



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

Processo nº 11128.002637/2007-03
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.869 – 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria Multa Regulamentar
Recorrente ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 17/01/2007

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. Precedentes CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67, e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3802-00.707**, proferido pela 2ª Turma Especial da 3ª Seção de julgamento do CARF, que decidiu negar provimento ao Recurso Voluntário.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"Trata o presente auto de infração, fls.01/07, lavrado contra a contribuinte em epígrafe, de exigência da Multa Regulamentar, no valor de R\$35.000,00, pelos fatos a seguir expostos.

A contribuinte deixou de informar a Alfândega do Porto de Santos, não incluindo na relação entregue àquela unidade, os contêineres vazios: SCZU4495759, TGHU 4409078, FSCU 4028685, SUDU 4480463, SUDU 4630542, SUDU 4914446 e SUDU 5862861, o que não impediu que fosse realizada a operação de descarga dos mesmos.

Tomando conhecimento do fato a fiscalização lavrou o Termo de Ocorrência nº 04, de 17/01/07, e diante da tipificação da infração constatada que gerou a penalidade prevista na legislação de regência, lavrou o presente auto de infração.

A autuada foi intimada e cientificada, fl.17v., em 29/05/07, e apresentou sua Impugnação, fls. 18/19, em 12/06/07, alegando que:

- 1. não deixou de cumprir sua obrigação de prestar informação sobre o veículo ou carga nele transportada, mas por motivos que fogem ao seu controle, cumpriu a destempe a obrigação;*
- 2. a conduta praticada pela impugnante não se encontra tipificada na alínea 'e', do inciso IV, do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei nº 10.833/03, como consta do auto de infração;*
- 3. os contêineres elencados não continham carga, estavam vazios, eram equipamentos que estavam sendo manejados, no sentido de atender às necessidades da impugnante, prática comum em se tratando do transporte marítimo de cargas;*
- 4. não causou nenhum prejuízo ao erário, e logo tentou reparar a irregularidade apresentando à autoridade a documentação pertinente.*

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 17/01/2007

Ementa: INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE CONTÊINERES NA RELAÇÃO DE UNIDADES DE CARGA VAZIAS. INFRAÇÃO POR DEIXAR DE PRESTAR INFORMAÇÃO SOBRE A OPERAÇÃO DE DESCARGA.

A omissão de informação de contêineres vazios na relação de unidades de carga, regular e tempestivamente entregue na Unidade Aduaneira do local de descarga, se subsume a hipótese da infração descrita na alínea “e”, do inciso IV, do artigo 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833, de 2003.

Recurso Voluntário Negado."

A Contribuinte não satisfeita, opôs Embargos de Declaração, fls. 114/119, suscitando omissão quanto a manifestação do Colegiado quanto a ocorrência de denúncia espontânea, nos termos do § 2º do artigo 102 do Decreto-lei, nº 37/66, com a redação dada pela Medida Provisória nº 497 de 2010 (posteriormente convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010). Em seguida, o Colegiado conheceu dos embargos interpostos, e negou-lhe provimento.

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso, suscitando divergência quanto à aplicação da lei tributária, ou seja, da necessidade de excluir a penalidade aplicada em razão da denúncia espontânea da infração,

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, aponta paradigmas os acórdãos nºs 3303-002.452, de 25/02/2014 (processo de nº 10814.011141/2007- 11) e 3101-001.509, de 25/09/2013 (processo de nº 12466.002130/2010-79). Em seguida, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf, deu seguimento ao Recurso, fls.158/160, especialmente quanto a possibilidade ou não da Denúncia Espontânea Aduaneira.

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões. fls. 163/173, requerendo que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo* por seus próprios fundamentos, bem como com fundamento nas razões apresentadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito especialmente quanto aplicação ou não do instituto da denúncia espontânea para excluir a multa administrativa, prescrita no art. 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei nº 37/66, em razão do advento da Lei nº 12.350/2010.

Trata o presente processo de Auto de Infração, lavrado em face da Contribuinte, pela não prestação de informação sobre veículo ou carga nele transportada no prazo estabelecido pela Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei nº 37/66, com redação dada pelo artigo 77 da lei nº 10.833/03.

O decisão recorrida negou provimento ao Recurso Voluntário, por entender que a exigência da multa pela não prestação de informação sobre o veículo ou carga nele transportado no prazo estabelecido pela Receita Federal esta em conformidade com o artigo 107, inciso IV, alínea "e" e do Decreto-Lei nº 37/66, em razão do advento da lei nº 12.350/10.

Quanto a denúncia espontânea, a Turma *a quo*, entendeu que o fator temporal, integrante da tipicidade da conduta, impossibilita a lógica de caracterização da denúncia espontânea por não desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo.

Por outro lado, a Contribuinte aduz que o procedimento fiscalizatório só foi iniciado após formalizada a denúncia espontânea, o que exime de qualquer penalidade, nos termos do artigo 102, parágrafo 2º do Decreto-Lei nº 37/66, redação dada pela Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, que passou a excluir a penalidade também de natureza administrativa.

Com efeito, quanto 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 denuncia espontânea da infração¹.

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

¹ 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.

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.

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 DecretoLei 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 n.º 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 auto-avaliação 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, CI, 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 contra senso 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 negar provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

Com a devida vênia ao entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro Demes Brito, no que tange à aplicação da denúncia espontânea para o caso em questão, passo a discorrer sobre a minha posição.

O cerne da lide se resume na aplicação ou não da denúncia espontânea com o intuito de se afastar a multa por falta de cumprimento de obrigação acessória, que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

A priori, é de se destacar que, **refletindo melhor sobre a aplicabilidade ou não da denúncia espontânea em matéria aduaneira, alterei meu entendimento.**

Eis que a denúncia espontânea em matéria aduaneira se encontra positivada no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, reproduzido no art. 683 § 2º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6759/2009).

Para melhor elucidar, trago síntese cronológica do art. 102 do Decreto-Lei 37/66 – que trata da denúncia espontânea no âmbito aduaneiro.

Antes do advento da MP 497/10, vê-se que o § 2º do art. 102 era taxativo ao prescrever que a denúncia espontânea excluía apenas as penalidades de natureza tributária (Grifos meus):

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

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

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

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

§ 2º - A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)”

Com o advento da MP 497/10, convertida na Lei 12.350/2010, a denúncia espontânea passou a afastar também as penalidades de natureza administrativa, além da tributária, *in verbis* (Grifos meus):

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

[...]

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Com tal dispositivo, a denúncia espontânea passou a ser aplicada para as penalidades de natureza administrativa, salvo as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

Ademais, quanto à intenção do legislador ao trazer a menção à penalidade administrativa quando da aplicação da denúncia espontânea, importante reproduzir a Exposição de Motivos daquela MP 497/10 (Grifos meus):

“[...]

40. A proposta de alteração do § 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, visa a afastar dúvidas e divergência interpretativas quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e a consequente exclusão da imposição de determinadas penalidades, para as quais não se tem posicionamento doutrinário claro sobre sua natureza.

*(...) 47. A proposta de alteração objetiva deixar claro que o instituto da denúncia espontânea **alcança todas as penalidades pecuniárias**, aí incluídas as chamadas multas isoladas, pois nos parece incoerente haver a possibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea para*

penalidades vinculadas ao não-pagamento de tributo, que é a obrigação principal, e não haver essa possibilidade para multas isoladas, vinculadas ao descumprimento de obrigação acessória.”

Nesse ínterim, cumpre destacar ainda que para que a exclusão da responsabilidade ocorra deve-se observar se não houve início de procedimento fiscal, mediante ato de ofício, tendente a apurar a infração ou o cumprimento da obrigação acessória aduaneira.

Sendo assim, considerando o caso vertente, em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali* - é de se aplicar o art. 102, §2º, do Decreto-Lei 37/66 com a redação dada pela MP 497/10 (convertida na Lei 12.350/10 – que manteve a mesma redação) para os casos de entrega a destempo de obrigação acessória aduaneira.

Ademais, cabe trazer que o Direito Aduaneiro é considerado autônomo, inclusive porque se originam de fontes peculiares – tais como, acordos e tratados internacionais, códigos e regulamentos aduaneiros, ainda que tenha dependência com outros ramos de direito. As relações jurídicas observam as peculiaridades de regimes próprios, ainda que envolva outros ramos científicos. Sendo assim, pode-se considerar que deve observar um regramento especial – tal como o que preceitua o art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66.

Não há como ignorar a redação do art. 102, §2º do Decreto-lei nº 37/66, conferida pela Lei 12.350/2010, que exclui “expressamente” a penalidade da multa administrativa pelos efeitos da denúncia espontânea. Digo “expressamente”, pois, ao meu sentir, não há como “interpretá-la” ou “interpretá-la restritivamente”, vez trazer claramente que o instituto da denúncia espontânea afasta toda a penalidade pecuniária de natureza administrativa sem ao menos ressaltar hipóteses excludentes.

Nos termos do art. 5º, inciso II, da CF/88, temos que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei – ou seja, somente a lei poderá criar, entre outros, vedações. O que, por conseguinte, entender que a norma em questão seria “expressa” reflete o respeito ao Princípio da Legalidade.

Caso o legislador da Lei 12.350/2010, que alterou o art. 102, § 2º do Decreto-Lei 37/66, incluindo no campo de alcance da aplicação do instituto da denúncia espontânea, tivesse a pretensão de se excluir as hipóteses de entrega de obrigações acessórias aduaneiras a destempo, deveria ter trazido tal vedação de forma expressa, promovendo ao sujeito passivo a segurança jurídica que tanto merece. Não obstante a isso, vê-se que apenas incluiu o termo

penalidade de natureza administrativa e ainda esclareceu na exposição de motivos que o instituto da denúncia espontânea alcança “toda” penalidade pecuniária.

Ademais, ignorar o dispositivo de lei, sem ao menos, ter sido declarado inconstitucional, traria insegurança jurídica aos sujeitos passivos que observam o disposto na lei, além de ferir a regra trazida pelo art. 62, Anexo II, do RICARF/2015, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]”

Quanto à aplicação do disposto no art. 102, § 2º do Decreto-Lei 37/66 aos períodos anteriores à sua vinda no ordenamento jurídico, proveitoso trazer que entendo ser plenamente aplicável o instituto da retroatividade benigna – tal como estabelece o art. 106 do Código Tributário Nacional:

"Art. 106 . A lei aplica - se a ato o u fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando - se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática "

Ora, com a aplicação do instituto da retroatividade benigna, no caso vertente, há de ser afastada a aplicação da multa pela entrega a destempo da obrigação acessória aduaneira.

Ainda em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali*, não mais aplico, por analogia, a Súmula CARF 49, eis que, ainda que tenha como fundamento original o art. 138 do CTN, trata especificamente da entrega a destempo de DCTF,

e não da obrigação acessória aduaneira. Essa última possui regra especial tratada expressamente no art. 102, §2º do Decreto-lei nº 37/66, conferida pela Lei 12.350/2010.

Ademais, quanto à Súmula CARF nº 49 que traz que "a denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração", entendo que deva ainda sua aplicabilidade ser afastada no presente caso (obrigação acessória aduaneira), pois as decisões reiteradas e uniformes que consubstanciaram a referida súmula se deu anteriormente à edição da MP 497/2010.

O que, por conseguinte, não há que se falar em obrigatoriedade de os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais observarem a referida súmula no presente caso, invocando equivocadamente o *caput* do art. 72, Anexo II, do RICARF/2015 (Portaria MF 343/2015).

Em vista de todo o exposto, dou provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama