



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

**Processo nº** 10715.008377/2009-51  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-004.322 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 27 de junho de 2013  
**Matéria** REGISTRO DE DADOS DE EMBARQUE  
**Recorrente** TAM LINHAS AEREAS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 25/11/2009

MULTA. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REGISTRO DO EMBARQUE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias de caráter administrativo cumpridas intempestivamente, após o desembarque da mercadoria, mas, antes do início de qualquer atividade fiscalizatória, relativamente ao dever de informar, no Siscomex, os dados referentes ao embarque.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria, em dar provimento ao recurso, para cancelar o auto de infração. Vencido o conselheiro Corintho Oliveira Machado, que negava provimento.

[assinado digitalmente]

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

[assinado digitalmente]

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Belchior Melo de Sousa, Corintho Oliveira Machado, Hélcio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani.

## Relatório

Trata-se de auto de infração datado de 25/11/2009 (fls. 2 a 10), número de controle 0717700/00510/09, que apura infração prevista no art. 107, IV alínea “e”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833-03 “*por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada*” referentes aos transportes internacionais realizados em outubro de 2005 no Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro-ALF/GIG. Foram apuradas oito infrações, com multa prevista no valor original de R\$ 5.000,00 cada, totalizando R\$ 40.000,00.

Irresignada a contribuinte apresentou impugnação (fls. 14 a 22) onde, resumidamente, argumenta que:

- a) não houve subsunção do fato acusado com a hipótese normativa prevista no art. 107, inciso IV da Lei nº 10.833, de 2003;
- b) ocorreu violação ao princípio da razoabilidade;
- c) a exigência para que os dados de embarque sejam registrados no exato momento da saída da aeronave é exacerbada;
- d) há um excesso de punição, não pode ser considerado cada um dos vôos realizados como base para a aplicação da multa; e
- e) o registro intempestivo dos dados de embarque das mercadorias não se confunde com a falta de prestação de referidas informações.

A DRJ em Florianópolis em seu extenso acórdão (fls. 46/61) rejeitou todos os argumentos do sujeito passivo alegando, em síntese, que o descumprimento da norma disposta no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, não mais constitui infração por embargo à atividade de fiscalização aduaneira, e sim infração por descumprimento da obrigação de registrar os dados de embarque relativos à mercadoria destinada à exportação. A responsabilidade pelo não cumprimento da obrigação tributária é objetiva. Não se questiona, portanto, o motivo pelo qual a obrigação não foi cumprida, apenas se constata o vínculo de causa e efeito relativo ao seu descumprimento. Considera a repetição de multas no auto de infração como oito fatos distintos, ocorridos em momentos distintos, apurados de forma distinta e, assim, sujeitos, cada um deles, separadamente a multa de R\$ 5.000,00.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário no qual repisa os argumentos trazidos em sede de Impugnação acrescentando novo tópico pugnando pela aplicação da retroatividade benigna em razão da alteração trazida pela IN 1.096/2010 que alterou o artigo 37 da IN 28/94 estabelecendo o prazo de 7(sete) dias para cumprimento da obrigação acessória. Ao final pede que esta turma julgue improcedente o auto de infração que deu origem ao presente processo.

É o relatório.

**Voto**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, entretanto, dele tomarei parcial conhecimento pelas razões expostas a seguir.

**1 Do Instituto da denúncia espontânea.**

Observa-se que a recorrente prestou todas as informações do embarque antes de qualquer medida de fiscalização denunciadora da infração, tanto que as informações relativas ao mês de outubro de 2005 foram prestadas até a data de 02/08/2006 (fl. 10) enquanto que o Auto de Infração foi lavrado em 25/11/2009 (fl. 3).

Peço vênia para fazer uso de partes do voto extraído do processo 10907.002580/2008-85, provido em seção desta mesma turma especial em 27/02/2013 com acórdão registrado sob o número 3803.003959 de lavra do ilustre conselheiro Hélcio Lafetá Reis.

Observamos que o artigo 102 do Decreto-Lei nº 37/66, regula a aplicação da denúncia espontânea e se pronuncia nos seguintes termos:

*Art. 102 A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472 , de 01/09/1988)*

*§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472 , de 01/09/1988)*

*a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto Lei nº 2.472 , de 01/09/1988)*

*b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472 , de 01/09/1988)*

*§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento." (grifei)*

Constata-se do § 2º supra que a denúncia espontânea regida pelo Decreto-Lei nº 37/66, exclui a aplicação de penalidades tanto de natureza tributária quanto de natureza administrativa, havendo a exceção apenas em relação à penalidade aplicada na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, o que não corresponde ao elemento fático deste processo, qual seja, atraso do registro no Siscomex de informação relativa a embarque de mercadoria.

A denúncia espontânea encontra-se disciplinada no art. 138 do CTN, que, por tratar-se de norma cogente, de aplicação obrigatória, entendemos que não há como afastá-la, mesmo quando a recorrente não traz tal argumentação em sua defesa, vejamos:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Com base no art. 138 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem decidido<sup>1</sup> que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

Nesse mesmo sentido, tem-se a súmula nº 49 do CARF que estipula que “a denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração”. Os acordãos paradigmáticos que ensejaram a aprovação da súmula referem-se às declarações do imposto de renda (DIRPF e DIPJ), de retenção na fonte (DIRF) e DCTF.

Consoante tais entendimentos, a denúncia espontânea do art. 138 do CTN alcança apenas as obrigações principais e não as acessórias.

Contudo, no presente caso, tem-se uma regra expressa específica determinando que a denúncia espontânea abrange as multas administrativas (§ 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966), disposição legal essa válida e vigente a reclamar por sua observância por parte da Administração Pública.

Tal regra encontra-se inserida no corpo da mesma lei (Decreto-Lei nº 37, de 1966) que estipula a multa administrativa sob comento, o que corrobora com a conclusão de que se aplica à inobservância da obrigação acessória sob comento.

Conforme consta da descrição dos fatos no auto de infração, a ação fiscal iniciara-se após o desembarço da mercadoria e, também, após o registro no Siscomex dos dados de embarque pelo transportador, registro esse efetuado, portanto, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, o que torna o fato sob exame consentâneo com a previsão normativa supra reproduzida.

Registre-se que o referido § 2º inexistia originariamente no art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, vindo a ser incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, para abranger apenas as penalidades de natureza tributária. Com o advento da Medida Provisória nº 497, de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 2010 (art. 40, que alterou o art. 32, § 2º, do Decreto-Lei nº 37, de 1966), passou-se a prever a aplicação da denúncia espontânea às multas administrativas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias.

Mostra-se evidente a intenção do legislador de estimular o cumprimento espontâneo da obrigação acessória por parte do contribuinte ou responsável, adotando o entendimento que vem sendo difundido nos tribunais inferiores e na doutrina de que o instituto da denúncia espontânea alcança, sim, as obrigações acessórias.

Por se tratar de matéria relativa a responsabilidade infracional, a inovação promovida em 2010 pela Medida Provisória nº 497 aplica-se a fatos pretéritos, por força do contido no art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN, em que se estipula que a lei se aplica retroativamente ao ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Não se pode perder de vista que a atuação da Administração Pública é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente, não podendo ela agir em desconformidade com o sistema jurídico.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região entende que “a exclusão da multa fiscal aplica-se tanto ao descumprimento de obrigação principal como de obrigação acessória, visto que o art. 138 do CTN não faz qualquer alusão à natureza da infração”<sup>2</sup>.

Conforme apontou o Relator Desembargador na aludida decisão, o descumprimento de obrigação acessória constitui infração à legislação tributária, podendo ensejar a aplicação de multa prevista em lei, sendo do interesse da Administração tributária o seu cumprimento por parte dos contribuintes e responsáveis.

De acordo com a ressalva do mesmo art. 138 do CTN, ao destacar a expressão “se for o caso”, a denúncia espontânea não se restringe às obrigações principais, pois a referida expressão evidencia que nem sempre o cumprimento da obrigação tributária acarreta o pagamento de tributo.

*A expressão “se for o caso” explica-se em face de que algumas infrações, por implicarem desrespeito a obrigações acessórias, não acarretam, diretamente, nenhuma falta de pagamento de tributo, embora sejam também puníveis, porque a responsabilidade não pressupõe, necessariamente, dano (art. 136).<sup>3</sup>*

A súmula CARF, no meu entendimento, não estará sendo inobservada com a adoção deste entendimento, pois, tendo em vista o teor dos acordões paradigmáticos que a orientaram, o seu disciplinamento abrange as declarações periódicas a que os sujeitos passivos se encontram obrigados a apresentar, seja em razão de sua condição de contribuinte ou de responsável, para repassar à Administração tributária as informações necessárias à análise do cumprimento da obrigação tributária principal.

Além disso, a previsão legal específica (§ 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966) diferencia este caso dos demais, não se vislumbrando possibilidade de inobservância do imperativo legal.

## 2 Conclusão.

<sup>2</sup> AC 2001.70.00.026847-7/PR, 1ª T., excerto do voto do Rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeira, j.

Documento assinado em 17/10/2002, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente por LUCIANO AMARO, Direito tributário brasileiro, 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 451.

10/2013 por JOAO ALFREDO EDUARDO FERREIRA, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse contexto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso para cancelar as multas aplicadas.

É como voto.

[assinado digitalmente]

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator

CÓPIA