



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

Processo nº 11011.001269/2008-66
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.497 – 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - ADUANA
Recorrente VRG LINHAS AÉREAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 08/08/2003

INFORMAÇÕES EXIGIDAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. PRAZO. INOBSERVÂNCIA. INFRAÇÃO. TIPIFICAÇÃO LEGAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ANTINOMIA.

A denúncia espontânea da infração não exclui a responsabilidade quando a penalidade tem por objeto a própria conduta extemporânea do administrado, materializada no cumprimento a destempo da obrigação de fazer.

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 negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito,

Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3102-00.732**, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o cálculo do valor aduaneiro, base cálculo da multa, com base na taxa de câmbio vigente na data seguinte ao término do prazo para promover a reexportação do bem admitido no regime.

O Colegiado, assim, consignou, a seguinte ementa:

“ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 08/08/2003

REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO DE REEXPORTAÇÃO. MULTA APLICÁVEL. BASE DE CÁLCULO. NORMAS APLICÁVEIS VIGENTES NA DATA DA PRÁTICA DA INFRAÇÃO.

A data de concessão do regime aduaneiro especial de admissão temporária é o marco temporal que define a data do fato gerador e, por conseguinte, as normas aplicáveis em relação aos tributos incidentes na operação de importação, incluindo, base de cálculo e alíquota.

Por sua vez, as normas aplicáveis às penalidades pecuniárias de natureza aduaneira, decorrentes do descumprimento do regime de aduaneiro especial de admissão temporária, são aquelas vigentes na data da ocorrência do ilícito, incluindo a conversão do valor aduaneiro para a moeda nacional, base de cálculo da multa aplicada, que deve ser determinada com base na taxa de câmbio vigente da data da ocorrência do ilícito.

REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. DESCUMPRIMENTO DO REGIME. MULTA APLICÁVEL A PARTIR DE 31/10/2003.

A infração tipificada no inciso I do art. 72 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003, introduzida originariamente no ordenamento jurídico brasileiro em 31/10/2003, data da publicação da Medida Provisória nº

135, de 30 de outubro de 2003, por definir inteiramente todas as infrações e penalidades, por descumprimento dos requisitos, condições e prazos do regime do regime de admissão temporária, revogou tacitamente a infração e penalidade estabelecidas na alínea “b” do inciso II do art. 106 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

BENEFÍCIO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INFRAÇÃO DE NATUREZA ADUANEIRA. INAPLICÁVEL.

O benefício da denúncia espontânea aplica-se somente às penalidades de natureza tributária. Estão expressamente excluídas da aplicação do referido instituto, ex vi do § 2º do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, as multas do controle aduaneiro ou administrativo das importações, tal como a multa por descumprimento do prazo do regime de admissão temporária. ”

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração, alegando omissão. Não obstante, os embargos foram rejeitados.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, trazendo, entre outros, que se deve respeitar a prevalência do Princípio da Especialidade ante o critério cronológico para considerar a ocorrência da denúncia espontânea. Trouxe, assim, duas discussões, quais sejam:

- Da prevalência do critério da especificidade sobre o critério cronológico;
- Da aplicação da denúncia espontânea da infração.

Em Despacho às fls. 432 a 436, foi dado seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação a aplicação da denúncia espontânea à infração.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- Considerando que a denúncia noticiada pelo contribuinte ocorreu após o início do procedimento fiscal, não há como pretender

aplicar-se o benefício constante no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, na redação dada pela Lei 10.350/2010;

- Mesmo que a denúncia tivesse ocorrido em data anterior ao início do procedimento fiscal, não seria aplicável o instituto da denúncia espontânea *in casu*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que o recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, pois tempestivo e comprovada a divergência suscitada.

Eis que no Acórdão recorrido o colegiado considerou inaplicável a denúncia espontânea sobre multas administrativas, afirmando que o instituto da denúncia espontânea não aproveita aos casos de infrações enquadradas como inobservância dos prazos estabelecidos pela RFB.

Enquanto, no Acórdão paradigma o colegiado considerou aplicável a denúncia espontânea à infração de mesma espécie (penalidade por descumprimento de obrigação acessória autônoma, desvinculada da existência do tributo), nos termos do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº. 37/66, na redação dada pela Lei nº. 10.350/2010, a partir da qual se entendeu que estão albergadas também as penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas.

Constata-se que no Acórdão paradigma tratou-se de penalidade exigida para fato gerador ocorrido antes da Lei 10.350/10, e o julgamento foi realizado após sua vigência, situação idêntica ao recorrido. Todavia, no Acórdão paradigma foi afastada a penalidade, enquanto no recorrido foi mantida.

Sendo assim, conheço o recurso interposto pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, conhecendo o recurso especial interposto pelo sujeito passivo, passo a discorrer sobre a lide – qual seja, aplicação ou não da denúncia espontânea com o intuito de se afastar a multa por falta de cumprimento de obrigação acessória, que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma, entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

Ora, a denúncia espontânea em matéria aduaneira se encontra positivada no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, reproduzido no art. 683 § 2º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6759/2009).

Para melhor elucidar, trago síntese cronológica do art. 102 do Decreto-Lei 37/66 – que trata da denúncia espontânea no âmbito aduaneiro.

Antes do advento da MP 497/10, vê-se que o § 2º do art. 102 era taxativo ao prescrever que a denúncia espontânea excluía apenas as penalidades de natureza tributária (Grifos meus):

“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 somente as penalidades de natureza tributária. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)”

Com o advento da MP 497/10, convertida na Lei 12.350/2010, a denúncia espontânea passou a afastar também as penalidades de natureza administrativa, além da tributária, *in verbis* (Grifos meus):

“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 tal dispositivo, a denúncia espontânea passou a ser aplicada para as penalidades de natureza administrativa, salvo as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

Ademais, quanto à intenção do legislador ao trazer a menção à penalidade administrativa quando da aplicação da denúncia espontânea, importante reproduzir a Exposição de Motivos daquela MP 497/10 (Grifos meus):

“[...]

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.

*(...) 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.”

Nesse ínterim, cumpre destacar ainda que para que a exclusão da responsabilidade ocorra deve-se observar se não houve início de procedimento fiscal, mediante ato de ofício, tendente a apurar a infração ou o cumprimento da obrigação acessória aduaneira.

Sendo assim, considerando o caso vertente, em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali* - é de se aplicar o art. 102, §2º, do Decreto-Lei 37/66 com a redação dada pela MP 497/10 (convertida na Lei 12.350/10 – que manteve a mesma redação) para os casos de entrega a destempo de obrigação acessória aduaneira.

Ademais, cabe trazer que o Direito aduaneiro é considerado autônomo, inclusive porque se originam de fontes peculiares – tais como, acordos e tratados internacionais, códigos e regulamentos aduaneiros, ainda que tenha dependência com outros ramos de direito. As relações jurídicas observam as peculiaridades de regimes próprios, ainda que envolva outros ramos científicos. Sendo assim, pode-se considerar que deve observar um regramento especial – tal como o que preceitua o art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66.

Não há como ignorar a redação do art. 102, §2º do Decreto-lei nº 37/66, conferida pela Lei 12.350/2010, que exclui “expressamente” a penalidade da multa administrativa pelos efeitos da denúncia espontânea. Digo “expressamente”, pois, ao meu sentir, não há como “interpretá-la” ou “interpretá-la restritivamente”, vez trazer claramente que o instituto da denúncia espontânea afasta toda a penalidade pecuniária de natureza administrativa sem ao menos ressaltar hipóteses excludentes.

Nos termos do art. 5º, inciso II, da CF/88, temos que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei – ou seja, somente a lei poderá criar, entre outros, vedações. O que, por conseguinte, entender

que a norma em questão seria “expressa” reflete o respeito ao Princípio da Legalidade.

Caso o legislador da Lei 12.350/2010, que alterou o art. 102, § 2º do Decreto-Lei 37/66, incluindo no campo de alcance da aplicação do instituto da denúncia espontânea, tivesse a pretensão de se excluir as hipóteses de entrega de obrigações acessórias aduaneiras a destempo, deveria ter trazido tal vedação de forma expressa, promovendo ao sujeito passivo a segurança jurídica que tanto merece. Não obstante a isso, vê-se que apenas incluiu o termo penalidade de natureza administrativa e ainda esclareceu na exposição de motivos que o instituto da denúncia espontânea alcança “toda” penalidade pecuniária.

Ademais, ignorar o dispositivo de lei, sem ao menos, ter sido declarado inconstitucional, traria insegurança jurídica aos sujeitos passivos que observam o disposto na lei, além de ferir a regra trazida pelo art. 62, Anexo II, do RICARF/2015, *in verbis* (Grifos meus):

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.
[...]”*

Quanto à aplicação do disposto no art. 102, § 2º do Decreto-Lei 37/66 aos períodos anteriores à sua vinda no ordenamento jurídico, entendo ser plenamente aplicável o instituto da retroatividade benigna – tal como estabelece o art. 106 do Código Tributário Nacional:

"Art. 106 . A lei aplica - se a ato o u fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando - se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática "

Sendo assim, verifica-se a subsunção do caso concreto à norma referendada.

Ora, com a aplicação do instituto da retroatividade benigna, no caso vertente, há de ser afastada a aplicação da multa pela entrega a destempo da obrigação acessória aduaneira.

Ainda em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali*, não mais aplico, por analogia, a Súmula CARF 49, eis que, ainda que tenha como fundamento original o art. 138 do CTN, trata especificamente da entrega a destempo de DCTF, e não da obrigação acessória aduaneira. Essa última possui regra especial tratada expressamente no art. 102, §2º do Decreto-lei nº 37/66, conferida pela Lei 12.350/2010.

Ademais, quanto à Súmula CARF nº 49 que traz que "a denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração", entendo que deva ainda sua aplicabilidade ser afastada no presente caso (obrigação acessória aduaneira), pois as decisões reiteradas e uniformes que consubstanciaram a referida súmula se deu anteriormente à edição da MP 497/2010.

O que, por conseguinte, não há que se falar em obrigatoriedade de os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais observarem a referida súmula no presente caso, invocando equivocadamente o *caput* do art. 72, Anexo II, do RICARF/2015 (Portaria MF 343/2015).

O pedido de reexportação definitivo foi protocolizado em 15.5.2008 ao passo que o auto de infração foi lavrado tão somente em 14.11.08, tendo sido a

recorrente cientificado somente em 21.22.08. OU seja, antes de qualquer procedimento fiscal.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o recurso especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Pelas razões que a seguir declino, peço vênica para divergir da solução que a i. Relatora do processo propunha.

Trata-se de descumprimento do prazo de reexportação de um Boeing importado em regime de admissão temporária. O regime foi concedido em 07/08/2003, data do desembarço aduaneiro, e venceu em 30/04/2008. Em 06/06/2008, a empresa foi intimada a comprovar a reexportação e, em 23/06/2008, informou que estava solicitando, intempestivamente, a devolução do bem para o exterior. Tudo isso, incontroverso nos autos.

A recorrente afirma que em 15/05/2008 ingressou com pedido de exportação definitiva, registrando a operação no Siscomex em 21/05/2008. Entende, portanto, ter sido espontânea, razão para que a responsabilidade pela infração seja afastada.

Outrossim, alega que houve erro na escolha da infração pela Fiscalização Federal, porque, segundo entende, haveria duas infrações previstas em lei para situações abstratas que se amoldam aos fatos narrados no processo, se não vejamos.

Lei 10.833/03

Art. 72. Aplica-se a multa de:

I – 10% (dez por cento) do valor aduaneiro da mercadoria submetida ao regime aduaneiro especial de admissão

temporária, ou de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, pelo descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime; e

Decreto-lei nº 37, de 1966

*Art.106 - Aplicam-se as seguintes multas, **proporcionais ao valor do imposto** incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:*

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

*b) pelo não retorno ao exterior, **no prazo fixado**, dos bens importados sob regime de admissão temporária;*

Como bem lembrado pelo i. Relator da decisão recorrida, situações como a de que aqui tratamos estão disciplinadas no § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (LICC), que seguem transcritos.

Art. 2o Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

*§ 1o A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou **quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior**.*

§ 2o A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Sem dúvida, a situação em apreço enquadra-se perfeitamente na terceira hipótese elencada no § 1º, acima destacada.

A Secretaria da Receita Federal não diverge desse entendimento. Por meio do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 4, de 4 de março de 2004, esclareceu que a alínea "b" do inciso II do art. 106 do Decreto-lei nº 37, de 1966, ficou tacitamente revogada a partir de 31 de outubro de 2003, data da vigência da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003. Observe-se.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, tendo em vista o disposto no inciso I do art. 72 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e considerando que:

I - o art. 106, inciso II, alínea "b", do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, prevê penalidade, apenas, pelo descumprimento do prazo estabelecido para o retorno, ao exterior, de bens ingressados no País sob o regime aduaneiro especial de admissão temporária;

II - o art. 72, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003, prevê penalidade pelo descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime aduaneiro especial de admissão temporária; e

III - nos termos do § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil), lei posterior revoga a anterior quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior; declara:

Art. 1º A multa prevista no inciso I do art. 72 da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se pelo descumprimento de quaisquer condições, requisitos e prazos estabelecidos para aplicação do regime aduaneiro especial de admissão temporária, inclusive para a reexportação dos bens admitidos no regime, ressalvadas as hipóteses sujeitas à aplicação da pena de perdimento.

Art. 2º A alínea "b" do inciso II do art. 106 do Decreto-lei nº 37, de 1966, ficou tacitamente revogada a partir de 31 de outubro de 2003, data da vigência da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003. (grifos meus)

No que se refere à aplicação do instituto da denúncia espontânea, é importante pontuar algumas questões.

A decisão recorrida foi tomada em agosto de 2010. Em dezembro do mesmo ano, a Lei nº 12.350/2010 passou a considerar as infrações administrativas, no âmbito aduaneiro, passíveis de denúncia. O acórdão recorrido afastou a denúncia espontânea justamente porque, até aquela data, somente as infrações de natureza tributária eram sujeitas a denúncia.

Feita essa ressalva, cumpre destacar que, no meu entender, o fato não traz qualquer consequência à lide. Mais uma vez, aqui, está-se diante de uma infração por perda de prazo. Infrações por perda de prazo, como já decidido à exaustão por esse Colegiado, não são favorecidas pela ação espontânea do contribuinte.

Por oportuno, reproduzo uma vez mais o brilhante voto proferido pelo i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, em decisão tomada no processo nº 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, ao 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 indenizatória¹ (ou ressarcitória), uma vez que toda penalidade pecuniária tem, necessariamente, natureza punitiva, pois decorre sempre da prática de um ato ilícito, consistente no

¹ A origem dessa discussão está na jurisprudência do C. STF (RE nº 79.625/SP) que tratou da natureza jurídica da multa moratória (se punitiva ou ressarcitória), quando julgou questões acerca da aplicação do art. 184 do CTN, que trata dos privilégios do crédito fiscal, no âmbito do processo de falência. Segundo o referido julgado, entendeu a Corte Suprema que a dita multa tinha natureza punitiva.

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.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.