



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

Processo nº 10715.004022/2010-26
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-003.555 – 3ª Turma
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA POR ATRASO NA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE VEÍCULO OU CARGA NELE TRANSPORTADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AMERICAN AIRLINES INC

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/06/2007

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

Os requisitos de admissibilidade do recurso especial exigem que se comprove a divergência jurisprudencial consubstanciada na similitude fática entre as situações discutidas em ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, com decisões distintas; que tenham sido prolatadas na vigência da mesma legislação, que a matéria tenha sido prequestionada, que o recurso seja tempestivo e tenha sido apresentado por quem de direito. Justamente, o que ocorreu no caso sob exame, onde há similitude fática entre as situações discutidas no recorrido e no paradigma, a saber: exigência da multa pelo atraso na prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada.

As decisões foram proferidas na vigência da mesma legislação após as alterações introduzidas pela Lei 12.350, de 2010. No recorrido, aplicou-se a denúncia espontânea, já no acórdão paradigma, não. Acrescente-se, ainda, que a matéria foi prequestionada e o recurso foi apresentado, no tempo regimental, por quem de direito.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/06/2007

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

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento de deveres instrumentais, como os decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil

para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350/2010.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer do recurso especial. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama (Relatora) e Érika Costa Amargos Autran, que não conheciam; e, no mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso especial para considerar inaplicável ao caso a denúncia espontânea, devendo o processo retornar à instância *a quo* para apreciação das demais questões trazidas no recurso voluntário e que não foram objeto de deliberação por aquele Colegiado. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3801-004.795**, da 1ª Turma Especial da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea, cancelando a multa imposta com fulcro no art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-Lei 37/66 com a redação conferida pelo art. 77, da Lei 10.833/03, alegando que, apesar de o registro das cargas transportadas ter sido feito a destempo, o fora antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

O colegiado, então, consignou acórdão com a seguinte ementa (Grifos meus):

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/06/2007

ERRO MATERIAL DO ACÓRDÃO. EXISTÊNCIA.

Comprovado o equívoco no acórdão com relação a condenação que ficou estabelecida, deve-se reformado acórdão de primeira instância neste ponto.

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.

PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL.

A Instrução Normativa que tem por finalidade o preenchimento de lacunas dentro do processo fiscal, sendo que estas quando preveem prazo para a apresentação ou recolhimento não serem sujeitas a reserva legal do art. 97 do CNT.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO.

A obrigação acessão descumprida pelo recorrente de apresentação de declaração de exportação no prazo legal, tem finalidade fiscalizatória, configurando o seu descumprimento em prejuízo ao erário.

MULTA REGULAMENTAR. REGISTRO DAS INFORMAÇÕES. PRAZO.

PENALIDADE. TIPICIDADE.

Conforme a previsão do art.37 e art. 107, IV, "e" do Decreto-Lei 37/66, das informações prestadas pelo transportador ao fisco devem respeitar do forma e prazo, sendo portanto aplicável a multa pelo seu descumprimento.

Recurso Voluntário Provido."

Insatisfeita com o referido acórdão, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão recorrido no que tange ao afastamento da penalidade de natureza administrativa com a invocação da denúncia espontânea.

O apelo do sujeito passivo foi admitido, conforme Despacho de Fls. 259/261.

Irresignado, o sujeito passivo apresentou Contrarrazões às fls. 269/288 em face do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, requerendo:

- O não conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional;
- Caso não seja este o entendimento sufragado, no mérito, que seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma *a quo*, uma vez que o art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66 é expresso ao autorizar a aplicação da denúncia espontânea às obrigações acessórias cumpridas a destempo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, ainda que apresentado tempestivamente, entendo que não deva ser admitido, pelas razões que passo a discorrer.

É de se evidenciar que a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência contra o acórdão de Recurso Voluntário, objetivando sua reforma, defendendo a impossibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea para afastar as multas decorrentes do cumprimento a destempo de obrigações acessórias, citando, por sua vez, como paradigma o acórdão nº 3802-001.128.

Não obstante às suas alegações, é de se insurgir que o acórdão indicado como paradigma abordou matéria diferente daquela tratada no acórdão recorrido, além de trazer fundamentos distantes dos adotados pelo colegiado.

Vê-se que, no presente caso, o Colegiado considerou para a aplicação da denúncia espontânea o “art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66”.

É de se verificar ainda que o Recurso Especial foi interposto pela Fazenda Nacional com fulcro em suposta não aplicação do instituto da denúncia espontânea para afastar a imposição da multa prevista no art. 107, inciso IV, “e”, do Decreto-Lei 37/66, decorrente do “registro dos dados de embarque no SISCOMEX em prazo superior a 7 dias, contados da data do efetivo embarque, para a via de transporte aérea”, infração formalizada por meio de Auto de Infração específico, conforme constou expressamente do acórdão recorrido nº 3801-004.791.

Não obstante, evidente também que o acórdão recorrido direcionou-se pela aplicação da denúncia espontânea, considerando como fundamento a expressa alteração promovida pela Lei 12.350/2010 ao § 2º do art. 102 do Decreto-Lei 37/66.

O que, por conseguinte, é de se verificar que o acórdão nº 3802/00.570 indicado como paradigma não traz a similitude fática e jurídica necessária para a admissão do recurso, eis que trata do descumprimento de obrigação de registro de informações no prazo de 24 horas imposta a empresa do ramo de navegação.

Continuando, nota-se que o acórdão apontado como paradigma também não mencionou sobre a alteração originada pela MP 497/2010. Vê-se necessário tal menção, vez que essa MP foi convertida na Lei 12.350/2010 – que, por sua vez, alterou o § 2º do art. 102 do Decreto-Lei 37/66, passando a autorizar expressamente a aplicação do instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias (regime aduaneiro).

O acórdão indicado como paradigma somente havia afastado a aplicação da denúncia espontânea com fulcro no art. 137 do CTN – que traz a “norma geral”.

Sendo assim, em respeito ao art. 67, Anexo II, do RICARF/2015 (Portaria MF 343/2015), *in verbis*:

“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

[..]”

Não há que se falar em admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, pois o acórdão recorrido e o paradigma trouxeram fundamentações – normas diferentes – quando emanaram seus entendimentos divergentes. O que, por conseguinte, torna-se impossível a observância do *caput* do art. 67, Anexo II, do RICARF/2015, pois não há como considerar que a turma que participou do julgamento que originou o acórdão recorrido e a turma que consolidou o entendimento do acórdão indicado como paradigma emanaram interpretação divergente da mesma norma tributária, vez que eram por óbvio diferentes.

Sendo assim, ao meu sentir, resta claro que não foi comprovada a divergência necessária para a admissão do Recurso Especial, lembrando que não há que se falar em similitude fática e jurídica entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Ventiladas tais considerações, sendo “vencida” na apreciação do “conhecimento” do Recurso Especial interposto pela Fazenda, pois entendo pelo seu não conhecimento, passo a discorrer sobre a lide ora posta – qual seja, a 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.

Em relação à esse tema, *a priori*, apenas destaco que, após muito refletir, essa conselheira alterou seu entendimento em relação a essa discussão – aplicabilidade ou não da denúncia espontânea quando se tratar de obrigação acessória **em matéria aduaneira**.

Essa conselheira aplicava para o caso em comento o entendimento consolidado em todas as esferas jurídicas de que as obrigações tributárias autônomas ou acessórias - deveres de caráter formal - não guardam vínculo necessário com o fato gerador do tributo.

E que, por conseguinte, trazia que o disposto no art. 138 do CTN não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas, não obstante o argumento do sujeito passivo, de que tenha informado espontaneamente antes de qualquer procedimento fiscal.

E, ainda considerava, para tanto, que tal entendimento já se encontrava pacificado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais através da Súmula de Enunciado nº 49 (numeração de enunciados consolidados):

“A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega da declaração.”

Invocando, inclusive, o Julgado do STF, RE nº 195.161/GO de 26/04/99, que expõe que *“a entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar com atraso a declaração de imposto de renda”*.

E, por fim, por analogia, entendia que, por se tratar o caso especificamente de penalidade por inobservância de obrigações acessórias, independentemente de se tratar de obrigação acessória “aduaneira”, observava a referida Súmula, apesar desta última ter tratado especificamente de atraso na declaração de DCTF.

Não obstante, **refletindo melhor sobre a aplicabilidade ou não da denúncia espontânea em matéria aduaneira**, alterei meu entendimento.

Eis que, a rigor, a denúncia espontânea **em matéria aduaneira** encontra-se positivada no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, reproduzido no art. 683, § 2º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009).

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 do Decreto-Lei 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 se 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 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, 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**".*

Sendo assim, verifica-se a subsunção do caso concreto à norma referendada.

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, voto por, no mérito, negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

Em que pese os bens concatenados argumentos trazidos no voto da ilustre relatora, desta ousa divergir tanto em relação à preliminar de conhecimento do recurso quanto em relação ao mérito.

Ao cotejarmos o objeto desta lide com o da discutida no acórdão paradigma nº 3802-001.128, de 28/06/2012, vê-se que tratam exatamente da mesma matéria, *in casu*, a multa prevista na alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

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

I - omissis

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

a) omissis

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

As situações fáticas discutidas em ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, são as mesmas, a saber: a entrega fora do prazo das informações previstas na alínea transcrita acima. No recorrido, aplicou-se a denúncia espontânea, já no acórdão paradigma, não. Acrescente-se, ainda, que a matéria foi prequestionada e o recurso foi apresentado, no tempo regimental, por quem de direito.

Mais uma vez, ressalte-se que recorrido e paradigma, além de tratarem da mesma matéria, foram proferidos após 28/07/2010 (data da publicação da MP 497, convertida na Lei 12.350, de 20/12/2010), portanto, posteriormente à alteração promovida no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, que trata da denúncia espontânea nas infrações aduaneiras.

Frise-se que, tanto no paradigma quanto no recorrido, enfrentou-se a aplicação da denúncia espontânea nas infrações aduaneiras relativas ao descumprimento do prazo estabelecido para prestar as informações, a que alude o dispositivo legal acima transcrito, sendo que, no paradigma, afastou-se a possibilidade de aplicação da denúncia espontânea a esse tipo de infração. Para tanto, o Colegiado buscou arrimo no Código Tributário Nacional, desprezando, completamente, em seus fundamentos, a novel legislação. Já no acórdão recorrido, tanto o CTN quanto a nova redação do § 2º do art. 102 do Decreto Lei 37/1966 foram utilizados para arrazoar a decisão que aplicou a denúncia espontânea à infração aqui sob exame.

Todavia, o fato de o paradigma não ter consignado, em seus fundamentos, a alteração do § 2º do DL 37/66, ocorrida em 2010, não impede a configuração do dissenso, pois não são os fundamentos adotados pelo colegiado que configuram a divergência. No caso, diante de uma mesma penalidade e de julgamentos com resultados opostos (do recorrido e do paradigma), ambos realizados na vigência dos mesmos dispositivos legais, entendo presentes os requisitos necessários à comprovação da divergência jurisprudencial.

Atendidos, assim, todos os requisitos de admissibilidade, é de se conhecer do apelo apresentado pela Fazenda Nacional.

A matéria devolvida ao Colegiado cinge-se, exclusivamente, à possibilidade de aplicar a denúncia espontânea após a alteração promovida pela Lei 12.350/2010, para afastar a exigência da multa pelo atraso na prestações de informações sobre veículo ou carga nele transportada.

O instituto da denúncia espontânea está para o Direito Tributário assim como o arrependimento eficaz e a desistência voluntária estão para o Direito Penal. Esses institutos são como uma ponte de ouro, como diriam os penalistas, para aqueles que se encontram à margem da lei, a esses é oferecida uma oportunidade de regressar ao caminho da lei, uma ponte de ouro para a legalidade. Por essa ponte só podem passar aqueles que, **voluntariamente**, desistem de consumir o ato ilícito, ou, se já o praticaram, evitam-lhe o resultado.

Nos delitos unissubsistentes¹ não se admite desistência voluntária, uma vez que, praticado o primeiro ato, já se encerra a execução, tornando impossível a sua cisão. Já os crimes de mera conduta² e os formais³ *"não comportam arrependimento eficaz, uma vez que, encerrada a execução, o crime já está consumado, não havendo resultado naturalístico a ser evitado"*.

No direito tributário, a ponte de ouro é a denúncia espontânea que nada mais é do que o reconhecimento voluntário do ilícito, e a reparação do dano ao bem jurídico violado, o que não veio a ocorrer no caso em exame.

Todavia, assim como no Direito Penal, no Tributário algumas infrações não são suscetíveis de denúncia espontânea. São aquelas em que a mera conduta, por si só, já configura o ilícito, o qual, uma vez ocorrido, não há possibilidade jurídica, ou até mesmo física, de se evitar o resultado.

¹ Crime unissubsistente é aquele que é realizado por ato único, não sendo admitido o fracionamento da conduta.

² Crime de mera conduta. Assim como nos crimes formais, no crime de mera conduta o criminoso não precisa produzir um resultado. Mas, diferente do crime formal, a lei sequer olha qual era a intenção do criminoso ou se ele poderia produzir determinado resultado: basta que o criminoso aja de uma forma que a lei considera não desejada. O crime formal não exige a produção do resultado para sua consumação, ainda que possível que ele ocorra.

O exemplo mais característico desse tipo de infração, é, justamente, a referente ao atraso no cumprimento de obrigação acessória, pois, no exato momento em que se exauriu o prazo legal sem que a obrigação tenha sido adimplida, a infração está configurada e o atraso não poderá ser reparado.

Em outras palavras, atendo-se às normas do Direito Tributário, o dano relativo ao descumprimento de obrigação principal pode ser reparado, pagando-se o tributo e os consectários legais. Todavia, se se tratar de infrações referentes a obrigações acessórias autônomas, **a ser prestada em determinado prazo**, o dano não pode ser sanado, posto que o núcleo do bem jurídico protegido, uma vez violado, não tem como ser restabelecido. Assim, por exemplo, se a obrigação era apresentar declaração até determinada data, e se esta não foi apresentada no prazo determinado, não há como cumprir a obrigação acessória tempestivamente, salvo se se voltar no tempo, ainda não possível com a tecnologia disponível hoje.

No caso dos autos, a obrigação acessória autônoma, descumprida pelo transportador ou seus representantes, consistia no dever de o sujeito passivo informar os dados de embarque de mercadorias no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Note-se que, uma vez exaurido o prazo para se prestar as informações sem que elas tenham sido prestadas ao órgão competente, a infração restou configurada, não havendo mais possibilidade de se evitar o resultado.

Note-se que, se a sanção fosse destinada, apenas e tão somente, a punir o não cumprimento da obrigação acessória, poder-se-ia admitir que, o adimplemento a destempo, desde que espontâneo, poderia ser beneficiado com a norma excludente da penalidade. Entretanto, se a sanção é destinada a coibir o atraso no cumprimento da obrigação, uma vez ocorrida a mora, não há que se falar em denúncia espontânea.

Essa questão da denúncia espontânea envolvendo descumprimento de obrigação acessória encontrava-se apascentada, tanto no Judiciário⁴ quanto no âmbito administrativo, tendo sido, inclusive, objeto de Súmula no CARF, mais precisamente, a de nº 49, cujo enunciado transcreve-se a seguir:

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, com a edição da Lei nº 12.350/2010, cujo art. 40⁵ deu nova redação ao art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, a questão foi reaberta e gerou celeuma na jurisprudência

⁴ 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).’

⁵ 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)

e na doutrina, mas, a meu sentir, não há razão alguma para se modificar o entendimento anteriormente firmado, pois, pela razões expostas linhas acima, a novel legislação não alcança a infração objeto destes autos. Neste sentido, impecável a decisão da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção, Acórdão 3102-00.988, cujo voto condutor foi da lavra do insigne Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que, com as merecidas loas, peço licença para aqui transcrever o entendimento lá adotado, como arrimo deste voto.

"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.

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).

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."

No mesmo sentido, posicionou-se o Conselheiro Solon Sehn no Acórdão 3802-002.314, de 27/11/2013, do qual transcrevo os seguintes excertos:

"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 frustrada⁶.

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.

(...)"

Não destoando desse entendimento, 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 Decreto-Lei 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 ressaltar 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, atracação de embarcação, vinculação de manifesto de carga, etc.

Afastada a aplicação da denúncia espontânea, necessário verificar o efeito desse entendimento sobre o resultado do julgamento, tendo em vista que a decisão neste processo será aplicada a diversos outros, na sistemática prevista nos §§ 1º a 3º do art. 47 do RICARF (recursos repetitivos).

Como a denúncia espontânea é questão prejudicial de mérito, impede o julgamento das demais questões afetas à exigência da penalidade em foco. Portanto, ainda que o voto condutor do recorrido tenha se pronunciado sobre outras questões de mérito, tal pronunciamento não representa julgamento pelo colegiado *a quo*, constituindo, apenas, manifestação pessoal do relator.

Por isso, afastada a denúncia espontânea, deve o processo retornar à instância *a quo* para que sejam enfrentadas as questões de mérito trazidas pelo Sujeito Passivo no recurso voluntário.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, para considerar inaplicável ao caso a denúncia espontânea, devendo o processo retornar à instância *a quo* para apreciação das demais questões trazidas no recurso voluntário e que não foram objeto de deliberação por aquele Colegiado.

Henrique Pinheiro Torres