



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

Processo nº 10283.002494/2009-38
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.996 – 3ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

INFRAÇÃO. TIPIIFICAÇÃO LEGAL. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO. PRAZO. INOBSERVÂNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A responsabilidade não é excluída pela denúncia espontânea quando a penalidade decorre de infração que tem por objeto a conduta extemporânea do administrado, materializada pelo cumprimento a destempo, e antes do início de qualquer procedimento fiscal, da obrigação de fazer.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - 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 Fazenda Nacional contra decisão tomada no Acórdão nº 3801-004.868, de 27 de janeiro de 2015 (e-folhas 193 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO ÀS PENALIDADES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias de caráter administrativo cumpridas intempestivamente, mas antes do início de qualquer atividade fiscalizatória, relativamente ao dever de informar, no Siscomex, os dados referentes ao embarque de mercadoria destinada à exportação.

Recurso Voluntário Provido.

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 210 e segs) refere-se à possibilidade de exclusão da multa administrativa decorrente de descumprimento do prazo para prestação de informações por força da aplicação do instituto da denúncia espontânea.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 229 e segs.

Contrarrrazões da contribuinte às e-folhas 266 e segs. Requer que seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Conhecimento do Recurso Especial

O exame de admissibilidade do recurso especial é irretocável. O recurso foi apresentado dentro do prazo legal. Dele tomo conhecimento.

Mérito

A primeira alegação da Contrarrazoante refere-se à Solução de Consulta Interna nº 2/2016, que, segundo explica, define que as alterações ou retificações de informações já prestadas anteriormente pelos intervenientes não se configuram prestação de informação fora do prazo. Assim, como já havia prestado as informações que deram azo à autuação, se lhe aplica a interpretação dada pelo Fisco.

Contudo, não é isso que se depreende dos fatos descritos pela Fiscalização Federal no auto de infração (e-folhas 7).

No ano de 2004 a Empresa ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGISTICA LTDA deixou de informar dentro do prazo legal os dados de embarque relativos a 23 viagens conforme planilha anexa. Destacamos que os dados foram incluídos no sistema por Erick Lourenço Ramos, CPF nº218.942.148-97, funcionário da referida empresa.

A empresa foi intimada a apresentar justificativas para o acontecido através do Termo de Intimação nº 004/2009. Em resposta a intimação a empresa alegou que não prestou as informações dentro dos prazos por depender de informações de terceiros que, via de regra, são fornecidas a destempo.

Ainda mais, a autuada não faz alusão ao fato por ocasião da impugnação ao lançamento e, em sede de contrarrazões, embora assevere tratar-se de retificação de informação, em momento algum faz prova do que alega. Em lugar disso, apenas menciona que tais circunstâncias estariam expressas no próprio auto de infração, o que, como se viu acima, não é verdadeiro.

Afirma que (e-folhas 267)

Do exame do auto de infração que embasa este processo administrativo, apesar de capitulado como "não prestação de informação sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executar", o que ocorreu na verdade, foi à (sic) alteração de informação já prestada anteriormente pela Autuada. Desta forma, a solução de consulta contempla a infração discutida nesse processo.

Assim, inobstante as afirmações veiculadas em sede contrarrazões, a ocorrência a que se referem não é confirmada pelos fatos até então narrados nos autos e, tampouco, houve qualquer tentativa por parte da autuada em demonstrá-la.

Já no que se refere à denúncia espontânea, trilhando o mesmo caminho escolhido por ocasião da decisão tomada por este Colegiado nos autos do processo nº 10283.002493/2009-93, acórdão nº 9303-003.559, da relatoria do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho, adoto mais uma vez, pela maestria como aborda a matéria, os fundamentos declinados no voto do i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, nos autos do processo nº processo 11128.002765/2007-49, acórdão 3802-00.568, datado de 05 de julho de 2011, como a seguir se reproduz.

Do instituto da denúncia espontânea no âmbito da legislação aduaneira: condição necessária.

É de fácil ilação que o objetivo da norma em destaque é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações relativas ao

descumprimento das obrigações de natureza tributária e administrativa. Nesta última, incluída todas as obrigações acessórias ou deveres instrumentais (segundo alguns) que tenham por objeto as prestações positivas (fazer ou tolerar) ou negativas (não fazer) instituídas no interesse fiscalização das operações de comércio exterior, incluindo os aspectos de natureza tributária, administrativo, comercial, cambial etc.

Nesse sentido, resta evidente que é condição necessária para a aplicação do instituto da denúncia espontânea que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denúncia à Administração tributária pelo infrator, em outros termos, é elemento essencial da presente excludente de responsabilidade que a infração seja denunciável.

No âmbito da legislação aduaneira, com base no teor do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com as novas redações, está claro que as impossibilidades de aplicação do referido instituto podem decorrer de circunstância de ordem lógica (ou racional) ou legal (ou jurídica).

No caso de impedimento legal, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência da norma em apreço, ao excluir determinado tipo de infração do alcance do efeito excludente da responsabilidade por denúncia espontânea da infração cometida. A título de exemplo, podem ser citadas as infrações por dano erário, sancionadas com a pena de perdimento, conforme expressamente determinado no § 2º, in fine, do citado art. 102.

A impossibilidade de natureza lógica ou racional ocorre quando fatores de ordem material tornam impossível a denúncia espontânea da infração. São dessa modalidade as infrações que têm por objeto as condutas extemporâneas do sujeito passivo, caracterizadas pelo cumprimento da obrigação após o prazo estabelecido na legislação. Para tais tipos de infração, a denúncia espontânea não tem o condão de desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo.

São dessa última modalidade todas as infrações que têm, no núcleo do tipo, o atraso no cumprimento da conduta imposta como sendo o elemento determinante da materialização da infração. A título de exemplo, pode ser citado a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados do embarque da carga transportado em veículo de transporte internacional de carga.

Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de prestar a informação sobre a carga no prazo estabelecido, que é diferente da conduta de, simplesmente, deixar de prestar a informação sobre a carga. Na primeira hipótese, a prestação da informação intempestivamente materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a prestação da informação fora do prazo estabelecido, porém antes do início do procedimento fiscal, realizando o cumprimento da obrigação, mediante a denúncia espontânea, com exclusão da responsabilidade pela infração.

(...)

Logo, no caso em destaque, se o registro da informação a destempo materializou a infração tipificada na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833, de 2003, por conseguinte, não pode ser considerada, simultaneamente, como uma conduta realizadora da denúncia espontânea da mesma infração.

De fato, se a prestação extemporânea da informação dos dados de embarque materializa a conduta típica da infração sancionada com a penalidade pecuniária objeto da presente autuação, em consequência, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que a conduta que materializasse a infração fosse, ao mesmo tempo, a conduta que concretizasse a denúncia espontânea da mesma infração.

No caso em apreço, se admitida pretensão da Recorrente, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da

mencionada infração nunca resultaria na cobrança da referida multa, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, simultaneamente, a conduta que representativa da denúncia espontânea. Em consequência, tornar-se-ia impossível a imposição da multa sancionadora da dita conduta, ou seja, existiria a infração, mas a multa fixada para sancioná-la não poderia ser cobrada por força da exclusão da responsabilidade do infrator. Tal hipótese, ao meu ver, representaria um contra senso do ponto de vista jurídico, retirando da prática da dita infração qualquer efeito punitivo.

Nesse sentido, porém com base em fundamentos distintos, tem trilhado a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme enunciado da ementa a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. I - A inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária. De acordo com a moldura fática delineada no acórdão recorrido, deixou a agravante de cumprir obrigação acessória, razão pela qual não se aplica o benefício da denúncia espontânea e não se exclui a multa moratória. "As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN" (AgRg no AG nº 490.441/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 21/06/2004, p. 164).

II - Agravo regimental improvido. (STJ, ADRESP - 885259/MG, Primeira Turma, Rel. Min Francisco Falcão, pub. no DJU de 12/04/2007).

Os fundamentos da decisão apresentados pela E. Corte, foram basicamente os seguintes: (i) a inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária; e (ii) o descumprimento de obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

Com a devida vênia, tais argumentos não representam o melhor fundamento para a conclusão esposada pela E. Corte no referido julgado.

No meu entendimento, para fim de definição dos efeitos do instituto da denúncia espontânea, é irrelevante a questão atinente à natureza intrínseca da multa tributária ou administrativa, isto é, se punitiva (ou sancionatória) ou indenizatória¹ (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.

¹ A origem dessa discussão está na jurisprudência do C. STF (RE nº 79.625/SP) que tratou da natureza jurídica da multa moratória (se punitiva ou ressarcitória), quando julgou questões acerca da aplicação do art. 184 do CTN, que trata dos privilégios do crédito fiscal, no âmbito do processo de falência. Segundo o referido julgado, entendeu a Corte Suprema que a dita multa tinha natureza punitiva.

Processo nº 10283.002494/2009-38
Acórdão n.º **9303-005.996**

CSRF-T3
Fl. 10

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.