



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10715.006434/2009-67
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-006.336 – 3ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - ADUANA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TAM LINHAS AÉREAS S/A

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2005

INFORMAÇÕES EXIGIDAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. PRAZO. INOBSERVÂNCIA. INFRAÇÃO. TIPIFICAÇÃO LEGAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ANTINOMIA.

A denúncia espontânea da infração não exclui a responsabilidade quando a penalidade tem por objeto a própria conduta extemporânea do administrado, materializada no cumprimento a destempero da obrigação de fazer.

Aplica-se a multa prevista em lei à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga, quando deixarem 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, ainda que a informação tenha sido prestada antes do início de qualquer procedimento fiscal.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES EXIGIDAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. PRAZO. ALARGAMENTO. IN/RFB N° 1.096/2010. RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.

Em se tratando de processos ainda não definitivamente julgados, é de aplicação a casos pretéritos o novo prazo estabelecido pela IN/RFB n° 1.096/10 para prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada ou sobre as operações que execute. Solução de Consulta Interna Cosit n° 8/2008.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer integralmente do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Érika Costa Camargos, que conheceram parcialmente do recurso, apenas em

relação à retroatividade benigna quanto ao prazo para apresentação das informações. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3801-005.338, da 1ª Turma Especial da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário reconhecendo-se o instituto da denúncia espontânea, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 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. ”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Como não houve expressa disposição de lei, nem lei expressamente interpretativa, nem regulação de penalidades, então não há retroatividade;
- Houve tão somente alteração de prazo para o cumprimento de obrigação acessória, cuja inobservância continua sendo punida com a mesma pena;
- Foi estabelecida para o transportador a obrigação de “prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas”;
- O descumprimento da obrigação de prestar à SRF, na forma e no prazo por ela estabelecidos, a informação sobre as cargas transportadas passou a ser cominada com a multa de R\$ 5.000,00 prevista no inciso IV, “e”, do art. 107 do Decreto-lei no 37/1966.

Em Despacho às fls. 141 a 145, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em relação às seguintes discussões:

- Retroatividade benigna quanto ao prazo para apresentação das informações;
- Da denúncia espontânea.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido, pois não aborda o cerne de forma objetiva e não indica os paradigmas sobre a matéria em debate;
- A denúncia espontânea passou a ter previsão expressa no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, mesmo diploma legal em que previstas as multas administrativas aduaneiras, sendo esta denúncia espontânea administrativa totalmente independente do art. 138 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que o recurso deve ser conhecido parcialmente, vez que não atende aos pressupostos de admissibilidade em relação à discussão acerca do instituto da denúncia espontânea. O que somente conheço do recurso na parte que traz a discussão acerca da retroatividade benigna quanto ao prazo para apresentação das informações.

Para melhor elucidar meu entendimento, tenho que, no que tange à discussão acerca da aplicação ou não do instituto da denúncia espontânea ao presente caso, os acórdãos indicados como paradigma não serviram para comprovar a divergência prevista no art. 67 do RICARF/2015.

Vê-se que, quanto ao primeiro acórdão indicado como paradigma – a de nº 03-05.339, esse já havia sido objeto de apreciação em Despacho de Admissibilidade de Recurso constante do processo 10715.008227/2009-47, não tendo sido admitido, por correto, considerando se tratar de outra situação fática, bem como discussão de outra fundamentação.

Peço vênia para transcrever a parte que concordo do r. Despacho:

“[...] O primeiro acórdão não serve como paradigma, porque trata de aplicação de penalidade por infração ao controle administrativo das importações (falta de Guia de Importação - GI) e se refere a julgamento realizado antes da vigência da nova redação dada ao no art. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37/1966, pela Lei 12.350/2010. Portanto, como diz respeito à legislação e circunstâncias fáticas diferentes das do acórdão recorrido, o acórdão nº CSRF/03-05.339 não atende as condições exigidas no art. 67 do Anexo II do RICARF para fim de comprovação do alegado dissenso jurisprudencial.

[...]”

Tal como dito em Despacho, o primeiro acórdão indicado como paradigma – de nº 03-05.339 trata de situação diversa da tratada nos autos. O que podemos inferir tal entendimento considerando apenas a ementa desse acórdão:

“Acórdão 03-05.339

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO. O lançamento dos tributos e da correspondente multa de ofício, com base na falta de guia de importação, não pode prosperar, já que neste caso a legislação prevê a imputação da multa administrativa do artigo 526, inciso II, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 91.030/1985).

MULTA POR FALTA DE GUIA DE IMPORTAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não há que se falar em denúncia espontânea se após o início do despacho aduaneiro e em caso de multa por descumprimento de obrigação formal.”

Proveitoso trazer também parte relatada no acórdão indicado como paradigma:

“[...]”

A empresa foi autuada em virtude de infração verificada na operação de importação lastreada na DI n2 003868/96 (GI n2 0010-96/016194-2). Segundo o auto de infração, a recorrente solicitou o desembaraço da mercadoria "formulário em bloco tipo 'Manifold', formulário contínuo de papel com dizeres impressos 240mm x 11 polegadas em caixas com 3.000 folhas", classificando-a no código NCM/SH 4820.40.00", pleiteando a aplicação de alíquota zero para o imposto de importação, com base no Decreto n2 550/92 - MERCOSUL. A fiscalização, entendendo que a mercadoria importada era "formulário contínuo (folha simples) para impressora de micro", classificou-a no código NCWSH 4820.90.00 e efetuou o lançamento para cobrança do II à alíquota normal, acrescido da multa de 100% de que trata o artigo 42, inciso I, da Lei n 2 8.218/91, por declaração inexata, da multa de

30% sobre o valor da mercadoria, prevista no artigo 526, inciso II, do RA, bem como juros de mora.[...]”

Sendo assim, resta claro que o primeiro acórdão não serve como paradigma, por tratar de situações diferentes, eis que se refere a aplicação de penalidade por infração ao controle administrativo das importações – falta de GI.

Quanto ao segundo acórdão indicado como paradigma – a de nº 3802-001.129, vê-se que EM NENHUM MOMENTO NAQUELE ACÓRDÃO FOI DISCUTIDO O ART. 102, §2º do DECRETO-LEI 37/66 E TAMPOUCO A APLICAÇÃO RETROATIVA DESSE DISPOSITIVO. Apenas foi trazido como fundamento o art. 138 do CTN – outro dispositivo legal – diferente do dispositivo tratado nos autos desse processo.

Nos termos do art. 67, do RICARF/2015, temos (Grifos meus):

“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

[...]”

Considerando que o art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66 nem foi aventada no acórdão indicado como paradigma, não há como se conhecer o recurso especial, eis que não houve demonstração de interpretação divergente **frente ao mesmo dispositivo.**

Diante do exposto, não conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nessa parte.

Relativamente à outra discussão trazida em Recurso – qual seja, retroatividade benigna quanto ao prazo para apresentação das informações, importante recordar parte do voto vencedor do acórdão recorrido:

[...]

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.

[...]

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.

[...]

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.”

Sendo assim, vê-se que a decisão recorrida contemplou a aplicação do instituto da retroatividade benigna para adotar como prazo de 7 dias para informações sobre o embarque de mercadoria – observando-se para o presente caso retroativamente a IN 1096/2010.

O acórdão nº 3202-000.544 indicado como paradigma entendeu de forma divergente, conforme claramente consignado em ementa:

“[...]”

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DO PRAZO PREVISTO NA IN/RFB Nº 1.096/2010 POR FORÇA DA RETROATIVIDADE BENIGNA PREVISTA NO ART 106, II, DO CTN.

Para registro, no Siscomex, dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria, é incabível a aplicação retroativa do novo prazo estabelecido na IN/RFB nº 1.096/10, por força da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, do CTN, visto que a nova normativa não deixou de tratar como infração o registro extemporâneo dos dados, não cominou à conduta infracional penalidade menos severa, nem deixou de tratar a conduta do transportador como contrária a qualquer exigência.”

Sendo assim, quanto à essa discussão entendo que o recurso deva ser conhecido.

Considerando que essa conselheira restou vencida em relação à proposta de conhecimento parcial do recurso, tendo a maioria do colegiado manifestado entendimento pelo conhecimento integral do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, passo a discorrer sobre a lide principal – qual seja, aplicação ou não da denúncia espontânea com o intuito de se afastar a multa por falta de cumprimento de obrigação acessória, que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma, entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

Eis que a denúncia espontânea em matéria aduaneira se encontra positivada no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, reproduzido no art. 683 § 2º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6759/2009).

Para melhor elucidar, trago síntese cronológica do art. 102 do Decreto-Lei 37/66 – que trata da denúncia espontânea no âmbito aduaneiro.

Antes do advento da MP 497/10, vê-se que o § 2º do art. 102 era taxativo ao prescrever que a denúncia espontânea excluía apenas as penalidades de natureza tributária (Grifos meus):

“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 somente as penalidades de natureza tributária. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)”

Com o advento da MP 497/10, convertida na Lei 12.350/2010, a denúncia espontânea passou a afastar também as penalidades de natureza administrativa, além da tributária, *in verbis* (Grifos meus):

“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 n.º 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)

Com tal dispositivo, a denúncia espontânea passou a ser aplicada para as penalidades de natureza administrativa, salvo as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

Ademais, quanto à intenção do legislador ao trazer a menção à penalidade administrativa quando da aplicação da denúncia espontânea, importante reproduzir a Exposição de Motivos daquela MP 497/10 (Grifos meus):

“[...]

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

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

Nesse ínterim, cumpre destacar ainda que para que a exclusão da responsabilidade ocorra deve-se observar se não houve início de procedimento fiscal, mediante ato de ofício, tendente a apurar a infração ou o cumprimento da obrigação acessória aduaneira.

Sendo assim, considerando o caso vertente, em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali* - é de se aplicar o art. 102, §2º, do Decreto-Lei 37/66 com a redação dada pela MP 497/10 (convertida na Lei 12.350/10 – que manteve a mesma redação) para os casos de entrega a destempo de obrigação acessória aduaneira.

Ademais, cabe trazer que o Direito aduaneiro é considerado autônomo, inclusive porque se originam de fontes peculiares – tais como, acordos e tratados internacionais, códigos e regulamentos aduaneiros, ainda que tenha dependência com outros ramos de direito. As relações jurídicas observam as peculiaridades de regimes próprios, ainda que envolva outros ramos científicos. Sendo assim, pode-se considerar que deve observar um regramento especial – tal como o que preceitua o art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66.

Não há como ignorar a redação do art. 102, §2º do Decreto-lei nº 37/66, conferida pela Lei 12.350/2010, que exclui “expressamente” a penalidade da multa administrativa pelos efeitos da denúncia espontânea. Digo “expressamente”, pois, ao meu sentir, não há como “interpretá-la” ou “interpretá-la restritivamente”, vez trazer claramente que o instituto da denúncia espontânea afasta toda a penalidade pecuniária de natureza administrativa sem ao menos ressalvar hipóteses excludentes.

Nos termos do art. 5º, inciso II, da CF/88, temos que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei – ou seja, somente a lei poderá criar, entre outros, vedações. O que, por conseguinte, entender que a norma em questão seria “expressa” reflete o respeito ao Princípio da Legalidade.

Caso o legislador da Lei 12.350/2010, que alterou o art. 102, § 2º do Decreto-Lei 37/66, incluindo no campo de alcance da aplicação do instituto da denúncia espontânea, tivesse a pretensão de se excluir as hipóteses de entrega de obrigações acessórias aduaneiras a destempo, deveria ter trazido tal vedação de forma expressa, promovendo ao sujeito passivo a segurança jurídica que tanto merece. Não obstante a isso, vê-se que apenas incluiu o termo penalidade de natureza

administrativa e ainda esclareceu na exposição de motivos que o instituto da denúncia espontânea alcança “toda” penalidade pecuniária.

Ademais, ignorar o dispositivo de lei, sem ao menos, ter sido declarado inconstitucional, traria insegurança jurídica aos sujeitos passivos que observam o disposto na lei, além de ferir a regra trazida pelo art. 62, Anexo II, do RICARF/2015, *in verbis* (Grifos meus):

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.
[...]”*

Quanto à aplicação do disposto no art. 102, § 2º do Decreto-Lei 37/66 aos períodos anteriores à sua vinda no ordenamento jurídico, entendo ser plenamente aplicável o instituto da retroatividade benigna – tal como estabelece o art. 106 do Código Tributário Nacional:

"Art. 106 . A lei aplica - se a ato o u 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 de sua prática "

Sendo assim, verifica-se a subsunção do caso concreto à norma referendada.

Ora, com a aplicação do instituto da retroatividade benigna, no caso vertente, há de ser afastada a aplicação da multa pela entrega a destempo da obrigação acessória aduaneira.

Ainda em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali*, não mais aplico, por analogia, a Súmula CARF 49, eis que, ainda que tenha como fundamento original o art. 138 do CTN, trata especificamente da entrega a destempo de DCTF, e não da obrigação acessória aduaneira. Essa última possui regra especial tratada expressamente no art. 102, §2º do Decreto-lei nº 37/66, conferida pela Lei 12.350/2010.

Ademais, quanto à Súmula CARF nº 49 que traz que "a denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração", entendo que deva ainda sua aplicabilidade ser afastada no presente caso (obrigação acessória aduaneira), pois as decisões reiteradas e uniformes que consubstanciaram a referida súmula se deu anteriormente à edição da MP 497/2010.

O que, por conseguinte, não há que se falar em obrigatoriedade de os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais observarem a referida súmula no presente caso, invocando equivocadamente o *caput* do art. 72, Anexo II, do RICARF/2015 (Portaria MF 343/2015).

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional nessa parte.

Quanto à outra discussão, ainda que tenha considerada a aplicação da denúncia espontânea, o que restaria prejudicada a segunda questão – qual seja, adoção ou não da retroatividade benigna da IN 1096/2010 para aplicação do prazo de 7 dias para o cumprimento da obrigação acessória ora discutida, conforme reza o art. 106, inciso II, “b”, do CTN, entendo ser viável refletir o entendimento, vez que a matéria foi conhecida e, em votação, o Colegiado poderia avançar para essa discussão, caso entenda pela não adoção da denúncia espontânea.

Assim, passo a segunda discussão.

Como consta dos autos, o presente caso trata da exigência da multa disposta no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei 37/66 – com as alterações da Lei 10.833/03, *in verbis*:

“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; e

[...]”

Vê-se que o art. 107, inciso IV, alínea “e” promoveu à Receita Federal do Brasil a especificação da forma e prazo que os sujeitos passivos deveriam observar para o fornecimento de informações sobre veículo e carga transportada.

Tem-se, então, que a Receita Federal publicou a IN 28/94 – que disciplinou o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação. Tal IN trouxe, entre outros, o art. 37 (Grifos meus):

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

Esse dispositivo contemplando como prazo o termo “imediatamente após realizado o embarque da mercadoria” ressurgiu com a discussão sobre o prazo que estaria abrangido pelo termo “imediatamente”, trazendo insegurança e subjetividade na aplicação desse dispositivo.

Considerando tal subjetividade, houve várias discussões em torno desse termo, tendo sido definido pela antiga 2ª turma ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção a tese encartada pela ilustre ex conselheira Irene Souza da Trindade de que a “expressão “imediatamente após”, constante da vigência original do art. 37 da IN SRF no 28/1994, traduz subjetividade e não se constitui em prazo certo e indubitado para o cumprimento da obrigação de registro dos dados de embarque na exportação. Para os efeitos dessa obrigação, a multa que lhe corresponde, instituída no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei no 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei no 10.833/2003, começou a ser passível de aplicação somente em relação a fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF nº 510/2005 entrou em vigor e fixou prazo certo para o registro desses dados no Siscomex.”

Nesse ínterim, compartilho desse entendimento. Ou seja, até 15.2.05, data em que a IN SRF 510/05 entrou em vigor, não haveria como se aplicar qualquer prazo para o sujeito passivo observar para o cumprimento da obrigação acessória, eis que o termo “imediatamente após o embarque” está eivado de subjetividade, não podendo impor ao sujeito passivo interpretações abstratas para se exigir a multa em discussão.

Não obstante, quanto ao prazo a ser observado em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 15.2.05, entendo que não se deve aplicar o prazo que essa IN definiu (dois dias), mas sim a mais benéfica que veio posteriormente com a IN SRF 1.086/10, *in verbis*:

“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.”

Cabe a aplicação retroativa do prazo de 7 dias trazida pela IN SRF 1.086/2010, alcançando os fatos geradores ocorridos a partir de 15.2.05, pela aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN:

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

[...]

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado;

[...]

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

Considerando que o prazo se dilatou por conta das instruções normativas, é de se aplicar o prazo de 7 dias para o cumprimento da obrigação acessória a partir de 15.2.05.

Sendo assim, tendo em vista somente as questões de direito postas no recurso, voto por negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda nessa parte. Restaria, assim, somente aplicar esse entendimento, considerando as datas de embarque e o prazo que foi considerado em cada evento.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Conhecimento do Recurso Especial

Embora as pertinentes considerações feitas pela i. Relatora do processo, me permito dela divergir em relação ao conhecimento do recurso na parte em que trata da denúncia espontânea da infração. É que, ainda que certas particularidades dos casos retratados no recorrido e nos paradigma não sejam idênticas, não tenho dúvidas de que o acórdão paradigma nº 3802-001.128 enfrentou explicitamente a questão da aplicação do instituto da espontaneidade nos casos de infrações por descumprimento de prazo e chegou a conclusão que a iniciativa do contribuinte, nesses casos, não afastava a responsabilidade pela infração, se não vejamos.

No caso em tela, a infração é objetiva pelo simples decurso do prazo para apresentação do registro de embarque. Assim, uma vez transcorrido esse prazo sem que o sujeito passivo tenha adimplido com sua obrigação, a infração restará caracterizada.

Admitir a denúncia espontânea no caso em tela seria transformar esse instituto em instrumento de permissibilidade para infrações referentes a obrigações acessórias, já que o simples cumprimento, no tempo intentado pelo sujeito passivo (desde que antes de descoberto pela fiscalização), não o levaria a qualquer tipo de responsabilização. O instituto, no lugar de incentivar o voluntarismo do sujeito passivo em reconhecer seu erro e buscar retificá-lo, incentivaria o atraso no cumprimento das obrigações acessórias.

Por esse motivo, conheço do recurso também nesse particular.

Mérito

A matéria objeto dos autos é de amplo conhecimento deste Colegiado. Como já me manifestei em outras ocasiões, trilhando o mesmo caminho escolhido nos autos do processo nº 10283.002493/2009-93, acórdão nº 9303-003.559, da relatoria do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho, pela maestria como aborda a matéria, adoto, mais uma vez, os fundamentos declinados no voto do i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, em decisão tomada no processo nº processo 11128.002765/2007-49, acórdão 3802-00.568, datado de 05 de julho de 2011, a seguir reproduzido.

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 denúncia 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 indenizatória¹ (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.

No mesmo diapasão, destaca-se que a aplicação da retroatividade benigna do prazo estabelecido pela IN 1.096/2010 também já é matéria pacificada neste Colegiado.

A despeito das opiniões particulares que se tenha acerca da aplicação a fatos pretéritos das dilações de prazo introduzidas pelas instruções normativas que alteraram a IN SRF 28/94, o fato é que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/08², admitiu tal possibilidade. Assim, não me parece que seja

¹ 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.

² SCI COSIT nº 8, de 14/02/2008, verbis:

razoável que este Conselho ignore a interpretação que o próprio Órgão autuante deu ao assunto, flagrantemente favorável ao administrado, ainda que, para uns ou outros, a retroação de prazos legais possa parecer indevida.

E, de fato, uma vez que a Solução de Consulta trata-se de um Ato Administrativo que vincula o quadro de servidores da RFB, deverá ser obrigatoriamente observada já na constituição do crédito tributário, ou, então, nos casos em que o crédito tenha sido constituído antes da edição da mesma, o auto de infração estará sempre sujeito a revisão.

Isto posto, necessário acrescentar que, no caso concreto, a retroação dos prazos não tem qualquer efeito prático, pois todas as informações foram prestadas depois dos sete dias estabelecidos na IN 1.096/2010, *ex vi* tabela de e-folha 11.

O fato, aliás, já havia sido observado pelo i. Relator da decisão recorrida.

Da análise da tabela acostada aos autos tem-se que o lançamento só poderia vigorar em relação às Declarações de Despacho de Exportação – DDE nas quais ao menos uma das informações sobre o embarque foi prestada em prazo superior aos 7 dias previsto na nova redação do artigo 37 da IN SRF nº 28/94 dada pela IN RFB no 1.096, de 13/12/2010, sendo exoneradas as penalidades em que a prestação de informações ocorreu em prazo inferior, o que não se verifica no presente caso.

“9. Observa-se que o art. 37, com a redação dada pela IN SRF no 510, de 2005, é norma complementar que modificou uma obrigação acessória. O aumento do prazo para o transportador registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, excluiu de sanções os registros feitos depois de 24 horas e antes de dois dias, bem como os registros feitos depois das 24 horas e antes de 7 dias, na hipótese de embarque marítimo. A legislação tributária deixou de definir, como infração, o registro dos dados nesses intervalos de tempo, o que tornou a nova situação jurídica mais benéfica ao transportador, devendo, portanto, ser aplicada a retroatividade benigna disposta na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN, pois deixou de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.”

Processo nº 10715.006434/2009-67
Acórdão n.º **9303-006.336**

CSRF-T3
Fl. 24

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e dar-lhe provimento, para afastar a aplicação da denúncia espontânea no caso concreto.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.