionada à motivação pela qual o legislador previu a exclusão da responsabilidade pela infração nos casos de ação espontânea do contribuinte.

Como é de amplo conhecimento, o instituto da espontaneidade destina-se a incentivar o sujeito passivo a regularizar sua situação tributária por iniciativa própria, sem a necessidade de que o Fisco empregue qualquer esforço neste desiderato. Em tais condições, se vê afastada a infração que, como se disse, perdurou por certo tempo, mas que, regularizada, nenhum prejuízo acarretou aos cofres públicos. Terminam as duas partes, sujeito passivo e

<sup>1</sup> A origem dessa discussão está na jurisprudência do C. STF (RE nº 79.625/SP) que tratou da natureza jurídica da multa moratória (se punitiva ou ressarcitória), quando julgou questões acerca da aplicação do art. 184 do CTN, que trata dos privilégios do crédito fiscal, no âmbito do processo de falência. Segundo o referido julgado, entendeu a Corte Suprema que a dita multa tinha natureza punitiva.

Administração, favorecidos pela medida, um dispensado da alocação de recursos adicionais na promoção da arrecadação, outro exonerado da multa decorrente da prática da infração.

No caso concreto estes elementos não estão presentes.

Aqui, a prestação de informações fora do prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, boa parte das vezes, pode representar uma ação destituída de qualquer utilidade.

Apenas para citar um exemplo, dentre os tantos prazos definidos pelas normas internas do Fisco, há os que exigem que a informação seja prestada antes da chegada ou atração do veículo transportador ao seu local de destino. Nestas situações, a prestação em data posterior termina por constituir em procedimento absolutamente inócuo e sem sentido.

Ou seja, enquanto a ação espontânea contemplada na norma tributária destina-se à regularização da situação do contribuinte inadimplente, à luz de princípios razoáveis, alicerçados no favorecimento de todas as partes envolvidas, o benefício que decorreria da espontaneidade nas circunstâncias aqui descritas terminaria, em lugar disso, por prestigiar a desorganização do sistema.

VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 29 de novembro de 2012.

(assinado digitalmente)  
Ricardo Paulo Rosa – Relator.

## Voto Vencedor

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Redator Designado.

Em que pese o respeitável voto do e. relator, divirjo do entendimento quanto a não aplicação da denúncia espontânea às multas administrativas em discussão no presente processo. Entendo plenamente aplicável a denúncia espontânea às multas administrativas nos termos do art. 102 do Decreto-lei nº 37/66, alterado pela MP nº 497/2010.

A informação intempestiva das informações referentes às operações de comércio exterior e em momento anterior a atuação da fiscalização aduaneira é fato incontroverso no processo e portanto, a análise do recurso encontra-se unicamente na possibilidade da utilização da denúncia espontânea para estas penalidades administrativas. Neste ponto é relevante, destacar que não há reparo a fazer na decisão da autoridade a quo, considerando a legislação vigente à época daquele julgamento.

Entretanto, legislação superveniente alterou o § 2º, do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, incluindo as penalidades administrativas dentre aquelas possíveis de aplicação da denúncia espontânea. A alteração foi promovida pela Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010. A nova redação do art. 102 esta transcrita abaixo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/12/2013 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 30/12/2013 p

or WINDERLEY MORAIS PEREIRA, Assinado digitalmente em 16/05/2014 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO,

Assinado digitalmente em 17/12/2013 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*"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.*

*§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada:*

*a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;*

*b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.*

*§ 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."*

A legislação tributária de forma precípua, trata da vigência das leis sempre com visão de aplicação futura, ou seja, a eficácia da lei se faz sentir a partir da sua existência no mundo jurídico. Entretanto, em algumas situações quis o legislador criar exceções a regra geral, atribuindo a legislação tributária, o que se convencionou chamar de retroatividade benigna. As exceções estão previstas no artigo 106 do CTN.

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*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"*

No caso em tela, apesar do fato gerador da multa, ter ocorrido em data anterior à edição da Lei nº 12.350/10, obedecendo à alínea "c", do inciso II, do art. 106 do CTN, entendo que a nova sistemática que ampliou a aplicação da denúncia espontânea também para as penalidades administrativas, sem dúvida criou uma situação mais benéfica ao Recorrente, permitindo que a penalidade administrativa seja alcançada pelo instituto da denúncia espontânea.

Quanto a classificação da multa em comento nos autos como multa administrativa, não vejo como mudar tal disposição. As multas tributárias tem o condão de punir o descumprimento do sujeito passivo da legislação tributária e podem ser classificadas em dois grupos: àquelas referentes a falta de recolhimento de tributos e àquelas referentes à falta de cumprimento de obrigação acessória. As primeiras são multas tipicamente tributárias, as segundas são multas administrativas.

O legislador ao promover a alteração no art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, deixou clara a sua posição quanto a matéria ao incluir dentre as penalidades possíveis de aplicar a denúncia espontânea as tributárias e administrativas, excluindo àquelas aplicadas nas hipóteses de pena de perdimento. Entendo, que tal posicionamento, deixa evidente a condição das multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessórias serem multas administrativas.

A matéria também foi objeto de julgamento na Primeira Turma da Primeira Câmara desta Terceira Seção que por unanimidade, decidiu aplicar a denúncia espontânea em multa por descumprimento no prazo para informação de registro de embarque no Siscomex. O referido Acórdão de nº 3101.000.997, de relatoria do Conselheiro Luiz Roberto Domingo, foi assim ementado:

*“Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Data do fato gerador: 25/10/2006*

*Ementa: MULTA ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO RELATIVA A NAVIO OU A MERCADORIAS NELE EMBARCADAS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.. POSSIBILIDADE. ART. 102, §2º DO DECRETO-LEI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350, DE 20/12/2010. APLICAÇÃO RETROATIVA.*

*Uma vez satisfeitos os requisitos ensejadores da denúncia espontânea deve a punibilidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro., em face da incidência do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, cuja alteração trazida pela Lei nº 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO..”*

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso voluntário, aplicando a retroatividade benigna para excluir a penalidade aplicada em razão da denúncia espontânea.

Brasília, 29 de novembro de 2012.

Winderley Morais Pereira

Processo nº 10711.001806/2008-18  
Acórdão n.º **3102-001.684**

**S3-C1T2**  
Fl. 9

---

CÓPIA