



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

**Processo n°** 10909.004542/2009-28  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.075 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2013  
**Matéria** Obrigações Acessórias  
**Recorrente** OCEANUS-AGENCIA MARITIMA SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 12/11/2009

**MULTA PELA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. AGENTE MARÍTIMO. RESPONSABILIDADE.**

Agente Marítimo que, em nome próprio, presta informações relativas ao embarque da mercadoria em desacordo com o estabelecido na legislação de regência, responde pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCABIMENTO**

As penalidades decorrentes do descumprimento de obrigação acessória não se beneficiam da excludente de responsabilidade fixada no art. 138 do CTN.

**COBRANÇA DE MULTA ISOLADA. LEGALIDADE**

A incidência de multa isolada, decorrente do descumprimento de obrigação acessória, encontra-se plenamente amparada pela legislação que disciplina o Controle Aduaneiro.

**REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE NA EXPORTAÇÃO. MULTA DO ART. 107, IV, “E” DO DL 37/1966 (INS SRF 28/1994 E 510/2005). VIGÊNCIA E APLICABILIDADE.**

A expressão “*imediatamente após*”, constante da vigência original do art. 37 da IN SRF nº 28/1994, traduz subjetividade e não se constitui em prazo certo e indubitado para o cumprimento da obrigação de registro do prazo de registro dos dados de embarque na exportação. Para os efeitos dessa obrigação, a multa que lhe corresponde, instituída no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei nº 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003, somente começou a ser passível de aplicação a partir de fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF nº 510/2005 entrou em vigor e fixou prazo certo para o registro desses dados no Siscomex.

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência relativa aos embarques anteriores a 15/02/2005. Vencidos os Conselheiros Álvaro Almeida Filho, Adriana Oliveira e Ribeiro e Nanci Gama, que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Adriana Oliveira e Ribeiro, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro. Ausente, justificadamente, a Conselheira Andréa Medrado Darzé, que foi substituída pela Conselheira Adriana Oliveira e Ribeiro.

## Relatório

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

*Trata o presente processo de auto de infração por registro extemporâneo dos dados de embarque, conforme tabela constante em auto de infração, organizada pela quantidade de navios. Valor total da autuação R\$ 215.000,00.*

*Intimada, a empresa apresentou a sua impugnação de fls. 103-117. Seguem alegações.*

*- Argumenta a ausência de prejuízo à fiscalização aduaneira haja vista que as cargas somente são carregadas (embarcadas) após análise e autorização da unidade aduaneira local, através dos canais de parametrização.*

*- Alega atipicidade da conduta haja vista que o artigo 107, inciso IV, alínea 'e' do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, somente prevê infração para a não prestação da informação na forma e no prazo estabelecidos. Além disso, a infração somente é cabível para transportador internacional ou agente de carga, sendo que a impugnante é um agente marítimo.*

*- Defende a ilegitimidade passiva do agente marítimo pelos tributos ou obrigações acessórias do transportador.*

*- Sustenta que, como a informação foi prestada antes de qualquer procedimento fiscal, está configurada a denúncia espontânea.*

- Apresenta a seguinte argumentação. Anteriormente a saída do navio, o exportador envia para o armador ou seu agente o "draft" do B/L (instruções para emissão do conhecimento) a ser emitido pelos últimos. Contudo, na ausência de exigência legal, o exportador muitas vezes não menciona no "draft" o número da DDE e, portanto, resta impossível ao armador ou seu agente proceder com o registro dos dados. Em muitos casos, após o embarque e já decorrido o prazo de sete dias, o exportador necessita de averbação, recorrendo ao armador ou seu agente para informar o número do DDE no sistema.

- Também há o caso de NVOCC/agentes de carga, que embora considerados transportadores, não operam navios diretamente, mas fecham com o Armador um determinado espaço para suas cargas. Nessa situação, o armador emite o chamado Master B/L que cobre todas as cargas operadas/embarcadas sob responsabilidade do NVOCC, que, por sua vez, emite um B/L para cada um dos seus clientes (exportadores), cobrindo as respectivas cargas. Ressalta-se que o armador ou seu agente não acesso ao B/L emitido pelo NVOCC. Assim, são necessários o peso bruto e a quantidade de volumes de cada DDE, e como esses dados não constam no Draft B/L encaminhado pelo NVOCC para emissão do B/L Master, é impossível registrar os dados corretos em tempo hábil. Há dois transportadores, mas somente um (impugnante – agente marítimo) é penalizado.

Requer a improcedência da autuação fiscal.

À folha 121, encaminha-se o processo para julgamento e informa-se a tempestividade da impugnação.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão *a quo* pela manutenção parcial da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 21/01/2005 a 26/12/2005*

*PRESTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DOS DADOS DE EMBARQUE*

*A partir da vigência da Medida Provisória nº 135/2003, a prestação extemporânea da informação dos dados de embarque por parte do transportador ou de seu agente é infração tipificada no artigo 107, inciso IV, alínea 'e' do Decreto-Lei nº 37/1966, com a nova redação dada pelo artigo 61 da MP citada, que foi posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003.*

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a interessada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa e arguir a) ilegitimidade passiva; b) atipicidade da conduta; e c) falta de elemento essencial para constituição de obrigação acessória.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

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

Em nome da clareza, analiso separadamente cada um dos aspectos acerca dos quais cabe a este Colegiado se manifestar.

### 1- Legitimidade Passiva do Agente Marítimo

O primeiro elemento relevante para aferição da responsabilidade, a meu ver, é extraído das telas do sistema Siscomex colacionadas às fls.14 a 99(15 a 100, se considerada a numeração digital). Da sua análise é possível verificar que o CNPJ da recorrente encontram-se consignados no campo “Transportador”, bem assim que a mesma foi a responsável pela inclusão dos dados de embarque da mercadoria naquele sistema.

Tais dados autorizam que se chegue a duas conclusões: perante o fisco, a recorrente não atuou como mero preposto do transportador, mas como o transportador propriamente dito, e que esta mesma pessoa jurídica foi efetivamente quem perpetrou a conduta de prestar informações em desacordo com o que preceitua a legislação de regência.

A junção desses elementos, a meu ver, determina a aplicação do art. 95, I do Decreto-lei nº 37, de 1966, que fixa:

*Art.95 - Respondem pela infração:*

*I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;*

Por outro lado, ainda que não se considere que a recorrente assumiu o lugar do próprio transportador, certamente haveria responsabilidade solidária em razão da co-autoria da conduta de prestar informações em dissonância com as exigências fixadas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nesse ponto, cabe registrar a opinião deste relator no sentido de que a ausência de menção expressa à figura do agente marítimo nos incisos II a VI desse mesmo art.95<sup>1</sup> não conduz à impossibilidade de impor a tal agente a co-responsabilidade pela infração.

<sup>1</sup> II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

Com efeito, como é possível perceber, tal e qual se verifica no art. 124 do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>, o legislador estabeleceu duas modalidades de solidariedade, a factual e a decorrente da fixação legal.

Nesse aspecto, afirma Maria Rita Ferragut<sup>3</sup>:

*O art. 124, I e II do CTN, adota dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os devedores: (i) interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário e (ii) designação expressa em lei.*

(...)

*Qual a diferença, então, entre os incisos I e II do artigo 124? Entendemos que, no inciso II, as pessoas solidariamente obrigadas não têm interesse comum no fato jurídico tributário, já que, se tivessem, enquadrar-se-iam na hipótese contemplada no inciso I.*

Trazendo tal debate doutrinário para o presente litígio, o que se verifica é, feitas as devidas adaptações, o mesmo fenômeno: a imposição de penalidade com fundamento no inciso I do art. 95.

De fato, os incisos II a VI tratam da responsabilidade de terceiros que, independentemente da co-autoria ou participação, responderão pela infração enquanto que o inciso I trata das hipóteses em que a co-responsabilidade é fruto da co-autoria ou participação.

Observe-se, por outro lado, o que diz o art. 136 do CTN (os destaques não constam do original):

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente **ou do responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Acerca dessa modalidade de responsabilidade solidária, lembro a lição de Luciano Amaro<sup>4</sup>, que, analisando o art. 136 do CTN, esclarece:

*“Responsabilidade aí nada tem a ver com a sujeição passiva indireta; é responsabilidade noutra acepção, qual seja, a sujeição de alguém às consequências dos seus atos. Se cometi uma infração, ‘respondo’ por ela. Ora, nesse sentido, a responsabilidade tanto se aplica ao sujeito passivo indireto (responsável), como ao contribuinte (sujeito passivo direto), como, ainda, a outras pessoas que não são contribuintes, não são responsáveis, mas eventualmente descumprem algum dever acessório (obrigação acessória ou obrigação formal). Se o indivíduo descumpra uma obrigação formal, embora não deva*

<sup>2</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

<sup>3</sup> Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo. Noeses, 2005, p. 69.

<sup>4</sup> Infrações Tributárias, apud Paulsen, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre, 2007. Livraria do Advogado. 9ª ed. p. 925

*nada de tributo, sofre as conseqüências do seu ato, ou seja, 'responde' pelo seu ato."*

Ou seja, o artigo 136 codificado, apesar de não cindir as duas modalidades de agente, tal e qual o art. 124 do mesmo código estabeleceu a responsabilidade por infração factual. Ou seja, que decorre da ação ou omissão do responsável pela sua perpetração.

Finalmente, descabe falar em violação à Súmula nº 192 do TFR, na medida em que, como é cediço a responsabilidade tributária do agente resta perfeitamente delineada no parágrafo único do art. 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, cuja redação atual, fornecida pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é a seguinte:

*Parágrafo único. É responsável solidário:*

*I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;*

*II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;*

## **2- Tipicidade da Conduta**

Na linha do que foi exposto no item precedente, também não vejo como acatar a alegação de atipicidade da conduta. Eis a sua capitulação:

*"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; e*

Como já antecipado, a recorrente atuou perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil na condição de responsável pela prestação de informações a cargo do transportadora e, no exercício desse mister, deixou de prestar informações no prazo regulamentar.

Nessa linha, após o início da vigência da Instrução Normativa nº 510, de 2005, tal conduta, com a devida licença, subsume-se perfeitamente ao artigo que instituiu a penalidade litigiosa. Tal conclusão será melhor explicitada a seguir.

## **3- Impossibilidade de Aplicação de Penalidade no Período Anterior à Vigência da Instrução Normativa nº 510, de 2005**

Com relação aos embarques ocorridos em data anterior a 15/02/2005, entretanto, entendo que a exigência deva ser afastada, pois a conduta que imputada à recorrente, com a devida licença, não se enquadra na capitulação legal.

De fato, duas das operações relativas ao presente litígio ocorreram em 25/01/2005 e 28/01/2005, quando a Instrução Normativa SRF nº 510, de 15/02/2005 ainda não havia entrado em vigor. Até então, não havia norma que disciplinasse o prazo para prestação de informações acerca dos dados de embarque.

Os fundamentos que me conduziram a tal conclusão foram brilhantemente expostos pelo Conselheiro José Luiz Novo Rossari, no voto-condutor do acórdão 3202-000.341, que adoto como razão de decidir:

*Para melhor compreensão a respeito da matéria, cumpre sejam transcritas as normas legais e administrativas pertinentes aos fatos.*

*A Instrução Normativa SRF nº 28, de 27/4/1994, estabeleceu em seus arts. 37, caput, e 44 que, verbis:*

*“Art. 37. **Imediatamente após** realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos. (destaquei)*

*Art. 44. O descumprimento, pelo transportador, do disposto nos arts. 37, 41 e § 3º do art. 42 desta Instrução Normativa constitui embarço à atividade de fiscalização aduaneira, sujeitando o infrator ao pagamento da multa prevista no art. 107 do Decreto-lei nº 37/66 com a redação do art. 5º do Decreto-lei nº 751, de 10 de agosto de 1969, sem prejuízo de sanções de caráter administrativo cabíveis.”*

*O art. 107 do Decreto-lei nº 37/1966, na redação do art. 5º do Decreto-lei nº 751/1969, citado na transcrição acima, assim dispunha originalmente, tendo sido alterado apenas no tocante à atualização do valor da multa (última atualização constante do art. 646, I, do Decreto nº 4.543/2002 – Regulamento Aduaneiro):*

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

*I - de 103,56 (cento e três reais e cinquenta e seis centavos) a quem, por qualquer meio ou forma, desacatar agente do Fisco, **embarçar**, dificultar ou impedir sua ação fiscalizadora; (...)” (destaquei)*

*O caput do art. 37 antes transcrito foi alterado pelo art. 1º da IN SRF nº 510, de 14/2/2005, que lhe deu a seguinte redação, verbis:*

*“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.” (destaquei)*

*No caso ora sob exame, o Fisco aplicou à empresa transportadora a multa específica prevista no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a nova redação que lhe foi dada pelo art. 61 da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003*

(DOU de 31/10/2003), que veio a ser convertido no art. 77 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que estabeleceu, verbis:

“Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

(...)

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

(...)

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

(...)

c) a quem, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embarçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira, inclusive no caso de não-apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal;

(...)

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 (...).”

Feitas essas transcrições, impõe-se ressaltar que na vigência da IN SRF nº 28/1994 a inobservância da obrigação estabelecida no seu art. 37 era entendida pela SRF como caracterizadora de embarço à atividade de fiscalização aduaneira, conforme disposto em seu art. 44. No entanto, a partir da superveniência da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, foi estabelecida para o transportador a obrigação de **“prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas”**, como se verifica da redação retrotranscrita, emprestada ao art. 37 do Decreto-lei nº 37/1966 pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

Destarte, com a entrada em vigor dessa nova norma legal, o descumprimento da obrigação de prestar à SRF, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, passou a ser cominada com a multa de R\$ 5.000,00 prevista no inciso IV, “e”, do art. 107 do Decreto-lei nº 37/1966, e não mais aquela prevista por embarço, que veio a ser tipificada no inciso IV, “c”.

*Para a caracterização de ilícito sujeito à aplicação da referida multa, há que ser apurado o descumprimento da obrigação, o que implica, no caso, a inobservância de prazo fixado pela SRF para a apresentação dos dados relativos ao embarque.*

*Verifica-se que, por ocasião dos fatos que geraram a aplicação das multas, vigia a redação original do art. 37 da IN SRF nº 28/1994, que estabelecia que a obrigação devia ser satisfeita “imediatamente após realizado o embarque da mercadoria”. Ora, têm-se por evidente que, por não conter regramento certo e inequívoco que permita seu cumprimento sem a permanência de dúvidas, a imposição normativa constante desse ato administrativo é destituída de força cogente para a finalidade a que se propõe, de imposição de penalidade. Com efeito, não se encontra, em quaisquer dos códigos pátrios, norma semelhante que tenha fixado prazo não revestido de certeza e não expresso em quantidade de dias, meses ou anos.*

*A matéria deve ser tratada com rigor ainda mais acentuado em se tratando de norma tributária-penal, que deve obedecer ao princípio insculpido no art. 97, inciso V do CTN, devendo o elaborador usar, em sua redação legislativa, dos cuidados básicos pertinentes à matéria, de forma a evitar o surgimento de dúvidas e questionamentos elementares que venham a permitir a aplicação das regras mais benéficas ao autuado, previstas no art. 112 desse mesmo Código. O caso em exame é exemplo da falta desse cuidado, ao apontar prazo incerto para o cumprimento de norma, visto que “imediatamente após” não pode ser considerado como um prazo regulamentar.*

*Daí que, na vigência original da IN SRF nº 28/1994, não havia norma que impusesse prazo para que as empresas aéreas procedessem ao registro no Siscomex, visto que a expressão “imediatamente após” não se traduz em prazo certo para o cumprimento de obrigação.*

*Resta acrescentar, por oportuno, que a interpretação dada a essa expressão pela Notícia Siscomex nº 105/1994, no sentido de que deve ser entendida como “em até 24 horas da data do efetivo embarque da mercadoria” não tem base legal para os efeitos da lide, visto não estar compreendida entre os atos normativos de que trata o art. 100 do CTN. Trata-se, no caso, de veiculação destinada à orientação do Fisco e dos usuários do Siscomex, mas sem que possua as características essenciais de ato normativo, razão pela qual sequer foi referida na autuação.*

*De outra parte, também cumpre acrescentar que o art. 37 da IN SRF nº 28/1994 foi objeto de nova alteração pela IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010, que aumentou o prazo para a apresentação de dados pertinentes ao embarque para 7 (sete) dias. Ressalte-se que esse ato normativo continua fazendo em seu art. 44 remissão ao art. 37, de forma a tratar a infração como de embarço, o que bem demonstra a falta de atenção à legislação vigente, que desde a Medida Provisória nº 135/2003 tem tipificação legal distinta.*

*Retornando à lide, resta que, em não havendo regra fixadora de prazo para que se implementasse a eficácia do art. 37 do Decreto-lei nº 37/1966, na redação que lhe deu a Lei nº 10.833/2003, por ocasião de sua publicação, há que se concluir que o primeiro ato administrativo que veio a disciplinar esse artigo foi a IN SRF nº 510, de 14/2/2005, antes transcrita, que em seu art. 1º alterou a redação do art. 37 da IN SRF nº 28/1994, de forma a fixar o prazo de 2 (dois) dias para o registro dos dados pertinentes ao embarque.*

*Desse modo, há que se concluir que a multa objeto de lide somente tem aplicação nos casos em que a inobservância da prestação de informações refira-se a fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF nº 510/2005 entrou em vigor e produziu efeitos.*

*Como os fatos que originaram este processo ocorreram entre 4/6 e 27/6/2004, quando ainda não existia essa Instrução Normativa, são descabidas a sua arguição e a sua trazida ao mundo jurídico, de forma a alicerçar a caracterização de infrações e a legitimar a cominação de penalidades que lhe correspondam.*

*Em face dos elementos constantes dos autos e da legislação aplicável à espécie, entendo que não se vislumbram os elementos básicos tendentes à caracterização de infração e julgo prejudicadas as diversas outras alegações da recorrente, por não influírem na solução da lide.*

## **5-Denúncia Espontânea**

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

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

*A infração por deixar de fazer no prazo, ao contrário do exemplo proposto, nasce com o transcurso do prazo para adimplemento da obrigação. Não se percebe, assim, completamente reproduzida a situação na qual a infração decorre precisa e indistintamente da ação espontânea, conforme é o caso da infração por fazer em atraso. Inobstante, não me parece que esse fato possa alterar os efeitos decorrentes da prestação espontânea.*

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

*conduta idêntica (não fazer no prazo, igual a fazer fora dele) e constituída pela ação espontânea.*

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

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

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

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

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

*107-09.410*

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

*107-09330*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anocalendário: 1999 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, não alcança as infrações decorrentes do não-cumprimento de obrigações acessórias autônomas. Cabível a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, mesmo que espontaneamente apresentada.*

*105-16.676*

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

108-09029

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

108-09029

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

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

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

*Art. 7º - O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (grifos meus)*

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

*II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega*

*destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

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

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

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

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

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

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

*É de fácil ilação que o objetivo da norma em destaque é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações relativas ao descumprimento das obrigações de natureza tributária e administrativa. Nesta última, incluída todas as obrigações acessórias ou deveres instrumentais (segundo alguns) que tenham por objeto as prestações positivas (fazer ou tolerar) ou negativas (não fazer) instituídas no interesse fiscalização das operações de comércio exterior, incluindo os aspectos de natureza tributária, administrativo, comercial, cambial etc.*

*Nesse sentido, resta evidente que é condição necessária para a aplicação do instituto da denúncia espontânea que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denunciação à Administração tributária pelo infrator, em outros*

*termos, é elemento essencial da presente excludente de responsabilidade que a infração seja denunciável.*

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

*No caso em apreço, se admitida pretensão da Recorrente, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da mencionada infração nunca resultaria na cobrança da referida multa, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, simultaneamente, a conduta que representativa da denúncia espontânea. Em consequência, tornar-se-ia impossível a imposição da multa sancionadora da dita conduta, ou seja, existiria a infração, mas a multa fixada para sancioná-la não poderia ser cobrada por força da exclusão da responsabilidade do infrator. Tal hipótese, a meu ver, representaria um contra senso do ponto de vista jurídico, retirando da prática da dita infração qualquer efeito punitivo.*

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

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

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

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

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

*No meu entendimento, para fim de definição dos efeitos do instituto da denúncia espontânea, é irrelevante a questão atinente à natureza intrínseca da multa tributária ou*

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

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

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

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

Com efeito, tomando emprestadas as ponderações acima transcritas, passei a concluir que o pressuposto para que o sujeito passivo aproveite a exclusão de penalidade prevista no art. 138<sup>5</sup> do CTN é muito semelhante ao benefício fixado no art. 15 do Código Penal<sup>6</sup>: em ambos, a ação do infrator há que ser eficaz.

A meu ver, essa é a única dicção possível para a expressão “se for o caso”, gizada no art. 138. Tratando-se de falta de pagamento, o “arrependimento” só é eficaz se o

<sup>5</sup> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

<sup>6</sup> Desistência voluntária e arrependimento eficaz

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

agente recolhe o tributo que deixou de ser recolhido acrescido de juros, ou seja, se adota providência capaz de reparar o prejuízo.

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

## **6- Aplicabilidade da Multa Independentemente do Prejuízo Tributário Imediato**

Insurge-se ainda a recorrente contra a aplicabilidade, em abstrato, da multa.

Essencialmente, sustenta que o descumprimento do prazo não representaria qualquer prejuízo à arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Peço licença mais uma vez para discordar das considerações da Recorrente.

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

O “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, a meu ver não assume a conotação defendida pela recorrente. Tal interesse não é fixado em razão das consequências pelo descumprimento, mas pelo bem jurídico tutelado por tais obrigações.

Ou seja, é fato incontroverso que a ausência de informações acerca da carga transportada fragiliza o controle aduaneiro que, dentre outros objetivos, zela pelos interesses da Fazenda Nacional.

Com relação a esse aspecto, cabe lembrar o que diz o art. 237 da Constituição Federal de 1988:

*Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.*

## **7- Conclusão**

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a aplicação de multa aos embarques ocorridos em data anterior a 15/02/2005.

Sala das Sessões, em 23 de outubro de 2013

Luis Marcelo Guerra de Castro

Processo nº 10909.004542/2009-28  
Acórdão n.º **3102-002.075**

**S3-C1T2**  
Fl. 182

---

CÓPIA