



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

Processo nº 10921.000338/2009-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3101-001.531 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2013
Matéria MULTA REGULAMENTAR - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente OCEANUS-AGÊNCIA MARÍTIMA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 02/02/2005 a 04/01/2006

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
REGISTRO DOS DADOS DE EMBARQUE NO SISCOMEX.DENÚNCIA
ESPONTÂNEA.

A alteração do art. 102, § 2º do Decreto-Lei nº 37/66 permite a aplicação do instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas, contudo, o regime jurídico das penas impõe sua aplicação retroativa, haja vista que vige o princípio excludente da punibilidade sempre que a norma nova é mais benéfica ao acusado (princípio positivado no âmbito tributário no art. 106 do CTN).

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres que fará declaração de votos.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

VALDETE APARECIDA MARINHEIRO

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os conselheiros: Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Mineiro Fernandes, Vanessa Albuquerque Valente e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Por bem relatar, adota-se o Relatório de fls. 69 a 70 dos autos emanados da decisão DRJ/FNS, por meio do voto da relatora Rosane Oliveira de Souza, nos seguintes termos:

“O presente Auto de Infração, no valor de R\$ 95.000,00, 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 artigo 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.06/08), 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. 10, 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 cálculo do valor da multa a quantidade de despachos de exportação cujos dados de embarques não foram informados tempestivamente. Informa que as informações foram registradas pelo autuado após o prazo de sete dias estabelecido no art. 37 Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, com a redação dada da Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005.

Intimada do lançamento (fl. 49), a interessada apresentou a impugnação de fls. 51/63, na qual, em breve síntese:

Descreve sobre as rotinas alfandegárias na exportação de mercadorias, salientando que, tendo em vista que a carga somente é carregada no navio após análise e autorização da unidade aduaneira local através dos canais de parametrização, não ocorreu nenhum prejuízo para o controle da carga pela Alfândega.

Informa que, muitas vezes, a prestação das informações ocorre de maneira intempestiva, não por sua vontade, mas por culpa do exportador ou do NVOCC/Agente Transitário de Carga, os quais não lhe informam a tempo os números das DDE ou os dados da carga (peso bruto e quantidades de volumes). Não obstante, a Receita Federal insiste em atribuir multa à requerente, como se ela tivesse dado causa ao problema.

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 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.

Acrescenta que o auto de infração padece de vícios que cerceiam o seu direito ao contraditório e a ampla defesa, devendo, pois, ser desconstituído.

Discorre sobre a teoria dos princípios da legalidade e motivação, concluindo que o fato que gerou o auto de infração não trouxe prejuízo algum, bem como qualquer dificuldade para os tramites normais da movimentação de carga no navio e, portanto, a multa é desnecessária e até abusiva.

Alega 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.

Finaliza sob o argumento de que, não tendo criado embaraço, dificuldade ou impedimento a fiscalização, nenhuma penalidade lhe deve ser imposta. Além do mais, há que se considerar que os prazos a serem cumpridos teriam por base legal uma norma que ainda não se achava em vigor quando os fatos ocorreram, tornando a autuação passível de anulação.

Requer, pelos motivos expostos, seja julgada insubsistente a autuação em tela cancelando-se o crédito tributário exigido.”

A decisão recorrida emanada do Acórdão nº. 07-26.579 de fls. 69 traz a seguinte ementa:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 02/02/2005 a 04/01/2006

AGENTE MARÍTIMO. REPRESENTANTE DO TRANSPORTADOR
ESTRANGEIRO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES
LEGITIMIDADE PASSIVA.

Respondem pela infração à legislação aduaneira, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a sua prática.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAÇÃO
DE INFORMAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE.

O instituto da denúncia espontânea não alcança a penalidade aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória autônoma, como é o caso da informação dos dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação, prestada fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cuja sanção colima disciplinar o cumprimento tempestivo da obrigação acessória por parte dos transportadores e de seus representantes.

Impugnação Improcedente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 20/06/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 20/06/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 02/07/2014 por VALDETE APARECIDA MARINHEIRO

Impresso em 03/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Conselho – CARF onde apresenta as mesmas alegações de sua impugnação inicial.

Finalmente requer seja acolhido o presente Recurso Voluntário, determinando-se, consequentemente, o cancelamento integral do crédito tributário reclamado e o definitivo arquivamento do processo administrativo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Valdete Aparecida Marinheiro,

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento, por conter todos os requisitos de admissibilidade.

Por ser o presente processo idêntico aos processos 11128000143/2006-03 e 11128001966/2007-29 julgados nessa 1ª Turma da 1ª Câmara Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF em 26/01/2012, que teve como relator o Conselheiro Luiz Roberto Domingos, adoto as suas razões de decidir, com minhas homenagens, nos seguintes termos:

“A questão em debate cinge-se à incidência da multa prevista pelo art. 107, IV, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37/66, em que a Recorrente protesta pela atipicidade dos fatos praticados, pela nulidade do auto de infração que apresentou fundamentos conflitantes para a penalidade, bem como requer o benefício da denúncia espontânea, haja vista ter apresentado as informações previstas pela IN/SRF nº 28/94.

Preliminarmente afasto o argumento da Recorrente de que, por ser a empresa agência marítima e não transportadora, não está configurada sua responsabilidade quanto à prática da infração objeto dos autos.

Ocorre que sua responsabilização é expressamente determinada pelo §1º do art. 37 do Decreto-Lei nº 37/66, *in verbis*:

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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

§ 1º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

Igualmente afasto o argumento de que a matéria em tela é regida pelo art. 41 da Instrução Normativa nº 28/94, haja vista não guardar relação alguma com os fatos narrados no Auto de Infração, que descreve o atraso na entrega das informações ao SISCOMEX a respeito do embarque de mercadorias destinadas ao exterior, o que se subsume adequadamente

à hipótese do art. 37 dessa mesma Instrução Normativa, não havendo, quanto a esse aspecto específico, qualquer inexactidão nos fundamentos da autuação.

Ultrapassados tais argumentos, contudo, entendo que a penalidade em tela deve ser afastada, por força da retroatividade da norma mais benigna prevista pelo art. 106, II, “a” do CTN.

Vencida essa etapa, contudo, entendendo que a penalidade não deve ser aplicada no presente caso. É que, muito embora típica e perfeitamente subsumido o fato à norma, no caso em tela estamos diante de uma excludente da punibilidade, haja vista estar a Recorrente perfeitamente amparada pela hipótese legal da chamada denúncia espontânea.

Esse instituto jurídico tem lugar quando o contribuinte informa à administração as infrações por ele praticadas, antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório. A vantagem dessa confissão prévia e espontânea para o contribuinte está na consequência legal que o instituto lhe garante. É que a penalidade correspondente é excluída.

Dispõe o art. 102 (*caput* §2º) do Decreto-Lei nº 37/66 que:

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

[...]

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

Com isso recompensa-se a boa-fé do administrado, que espontaneamente declara ao Poder Público a prática de infrações que poderiam trazer consequências negativas a bem da atividade administrativa.

Leandro Paulsen¹ leciona no sentido de que a denúncia espontânea tem a virtude de apontar para o Fisco determinadas pendências que sequer seriam percebidas no contexto das infinitas relações jurídicas das quais ele deve dar conta. O sistema é falível e o contribuinte, imbuído de boa-fé, não pode ser responsabilizado quando corrobora com o trabalho da administração, suprindo-lhe lacunas estruturais, vejamos:

O objetivo da norma é de estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco [...] A previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes e que precisa, demais, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seja tempestiva, seja tardiamente. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o

¹ PAULSEN, Leandro. **DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª Ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado ESMAR, 2007, p. 927.

reconhecimento e cumprimento da obrigação, preserva-se a higidez do sistema [...]

Para esse autor, tal instituto tem a função de estimular o cumprimento espontâneo das obrigações, quando já inadimplente o contribuinte. Isso nos permite ver emergir um aspecto de relevada importância. É que o jurisdicionado, confiante na exclusão da penalidade, fornece as informações ao Fisco, permitindo-lhe a ciência de fatos, que poderiam até passar despercebidos.

Transportando esses argumentos para o caso em tela, percebemos que as condicionantes para aplicabilidade dos efeitos da denúncia espontânea estão satisfeitos.

Está evidenciado que o procedimento fiscalizatório iniciou-se depois que o contribuinte apresentou à autoridade competente as retificações noticiadas, muito embora estivessem fora do prazo determinado pela IN/SRF nº28/94.

Foi à denúncia espontânea que permitiu ao fisco autuá-lo pelo atraso na entrega das informações e/ou retificações, conforme exigido por lei, bem como foi à denúncia espontânea que forneceu à administração as informações necessárias para que identificasse a regularidade ou não dos atos declarados.

Tal constatação se reveste de grande relevância para o caso, haja vista que as mercadorias já embarcadas, depois de sete dias, estarão em alto-mar e sua conferência física é impossível, não havendo diferença substancial se a entrega foi tempestiva ou não.

Ademais, o contribuinte não foi impedido de apresentar as informações relativas ao embarque antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório, o que não acontece, por exemplo, com as DCTF's entregues em atraso, pois o próprio sistema da Receita Federal condiciona sua entrega extemporânea à automática ciência da autuação.

Com isso, sabendo que a Recorrente informou o embarque antes de qualquer ato de ofício por parte da autoridade aduaneira ou do auto de infração, estando satisfeita a condição temporal da denúncia espontânea, ou seja, sua apresentação antes de qualquer procedimento fiscal.

Além disso, por ser legalmente possível a denúncia espontânea nos casos de infrações de natureza administrativa (§2º do art. 102 d Decreto-Lei nº 37/66), entendo pela incidência desse instituto ao caso, impondo a imediata exclusão da penalidade lavrada nos autos.

Ressalte-se que a alteração do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66, que permite a aplicação do instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas, só ingressou para o sistema de direito positivo com a publicação da Lei nº12.350/2010. Contudo, o regime jurídico das penas impõe sua aplicação retroativa, haja vista que vige princípio excludente da punibilidade sempre que a norma nova é mais benéfica ao acusado (princípio positivado no âmbito tributário no art. 106 do CTN)."

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

Processo nº 10921.000338/2009-70
Acórdão n.º **3101-001.531**

S3-C1T1
Fl. 117

Relatora Valdete Aparecida Marinho

CÓPIA

Declaração de Voto

A teor do relatado, a questão a ser aqui decidida versa sobre penalidade por descumprimento de obrigação acessória. A Ilustre relatora entendeu aplicável ao caso a denúncia espontânea, desse posicionamento ousou divergir pelas razões seguintes:

O instituto da denúncia espontânea está para o Direito Tributário assim como o arrependimento eficaz está para o Direito Penal. É uma ponte de ouro, como diria os penalistas, para aqueles que se encontram no chafurdar do ilícito lhes é dada uma ponte de ouro para voltar ao caminho do bem. Por essa ponte só pode passar aqueles que, **voluntariamente**, reconhecem o ilícito praticado e evita-lhe o resultado. No direito tributário, a ponte de ouro é a denúncia espontânea que nada mais é do que o reconhecimento voluntário do ilícito, e a reparação do dano ao bem jurídico violado, o que não veio a ocorrer no caso em exame.

Assim como no arrependimento penal, o tributário deve ser espontâneo e eficaz. Faltando uma dessas condições não há a ponte de ouro. Não há qualquer benefício ao infrator. No primeiro caso, porque se não é espontâneo não há o arrependimento, no segundo caso, se a boa conduta não é efetiva, ficando apenas no plano da intenção, também não há o benefício. Aqui, vale o adágio popular, de boas intenções o inferno está cheio.

Note-se que o Código Tributário Nacional encampou, por completo, esse instituto do Direito Penal, fazendo as adaptações necessárias, alterando-lhe o nome para denúncia espontânea, mas preservando sua essência, o **arrependimento** e a reparação do dano (no penal a obrigação é de se evitar o resultado). Se o dano não for evitado, no direito penal, ou se ocorrido no Direito Tributário, não for reparado, não há qualquer benefício ao infrator.

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

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

Diante disso, e considerando que não há controvérsia sobre o inadimplemento dessa obrigação acessória, e que o descumprimento dessa obrigação sujeita o infrator à multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) - penalidade prevista no art. 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei 37/66 (com a redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/2003) - não há como deixar de reconhecer a procedência do lançamento fiscal, nessa matéria.

Releva citar aqui o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre o alcance da denúncia espontânea, quando se trata de descumprimento de obrigação acessória. Segundo essa Excelsa Corte, a inobservância de norma fixadora de obrigação acessória pelo sujeito passivo, por se tratar de descumprimento de ato puramente formal exigido do contribuinte, não se confunde com o pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

Predito entendimento encontra arrimo nos Acórdãos proferidos nos julgamentos dos seguintes recursos: RESP 357.001-RS, julgado em 07/02/2002; AGRESP 258.141-PR, DJ de 16/10/2000, e RESP 246.963-PR, DJ de 05/06/2000.

A motivação de tais decisões está muito bem explanada no voto do julgamento do Agravo Regimental no RESP-258.141-PR, em que a Primeira Turma confirmou a decisão monocrática do Eminentíssimo Ministro José Delgado, do qual extraio o seguinte excerto:

“Penso que a configuração da “denúncia espontânea” como consagrada no artigo 138 do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o v. Acórdão supradestacado, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

A extemporaneidade na entrega da declaração do tributo é considerada como sendo o descumprimento no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador do mesmo.

A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte.”

O Relator remete-se, ainda, ao voto que proferiu no RESP 190.388-GO, publicado no DOU de 22/03/1999, onde se posiciona quanto à entrega da Declaração do Imposto de Renda fora do prazo fixado pela administração tributária e antes de iniciado qualquer procedimento administrativo tendente à verificação do ilícito e onde afirma que:

“A entrega extemporânea da Declaração do Imposto de Renda, como ressaltado pela recorrente, constitui infração formal, que não pode ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair a aplicação do invocado no art. 138 do CTN.”

O precedente afigura-se perigoso, na medida em que pode comprometer a própria administração fiscal do imposto em questão, ficando ao talante do contribuinte a fixação da época

em que deverá entregar sua Declaração do Imposto de Renda, sem qualquer penalidade.”

Nesse mesmo sentido foi o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando do julgamento do Acórdão CSRF/02-0.833, assim ementado:

“DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. É devida a multa pela omissão na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN. Precedentes do STJ. Recurso a que se dá provimento.”

Também merece ser transcrito excerto do voto do ilustre conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, que muito bem enfrentou a matéria, quando do julgamento do recurso voluntário interposto nos autos do Processo nº 10521.000208/2009-40.

Por fim, quanto à alegação de que houve a denúncia espontânea da infração, suscitada pela Recorrente, entendo que o instituto não pode ser aplicado ao caso em debate, pelos fundamentos que passo a expor.

*O instituto da denúncia espontânea refere-se à declaração prestada pelo sujeito passivo, acompanhada do pagamento, ou antecedida deste, e tem como efeito a exclusão das **multas incidentes sobre os tributos devidos** e pagos antes do início de qualquer ação fiscal. Deste modo, é possível o “arrependimento” do sujeito passivo, com o seu comparecimento espontâneo, visando à regularização dos tributos inadimplidos antes da iniciativa do sujeito ativo.*

*Entretanto, no caso em tela estamos diante de uma multa por descumprimento de **obrigação acessória autônoma**, qual seja: deixar de prestar informações no Siscomex sobre veículo ou carga nele transportada, na forma e prazo fixado pela Receita Federal.*

Não devemos confundir multa punitiva ou moratória decorrente da inadimplência no cumprimento da obrigação tributária principal, objeto da denúncia espontânea prevista no artigo 138/CTN, com a multa aplicada pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas. Estas são desvinculadas do fato jurídico tributário (“fato gerador do tributo”) que terá como consequente a relação jurídico-tributária (obrigação tributária principal), cujo objeto é o pagamento do tributo.

A prevalecer a tese de que a denúncia espontânea afastaria a multa por descumprimento de obrigações acessórias autônomas, não haveria motivo para que os contribuintes se preocupassem em cumprir prazos para a entrega de declarações e/ou prestação de informações ao Fisco, ficando a critério exclusivo de cada contribuinte a apresentação das informações no momento em que entendesse adequado, ou oportuno, uma vez que não faria qualquer diferença o fato da apresentação ser tempestiva ou não, pois já não haveria mais sanção. É a lógica do absurdo!

A denúncia espontânea tratada pelo artigo 138 do CTN buscou estimular o pagamento de tributos, concedendo ao sujeito passivo uma "premiação" pelo cumprimento da obrigação tributária principal, mesmo após o prazo previsto na legislação. Neste sentido o próprio CTN, em seu artigo 113, tratou de diferenciar a obrigação principal da obrigação acessória, verbis:

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.

Essa linha de entendimento vem sendo adotada pelo STJ. É pacífica e remansosa a jurisprudência nesse Tribunal sobre a matéria, conforme ementas de julgados abaixo transcritos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. 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. Precedentes do STJ.

2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp nº 916.168 - SP, Relator Ministro Herman Benjamin, sessão de 24/03/2009)

PROCESSO CIVIL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA ADMINISTRATIVA. PRETENSÃO JÁ ACOLHIDA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL.

1. Na origem, cuida-se de mandado de segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil, no qual se pleiteia o não pagamento das penalidades pecuniárias (multas), em razão da não entrega das Declarações de Imposto Retido na Fonte (DIRF's) dos anos de 1994 e 1997.

2. Segundo orientação firmada nesta Corte, "a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas " (AgRg no AREsp 11340/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.9.2011, DJe 27.9.2011).

3. A Corte de origem reconheceu que é **"legítima a exigência da multa administrativa"**, afastando a aplicação da denúncia espontânea. Assim, as alegações no sentido que não ocorreu denúncia espontânea em relação à multa administrativa é infundada, pois tal pretensão já foi acolhida pela Corte Regional, revelando-se, portanto, a falta de interesse recursal da recorrente.

Agravo regimental improvido. (grifei)

(AgRg no REsp nº 1.279.038 - MG, Relator Ministro Humberto Martins, sessão de 02/02/2012)

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS.

1. Esta Corte **não admite** a aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, para **afastar a multa pelo não cumprimento no prazo legal de obrigação acessória**.

2. Agravo regimental improvido. (grifei)

(AgRg no REsp nº 751.493 - RJ, Relator Ministro Castro Meira, sessão de 18/08/2005)

Tal entendimento encontra arrimo também nos Acórdãos proferidos pela antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo transcritas:

IRPJ - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - PRAZO DE ENTREGA - INOBSERVÂNCIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA.

A entrega da declaração de rendimentos, espontaneamente, porém com inobservância do prazo fixado, **por se tratar de obrigação acessória, não se beneficia do instituto da denúncia espontânea** previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Recurso especial negado. (grifei)

(Acórdão CSRF nº 404-05212, de 13/06/2005)

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA- DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Por se tratar a DCTF de ato puramente formal e de obrigação acessória autônoma, sem qualquer vínculo direto com a ocorrência do fato gerador do tributo, o atraso na sua entrega não encontra guarida no instituto da denúncia espontânea. Precedentes do STJ e da CSRF. Recurso especial negado.

(Acórdão CSRF nº 403-04332, de 16/05/2005)

Conclui-se, deste modo, adotando a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, não há que se falar em denúncia espontânea quando se trata de inobservância de norma fixadora de prazo para cumprimento de obrigação acessória autônoma, por se tratar de infração desvinculada da obrigação tributária principal (pagamento do tributo).

Afasta-se parte do crédito lançado pela aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso “b” do CTN, por conta da ampliação, para 7 dias, do prazo para registro no Siscomex dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria (IN/RFB nº 1.096/2010).

Por último, mas não menos importante, faço minhas as sábias palavras da Conselheira Mércia Helena Trajano de Amorim ditas na declaração de voto juntada ao acórdão nº 3201-001.212, nos autos do Processo nº 10909.004544/2009-17, transcritas a seguir:

Com o devido respeito à decisão acordada nesta Turma, seguem abaixo os motivos, mediante os quais exponho a minha discordância em relação à dispensa da multa prevista no art. 77 da Lei no 10.833, de 29/12/2003, tendo em vista a nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, por conta da MP 497/2010, convertida na Lei 12.350, de 20/12/2010.

A multa referida foi aplicada por conta da ocorrência de atraso no registro no Siscomex das informações sobre dados de embarque na exportação.

Cabendo à empresa transportadora a multa específica prevista no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei no 37/1966, 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 (...)”*Ou seja, 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”. O descumprimento da obrigação de prestar à SRF, na forma e no prazo por ela estabelecidos, a informação 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.*

Ressalte-se que a IN RFB no 1.096, de 13/12/2010 (DOU 14/12/2010), aumentou o prazo para a apresentação de dados pertinentes ao embarque para 7 (sete) dias, antes era de 2 (dois) dias (IN nº 510/2005), verbis:

“Art. 1º Os arts. 37, 41 e 52 da Instrução Normativa SRF no 28, de 27 de abril de 1994, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 7 (sete)

dias, contados da data da realização do embarque.” (destaquei)

Concluindo, pois, o prazo é de 7 (sete) dias para efeitos de cumprimento dessa obrigação acessória.

O Art. 40 Lei 12.350, de 20/12/2010 (das demais alterações na legislação tributária), passa a vigorar dessa forma:

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." (NR)

De acordo com o item 40 da Exposição de Motivos da MP 497/2010 (que foi convertida na Lei 12.350/2010) a nova redação dada ao § 2º do art. 102 do Decreto-Lei 37/66 "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".

Ainda, consta na Nota Descritiva sobre a Exposição de Motivos da MP 497/2010, em seu item 7, das alterações do Decreto-Lei de nº 37/66, declaração sobre previsão de que a denúncia espontânea exclua, também, penalidades de natureza meramente administrativa.

Quanto à figura de denúncia espontânea, contemplada no art. 138 do CTN somente é possível sua ocorrência de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso de atraso na entrega da declaração, ou pela prestação de informações sobre o embarque de cargas transportadas no Siscomex, a destempo, que se torna ostensivo com decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma ou do prazo a ser observado.

Pois bem, sempre entendi que denúncia espontânea tratava-se de um procedimento formal, pertinente a uma comunicação à RFB, que tinha como consequência a exclusão de penalidades, a partir de alguma informação desconhecida pela própria Receita.

No entanto, agora surge essa corrente que propugna pela aplicação da regra para o caso de não cumprimento de procedimentos em prazo fixado, como é o caso do não cumprimento de prazo para a prestação de informações. Trata-se, no meu entender, de infração que já ocorreu.

A valer desse entendimento, a RFB, por exemplo, iria ter que manter um agente de plantão (fiscalização) para que, no dia seguinte que ultrapassar o prazo de prestação de informações pelo transportador, seja formalizado o auto de infração. E deverá ser feito um auto de infração por dia, porque se o fiscal esperar para juntar diversas omissões do transportador, poderá incorrer na possibilidade de que, em dia que se seguir, já tenha sido apresentada a informação, embora a destempo, mas que

viria a abrigar o transportador com a pretendida denúncia espontânea. Com esse argumento, não vejo aplicabilidade às multas fixas (como é o caso), nem às sanções de advertência suspensão e cassação.

E, mais, seria o caso, de aplicação da súmula CARF nº 49, pois a prestação de informações é uma obrigação acessória.

A denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Falando no art.138 do Código Tributário Nacional, analisando o Capítulo V – “Responsabilidade Tributária” e Seção IV – “Responsabilidade por Infrações”, que trata acerca do instituto 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.

Pela leitura, o pagamento do tributo se torna necessário para a ocorrência da denúncia espontânea, com a devida atualização monetária e juros de mora, atentando-se para outra condição, qual seja: apresentar a denúncia espontânea antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco. Adotando este procedimento, o contribuinte tem a seu favor a exclusão da penalidade, em outro dizer, multa moratória incidente sobre o valor objeto da denúncia.

O legislador teve a intenção de criar a denúncia espontânea como um estímulo aos contribuintes a se manterem regulares perante o Fisco. Antecipando-se em relação à administração fazendária e realizando o pagamento da obrigação tributária que está em atraso, a multa moratória deve ser excluída, ante o seu caráter de penalidade. Como leciona Hugo de Brito Machado, em sua obra “Curso de Direito Tributário”, 27ª Edição, Malheiros, página 184:

O Art. 138 do Código Tributário Nacional é um instrumento de política legislativa tributária. O legislador estimulou o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando o sujeito passivo com a exclusão de penalidades quando este espontaneamente denuncia a infração cometida e paga, sendo o caso, o tributo devido.

No entendimento do STJ, a entrega extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória (DCTF, por exemplo) configura

infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária apta a atrair o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN. É pacífica a jurisprudência da Corte Superior no sentido da impossibilidade de se estender os benefícios da denúncia espontânea quando se tratar de entrega com atraso da declaração de rendimentos. Os diversos julgados existentes salientam que as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

A Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 195161/GO (98/00849050),

em que foi relator o Ministro José Delgado (DJ de 26 de abril de 1999), por unanimidade de votos, que embora tenha tratado de declaração do Imposto de renda é, também, aplicável à entrega de DCTF:

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. INCIDÊNCIA. ART. 88 DA LEI 8.981/95.

1 A entidade "denúncia espontânea" não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.

2 As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

3 Há de se acolher a incidência do art. 88 da Lei n.º 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

4 Recurso provido."

Destaco alguns trechos do RESP 738.397RS, do relator ministro Teori Albino Zavascki, da 1ª Turma, STJ, linhas que resumem de uma forma geral as razões do posicionamento adotado pela STJ, após diversos julgados na mesma linha de julgamento, com destaques:

(...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único).

Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários já constituídos e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória.

(...) 4.À luz dessas circunstâncias, fica evidenciada mais uma importante conseqüência, além das já referidas, decorrentes da constituição o crédito tributário: a de inviabilizar a configuração de denúncia espontânea, tal como prevista no art.

138 do CTN. A essa altura, a iniciativa do contribuinte de promover o recolhimento do tributo declarado nada mais representa que um pagamento em atraso. E não se pode confundir pagamento atrasado com denúncia espontânea. Com base nessa linha de orientação, a 1ª Seção firmou entendimento de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral. Assim, v.g, ficou decidido no ERESP 531249DJ de 09.08.2004, Min. Castro Meira:

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO DECLARADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido da não admitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver declaração desacompanhada do recolhimento do tributo.

2. Embargos de divergência rejeitados.

Assim, considera-se que, nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência do crédito tributário, trazendo-o para o mundo jurídico, e, constituído o crédito, ocorrendo o seu recolhimento a destempo, não enseja o benefício do art. 138 do CTN, que é incompatível com a expressão "do pagamento do tributo devido e dos juros de mora" nele contida, haja vista que uma das características para o benefício da denúncia espontânea é o pagamento na data do tributo, estabelecida em lei. Ao efetuar o pagamento do tributo fora de prazo (ainda que pelo valor integral, corrigido monetariamente e com juros), o STJ considera tal ato como sendo fator inibidor para a incidência da aplicação do benefício de denúncia espontânea.

Então, por todo o raciocínio desenvolvido, pelas correntes acima apontadas; aplicam-se, ao caso, perfeitamente, o de prestar informações de embarque na exportação sobre cargas transportadas a destempo no Siscomex.

Processo nº 10921.000338/2009-70
Acórdão n.º **3101-001.531**

S3-C1T1
Fl. 129

Assim sendo, o disposto no art. 138 do CTN não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas.

Diante do exposto, voto por que se negue provimento ao recurso e procedência do lançamento para considerar devida a multa legalmente prevista pelo registro dos dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação, no Siscomex, fora do prazo fixado que constitui infração pelo descumprimento da obrigação acessória.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Henrique Pinheiro Torres