



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

Processo nº 10907.002247/2008-76
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.320 – 3ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2016
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM INFRAÇÕES ADMINISTRATIVAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASIA SHIPPING TRANSPORTE

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 21/07/2008

PENALIDADE ADMINISTRATIVA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A modificação introduzida pela Lei 12.350, de 2010, no § 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66, que estendeu às penalidades de natureza administrativa o excludente de responsabilidade da denúncia espontânea, não se aplica nos casos de penalidade decorrente do descumprimento dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Júlio César Alves Ramos (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Demes Brito. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos – Relator

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Redator Designado .

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Contesta a Fazenda Nacional o acatamento da denúncia espontânea para afastar penalidades que tenham por tipo o descumprimento de obrigação acessória não vinculada diretamente ao recolhimento de tributo. No caso dos autos, a Primeira Câmara desta Seção afastou a que é prevista pela não prestação de informação sobre veículo ou carga nele transportada no prazo estabelecido pela Receita Federal do Brasil, preceituada no art. 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei nº 37/66, em razão do advento da Lei nº 12.350/2010.

O recurso se assenta em dois acórdãos paradigmas (nºs 301-120.343 e 3802-001.128), que, efetivamente, decidiram em sentido diametralmente oposto, sendo o segundo relativo à mesma multa e proferido após a edição da Lei 12.350.

Ambos aduzem, basicamente, que o art. 138 do CTN não alcança infrações por descumprimento de obrigações acessórias consoante farta jurisprudência oriunda do STJ, inclusive já sumulada.

Admitido, o recurso foi contraarrazoado no sentido da manutenção do julgado por seus próprios fundamentos.

É o sucinto relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - Relator

No que tange à admissibilidade, entendo ter sido ela bem examinada no despacho que admitiu o recurso, na medida em que a segunda decisão examinou a mesma penalidade e afastou a pretendida denúncia espontânea. Não considero óbice ao conhecimento o fato de o acórdão não ter feito qualquer menção à Lei 12.350 - ao menos no trecho reproduzido pela Fazenda Nacional em seu recurso - mesmo tendo sido ele prolatado já na vigência desta última, esta que é, para mim, a condição para sua aceitação. Dele conheço, pois.

A matéria, única, diz respeito à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea a infrações por descumprimento de prazo para prestação de informação de natureza aduaneira.

Filio-me à posição muito bem esposada pela Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, que reconhece a aplicabilidade do instituto, pedindo vênias para transcrever como minhas as considerações daquela i. conselheira¹:

Na sessão de julgamento em que foi votado o recurso voluntário interposto nestes autos, durante os debates que se sucederam à leitura do voto do Conselheiro relator, dele divergi, essencialmente, porque entendo ser aplicável ao caso, em deferência ao princípio da retroatividade benigna, a Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, e passo a expor as razões que conduziram meu voto divergente, que foi seguido pela maioria do colegiado.

Inicialmente, registro que, com efeito, as razões de decidir tomadas do voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento para fundamentar o entendimento de que a infração de que cuidam estes autos não é passível de ser denunciada espontaneamente foram muito bem elaboradas, formando um todo lógico, porém, a meu ver, diante da orientação das normas gerais de direito tributário para a interpretação literal de legislação relativa a exclusão de crédito tributário, tais razões de decidir compõem um corpo lógico, mas inoponível em sede de julgamento que se processa diante da lei positivada.

Por outras palavras, diante da literalidade do dispositivo legal invocado para sustentar o instituto da denúncia espontânea, a tese defendida de que a exclusão da penalidade só pode alcançar infração denunciável encontra obstáculos.

O primeiro obstáculo está no incontestável fato de que a lei não estabeleceu o que seria ou a quais seriam as penalidades denunciáveis e não poderia, sem que se afete a segurança jurídica, estar a juízo do intérprete cada um com seus subjetivos critérios estabelecer quais seriam essas penalidades.

¹ Processo 10830.720383/2010-05

Ao contrário, o que se percebe do texto legal é que a inovação trazida pela Lei nº 12.350, de 2010, veio ampliar o alcance do instituto da denúncia espontânea, no âmbito da legislação aduaneira, para deixar fora do seu círculo de afetação apenas as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. Ou seja, intenta alcançar as penalidades de natureza tributária e também as de natureza administrativa, excetuando apenas a hipótese de mercadoria sujeita à pena de perdimento. Assim, claro está que o dispositivo legal, por si só, possui caráter extensivo.

Assim, por esse primeiro obstáculo, a meu ver, a muito bem defendida tese transcrita em seu voto pelo relator deste processo prestar-se-ia a subsidiar o legislador na elaboração da lei, mas não a sustentar interpretação contrária à literalidade da lei posta, que é, pelos seus próprios termos, extensiva e, pelo princípio da legalidade que rege a atividade administrativa, de aplicação obrigatória.

Ademais disso, divirjo do próprio mérito do arrazoado apresentado no voto vencido, porque não vislumbro harmonia entre o propósito da norma infringida, que é a obtenção de dados pertinentes ao comércio exterior do País, com vista ao controle aduaneiro e administrativo, e o entendimento de que a infração não seria denunciável baseado na conclusão de que a conduta comissiva (informar extemporaneamente a data do embarque) é que materializaria a infração punível com a penalidade pecuniária lançada nestes autos.

Ora, essa conclusão apresenta ao menos duas inconsistências. A primeira é a decorrência lógica de que, enquanto não materializada a infração não se pode punir, pois ainda não se teria configurada a infração, tampouco o infrator, e a segunda é que a situação conduziria a contribuinte a optar por não prestar a informação, visto que não parece razoável que se espere que a contribuinte labore em prol da materialização de infração que lhe acarretará ônus financeiro.

Assim, do entendimento defendido no voto vencido, infere-se que, uma vez constatado que não se cumpriu o prazo para a informação da data do embarque, a fiscalização estaria impedida de instaurar procedimento fiscal com vista ao lançamento da multa, impedimento este só possível de ser afastado pelo ato comissivo da contribuinte de prestar, a destempo, a informação a que está obrigada. Ou seja, a infração passaria a ser prestar a informação após o prazo estabelecido (ato comissivo) e não o mero deixar de informar no prazo estabelecido (ato omissivo).

Note-se que a transmutação da infração de ato omissivo para ato comissivo, não resiste à literalidade do enquadramento legal do lançamento em questão, cujos termos reproduzem-se:

(...)

Ademais, a infração em questão, nos termos em que definida pelo art. 94 do Decreto-lei nº 37, de 1966, decorre mesmo de omissão da contribuinte que deixou de observar o prazo estabelecido em Instrução Normativa.

Assim, por entender que, uma vez transcorrido o prazo normativo e persistindo a omissão da contribuinte quanto às informações que está obrigada a fornecer à administração aduaneira, a autoridade competente pode e deve instaurar procedimento fiscal com vista ao lançamento da multa cominada pela lei, a menos que a contribuinte antecipe-se à fiscalização com o adimplemento da obrigação acessória, não há como acolher a tese defendida no voto vencido.

Diante disso, o que de fato se constata aqui é a omissão também da fiscalização em averiguar o cumprimento dos prazos pela contribuinte que, antes do início de algum procedimento fiscal, prestou as informações requeridas, fazendo jus, portanto, à incidência do art. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010.

Dessas judiciosas considerações em nada discrepo.

Esse tema foi também objeto de alentado e judicioso artigo² de autoria do eminente especialista em direito aduaneiro e ex-membro deste Conselho, o dr. Rodrigo Mineiro Fernandes, do qual extraio as seguintes esclarecedoras passagens. Começando pela distinção entre as obrigações aduaneiras e as tributárias:

(...)

2.1. Obrigação aduaneira e obrigação tributária-aduaneira

O CTN define, em seu artigo 113, as obrigações tributárias como sendo principal ou acessória.

Segundo sua definição, a obrigação tributária é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Já a obrigação acessória é aquela prevista na legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A jurisprudência do STJ diferencia as obrigações acessórias vinculadas à incidência tributária daquelas sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, denominando-as de obrigações acessórias autônomas.

Entretanto, tal análise refere-se exclusivamente ao regime jurídico tributário, no qual a obrigação tributária-aduaneira, referente aos tributos incidentes nas operações aduaneiras, está inserida.

Importa-nos, para o presente estudo, apreciarmos a questão do ponto estritamente aduaneiro: as obrigações aduaneiras.

² FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A denúncia espontânea nas infrações aduaneiras. In: Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário vol.5, n.25. São Paulo: IOB, 2015, p.9-25.

Não encontramos a definição de obrigação aduaneira expressamente na normativa aduaneira brasileira, mas apenas a referência à obrigação tributária.

Um conceito mais próximo de “obrigação aduaneira” é encontrado nas definições da Convenção de Quioto Revisada e também utilizada no Código Aduaneiro Comunitário (Europeu), no termo “formalidades aduaneiras”: conjunto das operações que devem ser executadas pelas pessoas interessadas e pelos serviços aduaneiros para cumprimento da legislação aduaneira.

(...)

Preferimos adotar a denominação de obrigação aduaneira, sem classificá-la como sendo principal ou acessória, visto que sua natureza sempre será vinculada ao bem jurídico protegido pelo Direito Aduaneiro, qual seja, o controle aduaneiro. Dessa forma, toda a obrigação aduaneira é principal e essencial ao devido controle aduaneiro previsto no art. 237 da Constituição Federal. Se a obrigação foi imposta pela autoridade aduaneira, ela estará sempre vinculada ao poder constitucionalmente outorgado à Aduana, sempre vinculada ao devido controle aduaneiro. Outra questão será a obrigação tributária, vinculada à arrecadação de tributos, essa sim classificada como principal ou acessória.

O ponto chave para diferenciar as obrigações está na motivação de sua criação: enquanto as obrigações acessórias são instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, as obrigações aduaneiras têm sua gênese ligada às medidas de controle das operações de comércio exterior, independentemente de fins tributários.

Portanto, adotamos no presente estudo a seguinte denominação: (i) obrigação aduaneira, vinculada ao bem jurídico tributário tutelado pelo Direito Aduaneiro, o controle; (ii) obrigação tributária-aduaneira principal, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; e (iii) obrigação tributária-aduaneira acessória, que tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos

A partir dessa diferenciação, demonstra o i. ex-conselheiro o alcance da alteração promovida pela Lei 12.350:

(...)

O legislador ampliou os efeitos da denúncia espontânea, incluindo as infrações aduaneiras decorrentes da violação do devido controle aduaneiro, independentemente de seu vínculo com a obrigação tributária principal. Não encontramos no texto legal qualquer limitador quanto à natureza da obrigação aduaneira infringida, exceto as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. Destacamos, mais uma vez, que tanto as infrações por descumprimento de prazos ou aquelas por omissões na apresentação de algum documento previsto na normativa aduaneira, possuem o mesmo grau de lesividade: a violação do controle aduaneiro.

Encontramos na exposição de motivos da Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010, o real alcance da alteração processada pelo legislador:

EMI nº 111 /MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT

Brasília, 23 de julho de 2010.

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**. (grifo nosso)

O texto acima transcrito deixa claro o alcance da alteração legislativa processada: que o instituto da denúncia espontânea alcança todas as penalidades pecuniárias, mesmo aquelas vinculadas ao descumprimento da obrigação acessória, exceto as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento

Ainda que imprecisa ao classificar as obrigações aduaneiras como sendo obrigações acessórias, a Exposição de Motivos da Medida Provisória deixa claro que o legislador não limitou o alcance da denúncia espontânea em matéria aduaneira, alcançando todas as penalidades pecuniárias. Entender de forma diversa é contrariar o objetivo pelo qual a lei foi editada.

4. CONCLUSÃO

Os defensores da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea nas sanções aduaneiras, especialmente nas infrações que têm em seu tipo o elemento do descumprimento do prazo de prestação de informação ou de apresentação de documentos à Administração aduaneira, buscam fundamentos nos seguintes pontos:

(i) na jurisprudência do STJ, no sentido de que a infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória autônoma, isto é, aquela sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, constitui infração formal de natureza não tributária não alcançada pelo instituto da denúncia espontânea; e

(ii) na incompatibilidade do instituto da denúncia espontânea com as infrações tributárias formais e as aduaneiras (que) têm na sua tipificação o elemento concernente ao descumprimento do

prazo de prestação de informação ou de entrega de documentos, por impossibilidade material.

Em sentido diverso, entendemos pela aplicabilidade da denúncia espontânea nas sanções aduaneiras, desde que atendidos os requisitos legais, com a expressa exceção legal das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

Afastamos a aplicação da jurisprudência do STJ acerca das sanções aduaneiras pela constatação de que o entendimento daquele tribunal não é diretamente aplicável às infrações aduaneiras. A jurisprudência consolidada refere-se a não caracterização das infrações por descumprimento de obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, como sendo infrações tributárias aptas a atrair o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Em nenhum momento aquele tribunal superior apreciou a aplicação do instituto previsto no art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, que trata das disposições específicas aduaneiras, no que se refere ao descumprimento de obrigação aduaneira, não caracterizada como obrigação tributária principal ou acessória.

Conforme já exposto, entendo como inaplicável na denúncia espontânea para multas aduaneiras, de forma direta e irrestrita, a jurisprudência consolidada pelo STJ, bem como aquela reproduzida pelo CARF por meio da Súmula nº 49, que trata da inaplicabilidade dos efeitos da denúncia espontânea em relação às infrações tributárias caracterizadas pelo atraso na entrega de declaração.

O outro argumento para a inaplicabilidade da denúncia espontânea nas sanções aduaneira também deve ser descartado.

Independentemente da natureza da obrigação aduaneira infringida, caso o interveniente do comércio exterior espontaneamente antecipe-se à autoridade aduaneira e cesse o dano aduaneiro causado (violação ao controle), não estará sujeito à infração aduaneira, logicamente se não estiver sob procedimento fiscal, incluído o procedimento de despacho aduaneiro, até a fase do desembaraço.

Não comungamos do entendimento de que a denúncia espontânea aduaneira não poderia ser aventada nas infrações por descumprimento de prazos, por impossibilidade lógica. Entendemos que, nas infrações aduaneiras, sempre o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro foi violado (controle aduaneiro), independentemente do tipo de infração. Mesmo naquelas infrações aparentemente de menor grau de lesividade, o controle aduaneiro é violado. Fazendo um paralelo com as infrações tributárias, mesmo o inadimplemento no recolhimento de tributos afronta a questão do descumprimento de prazos, atingindo também o bem jurídico tutelado pelo Direito Tributário. No caso tributário, é incontroverso que a denúncia espontânea alcança as infrações relativas ao descumprimento de prazo na arrecadação tributária. Em nenhum dos casos a denúncia espontânea tem o condão de desfazer ou paralisar o

fluxo inevitável do tempo, mas o legislador decidiu excluir a responsabilidade pela infração.

Entendemos que apenas circunstância de ordem legal poderia impossibilitar a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea, como foi feito para as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. Constata-se que o legislador não fez distinção por tipos de infrações aduaneiras e expressamente manifestou-se quanto ao alcance da denúncia espontânea: todas penalidades pecuniárias, exceto as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

Caso entendesse de forma contrária, o legislador teria inserido na norma a exceção à regra, da mesma forma que consta de dispositivo semelhante no Direito Aduaneiro Argentino³. No código aduaneiro argentino consta expressamente que a denúncia espontânea não é aplicável às infrações por descumprimento de prazo determinado.

Entretanto, tal disposição não consta em nossas normas aduaneiras, por vontade do próprio legislador, conforme exposto na Exposição de Motivos da MP 497 acima transcrita.

Dessa forma, entendemos que não há como restringir o alcance da denúncia espontânea nas infrações aduaneiras a determinados tipos infracionais, por falta de previsão legal, com exceção da pena de perdimento, que a própria exposição de motivos do ato legal que introduziu a inovação é clara ao delimitar o alcance do dispositivo: todas as infrações de caráter administrativo, à exceção da pena de perdimento.

Por concordar com todas essas considerações, voto pela manutenção da decisão, negando provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos

Voto Vencedor

Conselheiro Demes Brito - Redador Designado

Com a devida vênia, divirjo da Ilustre Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama, tocante a possibilidade da denúncia espontânea extemporânea a infrações por descumprimento de prazos para prestação de informações de natureza aduaneira.

Quanto a esta matéria, não tenho maiores reflexões, ou mudança de entendimento, continuo pensando do mesmo modo, ou seja, a condição necessária para aplicação do efeito excludente do instituto da denúncia espontânea da infração tributária formal ou aduaneira de natureza administrativa, o ato infracional deve ser passível de denúncia espontânea, sem esta condição, não se cogita o atendimento dos requisitos temporal e formal concernentes à comunicação espontânea do ato infracional, condição suficiente. Portanto, enquadra-se como impossível de denúncia espontânea, a qual tem em sua tipificação o elemento ao descumprimento do prazo para prestação de informação ou de entrega de documentos. Neste caso, por impossibilidade material, tais infrações não são passíveis de comunicação espontânea idônea e, por via reflexa, não são contempladas com o efeito excludente da denúncia espontânea da infração³.

Neste sentido, adoto como fundamento em minhas razões de decidir o voto condutor do acórdão nº 9303003.676, de 26 de abril de 2016, julgado pela sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º a 3º do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, do Ilustre Presidente do CARF, Dr. Carlos Alberto Freitas Barreto, versando sobre a mesma matéria, que passa a fazer parte integrante deste voto. Vejamos:

"Por concordar na íntegra com os fundamentos, e por aplicar-se à solução do presente litígio, adoto o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Solon Sehn no Acórdão 3802002.314, de 27/11/2013, do qual transcrevo os seguintes excertos:

"O Recorrente alega ainda que as informações sobre o embarque foram prestadas antes da lavratura do auto de infração. Portanto, nos termos do art. 138, caput, do Código Tributário Nacional (CTN), a multa deveria ter sido excluída em razão da caracterização da denúncia espontânea:

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.

³ Entendimento adotado pelo Dr. José Fernandes do Nascimento, o qual corroboro da mesma tese. Referências: "A Denúncia Espontânea da Infração Aduaneira de Natureza Administrativa à Luz da Jurisprudência do CARF", pg. 547, in: "Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro", Coordenador Demes Brito, São Paulo, 2014, Editora IOB.

A aplicabilidade da denúncia espontânea às “obrigações acessórias” é sustentada por parte da doutrina com base na expressão “se for o caso”, encontrada no caput do art. 138 do CTN. Nesse sentido, cumpre destacar as lições de Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro e Sacha Calmon Navarro Coêlho:

'Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, resta indubitável que a exclusão da responsabilidade tanto se a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias'.

'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). Outras infrações, porém, de um modo ou de outro, resultam em falta de pagamento. Em relação a estas é que o Código reclama o pagamento'.

'Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa.

Ora, onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete distinguir segundo cediço princípio de hermenêutica'

Essa interpretação, porém, não foi acolhida pela Jurisprudência, consoante se depreende dos seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

'TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

1. O STJ possui entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, pois os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

2. Agravo Regimental não provido.” (STJ. 2ª T. AgRg nos EDcl no AREsp 209663/BA. Rel. Min. Herman Benjamin. DJe 10/05/2013).’ (...)

A mesma interpretação foi adotada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Súmula CARF nº 49: 'A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração', que foi fruto de reiterados julgados do Câmara Superior de Recursos Fiscais (...).

A discussão, entretanto, 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).

(...)

De fato, a Lei nº 12.350/2010 resultou da conversão da Medida Provisória nº 497/2010. De acordo com a exposição de motivos desta, seu objetivo foi 'deixar claro' que o instituto da denúncia espontânea aplica-se a todas as penalidades pecuniárias, inclusive multas isoladas vinculadas ao descumprimento de obrigação acessória, conforme se depreende da leitura da exposição de motivos:

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.

[...]

43. Fundamentalmente, o Linha Azul é um procedimento simplificado que propicia às empresas habilitadas um menor percentual de seleção para os canais de verificação amarelo e vermelho e conferência aduaneira das declarações selecionadas realizada prioritariamente, inclusive com compromisso de tempo máximo para essa conferência estipulado. Esse procedimento segue a orientação internacional de Operadores Econômicos

Autorizados OEA, ou seja, de credenciamento de operadores legítimos e confiáveis para operar no comércio exterior com menores entraves burocráticos.

44. A avaliação sistêmica da empresa candidata ao Linha Azul inclui a realização, previamente à adesão, de uma auditoria de controles internos para autoavaliação de seus controles e procedimentos aduaneiros, referente, no mínimo, aos quatro últimos semestres civis. O objetivo dessa autoavaliação é induzir a empresa a verificar o cumprimento da legislação aduaneira (controles administrativos e fiscais), com reflexo na garantia da

regularidade dos registros aduaneiros e do recolhimento dos tributos devidos. Exigese, sempre que a auditoria de controles internos aponte irregularidades, que sejam apresentados documentos que comprovem o seu saneamento ou a adoção das providências cabíveis para a sua solução.

45. No caso específico, o que se tem verificado é que, durante o processo de auditoria, as empresas têm constatado reiterados erros em declarações de importação registradas e desembaraçadas no canal verde de conferência e, como forma de sanear a irregularidade para cumprimento do programa, apresentado a relação desses erros na unidade de jurisdição e adotado as respectivas providências para a retificação das declarações aduaneiras.

46. Todavia, ao adotar essa providência, mesmo que a empresa não tenha que recolher quaisquer tributos, ela pode estar sujeita à imposição da referida multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (multa isolada), disciplinada no art. 711 do Regulamento Aduaneiro, ainda que espontaneamente tenha apurado tais erros e adotado as providências para a sua regularização, o que onera por demais o processo de adesão à Linha Azul.

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.' (EMI nº 111/MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT).

Todavia, cumpre considerar que, nas obrigações acessórias ou deveres instrumentais, o sujeito passivo está vinculado a um fazer ou não fazer, sem expressão econômica, destinado a facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos.

Podem assumir os conteúdos mais variados, desde a manutenção de escrituração fiscal regular, da descrição adequada do bem importado na declaração de importação, emissão de nota fiscal, bem como da apresentação de informações para a Fazenda Pública dentro dos prazos previstos na legislação tributária. Em razão disso, 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.

Essa importante distinção foi evidenciada em voto do eminente Conselheiro José Fernandes do Nascimento, no Acórdão 310200.988. 3ª SJ, C1, 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 infringente 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.

Destarte, a aplicação da denúncia espontânea às infrações caracterizadas pelo fazer ou não fazer extemporâneo do sujeito passivo implicaria o esvaziamento do dever instrumental, que poderia ser cumprido há qualquer tempo, ao alvedrio do sujeito passivo. Exegese dessa natureza comprometeria toda a funcionalidade dos deveres instrumentais no sistema tributário.

Destaca-se, nesse sentido, a doutrina de Yoshiaki Ichihara:

'Caso se entenda que o descumprimento de dever instrumental formal possa ser denunciado e corrigido sem o pagamento das multas decorrentes, na prática não haverá mais infração da obrigação acessória. Seria, a rigor, uma verdadeira anistia, que somente poderá ser concedida por lei específica. Exemplificando, uma empresa que deixou de registrar e escriturar livros fiscais, com a denúncia espontânea da infração, se assim se entender, não haverá mais multa, e a aplicação da lei tributária estará integralmente frustrada'

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 dever instrumental caracterizado pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira.

(...)"

O objetivo do art. 138 do CTN é estimular o contribuinte que não pagou os tributos a fazê-lo e regularizar a situação, resgatando as pendências deixadas e não conhecidas pelo fisco, que recebe o que deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. Tal norma objetiva estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Porém, a responsabilidade pelo cometimento das infrações restará afastada apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação, preservando assim a higidez do sistema, não se podendo ver nela nenhum estímulo à inadimplência.

De fato, a jurisprudência dominante em nossos tribunais não admite a configuração da denúncia espontânea ante a prática de determinados atos, que representam infrações à legislação tributária. Várias são as decisões no sentido da inaplicabilidade do art. 138 do CTN no descumprimento do prazo quanto às obrigações acessórias.

Vejamos:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

INAPLICABILIDADE. 1. Inaplicável o instituto da denúncia espontânea quando se trata de multa isolada imposta em face do descumprimento de obrigação acessória.” (STJ, 2ª T. AgRg no Resp 916.168/SP, Herman Benjamin, mar/09).

No mesmo sentido do entendimento ora defendido, manifestou-se recentemente o e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme se infere do enunciado da ementa e dos trechos do voto condutor do julgado, a seguir transcritos:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA DECORRENTE DA INFORMAÇÃO INTEMPESTIVA DE DADOS DE EMBARQUE. AGENTE MARÍTIMO. LEGITIMIDADE PASSIVA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA.

PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. VALOR QUE NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO.

1. O agente marítimo assume a condição de representante do transportador perante os órgãos públicos nacionais e, ao deixar de prestar informação sobre veículo ou carga transportada, concorre diretamente para a infração, daí decorrendo a sua responsabilidade pelo pagamento da multa, nos termos do artigo 95, I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966. 2. Não se aplica a denúncia espontânea para os casos de descumprimento de obrigações tributárias acessórias autônomas. 3. A finalidade punitiva e dissuasória da multa justifica a sua fixação em valores mais elevados, sem que com isso ela ofenda os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

[...]Voto.

[...] Não é caso, também, de acolhimento da alegação de denúncia espontânea.

A Lei nº 12.350, de 2010, deu ao artigo 102, § 2º, do DecretoLei nº 37, de 1966, a seguinte redação:

[...]

Bem se vê que a norma não é inovadora em relação ao artigo 138 do CTN, merecendo, portanto, idêntica interpretação. Nesse sentido, é pacífico o entendimento no sentido de que a denúncia espontânea não se aplica para os casos em que a infração seja à obrigação tributária acessória autônoma.

[...] (BRASIL. TRF4. 2ª Turma. Apelação Cível nº 500599981.2012.404.7208/ SC. rel. Des. Rômulo Pizzolatti, j. 10.12.2013)

(grifo acrescido)

Importante observar que, no mesmo sentido da mencionada decisão do TRF da 4ª RF, existe a Súmula CARF nº 49 A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. Todavia, não se trata aqui de aplicar a Súmula 49 para resolver o presente litígio, uma vez que proferida antes das alterações promovidas pela Lei 12.350/2010.

A intransigência em matéria de controles administrativos aduaneiros se justifica, muito mais do que pela questão tributário financeira, pela questão da defesa do Estado nacional. A falta de pagamento de tributo, ou de parte dele, não é o único dano que se faz aos cofres públicos e à sociedade no descumprimento das regras de controle aduaneiro.

Muitas vezes, a administração tributária prioriza a arrecadação de tributos e não enfatiza as razões dos controles não tributários ou aduaneiros. Assim, pode ficar a impressão de que não havendo falta de pagamento de tributos não há dano efetivo ao erário, mas essa é uma falsa observação.

Cabe a administração aduaneira cumprir as decisões dos demais órgãos do Poder Executivo e de Acordos Internacionais, relativamente à saúde, à defesa da economia, à defesa dos interesses culturais, do patrimônio histórico, da segurança pública, entre outros. São atribuições fundamentadas em conhecimentos que ultrapassam largamente aqueles necessários à excelência do trabalho de fiscalização.

Ao fazer o julgamento, especialmente por que não há tantos julgadores especializados em nuances do comércio internacional, passa-se ao largo dos verdadeiros delitos que são cometidos à sombra da ausência de danos fiscais explícitos — quero dizer — da falta de pagamento de impostos.

Por último, é de se observar que o entendimento acerca da impossibilidade de aplicar a denúncia espontânea para afastar a multa capitulada no artigo no art. 107, inciso IV, alínea "e", do DL 37, de 1966, alcança, indistintamente, a exigência dessa penalidade nas diversas situações nas quais é aplicada, tais como: atraso na prestação de informações sobre mercadoria embarcada, sobre atracação de embarcação, sobre vinculação

de manifesto de carga, etc. Afastada a aplicação da denúncia espontânea, e diante de recurso do contribuinte, o resultado do julgamento é por negar provimento ao recurso especial, resultado que deve ser aplicado aos demais processos vinculados ao julgamento deste, na sistemática prevista nos §§ 1º a 3º do art. 47 do RICARF (recursos repetitivos).

À luz do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, por considerar inaplicável a denúncia espontânea como excludente da multa pelo atraso na prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada."

Aplicando-se as razões de decidir, o voto e o resultado do processo paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º a 3º do art. 47 do RICARF, nega-se provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, por considerar inaplicável a denúncia espontânea como excludente da multa pelo atraso na prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada".

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Declaração de Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

Delimita-se a discussão à possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea para afastar a exigência de multa administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória, nos termos dos artigos 37 e 107, inciso IV, alínea "e", ambos do Decreto-lei nº 37/2010, *in verbis*:

Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

§ 1º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.

[...]

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

[...](grifou-se)

Nos termo da IN SRF nº 800/2007, o transportador deve prestar as informações à Secretaria da Receita Federal sobre veículo ou carga nele transportada antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto do País. A previsão está nos artigos 22 e 50, ambos da IN SRF nº 800/2007, na redação vigente à época, *in verbis*:

*Art. 22. São os seguintes os **prazos mínimos** para a prestação das informações à RFB:*

I - as relativas ao veículo e suas escalas, cinco dias antes da chegada da embarcação no porto; e

II - as correspondentes ao manifesto e seus CE, bem como para toda associação de CE a manifesto e de manifesto a escala:

d) quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação, para os manifestos e respectivos CE a descarregar em porto nacional, ou que permaneçam a bordo; e

[...]

III - as relativas à conclusão da desconsolidação, quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação no porto de destino do conhecimento genérico.

§ 1º Os prazos estabelecidos neste artigo poderão ser reduzidos para rotas e prazos de exceção.

[...]

Art. 50. Os prazos de antecedência previstos no art. 22 desta Instrução Normativa somente serão obrigatórios a partir de 1º de abril de 2009.

Parágrafo único. O disposto no caput não exime o transportador da obrigação de prestar informações sobre:

I - a escala, com antecedência mínima de cinco horas, ressalvados prazos menores estabelecidos em rotas de exceção; e

II - as cargas transportadas, antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no País.

(grifou-se)

Da leitura dos dispositivos, depreende-se que em não sendo prestadas pelo transportador as informações referentes ao veículo ou à carga nele transportada antes da atracação da embarcação em porto do País, aplica-se a multa constante do art. 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

No entanto, por força do princípio da retroatividade da norma mais benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, há de ser afastada a penalidade no caso pelo instituto da denúncia espontânea.

A denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN e no art. 102 do Decreto-lei nº 37/66, dá-se quando o Contribuinte informa à Administração as infrações por ele cometidas, antes de iniciado procedimento de fiscalização. Referido instituto jurídico beneficia o administrado pois acarreta a exclusão da penalidade correspondente à infração.

Nesses termos é a redação do art. 102, §§ 1º e 2º do Decreto-lei nº 37/1966, conferida pela Lei nº 12.350/2010, prevendo a exclusão das penalidades pelo instituto da denúncia espontânea:

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 somente as penalidades de natureza tributária. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988) (Vide Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010)~~

§ 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) (grifou-se)

A Lei nº 12.350/2010, ao atribuir nova redação ao §2º, do art. 102, do Decreto-lei nº 37/1966, tornou expressa a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, no âmbito da legislação aduaneira, para afastar as penalidades administrativas pelo descumprimento de obrigações acessórias. Portanto, a denúncia espontânea pode ser aplicada para o afastamento de penalidades de natureza tributária e também de natureza administrativa, sendo excluídas dessas hipóteses as penalidades aplicáveis nos casos de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

A assertiva é reforçada pelo disposto nos itens 40 e 47 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 497/2010, convertida posteriormente na Lei nº 12.350/2010, *in verbis*:

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.

Pontue-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui entendimento de que os efeitos da denúncia espontânea do art. 138 do CTN não se estendem às penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas. Além disso, dispõe a Súmula CARF nº 49 que *"a denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração"*.

No caso, o entendimento do STJ e a disposição contida na Súmula CARF nº 49 restam afastados pois:

(a) a consolidação da jurisprudência ocorreu anteriormente à edição da Medida Provisória nº 497/2010, bem como não tratou especificamente da aplicação do art. 102 do Decreto-lei nº 37/66, que trata do descumprimento de obrigação aduaneira;

(b) a Súmula CARF nº 49 afasta os efeitos da denúncia espontânea em relação às infrações tributárias em razão do atraso na entrega de declaração, não tendo relação com a legislação aduaneira; e

(c) a nova redação do art. 102, §2º do Decreto-lei nº 37/66, conferida pela Lei nº 12.350/2010, aplicável à hipótese dos autos em razão do princípio da retroatividade da norma mais benéfica (art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN), exclui expressamente a penalidade da multa administrativa pelos efeitos da denúncia espontânea.

Nacional. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello