



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

**Processo n°** 10715.008746/2009-13  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-006.339 – 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**

Data do fato gerador: 08/11/2005, 09/11/2005, 12/11/2005, 14/11/2005  
15/11/2005, 19/11/2005, 23/11/2005, 26/11/2005, 27/11/2005, 30/11/2005,  
01/12/2005, 02/12/2005, 03/12/2005

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 destempo 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, 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 Ceconello.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3201-001.805**, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 08/11/2005, 09/11/2005, 12/11/2005, 14/11/2005, 15/11/2005, 19/11/2005, 23/11/2005, 26/11/2005, 27/11/2005, 30/11/2005, 01/12/2005, 02/12/2005, 03/12/2005*

*REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE. MATERIALIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. IMPOSIÇÃO DA MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A partir da Lei nº 12.350/2010, que alterou o art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, a multa aplicável pelo descumprimento do prazo fixado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para o registro, no Siscomex, dos dados do embarque, pode ser elidida, desde que a omissão seja sanada antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Tratando-se de penalidade cuja exigência se encontra pendente de julgamento, aplica-se a legislação superveniente que venha a beneficiar o*

*contribuinte, em respeito ao princípio da retroatividade benigna. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais. ”*

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

- Por disposição expressa do Decreto-Lei no 2.472, de 1988, que introduziu o § 2º no art. 102 do Decreto-Lei no 37, de 1966, o benefício da exclusão da penalidade ficou limitado às penalidades de natureza tributária;
- A infração prevista no inciso IV, “e”, do art. 107 do Decreto-lei nº 37/1966 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.

Em Despacho às fls. 96 a 98, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros, que 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 atende aos pressupostos de admissibilidade, pois tempestivo e comprovada a divergência suscitada.

Eis que o acórdão recorrido decidiu no sentido de que é aplicável o instituto da denúncia espontânea para excluir a citada multa administrativa, prescrita no art. 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei nº 37/66, em razão do advento da Lei nº 12.350/2010. Enquanto, o acórdão paradigma, em sentido diametralmente oposto, entendeu que não é aplicável tal instituto.

Ventiladas tais considerações, no que tange à lide – 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 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)*

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 conhecer o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*  
Tatiana Midori Migiyama

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas diverjo de seu entendimento quanto a esta matéria.

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 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*

---

<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,

---

*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.*

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, afastando a aplicação da denúncia espontânea no caso concreto.

*(assinado digitalmente)*  
Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

---

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.