



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

Processo nº 10715.006281/2009-58
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº **3801-005.329 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 19 de março de 2015
Matéria AUTO DE INFRACAO ADUANEIRO-ADUANA
Recorrente TAM LINHAS AEREAS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

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

Por força da redação dada pela Lei nº 12.350/2010 ao art. 102, §2º do Decreto-Lei nº 37,66, a denúncia espontânea passou a beneficiar a multa administrativa aduaneira aplicada isoladamente por descumprimento de obrigação acessória denunciada antes de quaisquer procedimentos de fiscalização.

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 reconhecendo-se o instituto da denúncia espontânea. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Marcos Antônio Borges que davam provimento parcial ao recurso voluntário. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Cássio Schappo. Fez sustentação oral pela recorrente a Dra. Vanessa Ferraz Coutinho, OAB/RJ 134.407.

(assinado digitalmente)

Flávio De Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Relator.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001.

Autenticado digitalmente em 29/05/2015 por MARCOS ANTONIO BORGES, Assinado digitalmente em 29/05/2015

por MARCOS ANTONIO BORGES, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por CASSIO SCHAPPO, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10715.006281/2009-58
Acórdão n.º **3801-005.329**

S3-TE01
Fl. 3

Cássio Schappo - 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:

A presente autuação refere-se à exigência da multa capitulada no art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação da Lei nº 10.833/2003, no valor de R\$ 45.000,00, aplicada por veículo/viagem, identificado pelo respectivo voo, por não prestar as informações sobre a carga transportada no prazo estabelecido na IN SRF nº 28/1994, alterado pela IN RFB nº 510/2005.

A fiscalização junta aos autos a planilha de fl. 10, na qual indica o número da DDE da carga transportada, a data de embarque e número do voo e a data da efetiva averbação dos dados do respectivo embarque.

Não se conformando com a exigência, a autuada apresenta impugnação às fls. 23 a 31 para afirmar que na autuação em tela não houve subsunção do evento ocorrido (registro “intempestivo” dos dados de embarque) com a hipótese normativa prevista no art. 107, IV da Lei 10.833/03 (deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada), como demanda o princípio da tipicidade cerrada, que deve nortear todas e qualquer imposição tributária, não obstante confirmar que registrou de forma tardia os dados de embarque das mercadorias relacionadas no bojo desde auto de infração, o que, obviamente, não se confunde com a falta de prestação de informações, não podendo, nesse sentido, subsistir a presente ação fiscal.

Noutra vertente, sustenta que a própria instrução normativa nº 28/94 estabelece a aplicação de penalidade distinta daquela fixada pelo agente fazendário, nos casos de descumprimento do disposto no citado artigo 37, conforme se observa do artigo 44 da instrução normativa acima referenciada; sendo inaplicável ao caso sob exame a multa prevista no art. 107, IV, alínea “e”, da Lei nº 10.833/2003.

Prossegue aduzindo que a penalidade aplicada contrapõe aos princípios constitucionais que orientam o ordenamento jurídico como um todo, além daqueles destinados ao âmbito do direito tributário, dentre eles, o da proporcionalidade e/ou razoabilidade, o qual preceitua que o instrumento deve ser adequado ao fim pretendido, deve guardar referibilidade com falta cometida. Logo, a exigência feita pelas autoridades aduaneiras para que os dados de embarque sejam registrados no exato momento da saída da aeronave para o exterior mostrase exacerbada, pois é humanamente impossível realizar de imediato a inserção de todos os dados de embarque relacionados a cada

um dos vôos internacionais operados pela Impugnante, o que revela o “excesso de punição”. Ainda mais que não causou qualquer prejuízo ao Fisco.

Portanto, entende que a penalidade pecuniária prevista na Lei 10.833/03 deveria ser relevada de plano ou, excepcionalmente, ser aplicada uma única vez e não sobre cada um dos vôos em que foi constatado o registro tardio de informações relacionadas a mercadorias destinadas ao exterior.

Do exposto, requer a insubsistência do auto de infração e consequente cancelamento da penalidade imposta, ou, subsidiariamente, seja permitida a retificação do lançamento para que a penalidade seja aplicada sobre um único evento infracional..

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou parcialmente procedente a Impugnação, sendo o acórdão dispensado de ementa de acordo com a Portaria SRF nº 1.364, de 10/11/2004.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho repisando as alegações ofertadas quando da impugnação, alegando ainda a inaplicabilidade do art. 37 da IN SRF 28/94, a nulidade do auto de infração por ausência de provas, a incorreta tipificação dos fatos e a aplicação do instituto da denúncia espontânea à infração em análise com a edição da Lei nº 12.350 de 20 de dezembro de 2010, que alterou a redação do §2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, considerando-se a retroatividade benigna prevista no art. 106. II, 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.

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

Originalmente a IN SRF nº 28, de 27/04/1994 previa em seu art. 37 que o registro dos dados pertinentes no SISCOMEX deveria ser efetuado imediatamente após realizado o embarque da mercadoria:

Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos. (grifei)

A IN SRF nº 510/2005, que entrou em vigor em 15/02/2005, veio dar nova redação ao art. 37 da IN SRF nº 28/1994, determinando 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 inaplicabilidade de infração com base no disposto na redação original do art. 37 da IN SRF nº 28, de 27/04/1994

Verifica-se que os fatos que geraram a aplicação das multas ocorreram no início de 2005, ou seja, em parte se encontravam no período em que vigia a redação original do art. 37 da IN SRF no 28/1994, que estabelecia que a obrigação devia ser satisfeita "imediatamente após realizado o embarque da mercadoria".

Entendo que se trata de regra incerta e a imposição normativa constante desse ato administrativo é destituída de força cogente para a finalidade a que se propõe, de imposição de penalidade.

Como ressalta bem, o I. Relator José Luiz Novo Rossari, no processo de nº 10715.006280/2009-11, acórdão de nº 3202-00.364, de 01/09/2011:

A matéria deve ser tratada com rigor ainda mais acentuado em se tratando de norma tributária-penal, que deve obedecer ao princípio insculpido no art. 97, inciso V do CTN, devendo o elaborador usar, em sua redação legislativa, dos cuidados básicos pertinentes à matéria, de forma a evitar o surgimento de dúvidas e questionamentos elementares que venham a permitir a aplicação das regras mais benéficas ao autuado, previstas no art. 112 desse mesmo Código. O caso em exame é exemplo da falta desse cuidado, ao apontar prazo incerto para o cumprimento de norma, visto que "imediatamente após" não pode ser considerado como um prazo regulamentar.

Dai que, na vigência original da IN SRF no 28/1994, não havia norma que impusesse prazo para que as empresas aéreas procedessem ao registro no Siscomex, visto que a expressão "imediatamente após" não se traduz em prazo certo para o cumprimento de obrigação.

Resta acrescentar, por oportuno, que a interpretação dada a essa expressão pela Notícia Siscomex no 105/1994, no sentido de que deve ser entendida como "em até 24 horas da data do efetivo embarque da mercadoria" não tem base legal para os efeitos da lide, visto não estar compreendida entre os atos normativos de que trata o art. 100 do CTN. Trata-se, no caso, de veiculação destinada à orientação do Fisco e dos usuários do Siscomex, mas sem que possua as características essenciais de ato normativo, razão pela qual sequer foi referida na autuação.

Retornando à lide, resta que, em não havendo regra fixadora de prazo para que se implementasse a eficácia do art. 37 do Decreto-lei no 37/1966, na redação que lhe deu a Lei no 10.833/2003, por ocasião de sua publicação, há que se concluir que o primeiro ato administrativo que veio a disciplinar esse artigo foi a IN SRF no 510, de 2005, antes transcrita, que em seu art. 1º alterou a redação do art. 37 da IN SRF no 28/1994, de forma a fixar o prazo de 2 (dois) dias para o registro dos dados pertinentes ao embarque.

Como parte dos fatos que originaram este processo ocorreu entre 6/2/2005 e 11/2/2005, quando ainda não existia essa Instrução Normativa, são descabidas a sua arguição e a sua trazida ao mundo jurídico, de forma a alicerçar a caracterização de infrações e a legitimar a cominação de penalidades que lhe correspondam. Nesse sentido as regras estabelecidas pelo art. 150, III, "a", da Constituição Federal e pelo art. 2º, parágrafo único, XIII, da Lei no 9.784/1999, que rege o processo administrativo.

Desse modo, há que se concluir que a multa objeto de lide somente tem aplicação nos casos em que a inobservância da prestação de informações refira-se a fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF no 510/2005 entrou em vigor e produziu efeitos.

Assim devem ser exoneradas as multas relativamente aos fatos que ocorreram até 14/2/2005, no qual vigia a redação original do art. 37 da IN SRF no 28/1994.

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

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.

Assim, relativamente aos fatos que ocorreram posteriormente a 14/2/2005, devem ser exoneradas as multas com referência aos vôos cujas informações sobre o embarque foram prestadas em prazo inferior 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 pelo acórdão recorrido.

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 infrigente 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.

Desta forma, em virtude de todos os motivos apresentados e dos fatos presentes no caso concreto, voto no sentido de JULGAR PROCEDENTE EM PARTE O RECURSO VOLUNTÁRIO, exonerando-se as multas relativamente aos fatos que ocorreram até 14/2/2005, no qual vigia a redação original do art. 37 da IN SRF no 28/1994.

Processo nº 10715.006281/2009-58
Acórdão n.º **3801-005.329**

S3-TE01
Fl. 12

Marcos Antonio Borges

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Cássio Schappo,

Em que pese o entendimento do relator, ousou dele discordar, quanto a aplicação do instituto da denúncia espontânea.

O fato sob análise diz respeito a exigência da multa prevista pelo art. 107, IV, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37/1966, com nova redação dada pela Lei nº 10.833/2003, aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória contida no art. 37 da IN SRF nº 28/1994, posteriormente alterado, primeiro pela IN SRF nº 510/2005 e depois pela IN SRF nº 1.096/2010. Todos esses dispositivos legais já foram abordados e transcritos no voto do Conselheiro Relator, dispensando-se nova reprodução.

A obrigação acessória cumprida fora do prazo conforme estabelecido nas Instruções Normativas mencionadas, porém, antes de qualquer iniciativa do fisco, tiveram seus prazos alterados, contados da data da realização do embarque da mercadoria para o exterior do país.

Revedo o texto dos dispositivos legais mencionados, a redação do art. 37 da IN SRF 28/1994 dizia que o transportador deveria cumprir com suas obrigações acessórias “imediatamente após realizado o embarque da mercadoria”; com o advento da IN SRF nº 510/2005, passou de imediatamente após para “no prazo de dois dias”; e através da IN SRF nº 1.096/2010 passou para “no prazo de 7 (sete) dias”.

Portanto, para todos os casos em que o registro no Siscomex, dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria se deu no prazo de 7 (sete) dias contados da data de realização do embarque, por unanimidade dos Conselheiros foi aceita a retroatividade benigna com base no art. 106, inciso II, “b”, do CTN, cancelando a penalidade imposta.

Por outro lado restaram os casos em que as informações sobre o embarque da mercadoria, ultrapassaram o prazo de 7 (sete) dias, porém, antes de qualquer iniciativa do fisco para a lavratura do auto de infração. Neste caso, aplica-se o instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 138, caput, do Código Tributário Nacional (CTN):

“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 apresentado após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Deste modo, entendo que por ter a Recorrente apresentado as declarações, mesmo que fora do prazo, passou a existir o instituto da denúncia espontânea.

No presente caso se está diante de uma excludente da punibilidade, haja vista a Recorrente estar amparada pela hipótese legal da chamada denúncia espontânea.

Esse instituto jurídico tem lugar quando o contribuinte informa à administração as infrações por ele praticadas, antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório. A vantagem dessa confissão prévia e espontânea para o contribuinte está na consequência legal que o instituto lhe garante.

Destaca-se também que até a edição da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, a caracterização da denúncia espontânea não contemplava as obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo. Porém, com a vigência da norma acima, foi modificado o § 2º, do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, incluindo as penalidades administrativas dentre aquelas possíveis de aplicação da denúncia espontânea, *in verbis*:

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.

Ainda, cabe observar que, sendo o fato gerador anterior a Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, necessário aplicar *in casu* a retroatividade benigna da alteração legislativa processada pela referida Medida Provisória, conforme determina o artigo 106 do CTN. Logo, aplicável à referida legislação ao presente caso.

Acrescenta-se ainda que este Egrégio Conselho tem compartilhado deste entendimento, consoante se verifica pelos arestos abaixo:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA CONFIGURAÇÃO

A retificação de informação prestada em registro de conhecimento de carga antes de qualquer procedimento de fiscalização aduaneira, está amparada pela denúncia espontânea prevista no art. 102, do mesmo diploma legal (Acórdão 3101001.138, 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 22/05/2012, Relator Conselheiro Luiz Roberto Domingo)

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. (Acórdão 3102001.663, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 25/10/2012, Relator Conselheiro Álvaro Arthur L. de Almeida Filho)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA ADMINISTRATIVA ADUANEIRA ISOLADA. DENUNCIA ESPONTÂNEA.

Por força de dispositivo legal, a denúncia espontânea passou a beneficiar a multa administrativa aduaneira aplicada isoladamente por descumprimento de obrigação acessória denunciada antes de quaisquer procedimentos de fiscalização. (Acórdão 3301001.691, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 30/01/2013, Relator Conselheiro Jose Adão Vitorino de Moraes)

Diante da aplicação do instituto da denúncia espontânea, entendo que deva ser cancelada toda a parte remanescente do ato fiscal, correspondente aos casos em que foi ultrapassado o prazo de 7 (sete) dias, porém, antes da lavratura do presente auto de infração.

(assinado digitalmente)

Cássio Schappo