



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

Processo n° 10921.000133/2010-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.077 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2013
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente OCEANUS-AGÊNCIA MARÍTIMA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/04/2010

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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. 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:

O presente Auto de Infração, no valor de R\$ 240.000,00, foi lavrado face ao descumprimento da obrigação acessória de prestar as informações dos dados de embarque de mercadorias para exportação, no Siscomex, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, de acordo com o que dispõe o art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-Lei 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833, de 2003.

Conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 04/07), as informações foram registradas pelo autuado após o prazo de sete dias estabelecido no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, com a redação dada pela IN SRF nº 510, de 2005. Informa que a apuração da infração dá-se a cada viagem do veículo transportador em que tenha havido o registro de dados de embarque fora do prazo estipulado pela RFB, cujas cargas estão amparadas nas Declarações de Despacho de Exportação – DDEs constantes da relação de fl. 12, na qual também consta os nomes dos navios, as datas dos embarques, as datas dos fatos geradores e as datas dos registros dos respectivos dados, extraídos das consultas ao sistema Siscomex. Frisa que não é determinante para o cálculo do valor da multa a quantidade de despachos de exportação cujos dados de embarques não foram informados tempestivamente.

Intimada do lançamento (fl. 16), a interessada apresentou a impugnação de fls. 18/24, na qual, em breve síntese:

Afirma que não deixou de prestar as informações e como não é uma empresa de transporte internacional, nem tampouco um agente de carga (agente desconsolidador), não há, na espécie, tipicidade legal para o seu enquadramento no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei 37, de 1966, na redação que lhe foi dada pela Lei 10.833, de 2003.

Alega que não ficou demonstrado pela autoridade aduaneira qual o embaraço ou impedimento causado à ação de fiscalização em razão do atraso nas informações.

Alega que não é parte legítima para figurar no pólo passivo da autuação, tendo em vista que, na qualidade de mera agência de navegação marítima da empresa transportadora, não responde por eventuais tributos ou obrigações acessórias devidos por esta.

Aduz que o agente marítimo não pode ser considerado representante do transportador para fins de responsabilidade tributária.

Aduz que a aplicação da multa ofende aos princípios da legalidade e motivação, eis que não ficou demonstrado qualquer prejuízo ou resultado negativo que a justifique. Ademais, as informações foram prestadas antes que o procedimento fiscal fosse instaurado, o que caracteriza a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Requer, pelos motivos expostos, seja reconhecida a improcedência da autuação em tela.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão *a quo* pela manutenção integral da exigência.

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

Analiso separadamente cada um dos fundamentos 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 do extrato colacionado à fl.12¹ 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:

¹ Fl. 14, se considerada a numeração digital 08/2001

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.95² não conduz à impossibilidade de impor a tal agente a co-responsabilidade pela infração.

Com efeito, como é possível perceber, tal e qual se verifica no art. 124 do Código Tributário Nacional³, o legislador estabeleceu duas modalidades de solidariedade, a factual e a decorrente da fixação legal.

Nesse aspecto, afirma Maria Rita Ferragut⁴:

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.

² 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)

³ 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.

⁴ Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo. Noeses, 2005, p. 69.

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 Amaro⁵, 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 conseqüências 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 descumpre uma obrigação formal, embora não deva 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.

Tal conduta, com a devida licença, subsume-se perfeitamente ao artigo que instituiu a penalidade litigiosa.

3-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 Ano-calendário: 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 Ano-calendário: 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 denúncia à Administração tributária pelo infrator, em outros termos, é elemento essencial da presente excludente de responsabilidade que a infração seja denunciável.

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

No caso de impedimento legal, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência da norma em apreço, ao excluir

determinado tipo de infração do alcance do efeito excludente da responsabilidade por denúncia espontânea da infração cometida. A título de exemplo, podem ser citadas as infrações por dano erário, sancionadas com a pena de perdimento, conforme expressamente determinado no § 2º, in fine, do citado art. 102.

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

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

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

(...)

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

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

No caso em apreço, se admitida pretensão da Recorrente, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da mencionada infração nunca resultaria na cobrança da referida

multa, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, simultaneamente, a conduta que representativa da denúncia espontânea. Em consequência, tornar-se-ia impossível a imposição da multa sancionadora da dita conduta, ou seja, existiria a infração, mas a multa fixada para sancioná-la não poderia ser cobrada por força da exclusão da responsabilidade do infrator. Tal hipótese, 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. 138⁶ do CTN é muito semelhante ao benefício fixado no art. 15 do Código Penal⁷: 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 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.

4- Aplicabilidade da Multa Independentemente do Prejuízo Tributário Imediato

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

⁶ 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.

⁷ 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)

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 conseqüências 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.

5- Conclusão

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de outubro de 2013

Luis Marcelo Guerra de Castro