



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

**Processo n°** 10715.008802/2009-10  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-006.289 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 22 de julho de 2014  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO - MULTA ADMINISTRATIVA  
**Recorrente** SOCIÉTÉ AIR FRANCE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 11/01/2006, 13/01/2006, 26/01/2006, 28/01/2006, 30/01/2006

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, mas após o desembaraço da mercadoria e antes do início de qualquer atividade de fiscalização, relativamente ao dever de se informarem, no Siscomex, os dados referentes aos embarques anteriormente declarados em Declarações de Exportação. Inaplicáveis quaisquer das exceções previstas na legislação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 19/01/2006, 21/01/2006, 27/01/2006

MULTA ADMINISTRATIVA. CANCELAMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA

Aplica-se retroativamente a norma tributária penal que comina penalidade mais benéfica que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Corinto Oliveira Machado - Presidente.



“e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Destacou o julgador administrativo que “a norma do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005, aumentou o prazo para o transportador registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria”, aplicando-se retroativamente com base no disposto no art. 106, II, do CTN.

Quanto às demais alegações do contribuinte, a Delegacia de Julgamento afastou-as, ora por falta de comprovação, ora em razão da necessária observância do princípio da legalidade por parte da Administração Pública, cuja atividade é vinculada e obrigatória.

Cientificado da decisão em 18/11/2010, o contribuinte interpôs, no dia 16 de dezembro do mesmo ano, Recurso Voluntário e reiterou seu pedido de cancelamento total do auto de infração, repisando os argumentos de defesa apresentados na Impugnação, sendo acrescentada a alegação de que a multa tem caráter confiscatório.

O Recorrente arguiu, também, a ocorrência de direito superveniente, autorizando a aplicação do instituto da denúncia espontânea às multas administrativas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Hércio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, controverte-se nos autos sobre o auto de infração lavrado em decorrência da prestação intempestiva de informações relativas a embarques de mercadorias para o exterior, transportadas por via aérea, durante o mês de janeiro de 2006.

Em relação às alegações do Recorrente que coincidem com aquelas formuladas na primeira instância, reafirmo o que foi dito pelo julgador de piso quanto à ausência de comprovação dos fatos apontados e à necessidade de observância, pela Administração Pública, cuja atividade é vinculada, do princípio da legalidade em matéria tributária.

Contudo, dois dos argumentos trazidos pelo Recorrente na segunda instância mostram-se cabíveis no presente julgamento.

O auto de infração sob comento encontra-se fundamentado no art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, alterado pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005, *verbis*:

**Decreto-lei nº 37, de 1966**

*Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)*

*IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)*

(...)

*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;*

**Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994**

~~*Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos. Parágrafo único. Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, fluvial ou lacustre, o registro de dados do embarque, no SISCOMEX, será de responsabilidade do exportador ou do transportador, e deverá ser realizado antes da apresentação da mercadoria e dos documentos à unidade da SRF de despacho.*~~

*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. (Redação dada pela IN 510, de 2005)*

Considerando o teor dos excertos supra e o fato de que a autuação se refere a embarques ocorridos no mês de janeiro de 2006, é possível constatar que, no momento da ocorrência das infrações apontadas pela Fiscalização, vigia a redação do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, dada pela IN SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005, que fixava o prazo de dois dias para a prestação das informações no Siscomex.

Contudo, posteriormente, a IN RFB n.º 1.096 de 2010, alargou para sete dias o prazo para a prestação das informações de embarque, em razão do que, considerando os dados apurados pela Fiscalização presentes no anexo do auto de infração, devem ser canceladas as parcelas da multa exigidas com base no prazo de dois dias, que não excederem o prazo de sete dias, tendo em vista o contido no art. 106, II, do Código Tributário Nacional (retroatividade benigna).

Quanto ao restante da autuação, relativamente à prestação de informações em prazo superior a sete dias, há que se considerar a normatividade do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, que trata da aplicação da denúncia espontânea na exclusão de penalidades de natureza administrativa.

Eis o teor do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

*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, de 1966, exclui a aplicação de penalidades tanto de natureza tributária quanto de natureza administrativa, havendo exceção 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 informações relativas a embarques de mercadorias informadas em Declarações de Exportação (DE).

A denúncia espontânea encontra-se disciplinada no art. 138 do CTN da seguinte forma:

*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 acórdãos paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula referem-se às declarações do imposto de renda (DIRPF e DIPJ), de retenção na fonte (DIRF) e DCTF.

<sup>1</sup> AgRg no REsp 1279038, 2ª T., j. 2/2/2012; AgRg no AREsp 11340, 2ª T., j. 13/9/2011; REsp 1129202, 2ª T., j. 17/6/2010, etc.

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 destes autos.

Conforme consta da descrição dos fatos no auto de infração, a ação fiscal iniciara-se após as datas dos voos, ou seja, após o desembarço das mercadorias e, também, após o registro no Siscomex dos dados de embarque pelo transportador, registro esse efetuado, portanto, antes de qualquer procedimento da fiscalização tendente a apurar a infração, o que torna, a princípio, 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

<sup>2</sup> AC 2001.70.00.026847-7/PR, 1ª T., excerto do voto do Rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, j. 17/10/2002 ante conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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 49, no meu entendimento, não estará sendo inobservada com a adoção desse entendimento, pois, tendo em vista o teor dos acórdãos paradigmas que a orientaram, a sua disciplina abrange as declarações periódicas a que os contribuintes se encontram obrigados a apresentar, seja em razão de sua condição de sujeito passivo 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.

Contudo, necessário se torna analisar, uma por uma, as exceções impostas pela legislação tributária relativamente à aplicação da denúncia espontânea, a saber:

a) não se considera espontânea a denúncia apresentada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria (§ 1º, alínea “a”, do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966);

b) não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração (§ 1º, alínea “b”, do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966);

c) não se considera espontânea a denúncia relativamente a penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento (§ 2º do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966);

d) não se considera espontânea a denúncia depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior (§ 3º do art. 612 do Decreto nº 4.543, de 2002 – Regulamento Aduaneiro).

Considerando que as informações foram prestadas intempestivamente pelo Recorrente mas antes de qualquer atividade da fiscalização e alguns dias depois das datas dos voos em que as mercadorias exportadas foram transportadas, tem-se que nenhuma das exceções acima referenciadas se aplica ao presente caso.

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 451.

Processo nº 10715.008802/2009-10  
Acórdão n.º **3803-006.289**

**S3-TE03**  
Fl. 151

---

No caso sob análise, no momento da prestação de informações pelo transportador, as Declarações de Exportação já haviam sido apresentadas, restringindo-se a obrigação acessória aos registros dos embarques no Siscomex, medida essa de controle meramente administrativo, o que em nada afeta o cumprimento das obrigações tributárias principais.

Nesse contexto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso, para cancelar o auto de infração, com base na retroatividade benigna de norma tributária penal mais benéfica e na denúncia espontânea.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator