ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10921.000332/2009-01

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

Processo nº	10921.000332/2009-01
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-006.796 – 3ª Turma**
Sessão de	16 de maio de 2018
Matéria	55.843.4379 - OUTROS - VINCULADOS COMEX - PENALIDADES - MULTA POR ATRASO NA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE VEÍCULO OU CARGA NELE TRANSPORTADA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	SEATRADE SERVIÇOS PORTUÁRIOS E LOGÍSTICOS LTDA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 14/01/2005 a 05/01/2006

INFRAÇÃO REGULAMENTAR. REGISTRO DOS DADOS DO EMBARQUE. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea não se aplica à penalidade decorrente da prática da infração por deixar o transportador internacional 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 do Brasil.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DELIMITAÇÃO DA LIDE. *OBTER DICTUM* NÃO COMPÕE A DECISÃO.

Os motivos ou razões de decidir não fazem coisa julgada mas apenas o dispositivo da sentença ou do acórdão tem esse condão. Hipótese em que argumentos apresentados a título de *obter dictum*, pelo relator, não integram a decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente de auto de infração lavrado (e-fls. 03 a 19) para constituição de crédito tributário referente a multa regulamentar por descumprimento da obrigação acessória de prestar informações sobre a carga transportada dentro do prazo determinado à época (até sete dias da data do embarque); oitenta e seis infrações conforme relação à e-fl. 09. A autuação resultou em um total de 86 multas no montante de R$ 430.000,00, cientificada ao contribuinte em 09/05/2009 (e-fl. 197).

Irresignada, em 22/05/2009, a contribuinte apresentou impugnação, às e-fls. 199 a 224. A 2ª Turma da DRJ/FNS, apreciou a impugnação em 14/10/2011, e no acórdão nº 07-26.297, às e-fls. 235 a 240, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Ainda inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, às e-fls. 249 a 267, em 24/11/2011. Em breve resumo argumenta que:

> a) há nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva, pois a fiscalização não se referiu à pessoa do transportador, apenas à autuada que é mero agente marítimo do transportador;
>
> b) ausente a falta de pagamentos de tributos e tendo a própria recorrente providenciado a realização dos lançamentos das informações, anteriormente a qualquer ação fiscal, estaria configurada a denúncia espontânea que excluiria a responsabilidade pela infração;
>
> c) sendo as infrações de igual conformação e dentro de um mesmo período, haveria infração continuada e para esta a sanção deveria ser única, prejudicado o lançamento nesse ponto ao efetivar múltiplas sanções.

A 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso na sessão de 14/10/2014, dando-lhe provimento no acórdão de nº 3302-002.733, às e-fls. 290 a 300, o qual teve as seguintes ementas:

> *ILEGITIMIDADE PASSIVA. AGENTE MARÍTIMO. INOCORRÊNCIA.*
>
> *O agente marítimo que, na condição de representante do transportador estrangeiro, em caso de infração cometida responderá pela multa sancionadora da referida infração.*
>
> *MULTA ADMINISTRATIVA ADUANEIRA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA APLICAÇÃO ART. 102, §2º DO DECRETO-LEI*

Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI N° 12.350, DE 20/12//2010.

O instituto da denúncia espontânea também é aplicável às multas administrativas aduaneiras por força de disposição legal. Neste sentido, preenchidos os requisitos necessários à denúncia espontânea, consubstanciados na denúncia da conduta delitiva antes de qualquer procedimento de fiscalização, deve a penalidade ser excluída, nos termos do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, alterada pela Lei n° 12.350/2010.

O acórdão foi assim lavrado:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Walber José da Silva e Maria da Conceição Arnaldo Jacó, que negavam provimento ao recurso. O conselheiro Paulo Guilherme Déroulède acompanhou o relator pelas conclusões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Alexandre Gomes.

O voto do relator *ad hoc*, apesar de afastar o argumento *a)* quanto à ilegitimidade passiva, afastando a nulidade arguida, acatou o outro argumentos para dar integral provimento ao recurso voluntário.

Quanto ao argumento em *b)*, afirmou que após a inclusão do § 2º, artigo 102 do Decreto-Lei nº 37/66, pela Lei nº 12.350/10 não restam mais dúvidas quanto a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea em relação às penalidades administrativas.

Caso vencido o argumento *b)*, com eventual manutenção da multa, o argumento *c)*, deveria ser acatado, pois o relator entendeu haver infração de caráter continuado, e com base em doutrina e jurisprudência, tal tipo de infração resultaria em imposição singular da multa a ser fixada de acordo com a gravidade da infração cometida, ainda que ocorram em momentos sucessivos delimitados por um breve período de tempo.

Recurso especial de Fazenda

Intimada para ciência do acórdão nº 3302-002.733 em 20/05/2015 (e-fl. 302), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência em 16/06/2015, às e-fls. 303 a 316.

A Fazenda indica existência de divergência apenas em relação ao instituto da denúncia espontânea e com relação essa matéria o Procurador apresentou como paradigmas da divergência os acórdãos nº 3802-000.570 e nº 3202-000.589. Os paradigmas afastaram a denúncia espontânea prevista no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37 de 1966, com redação dada pela Lei nº 12.350 de 2010. Ambos afastam a denúncia espontânea, pois seria caso de descumprimento de obrigação acessória autônoma, de caráter formal, que se configuram pelo simples descumprimento do estabelecido na legislação de regência

O Presidente da 3ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da Fazenda em 19/01/2016, no despacho de e-fls. 318 a 320, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria n° 343 de 09/06/2015, dando-lhe seguimento quanto ao instituto da denúncia espontânea.

Contrarrazões da contribuinte

A contribuinte foi intimada (e-fl. 328) do acórdão nº 3302-002.733, do recurso especial de divergência da Fazenda e do despacho de admissibilidade do recurso especial da Procuradoria, em 16/02/2016 (e-fl. 331), tendo apresentado contrarrazões em 02/03/2016, às e-fls. 333 a 356.

Em resumo argumenta:

I) haver prejudicial para o recebimento do recurso especial da Procuradora ao não atacar um dos fundamentos do acórdão, quanto à matéria "Da aplicação da multa - singular infrações de natureza continuada.";

II) o recurso não deveria ser recebido também por não haver demonstrativo analítico da similitude fática entre as situações postas nos paradigmas e no acórdão *a quo*;

III) apesar de fora do prazo, a empresa diligenciara para apresentação das informações de embarque previamente à ação fiscal, com isso, sem dúvida houve espontaneidade em relação aos fatos declarados e assim ela se albergaria tanto no art. 138 do CTN quanto no§ 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e dele conheço.

Há que se observar que, em que pese, na fundamentação de seu voto, o relator ter enfrentado subsidiariamente a questão da redução da multa, para admissão de uma única infração, essa matéria não constou no dispositivo do acórdão ou nas ementas. Naquela fundamentação o relator entendeu, caso vencido quanto à questão prejudicial da aplicação do instituto da retroatividade benigna ao caso, a infração deveria ser considerada de caráter continuado, e com base em doutrina e jurisprudência, tal tipo de infração resultaria em imposição singular da multa a ser fixada de acordo com a gravidade da infração cometida, ainda que ocorram em momentos sucessivos delimitados por um breve período de tempo.

Contudo, é sobejamente conhecido que os motivos ou razões de decidir não fazem coisa julgada[1] (Lei nº 13.105/2015 - CPC), mas apenas o dispositivo da sentença ou do acórdão tem esse condão, e no caso concreto, o dispositivo não continha qualquer determinação quanto ao caráter da infração, se continuada ou não, ou mesmo quanto aos limites a serem fixados para essa penalidade. Nem mesmo as ementas tratam desses assuntos.

[1] Art. 504. Não fazem coisa julgada:
I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;(...)

Dessa forma, considero a questão como um mero *obter dictum*, que não pode ser atribuído ao colegiado, mas sim às considerações do conselheiro relator, na redação do voto condutor.

Saliente-se, aqui, que a decisão do acórdão pelo, provimento do recurso, decorreu de posição da maioria, sendo um dos votos exarado em face das conclusões apenas, Assim, pela sua redação e pelas ementas, é impossível saber qual o entendimento da Turma quanto à matéria citada. Nesse sentido, é necessário esclarecer que, dos cinco conselheiros presentes no colegiado, o Presidente e mais um conselheiro ficaram vencidos, e um terceiro conselheiro apenas acompanhou o relator pelas conclusões. Portanto, por lógica, conclui-se que a maioria presumida do colegiado, por voto de qualidade, **não acompanhou na íntegra** as razões de decidir do conselheiro relator. Adicionalmente, o posicionamento do relator se apresenta pelo princípio da eventualidade, não tendo sido necessário, sequer, sua discussão pelo colegiado, para chegar à decisão ora recorrida, conforme se observa no voto à e-fl. 298:

> ***Caso mantida a multa apreciada anteriormente, cabível a discussão se esta infração seria continuada**, e portanto haveria a incidência de uma penalidade, em vez da aplicação de várias multas ao longo do período.*
>
> ***Entendo, nesse caso, ser esta uma infração de caráter continuado, a ser considerada como uma única infração**, resultando **na imposição de multa singular, a ser fixada de acordo com a gravidade da infração cometida**, ainda que ocorram em momentos sucessivos delimitados por um breve período de tempo.*
>
> (Negritei.)

Portanto, no entender deste conselheiro:

- cinge-se a discussão à aplicação do instituto da denúncia espontânea ao descumprimento de obrigação acessória e

- não restou incontroversa, nos autos, a questão da redução da penalidade a uma única infração.

Assim, no tocante à razão (I) apresentada pelo sujeito passivo como causa para não se conhecer do recurso especial da Procuradora, entendo que não há obrigatoriedade de que ela se manifeste em sede recurso especial de divergência quanto à matéria que não consta no dispositivo do acórdão, pois não haveria coisa julgada relativamente à ela. Dessa forma, caberia à contribuinte oferecer embargos de declaração ao acórdão se entendia que ele apresentava alguma omissão ou contradição em relação aos fundamentos. Todavia, quando manejou suas contrarrazões (02/03/2016), já havia precluido seu direito à interposição de embargos de declaração, cujo prazo regimental é de cinco dias da ciência do acórdão (16/02/2016).

No tocante à segunda razão (II) para o não recebimento do recurso especial de divergência da Fazenda, melhor sorte não assiste à contribuinte. Tanto as ementas quanto os excertos dos votos dos paradigmas transcritos no recurso demonstram claramente a existência de divergência. Além disso, o cotejo analítico me parece claramente expresso na seguinte passagem da peça da Procuradora, à e-fl. 167:

> *Portanto, evidenciada está a divergência jurisprudencial.* ***Enquanto o acórdão recorrido julgou improcedente o auto de infração relativo à multa prevista no DL nº 37/66, art. 107, IV, "e", o paradigma manteve a autuação, afastando o instituto da denúncia espontânea.***
>
> *Destaque-se que, analisando a mesma norma jurídica (art. 107, IV, "e" do Decreto-lei 37/66), os Colegiados chegaram a conclusões divergentes acerca da ocorrência ou não de denúncia espontânea.* ***Registre-se que em todos os casos a situação fática examinada era a mesma: o sujeito passivo descumpriu o prazo estabelecido pela Receita Federal para prestar informação sobre a carga transportada****. Diante desse contexto fático, e* ***tendo em conta o disposto no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37 de 1966, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010, o Colegiado a quo entendeu aplicar-se o instituto da denúncia espontânea****, razão pela qual cancelou o lançamento efetuado para exigir a multa administrativa decorrente do descumprimento de obrigação aduaneira.* ***Diversamente, as Turmas prolatoras dos acórdãos paradigmas concluíram não haver que se falar em denúncia espontânea em casos, como o dos autos, em que o núcleo do tipo é deixar de prestar a informação no prazo estabelecido****. Isso porque, tendo sido definido na legislação o prazo para o cumprimento da obrigação, no momento em que o contribuinte presta a informação extemporaneamente, já não mais existe a figura da espontaneidade. Registre-se, ainda, que nos acórdãos paradigmas afastou-se, de forma expressa, a aplicabilidade do art. 102, § 2º do Decreto-Lei nº 37/1966.*
>
> *Vê-se, pois, que enquanto o Colegiado recorrido defende aplicar-se à hipótese o instituto da denúncia espontânea, a Segunda Turma Especial, bem como a Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara, ambas da Terceira Seção do CARF, definiram ser incabível falar-se em denúncia espontânea quando a legislação fiscal estabelece, como elemento do tipo, prazo para cumprimento da obrigação.*
>
> (Negritei.)

Pelo exposto, entendo que estão presentes todos os requisitos para que seja conhecido o recurso especial de divergência da Fazenda Nacional e a matéria recorrida se restringe à aplicação do instituto da denúncia espontânea ao descumprimento de obrigação acessória.

Enfrentado o conhecimento do recurso e esclarecidos os limites da lide, passo à análise de mérito.

Com a devida vênia da Turma que prolatou o acórdão recorrido, penso que ao caso não se aplica tal instituto. Assim entendo, ver impossibilidade lógica em ser espontâneo para recuperação do tempo.

O art. 138, invocado com fator que afasta o fato gerador da penalidade, não tem esse condão. O referido artigo teve sua origem remota no anteprojeto do CTN[2], de autoria

[2] http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517- 000064039.pdf, pág. 339 e 340.

do Prof. Rubens Gomes de Souza, no art. 289, que constava do Capítulo III - Da punibilidade, com a seguinte dicção:

> *Art. 289. Excluem a punibilidade:*
>
> *I. **A denúncia espontânea da infração** pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal**, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora**, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração;*
>
> *(...)*
>
> ***§ 2.°. As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:***
>
> ***I. Às infrações de dispositivos da legislação tributária referentes a obrigações tributárias acessórias;***
>
> *(...)*

Quando levado ao Congresso, já como projeto de lei, em 1954, essa redação foi alterada conforme se observava então no art. 174[3], do Capítulo II, que tratava da responsabilidade por infrações, então com a redação:

> *Art. 174. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, **acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo devido dependa de apuração**.*
>
> *Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada depois do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.*

Assim se manifestou Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto e participante da Comissão Especial de elaboração do projeto, a respeito desse artigo:

> *Por último, o art. 174 abre ainda exceção ao princípio da objetividade, admitindo a exclusão da responsabilidade penal nos casos de denúncia espontânea da infração **e sua concomitante reparação.**[4]*

Após sua tramitação no Poder Legislativo, obteve-se a norma do art. 138, conforme invocado no acórdão *a quo*, 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.*

[3] http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517, 000064039.pdf, pág. 70
[4] http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517, 000064039.pdf, pág. 245

> *Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Fica evidenciado que desde sua origem, o atual artigo 138 do CTN visou à exclusão de punição, mas atrelando esta exclusão à reparação da falta originalmente praticada, sem o que as normas tributárias não seriam cogentes; sendo o sistema tributário não impositivo, careceria de lógica o sistema. Como criar uma obrigação, ainda que acessória, e inexistir qualquer sanção por descumprimento, simplesmente pela denunciação do descumprimento?

O fato gerador da infração está disposto na alínea "e", inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei n° 37/1966, com redação dada pelo artigo 77 da Lei n° 10.833/2003, com a seguinte dicção:

> *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...*
>
> (Negritei.)

O fato gerador da penalidade em comento é deixar de prestar informação na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. Existindo o atraso, não há como reparar a falta, pois, no estágio atual, não é possível fazer o tempo retroagir e recuperar o prazo perdido; teríamos uma impossibilidade que se desconsiderada significaria fazer ruir o sistema cogente da tributação. Não se pode olvidar que o sistema de tributação aduaneiro não envolve apenas questões financeiras ou de arrecadação, mas inúmeras exigências visando à defesa do Estado Nacional, tais como controles sanitários, econômicos, segurança pública, etc. É evidente que o descumprimento de normas que venham a impor tais exigências nem sempre podem ser reparadas pela simples denúncia.

Assim, desfazer ou desonerar-se do atraso informando sua existência só levaria a incentivar o atraso, fazendo com que a norma do CTN em vez de prestigiar o cumprimento da legislação tributária, no cotidiano, tivesse efeito contrário. Se a fiscalização não estiver permanentemente a postos para verificar os prazos, os contribuintes que não os cumpram podem se desonerar da obrigação que a lei lhes impõe (prestar informação em até sete dias do embarque) sem atender a própria norma e sem qualquer reparação.

Aliás, esse entendimento não é estranho a esta Turma, que na sessão de 26/04/2016, no acórdão de nº 9303-003.676, em voto do Ilustre ex-Presidente do CARF, Dr. Carlos Alberto Freitas Barreto, trouxe a fundamentação adicional que abaixo reproduzo:

> *Por concordar na íntegra com os fundamentos, e por aplicar-se à solução do presente litígio, adoto o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Solon Sehn*

no Acórdão 3802-002.314, de 27/11/2013, do qual transcrevo os seguintes excertos:

"O Recorrente alega ainda que as informações sobre o embarque foram prestadas antes da lavratura do auto de infração. Portanto, nos termos do art. 138, caput, *do Código Tributário Nacional (CTN), a multa deveria ter sido excluída em razão da caracterização da denúncia espontânea:*

> 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.

A aplicabilidade da denúncia espontânea às "obrigações acessórias" é sustentada por parte da doutrina com base na expressão "se for o caso", encontrada no caput *do art. 138 do CTN. Nesse sentido, cumpre destacar as lições de Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro e Sacha Calmon Navarro Coêlho:*

> 'Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, resta induvidoso que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias' 1.
>
> 'A expressão 'se for o caso' explica-se em face de que algumas infrações, por implicarem desrespeito a obrigações acessórias, não acarretam, diretamente, nenhuma falta de pagamento de tributo, embora sejam também puníveis, porque a responsabilidade não pressupõe, necessariamente, dano (art. 136). Outras infrações, porém, de um modo ou de outro, resultam em falta de pagamento. Em relação a estas é que o Código reclama o pagamento' 2.
>
> 'Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a assessória, ou vice-versa. Ora, onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete distinguir segundo cediço princípio de hermenêutica' 3.

Essa interpretação, porém, não foi acolhida pela Jurisprudência, consoante se depreende dos seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

> 'TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.
>
> 1. O STJ possui entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, pois os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.
>
> 2. Agravo Regimental não provido." (STJ. 2ª T. AgRg nos EDcl no AREsp 209663/BA. Rel. Min. Herman Benjamin. DJe 10/05/2013).'
>
> (...)

A mesma interpretação foi adotada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Súmula CARF nº 49: "A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração", que foi fruto de reiterados julgados do Câmara Superior de Recursos Fiscais (...)

A discussão, entretanto, 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).
>
> (...)

De fato, a Lei nº 12.350/2010 resultou da conversão da Medida Provisória n.º 497/2010. De acordo com a exposição de motivos desta, seu objetivo foi "deixar claro" que o instituto da denúncia espontânea aplica-se a todas as penalidades pecuniárias, inclusive multas isoladas vinculadas ao descumprimento de obrigação acessória, conforme se depreende da leitura da exposição de motivos:

> '40. A proposta de alteração do § 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, visa a afastar dúvidas e divergência interpretativas quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e a consequente exclusão da imposição de determinadas penalidades, para as quais não se tem posicionamento doutrinário claro sobre sua natureza.
>
> [...]
>
> 43. Fundamentalmente, o Linha Azul é um procedimento simplificado que propicia às empresas habilitadas um menor percentual de seleção para os canais de verificação amarelo e vermelho e conferência aduaneira das declarações selecionadas realizada prioritariamente, inclusive com compromisso de tempo máximo para essa conferência estipulado. Esse procedimento segue a orientação internacional de Operadores Econômicos Autorizados OEA, ou seja, de credenciamento de operadores legítimos e confiáveis para operar no comércio exterior com menores entraves burocráticos.
>
> 44. A avaliação sistêmica da empresa candidata ao Linha Azul inclui a realização, previamente à adesão, de uma auditoria de controles internos para autoavaliação de seus controles e procedimentos aduaneiros, referente, no mínimo, aos quatro últimos semestres civis. O objetivo dessa autoavaliação é induzir a empresa a verificar o cumprimento da legislação aduaneira (controles administrativos e fiscais), com reflexo na garantia da regularidade dos registros aduaneiros e do recolhimento dos tributos devidos. Exige-se, sempre que a auditoria de controles internos aponte irregularidades, que sejam apresentados documentos que comprovem o seu saneamento ou a adoção das providências cabíveis para a sua solução.
>
> 45. No caso específico, o que se tem verificado é que, durante o processo de auditoria, as empresas têm constatado reiterados erros em declarações de importação registradas e desembaraçadas no canal verde de conferência e, como forma de sanear a irregularidade para cumprimento do programa, apresentado a relação desses erros na unidade de jurisdição e adotado as respectivas providências para a retificação das declarações aduaneiras.
>
> 46. Todavia, ao adotar essa providência, mesmo que a empresa não tenha que recolher quaisquer tributos, ela

> pode estar sujeita à imposição da referida multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (multa isolada), disciplinada no art. 711 do Regulamento Aduaneiro, ainda que espontaneamente tenha apurado tais erros e adotado as providências para a sua regularização, o que onera por demais o processo de adesão à Linha Azul.
>
> 47. A proposta de alteração objetiva deixar claro que o instituto da denúncia espontânea alcança todas as penalidades pecuniárias, aí incluídas as chamadas multas isoladas, pois nos parece incoerente haver a possibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea para penalidades vinculadas ao não-pagamento de tributo, que é a obrigação principal, e não haver essa possibilidade para multas isoladas, vinculadas ao descumprimento de obrigação acessória.' (EMI nº 111 /MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT).

Todavia, cumpre considerar que, nas obrigações acessórias ou deveres instrumentais, o sujeito passivo está vinculado a um fazer ou não-fazer, sem expressão econômica, destinado a facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos[4]. Podem assumir os conteúdos mais variados, desde a manutenção de escrituração fiscal regular, da descrição adequada do bem importado na declaração de importação, emissão de nota fiscal, bem como da apresentação de informações para a Fazenda Pública dentro dos prazos previstos na legislação tributária. Em razão disso, 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.

Essa importante distinção foi evidenciada 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 denunciação 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 denunciação 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.'

Destarte, a aplicação da denúncia espontânea às infrações caracterizadas pelo fazer ou não-fazer extemporâneo do sujeito passivo implicaria o esvaziamento do dever instrumental, que poderia ser cumprido há qualquer tempo, ao alvedrio do sujeito passivo. Exegese dessa natureza comprometeria toda a funcionalidade dos deveres instrumentais no sistema tributária.

Destaca-se, nesse sentido, a doutrina de Yoshiaki Ichihara:

> 'Caso se entenda que o descumprimento de dever instrumental formal possa ser denunciado e corrigido sem o pagamento das multas decorrentes, na prática não haverá mais infração da obrigação acessória. Seria, a rigor, uma verdadeira anistia, que somente poderá ser concedida por lei específica.
>
> Exemplificando, uma empresa que deixou de registrar e escriturar livros fiscais, com a denúncia espontânea da infração, se assim se entender, não haverá mais multa, e a aplicação da lei tributária estará integralmente frustrada' 5.

Entende-se, portanto, que a denúncia espontânea (art. 138 do CTN e art. 102 do Decreto-Lei n° 37/1966) não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de dever instrumental caracterizado pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira.

(...)"

O objetivo do art. 138 do CTN é estimular o contribuinte que não pagou os tributos a fazê-lo e regularizar a situação, resgatando as pendências

deixadas e não conhecidas pelo fisco, que recebe o que deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. Tal norma objetiva estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Porém, a responsabilidade pelo cometimento das infrações restará afastada apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação, preservando assim a higidez do sistema, não se podendo ver nela nenhum estímulo à inadimplência.

De fato, a jurisprudência dominante em nossos tribunais não admite a configuração da denúncia espontânea ante a prática de determinados atos, que representam infrações à legislação tributária. Várias são as decisões no sentido da inaplicabilidade do art. 138 do CTN no descumprimento do prazo quanto às obrigações acessórias.

Vejamos:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

INAPLICABILIDADE. 1. Inaplicável o instituto da denúncia espontânea quando se trata de multa isolada imposta em face do descumprimento de obrigação acessória." (STJ, 2ª T. AgRg no Resp 916.168/SP, Herman Benjamin, mar/09)

No mesmo sentido do entendimento ora defendido, manifestou-se recentemente o e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme se infere do enunciado da ementa e dos trechos do voto condutor do julgado, a seguir transcritos:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA DECORRENTE DA INFORMAÇÃO INTEMPESTIVA DE DADOS DE EMBARQUE. AGENTE MARÍTIMO. LEGITIMIDADE PASSIVA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. VALOR QUE NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO.

1. O agente marítimo assume a condição de representante do transportador perante os órgãos públicos nacionais e, ao deixar de prestar informação sobre veículo ou carga transportada, concorre diretamente para a infração, daí decorrendo a sua responsabilidade pelo pagamento da multa, nos termos do artigo 95, I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966. 2. Não se aplica a denúncia espontânea para os casos de descumprimento de obrigações tributárias acessórias autônomas. 3. A finalidade punitiva e dissuasória da multa justifica a sua fixação em valores mais elevados, sem que com isso ela ofenda os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

[...]Voto.

[...] Não é caso, também, de acolhimento da alegação de denúncia espontânea.

> A Lei nº 12.350, de 2010, deu ao artigo 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, a seguinte redação:
>
> [...]Bem se vê que a norma não é inovadora em relação ao artigo 138 do CTN, merecendo, portanto, idêntica interpretação. Nesse sentido, é pacífico o entendimento no sentido de que a denúncia espontânea não se aplica para os casos em que a infração seja à obrigação tributária acessória autônoma.
>
> [...] (BRASIL. TRF4. 2ª Turma. Apelação Cível nº 500599981.2012.404.7208/ SC. rel. Des. Rômulo Pizzolatti, j. 10.12.2013)
>
> *(grifo acrescido)*

Importante observar que, no mesmo sentido da mencionada decisão do TRF da 4ª RF, existe a Súmula CARF nº 49 A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. Todavia, não se trata aqui de aplicar a Súmula 49 para resolver o presente litígio, uma vez que proferida antes das alterações promovidas pela Lei 12.350/2010.

A intransigência em matéria de controles administrativos aduaneiros se justifica, muito mais do que pela questão tributário-financeira, pela questão da defesa do Estado nacional. A falta de pagamento de tributo, ou de parte dele, não é o único dano que se faz aos cofres públicos e à sociedade no descumprimento das regras de controle aduaneiro.

Muitas vezes, a administração tributária prioriza a arrecadação de tributos e não enfatiza as razões dos controles não tributários ou aduaneiros. Assim, pode ficar a impressão de que não havendo falta de pagamento de tributos não há dano efetivo ao erário, mas essa é uma falsa observação.

Cabe a administração aduaneira cumprir as decisões dos demais órgãos do Poder Executivo e de Acordos Internacionais, relativamente à saúde, à defesa da economia, à defesa dos interesses culturais, do patrimônio histórico, da segurança pública, entre outros. São atribuições fundamentadas em conhecimentos que ultrapassam largamente aqueles necessários à excelência do trabalho de fiscalização.

Ao fazer o julgamento, especialmente por que não há tantos julgadores especializados em nuances do comércio internacional, passa-se ao largo dos verdadeiros delitos que são cometidos à sombra da ausência de danos fiscais explícitos — quero dizer — da falta de pagamento de impostos.

Por último, é de se observar que o entendimento acerca da impossibilidade de aplicar a denúncia espontânea para afastar a multa capitulada no artigo no art. 107, inciso IV, alínea "e", do DL 37, de 1966, alcança, indistintamente, a exigência dessa penalidade nas diversas situações nas quais é aplicada, tais como: atraso na prestação de informações sobre mercadoria embarcada, sobre atracação de embarcação, sobre vinculação de manifesto de carga, etc.

Dessarte, também pelos fundamentos desse ilustrado voto confirmo minha razão de decidir pelo provimento do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento, afastando o instituto da denúncia espontânea ao caso e restabelecendo o crédito tributário referente às penalidades mantidas pela decisão de primeira instância, com retorno dos autos ao colegiado *a quo*, para análise das questões subsidiárias postas no Recurso Voluntário.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos