



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

**Processo n°** 10715.721873/2011-18  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3801-005.031 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2015  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO  
**Recorrente** AEROLINEAS ARGENTINAS SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2009

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE. PRESTAÇÃO DA INFORMAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE FORMA ESPONTÂNEA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE.

O cumprimento espontâneo de obrigação tributária acessória, consubstanciada na informação dos dados de embarque no Siscomex, subsume-se à hipótese de denúncia espontânea da obrigação tributária, devendo o contribuinte ser liberado do pagamento da multa.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Marcos Antônio Borges (Relator) que negavam provimento ao recurso voluntário. Designada para elaborar o voto vencedor a Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel. Fez sustentação oral pela recorrente a Dra. Vanessa Ferraz Coutinho, OAB/RJ 134.407..

(assinado digitalmente)

Flávio De Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10715.721873/2011-18  
Acórdão n.º **3801-005.031**

**S3-TE01**  
Fl. 3

---

Marcos Antonio Borges - Relator.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Marcos Antonio Borges, Cassio Schappo, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Flávio De Castro Pontes (Presidente).

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos, em razão do princípio da economia processual:

*A presente autuação refere-se à exigência da multa capitulada no art. 107, IV, alínea “e”, do DecretoLei n.º 37/66, com a redação da Lei n.º 10.833/2003, no valor de R\$ 25.000,00, aplicada por veículo/viagem, identificado pelo respectivo voo, por não prestar as informações sobre a carga transportada no prazo estabelecido na IN SRF n.º 28/1994, alterada pela IN RFB n.º 510/2005.*

*A fiscalização junta planilha de fls. 4/5 com os dados de embarque e as datas de informação dos dados.*

*Intimada da autuação, a interessada apresentou a impugnação alegando, em síntese, o que segue:*

*1 Preliminarmente pela nulidade do auto de infração face ao erro na fundamentação legal da penalidade aplicada. A IN SRF n.º 28/94, em seu art. 44, prevê que o descumprimento dos prazos estabelecidos ao transportador para informação dos dados de embarque constitui embaraço à atividade de fiscalização aduaneira e por esta razão o enquadramento legal da multa deveria ser a alínea “c” do item IV, do art. 107, do DecretoLei n.º 37/66, e não a alínea “d” como constou na autuação.*

*2 Não há prova de que o registro dos dados foi efetuado a destempo, pois a planilha que acompanha o auto, na verdade, está informando a data de averbação, pela Receita Federal, do embarque da carga, e não a do registro, porque esta não consta do Siscomex. Alega que as informações são prestadas por diferentes agentes, podendo ocorrer erros durante este processo. Também o sistema contém falhas para armazenar as tentativas de registro. Relata um caso de prestação incorreta de informação por parte do exportador que acarretaria impossibilidade de registro dos dados de embarque por parte do transportador. Também alega que as alterações dos registros, como por exemplo, de divergência de peso, constavam como novos registros e que as retificações eram efetuadas com autorização da fiscalização. Como o sistema não registrava a primeira data na qual foi informado os dados de embarque, ficava a data correspondente à retificação. Cita Soluções de Consulta/SRFF 9.ª RF n.ºs 215 e 218/2004, que tratam da multa por embaraço e alterações dos dados de embarque.*

*3 A constatação da infração não leva em consideração as indisponibilidades do sistema. Traz algumas Notícias da Anvisa sobre indisponibilidade do Siscomex nos anos de 2002 a 2005.*

4 Cita a IN RFB n.º 835/2008, que trata sobre regras de contingência na utilização do Siscomex no caos de problemas de ordem técnica.

5 Protesta pela inexistência de embaraço à fiscalização, desoneração às exportações e violação à finalidade do ato administrativo. Alega que não houve prejuízo ao interesse público ou ao fisco. Argumenta que a multa não tem razão de existir, pois nenhum tributo deixou de ser recolhido e a conduta supostamente praticada pela impugnante é irrelevante para o direito tributário.

7 Protesta também pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

8 Alega o incontestável caráter confiscatório das multas aplicadas à impugnante e relaciona às fls. 47/48 os processos administrativos fiscais de cobrança da referida multa no período de 2004 a 2009 que totalizam o valor absurdo de R\$4.165.000,00.

9Requer, ao final, a nulidade do auto de infração.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou improcedente a Impugnação, sendo o acórdão dispensado de ementa, de acordo com a Portaria SRF nº 1.364, de 10/11/2004.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho repisando as alegações ofertadas quando da impugnação, acrescentando que com a edição da Instrução Normativa nº 1.096/2010, que deixou de definir como infração a inserção de dados de embarque de mercadorias no Siscomex, quando realizada dentro do prazo de 07 dias, deve-se aplicar ao caso o instituto da retroatividade benigna. disposto no art. 106. II. do Código Tributário Nacional, alegando ainda que a edição da Lei nº 12.350 de 20 de dezembro de 2010, que alterou a redação do §2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, possibilitaria a aplicação do instituto da denúncia espontânea à infração em análise, considerando-se a retroatividade benigna prevista no art. 106. II, Código Tributário Nacional.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Borges

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

No presente caso foi lavrado Auto de Infração para cobrança da multa prevista na alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pela Lei nº 10.833/2003, abaixo transcrita, haja vista o descumprimento da obrigação acessória disposta no art. 37 da IN SRF no. 28/1994, o qual foi posteriormente alterado pela IN SRF nº 510/2005:

*Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:*

*IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):*

*e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga. (Grifado)*

A IN SRF nº 28, de 27/04/1994, em seu art. 37, na redação dada pela IN SRF nº 510/2005, determinava que referido registro deveria ser efetuado no prazo de até dois dias da data do embarque:

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

Da aplicação do novo prazo previsto na IN RFB no 1.096, de 13/12/2010.

Entretanto, no tocante à penalidade, cumpre ainda verificar que a IN SRF nº 28/1994, teve sua redação alterada pela IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010, com vigência a partir de 14/12/2010, estabelecendo o novo prazo de sete dias para a prestação das informações sobre embarque de mercadoria, conforme abaixo:

*Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010) (grifei)*

Portanto, vê-se, de fato, que a nova redação deixou de considerar como **infração a prestação da informação em tela no prazo de até 7 dias da data do embarque, o que**

possibilita, em tais casos – desde que a lide não tenha sido definitivamente julgada – a aplicação da retroatividade benigna capitulada no artigo 106, inciso II, “b”, do CTN, *in verbis*:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

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

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Quanto a contagem do prazo previsto para se prestar a informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, este deve ser contado de forma contínua, a partir da data da realização do embarque, conforme estipulado no caput do artigo 37 da IN/SRF 28/04, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento, em obediência a forma prevista no caput do artigo 210 do CTN, independente do expediente da repartição aduaneira, uma vez que o acesso ao referido sistema informatizado pelo responsável por prestar a informação ocorre de forma ininterrupta, sem a necessidade da intervenção da repartição aduaneira.

Da análise da tabela acostada aos autos tem-se que o lançamento foi feito considerando-se as Declarações de Despacho de Exportação – DDE nas quais ao menos uma das informações sobre o embarque foi prestada em prazo superior aos 7 dias previsto na nova redação do artigo 37 da IN SRF nº 28/94 dada pela IN RFB no 1.096, de 13/12/2010.

Da aplicação do instituto da denúncia espontânea

No entendimento do STJ, conforme comprovam diversos julgados, a entrega extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória (DCTF, por exemplo) configura infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária apta a atrair o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

A prestação de informações no Siscomex, como é o caso, é uma obrigação acessória e, aplicando-se essa linha de raciocínio, deveria se observar a aplicação da Súmula CARF nº 49, que adota a mesma interpretação:

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

No entanto, essa discussão foi reaberta em face da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, decorrente do art. 40 da Lei nº 12.350/2010:

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

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

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

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

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

Apesar de alguns julgados recentes do CARF estarem admitindo a caracterização da denúncia espontânea com fundamento da nova redação do dispositivo, entendo que 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.

Esse entendimento, do qual eu compartilho, foi evidenciado em voto do eminente Conselheiro José Fernandes do Nascimento, no Acórdão 310200.988. 3a S/1a C/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 denunciação à fiscalização pelo infrator. Em outras palavras, é requisito essencial da excludente de responsabilidade em apreço que a infração seja denunciável.*

*No âmbito da legislação aduaneira, em consonância com o disposto no retrotranscrito preceito legal, as impossibilidades de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea podem decorrer de circunstância de ordem lógica (ou racional) ou legal (ou jurídica).*

*No caso de impedimento legal, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência da norma em apreço, ao excluir determinado tipo de infração do alcance do efeito excludente da responsabilidade por denúncia espontânea da infração*

*cometida. A título de exemplo, podem ser citadas as infrações por dano erário, sancionadas com a pena de perdimento, conforme expressamente determinado no § 2º, in fine, do citado art. 102.*

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

*Compõem essa última modalidade toda infração que tem o atraso no cumprimento da obrigação acessória (administrativa) como elementar do tipo da conduta infratora. Em outras palavras, toda infração que tem o fluxo ou transcurso do tempo como elemento essencial da tipificação da infração.*

*São dessa última modalidade todas as infrações que têm no núcleo do tipo da infração o atraso no cumprimento da obrigação legalmente estabelecida. A título de exemplo, pode ser citada a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados das cargas embarcadas, infração objeto da presente autuação.*

*Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de prestar informação sobre a carga no prazo estabelecido, que é diferente da conduta de, simplesmente, deixar de prestar a informação sobre a carga. Na primeira hipótese, a prestação intempestiva da informação é fato infringente que materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a mera prestação de informação, independentemente de ser ou não a destempo, resulta no cumprimento da correspondente obrigação acessória. Nesta última hipótese, se a informação for prestada antes do início do procedimento fiscal, a denúncia espontânea da infração configura-se e a respectiva penalidade é excluída.*

*De fato, se registro extemporâneo da informação da carga materializasse a conduta típica da infração em apreço, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que o mesmo fato configurasse a denúncia espontânea da correspondente infração.*

*De modo geral, se admitida a denúncia espontânea para infração por atraso na prestação de informação, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da infração, em hipótese alguma, resultaria na cobrança da multa sancionadora, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, ao mesmo tempo, a conduta configuradora da denúncia espontânea da respectiva infração. Em consequência, ainda que comprovada a infração, a multa aplicada seria sempre inexigível, em face da exclusão da responsabilidade do infrator pela denúncia espontânea da infração.*

*Esse sentido e alcance atribuído a norma, com devida vênia, constitui um contrassenso jurídico, uma espécie de revogação da penalidade pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, a sanção estabelecida para a penalidade não poderá ser aplicada em hipótese alguma, excluindo do ordenamento jurídico qualquer possibilidade punitiva para a prática de infração desse jaez.*

Assim, a aplicação da denúncia espontânea às infrações caracterizadas pelo fazer ou não-fazer extemporâneo do sujeito passivo, no caso a prestação de informação no Siscomex na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, implicaria no esvaziamento do dever instrumental, comprometendo o controle aduaneiro efetuado pela autoridade administrativa no exercício do seu Poder de Polícia.

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 obrigações acessórias caracterizadas pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira.

Quanto às alegações da recorrente de que a imposição da penalidade viola os princípios da finalidade e da proporcionalidade, respeitam a matéria cuja discussão é estranha à competência deste Colegiado. Com efeito, na via administrativa o exame da lide há de se ater apenas à aplicação da legislação vigente, sendo descabido pronunciar-se sobre a validade ou constitucionalidade dos atos legais, matéria que se encontra afeta ao Supremo Tribunal Federal, como se verifica dos artigos 102, I, “a” e III, “b”, da CRFB.

Matéria está pacificada no âmbito administrativo, tendo sido objeto da Súmula CARF no 2, consolidada na Portaria CARF no 52, de 21/12/2010 (DOU de 23/12/2010), que dispôs, verbis:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Desta forma, em virtude de todos os motivos apresentados e dos fatos presentes no caso concreto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

## Voto Vencedor

Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel,

Com o devido acatamento, ousou divergir do voto do Exmo. Sr. Relator.

Como bem se infere da análise do lançamento, trata-se de imposição de Multa Regulamentar pelo descumprimento de obrigação acessória convertida em obrigação principal em relação à penalidade aplicável. Há decreto-lei em vigor prevendo a aplicação da multa na data da ocorrência da situação que constitui o fato gerador da obrigação acessória.

No caso em questão, foi prestada a informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, após o prazo especificado no artigo 37 da IN SRF nº 28/94 com redação dada pela IN SRF nº 510/2005, o que ensejaria a aplicação da Multa.

Ocorre que o artigo 138 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

*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."*

Trata o dispositivo transcrito da chamada denúncia espontânea. A denúncia espontânea, por sua vez, é o instrumento através do qual se exclui a responsabilidade pela prática de alguma **infração tributária** por parte do contribuinte, ou responsável, desde que sejam obedecidos os preceitos ali constantes, quais sejam, pagamento do tributo devido, se for o caso, e inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da autoridade fazendária.

Deveras, o sujeito passivo tem determinadas obrigações para com o sujeito ativo da relação jurídico tributária, seja de pagamento de tributos no prazo correto, seja de prestar a informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, dentro de prazo determinado pela norma tributária, dentre outros comportamentos legalmente previstos.

É, pois, a infração tributária, uma ação ou omissão praticada pelo agente da relação jurídica que, seja de forma direta ou indireta, descumpra deveres jurídicos normatizados em legislações fiscais.

No caso em análise, de fato, o Recorrente cometeu uma infração, de natureza formal: a prestação da informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, em atraso.

Sempre que ocorrida uma infração tributária, fato seguinte é o surgimento de suas respectivas sanções, as quais fazem com que o contribuinte tenha a ele imputada determinada penalidade.

Ocorrida a infração tributária, podem ser desencadeadas três distintas situações:

1) Na primeira, o agente responsável pela infração não realiza nenhum procedimento, quedando-se silente e aguarda a eventual ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública em lançar tais valores.

2) A segunda possibilidade é a Fazenda Pública fiscalizar o agente infrator e, desta feita, lavrar o Auto de Infração, onde o sujeito passivo poderá impugná-lo administrativamente, recorrer ao Poder Judiciário para anulá-lo ou, até, adimplir os valores devidos de pronto.

3) Terceira possibilidade é a chamada denúncia espontânea, ou seja, o agente se antecipa a qualquer procedimento fiscalizatório do Poder Público e efetua o pagamento dos valores de pronto, ou realiza a obrigação que deixou de cumprir, comunicando-o, após, do ocorrido.

Neste último caso, como exposto acima, o CTN expressamente prevê que, para beneficiar tanto o contribuinte como o próprio Fisco, os contribuintes se valham de um instituto excludente de responsabilidade, desde que cumpram os requisitos lá constantes para sua fruição.

A referida norma, art. 138 do CTN, nada mais é do que uma norma indutora de conduta, uma vez que sua hipótese de incidência conclama apenas uma atitude exclusiva do sujeito passivo, não havendo qualquer obrigação para forçá-lo a agir de tal forma.

É uma faculdade do sujeito passivo em se auto-denunciar perante a fiscalização e, desta feita, ser beneficiado pela exclusão da penalidade decorrente da infração cometida.

E tal faculdade tem o dom de beneficiar tanto o sujeito passivo que recebe tal benesse, quanto à própria Fazenda. O primeiro é beneficiado porque a legislação lhe dá a oportunidade de ser perdoada a sanção, desde que satisfeitos os pressupostos daquele instituto, o que estimula o adimplemento volitivo de suas obrigações tributárias; enquanto que, para o segundo, representa um estímulo maior para o controle fiscal e o ingresso de divisas, sem que este tenha que ir fiscalizar as empresas e verificar a correção dos procedimentos adotados pelos contribuintes.

Para que a denúncia espontânea surta seus efeitos, imprescindível a ocorrência de seus pressupostos. No caso ora analisado, todos os pressupostos foram observados, senão vejamos:

Os pressupostos da denúncia espontânea são os seguintes:

1º) Denúncia espontânea da infração

O primeiro pressuposto é a ocorrência da infração cometida – no caso, a prestação extemporânea da informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, e, conseqüentemente, o surgimento da respectiva sanção – no caso, o pagamento de multa pelo descumprimento da obrigação fiscal.

Passada esta parte, necessário se faz que o contribuinte realize a chamada “denúncia espontânea”, ou seja, que comunique à Fazenda a ocorrência da infração e o seu respectivo adimplemento.

A comunicação solene foi realizada pela Recorrente, através da entrega da prestação da informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, espontaneamente, em atraso.

2º) Pagamento do tributo devido e dos juros de mora, se for o caso.

Como segundo pressuposto para a plena realização da denúncia espontânea, há a necessidade do adimplemento da obrigação que eventualmente não foi realizada a tempo correto.

Neste sentido, mister é que o sujeito passivo, ao denunciar-se espontaneamente para o Fisco, acompanhe junto desta comunicação o comprovante de que, ressalvada a multa, a obrigação que deveria ter sido adimplida épocas atrás tenha sido efetivamente cumprida.

Vale ressaltar que, apesar de a norma referir-se a “pagamento do tributo devido”, a aplicação do instituto da denúncia espontânea não fica reservado apenas para os casos de descumprimento da obrigação tributária principal, relacionada com o recolhimento do tributo efetivamente.

A sanção decorrente da inobservância das regras instrumentais do Direito Tributário, notadamente aquelas relacionadas com as obrigações acessórias, também pode ser elidida pela aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional. Esta assertiva resta absolutamente óbvia quando o legislador utiliza a expressão “se for o caso”.

Com efeito, este pressuposto guarda íntima e direta relação com a chamada natureza das infrações fiscais, que podem ser tanto materiais, resultantes diretamente do não adimplemento de uma obrigação tributária principal ou de prestação pecuniária; quanto formais, decorrentes do não cumprimento de uma obrigação, seja através de uma atitude positiva ou negativa.

Assim, o não cumprimento de uma obrigação tributária principal ou de prestação pecuniária acarretará no nascimento de uma infração tributária material, relacionada com a expressão “pagamento do tributo”. Já o de um dever instrumental, uma infração formal, está relacionada com a expressão “se for o caso”.

Sempre que uma obrigação tributária principal for inadimplida, para os efeitos da aplicação do art. 138 do CTN, necessário será que se pague o tributo devido.

Entretanto, se a infração ocorrida for de natureza formal, como no caso presente, a denúncia espontânea consiste simplesmente na formalização junto ao órgão fiscal, do descumprimento de sua obrigação de prestar informações tempestivamente.

Não há dúvidas, portanto, que a Recorrente preencheu este segundo pressuposto necessário para que possa usufruir do instituto da denúncia espontânea como forma de afastar a responsabilidade (leia-se, punição) pela infração formal cometida.

Vale reiterar a importância do caput do artigo 138 do CTN, que abrange sua aplicação tanto para os casos em que há “pagamento do tributo devido”, quanto para os casos em que não há “pagamento do tributo”, como é o caso da expressão “se for o caso”, constante do final daquele texto.

Qual a validade da expressão “se for o caso”, se não para as infrações em que não há qualquer relação com valores pecuniários, como são os casos dos deveres instrumentais?

Se não se admitir esta possibilidade, a referida expressão seria letra morta no CTN, pois não teria aplicação alguma.

Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo. Nesse caso, o auto-denunciante, ao confessar-se, deverá pagar o tributo não-pago. Mas se a infração cometida tenha sido a não prestação de uma informação, a confissão do Recorrente não ensejará o pagamento de tributo, porquanto esse pagamento representaria a não observância do artigo 138 do CTN.

3º) Inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Último pressuposto para a configuração da denúncia espontânea se encontra na figura da ausência de fiscalização, por parte do Fisco, em relação ao tributo sobre o qual o contribuinte, ou o responsável, se auto-denuncia.

Em suma, entendo que a Recorrente preencheu correta e satisfatoriamente todos os requisitos inerentes ao instituto da denúncia espontânea.

É justamente no afastamento da responsabilidade pela infração e, conseqüentemente, na escusa de toda forma de penalidade, de sanção, que age a denúncia espontânea. Ela funciona como uma “excludente da culpabilidade”. A infração continua existindo. Todavia, o contribuinte não é mais punível. Ou seja, as conseqüências oriundas desta nova relação jurídica (todas elas) não podem mais se externar, pois prejudicado *jus puniendi* em relação àquele infrator.

Isto é o que diz o artigo 138 do Código Tributário Nacional ao dispor que o agente, uma vez realizada a denúncia espontânea, não pode mais ser responsabilizado pela infração cometida. A norma optou por ser o mais abrangente possível e excluiu a própria responsabilização do agente, o que impossibilita, de resto, a incidência de qualquer penalidade – ou seja, de qualquer medida que possa lhe prejudicar.

Processo nº 10715.721873/2011-18  
Acórdão n.º **3801-005.031**

**S3-TE01**  
Fl. 15

Por todo o acima exposto, divirjo do voto do Exmo. Relator, e decido no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado, cancelando a exigência consubstanciada no auto de infração de fls..

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel