



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

**Processo n°** 11011.000307/2009-44  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-001.952 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2013  
**Matéria** Obrigações Acessórias  
**Recorrente** AEROLÍNEAS ARGENTINAS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 01/07/2004

INFORMAÇÕES ADUANEIRAS. PRESTAÇÃO. PRAZO. INOBSERVÂNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

Não há que se falar em aplicação do instituto da denúncia espontânea no caso de infrações cuja materialidade é, justamente, ser espontâneo. A prestação de informação fora do prazo, mas antes de qualquer procedimento fiscal é o que caracteriza a ação espontânea. A infração que é cometida depois do início do procedimento fiscal não pode mais ser tipificada como prestação fora do prazo, mas como falta de prestação, já que foi essa a ocorrência identificada no início do procedimento.

A denúncia espontânea pressupõe o arrependimento eficaz do contribuinte, o que não ocorre quando o bem tutelado vincula-se ao interesse de que a informação seja prestada em prazo determinado.

PRAZO ESPECIFICADO. IMEDIATAMENTE. IMPOSSIBILIDADE.

É indecifrável e arbitrário o prazo especificado como *imediatamente* ou *imediatamente*, por dar ensejo a delimitações pessoais, ainda mais quando a sua inobservância acarreta aplicação de multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que dava parcial provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

(assinatura digital)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros e Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé e Helder Massaaki Kanamaru.

## Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

*Trata o presente processo de auto de infração por não prestação de informação sobre os dados de embarque de exportações praticadas no ano de 2004. Valor da autuação R\$ 20.000,00. Seguem as alegações da fiscalização aduaneira.*

*I. Em consulta ao Siscomex, verificou-se que a empresa identificada não prestou no prazo estabelecido pela RFB as informações relativas a cinco embarques para exportação.*

*II. Originalmente o prazo para a prestação das informações era dado pela IN nº 28/1994, que determinava o imediato registro dos dados, sendo que Notícia Siscomex esclareceu que o termo imediato deveria ser interpretado como 24 horas.*

*III. Em retroatividade benigna, aplica-se a IN SRF nº 510/2005, que estabeleceu o prazo de dois dias para os embarques efetuados pro via aérea.*

*Intimada (fl. 06), ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 09-18. Seguem as alegações da contribuinte autuada/interessada/impugnante.*

*1. O auto de infração é nulo por aplicar a IN SRF nº 510/2005, norma posterior aos embarques praticados. Anteriormente a esta IN, não havia prazo estabelecido para inserção dos dados no sistema.*

*2. Parte das informações necessárias ao registro dos dados é prestada pelo exportador à empresa transportadora, que muitas vezes não localiza o exportador no prazo de dois dias.*

*3. Alega ofensa aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da isonomia uma vez que a quantidade de dados não prestados ou o prazo de inobservância. Alega também que o valor da multa é muitas vezes superior ao valor da multa por embarço à fiscalização, que depende do valor aduaneiro do produto transportado.*

*4. Inaplicável o artigo 107, inciso IV, 'e', do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003 pelo fato de as informações terem sido prestadas.*

5. Alega a Solução de Consulta nº 215/2004, que determina que o prazo deve se iniciar a partir da zero hora do primeiro dia útil subsequente.

6. Argumenta falhas de acesso ao Siscomex.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão *a quo* pela manutenção integral da exigência.

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a interessada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

Julgando que havia dúvida acerca dos elementos fáticos que dariam suporte à autuação, decidiu este Colegiado, por meio da Resolução nº 3102-000.174, de 01/09/2011, converter o julgamento do recurso em diligência, a fim de que fossem juntados extratos de consultas ao Sistema Siscomex.

Cientificada do resultado das verificações, comparece a recorrente ao processo para, em síntese, reiterar suas alegações recursais, comunicar a alteração da legislação de regência, que teria ampliado o prazo para prestação de informações para 7 (sete) dias e pleitear a aplicação retroativa desse novo prazo.

Em face de que a Conselheira originalmente designada não mais se dedica à relatoria de recursos, os autos foram alvo de redistribuição a este Conselheiro, mediante o competente sorteio.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que preenche os requisitos de admissibilidade e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção

Analiso separadamente cada um dos aspectos acerca dos quais cabe a este Colegiado se manifestar.

## Retroatividade Benigna

Após a juntada dos extratos com a conseqüente restou confirmado o interstício decorrido entre o embarque da mercadoria e a prestação de informações. Tais dados podem ser assim sintetizados:

DDE	Data do Embarque	Data da Informação	Dias Decorridos
2040555676/4	09/06/2004	01/07/2004	22

2040936615/3	17/09/2004	21/09/2004	4
2041095840/9	01/10/2004	15/10/2004	14
2041127276/4	08/10/2004	15/10/2004	7
2041134074/3	08/10/2004	15/10/2004	7

Considerando tais informações e as alterações normativas levadas a efeito após a lavratura do auto de infração, estou convicto que o recurso deve ser parcialmente provido.

De fato, a partir da alteração introduzida pelo art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1096, de 2010, o art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, passou a ter a seguinte redação:

*"Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque.*

*§ 1º Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, ferroviária, 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 na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de despacho.*

*§ 2º Na hipótese de o registro da declaração para despacho aduaneiro de exportação ser efetuado depois do embarque da mercadoria ou de sua saída do território nacional, nos termos do art. 52, o prazo a que se refere o caput será contado da data do registro da declaração.*

*§ 3º Os dados de embarque da mercadoria poderão ser informados pela fiscalização aduaneira nas hipóteses estabelecidas em ato da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana)." (NR)*

Observa-se que a nova redação do art. 37 modificou uma obrigação acessória, estendendo o prazo para o transportador registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria. Restou excluída, portanto, a aplicação de penalidade às hipóteses em que o registro foi efetuado após 24 horas e antes de sete dias.

Caracterizada nova situação jurídica mais benéfica, em que pesem as abalizadas opiniões em contrário, a meu ver, restou configurada circunstância capaz de atrair a retroatividade benigna disposta na alínea "b" do inciso II do art. 106 do CTN<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:  
(...)

He tratado-se de ato não definitivamente julgado:

Assim sendo, há que se afastar, de plano, a aplicação da penalidade relativamente ao DDE 2040936615/3, cujos dados foram registrados no prazo de 4 dias, após o embarque, além dos de nº 2041127276/4 e 2041134074/3, cujos dados foram registrados no prazo de 7 dias.

### **Descumprimento do Prazo para Prestar Informações**

Quanto aos demais, julgo que a exigência é hígida e, conseqüentemente, deve ser mantida.

Com efeito, a aplicação de norma posterior, como se viu, representou um benefício para o contribuinte. A obrigação, que outrora teria que ser cumprida imediatamente passou a ser exigida no prazo de 7 dias.

Com relação a esse aspecto, entendo que o advérbio “imediatamente”, consignado na redação da instrução normativa, permitia a perfeita compreensão do momento em que a informação deveria ser prestada. Relembro aqui as acepções do verbete, extraídas do Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa<sup>2</sup>:

*1 sem perda de tempo ou sem mais delonga; de imediato*

(...)

*2 no mesmo instante; instantaneamente*

(...)

Ou seja, nos termos do ato administrativo, o transportador deveria registrar os dados tão logo concluísse o embarque. Não me parece que houvesse imprecisão a ser saneada.

Nessa linha, a interpretação veiculada por meio de Notícia Siscomex, claramente benéfica ao contribuinte, de fato, trouxe maior flexibilidade. Admitindo que, dependendo do número de informações a prestar, seria impossível encerrar tal registro tão logo o embarque viesse a ser finalizado, permitiu-se que a obrigação pudesse ser cumprida no intervalo de 24 horas.

### **Denúncia Espontânea**

Noutro giro, após nova leitura dos argumentos pró e contra, passei a entender que o instituto da denúncia espontânea é inaplicável à penalidade em discussão.

Os motivos que me levaram a tal conclusão foram expostos no voto condutor do Acórdão 3102-001.800, de lavra do Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, que, aliás, traz à colação o voto de outro Conselheiro que retornou definitivamente a este Colegiado, o Conselheiro José Fernandes do Nascimento. Transcrevo trecho do aresto:

*A infração por deixar de fazer no prazo, ao contrário do exemplo proposto, nasce com o transcurso do prazo para adimplemento da obrigação. Não se percebe, assim, completamente*

(...)

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;

*reproduzida a situação na qual a infração decorre precisa e indistintamente da ação espontânea, conforme é o caso da infração por fazer em atraso. Inobstante, não me parece que esse fato possa alterar os efeitos decorrentes da prestação espontânea.*

*Ainda que ausente um dos elementos que lhe destituem a função excludente, permanece o outro, qual seja, a exata coincidência entre a ação espontânea e a conduta sancionada, ou, pelo menos, uma das condutas sancionadas na norma. Deixar de fazer no prazo e fazer fora do prazo são diferentes apenas em relação ao momento a partir do qual a infração se encontra materializada (uma a partir do vencimento, outra a partir da ação). Contudo, uma vez que o contribuinte age, identificam conduta idêntica (não fazer no prazo, igual a fazer fora dele) e constituída pela ação espontânea.*

*Ademais, a meu sentir, o que há de mais importante em infrações desta natureza é a presença expressa do elemento temporal.*

*Quando o legislador pretende punir o atraso, não a omissão, pode se referir ao fato sem se atentar a todas essas particularidades. Refere-se assim, indistintamente à infração por prestar fora do prazo, não prestar no prazo, atraso na entrega etc. O que pretende coibir, contudo, não me parece que seja outra coisa, se não o atraso.*

*Nesta linha de raciocínio foi editada a Súmula 49 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

*Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.*

*A seguir transcrevo a ementa de alguns dos Acórdãos que deram respaldo à Súmula.*

107-09.410

*Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 2001, 2002 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIPJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA A entrega da declaração de IRPJ fora do prazo legal, mesmo que espontaneamente, sujeita à multa estabelecida na legislação de regência do tributo, posto que não ocorre a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, por tratar-se de descumprimento de obrigação acessória com prazo fixado em lei para todos os contribuintes.*

107-09330

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 1999 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, não alcança as infrações decorrentes do*

*não-cumprimento de obrigações acessórias autônomas. Cabível a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, mesmo que espontaneamente apresentada.*

105-16.676

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - EX: 1999 a 2003 IRPJ - MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - A partir de primeiro de janeiro de 1995, a apresentação da declaração de rendimentos, fora do prazo fixado sujeitará a pessoa jurídica à multa pelo atraso. (Art. 88 Lei nº 8.981/95 c/c art. 27 Lei nº 9.532/97, Art. 7º da LEI nº 10.426/2002). Inaplicável a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.*

108-09029

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - Cabível a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos devida pela sua apresentação fora do prazo estabelecido, ainda que a contribuinte a faça espontaneamente. Inaplicável a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei.*

108-09029

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - Cabível a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos devida pela sua apresentação fora do prazo estabelecido, ainda que a contribuinte a faça espontaneamente. Inaplicável a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei.*

*Vê-se que as decisões não estão fundamentadas na natureza da infração ou na precisa tipificação da pena. Multa por atraso na entrega, entendeu-se, não pode ser excluída pela ação espontânea.*

*Ainda mais, o tipo legal da infração prevista no artigo 7º da Lei 10.426/02, citado em uma das ementas acima, é idêntica ao da infração cometida pela Recorrente.*

*Art. 7º - O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-*

*apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (grifos meus)*

*I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

*II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

*III - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.*

*III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*De se acrescentar que, com base nesses mesmos pressupostos, não vejo razões para entender que a modificação introduzida no parágrafo 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66 tenha trazido tão grande inovação ao mundo jurídico. Ao referir que a denúncia espontânea seja acompanhada do pagamento se for o caso, o artigo 138 do Código já previa a possibilidade de que outras infrações, não relacionadas à inadimplência da obrigação de pagar, fossem excluídas pela ação espontânea. Não me parece que as infrações administrativas estivessem privadas do instituto da espontaneidade. A modificação introduzida pela Lei nº 12.350, de 2010 não inaugura novo tratamento, apenas ratifica a regra insculpida na orientação de base.*

*Sobre o assunto, pela excelência na abordagem empregada, transcrevo excertos do Voto proferido pelo i. Colega, Conselheiro José Fernandes do Nascimento, nos autos do processo 11128.002765/2007-49, Acórdão 3802-00.568, datado de 05 de julho de 2011.*

*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, a 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 (ou ressarcitória), uma vez que toda penalidade pecuniária tem, necessariamente, natureza punitiva, pois decorre sempre da prática de um ato ilícito, consistente no descumprimento de um dever legal, enquanto que a indenização tem como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa do agente. Essa questão, no meu entendimento, é irrelevante para definição do significado e alcance jurídicos da excludente da responsabilidade por denúncia espontânea em análise, seja no âmbito das penalidades tributárias ou administrativas.*

*É consabido que todo ato ilícito previsto na legislação tributária e aduaneira configura, respectivamente, infração de natureza tributária ou aduaneira, independentemente dela decorrer do descumprimento de um dever de caráter formal (obrigação acessória) ou material (obrigação principal). Ademais, toda obrigação acessória tem vínculo indireto com o fato gerador da obrigação principal, instrumentalizando-o e, dessa forma, servindo de suporte para as atividades de controle da arrecadação e fiscalização dos tributos, conforme delineado no § 2º do art. 113 do CTN.*

*Para encerrar, não será demais acrescentar questão de natureza principiológica, relacionada à motivação pela qual o legislador previu a exclusão da responsabilidade pela infração nos casos de ação espontânea do contribuinte.*

*Como é de amplo conhecimento, o instituto da espontaneidade destina-se a incentivar o sujeito passivo a regularizar sua situação tributária por iniciativa própria, sem a necessidade de que o Fisco empregue qualquer esforço neste desiderato. Em tais condições, se vê afastada a infração que, como se disse, perdurou por certo tempo, mas que, regularizada, nenhum prejuízo acarretou aos cofres públicos. Terminam as duas partes, sujeito passivo e Administração, favorecidos pela medida, um dispensado da alocação de recursos adicionais na promoção da arrecadação, outro exonerado da multa decorrente da prática da infração.*

Com efeito, tomando emprestadas as ponderações acima transcritas, passei a concluir que o pressuposto para que o sujeito passivo aproveite a exclusão de penalidade prevista no art. 138<sup>3</sup> do CTN é muito semelhante ao benefício fixado no art. 15 do Código Penal<sup>4</sup>: em ambos, a ação do infrator há que ser eficaz.

A meu ver, essa é a única dicção possível para a expressão “se for o caso”, gizada no art. 138. Tratando-se de falta de pagamento, o “arrependimento” só é eficaz se o agente recolhe o tributo que deixou de ser recolhido acrescido de juros, ou seja, se adota providência capaz de reparar o prejuízo.

Noutro giro, caso se esteja diante de outra obrigação, de fazer ou não fazer, cabe ao intérprete averiguar, caso a caso, de acordo com o bem jurídico tutelado, se a ação do infrator é capaz de reparar o prejuízo. Caso não se demonstre apto, imagino, não há espaço para afastar a penalidade. Trata-se de medida ineficaz.

Ora, se a informação deixou de ser prestada no prazo fixado pela legislação, indiscutivelmente, caracterizou-se prejuízo aos controles aduaneiros e tal prejuízo não pode ser reparado pela prestação de informações 14 ou 22 dias após o embarque. Aliás, nesse prazo, quase certamente a mercadoria já havia chegado a seu destino.

### **Suposta Inobservância de Princípios**

Pleiteia ainda o recorrente que se reconheça a afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Não vejo como acatar tal pleito.

Com efeito, após a edição da Súmula Vinculante nº 10<sup>5</sup>, de autoria do e. Supremo Tribunal Federal, restou claramente identificado o limite dos critérios de que se pode socorrer o julgador administrativo.

Diz o dispositivo:

*VIOLA A CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO (CF, ARTIGO 97) A DECISÃO DE ÓRGÃO FRACIONÁRIO DE TRIBUNAL QUE, EMBORA NÃO DECLARE EXPRESSAMENTE A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO DO PODER PÚBLICO, AFASTA SUA INCIDÊNCIA, NO TODO OU EM PARTE.*

Igualmente esclarecedora é a manifestação da mesma corte nos autos do RE 432.597-AgR<sup>6</sup>:

*"Controle de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (CF, art. 97): reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o*

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Desistência voluntária e arrependimento eficaz

Art. 15 - O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

<sup>5</sup> DJe nº 117/2008, p. 1, em 27/6/2008. DO de 27/6/2008, p. 1.

<sup>6</sup> Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14-12-04, DJ de 18-2-05.

*acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição." (destaquei)*

Por óbvio, mais relevante do que fixar a as hipóteses em que o art. 97 da Constituição Federal deve ser observado, a manifestação do Pretório Excelso delimita o que se entende por controle da constitucionalidade de lei ou ato normativo, fixando, por via indireta, os limites de atuação deste Colegiado.

Sabidamente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) está impedido de exercer tal controle em razão do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, inserido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008<sup>7</sup>, transcrito no art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 2009, responsável pela aprovação do Regimento Interno desse Colegiado

Insta acrescentar, nessa linha, que a previsão genérica contida no art. 2º da Lei nº 9784, de 1999<sup>8</sup>, igualmente, não nos permite afastar a aplicação das penalidades.

De fato, como é cediço, o inciso VI do art. 97 do CTN<sup>9</sup> não deixa margem para excluir a aplicação de penalidade com base em comando diverso da lei ou ato de efeito idêntico.

---

<sup>7</sup> Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

<sup>8</sup> Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

<sup>9</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

## Conclusão

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a aplicação de penalidade sobre os DDE: 2040936615/3, 2041127276/4 e 2041134074/3.

Sala das Sessões, em 24 de julho de 2013

Luis Marcelo Guerra de Castro

## Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

Peço vênia para apresentar minha divergência, ainda que dela se colham efeitos apenas parciais, em relação à decisão proposta pelo i. Relator do Processo.

Desde logo, quero dizer que não vislumbro nos autos hipótese de aplicação da lei ou norma legal a fatos pretéritos. Isto porque, conforme disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional, apenas se aplicam a fatos pretéritos as leis que **(i)** sejam interpretativas, **(ii)** deixem de definir um ato como infração, **(iii)** deixem de definir um ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão ou **(iv)** cominem ao ato penalidade menos severa.

Observe-se.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou 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 da sua prática.

No caso em apreço, não sobreveio norma que deixasse de considerar o ato (prestação de informação fora do prazo) uma infração, tampouco que lhe cominasse penalidade mais branda e nem ele deixou de ser considerado contrário a uma exigência de ação ou omissão. Continua-se exigindo a observância do prazo, só que ele deixou de ser definido (ou indefinido) como imediato e passou a ser de sete dias.

Trata-se de matéria de competência da Administração. Segundo leitura que faça das circunstâncias presentes em dado momento, poderá definir prazos maiores ou menores, à luz de inúmeros fatores que possam estar envolvidos na execução de determinado procedimento ou adoção de determinada providência. O fato de um prazo passar a ser maior a

partir de um determinado momento, segundo entendo, não exime de responsabilidade aqueles que, cientes do prazo que era válido naquele momento, deixaram de cumprir com as suas obrigações.

Mas aqui há uma particularidade a mais.

Na época das ocorrências que deram azo à autuação fiscal *sub judice*, dito prazo era "de" imediatamente.

Peço licença para os que de mim divergem, mas *imediatamente* não é prazo válido, pelo menos não quando o assunto recai sobre a imputação de responsabilidade por infração.

O dicionário Houaiss<sup>10</sup> traz os seguinte significados para o vernáculo prazo.

- 1 tempo determinado ( Ex.: foi contratado por um p. de três anos)
- 2 período de tempo (Exs.: p. curto p. longo)
- 3 tempo em que algo deve ser feito (Exs.: p. para escrever uma tese; p. de conclusão de uma obra; p. para pagar algo sem multa )
- 4 imóvel enfitêutico, rural ou urbano; aforamento

Depreende-se que o termo pode ser empregado tanto para definir um tempo determinado quanto para designar um lapso temporal impreciso - prazo curto/prazo longo.

A questão é que a penalidade pela prestação de informações fora dos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal requer a existência de um prazo concreto e definido especificado pelo Órgão, na acepção da palavra indicada no item 01 acima, nunca como um período de tempo indefinido ou com margem para definições de natureza subjetiva.

Para se tenha uma medida da excentricidade da ideia, basta que se imagine uma situação com que se tenha maior familiaridade. Suponhamos que o prazo para apresentação da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física fosse, sob as penas da lei, estipulado como *curto*: aplica-se a multa tal para quem não apresentar a Declaração de Ajuste Anual em prazo curto. Ou em prazo razoável. Ou, aproveitando o exemplo, imediatamente.

Não há nenhuma possibilidade de que isso seja aceito. O prazo imediato enseja uma imprecisão inadmissível, outorgando discricionariedade onde ela não é cabível.

De fato, não faço ideia do que deva ser considerado imediato em relação à chegada de embarcações ou aeronaves nos portos e aeroportos. Seriam duas horas? Doze horas? Dois dias? Nem é dado conhecer quais sejam os procedimentos necessários e os entraves à conclusão de tal providência.

"Imediato" é prazo eivado de imprecisão, do que resulta sua imprestabilidade, para todos efeitos, ao fim aqui pretendido.

Processo nº 11011.000307/2009-44  
Acórdão n.º **3102-001.952**

**S3-C1T2**  
Fl. 17

---

Finalmente, uma vez que se considere inaplicável a multa quando o prazo era expresso como *imediato*, ainda menos haverá razão para que se cogite em retroação benigna. Com efeito, se retroação aqui fosse possível, seria ela maligna, pois autorizaria a aplicação de multa em situação que, à luz da legislação vigente à época dos fatos, não seria exigida.

VOTO por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 24 de julho de 2013.

Ricardo Paulo Rosa - Redator Designado