



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

Processo n° 11128.007124/2009-42
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-003.557 – 3ª Turma
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA POR ATRASO NA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE VEÍCULO OU CARGA NELE TRANSPORTADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WILSON SONS AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 05/01/2006 a 21/02/2006

PENALIDADE ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento de deveres instrumentais, como os decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso especial para considerar inaplicável ao caso a denúncia espontânea, devendo o processo retornar à instância *a quo* para apreciação das demais questões trazidas no recurso voluntário e que não foram objeto de deliberação por aquele Colegiado. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Júlio César Alves Ramos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3801-003.287**, da 1ª Turma Especial da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, consignando acórdão com a seguinte ementa (Grifos meus):

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 05/01/2006 a 21/02/2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO ÀS PENALIDADES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias de caráter administrativo cumpridas intempestivamente, mas antes do início de qualquer atividade fiscalizatória, relativamente ao dever de informar, no Siscomex, os dados referentes ao embarque de mercadoria destinada à exportação.”

Insatisfeita com o referido acórdão, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão recorrido no que tange ao afastamento da penalidade de natureza administrativa com a invocação da denúncia espontânea.

O apelo da Fazenda Nacional foi admitido, conforme Despacho de Fls. 116/118.

Irresignado, o sujeito passivo apresentou Contrarrazões às fls. 127/135 em face do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, requerendo que seja julgado improcedente o recurso, alegando em síntese que:

- Com o advento da IN 1.473/14 – que alterou a IN 800/07, o § 1º do art. 11 não mais contempla a obrigação da informação dos manifestos eletrônicos ser prestada pelas agências de navegação que representem a empresa de navegação operadora da embarcação e as empresas de navegação parceiras;
- Foram revogados pelo art. 4º da IN 1.473/14 os arts. 23, 24 e 45 da IN 800/07 que previam, respectivamente, a solicitação de retificação de informações prestadas no sistema, bem como ao transportador, ao depositário e ao operador portuário a cominação da penalidade prevista

nas alíneas “e” ou “f”, do inciso IV, do art. 107, do Decreto-Lei 37/66, pela não apresentação das informações;

- Tendo o auto de infração sido lavrado em 22.9.09 e tendo em vista que não mais é exigido que a informação dos manifestos eletrônicos seja prestada pelas agências marítimas, há que se pugnar pelo princípio da retroatividade benigna a fim de permitir que a agência de navegação seja desonerada da multa que lhe pretende impor a fiscalização;
- Não pode a fiscalização, por falta de amparo legal, impor à agência marítima o dever do transportador, do agente de carga ou do operador portuário de prestar as informações sobre as operações inerentes às cargas transportadas e a penalidade prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-Lei 37/66 com a redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/03, sob pena de estar extrapolando a sua autoridade regulamentar;
- Quanto à denúncia espontânea, a suposta infração apontada foi comunicada à repartição alfandegária antes do início do procedimento fiscal, não há que se falar na aplicação da multa prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/03 – que alterou o Decreto-Lei 37/66 – não importando a sua natureza – se tributária ou administrativa, pois a natureza da penalidade não impede a aplicação da denúncia espontânea

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Depreendendo-se da análise do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que o recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, pois tempestivo e comprovada a divergência suscitada.

O Acórdão recorrido considerou aplicável a denúncia espontânea sobre multas administrativas, nos termos do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, na redação dada pela Lei 10.350/2010, a partir da qual se entendeu que estão albergadas também as penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas. Como o fato gerador da penalidade foi anterior a julho de 2010, a penalidade foi afastada por aplicação da retroatividade benigna.

Por outro lado, no paradigma o colegiado considerou inaplicável a denúncia espontânea a infração da mesma espécie (penalidade por descumprimento de obrigação acessória autônoma, desvinculada da existência do tributo). Note-se que no paradigma tratou-se de penalidade exigida para fato gerador ocorrido antes da Lei 10.350, de 2010, e o julgamento foi realizado em 2011, após sua vigência, situação idêntica ao recorrido.

Devem ser apreciadas também as alegações trazidas nas Contrarrazões, vez serem tempestivas. Aproveito para trazer, então, que quanto à imposição da obrigação ao sujeito passivo, apenas trago que entendo que a responsabilidade de quem representa o transportador, desincumbindo-se do cumprimento das obrigações acessórias que lhe são próprias, é expressa nos termos do inciso I do art. 95 do Decreto-Lei 37/66 já que respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a sua prática. O que entendo ter sido correta a imputação dessa obrigação a empresa.

Ventiladas tais considerações, no que tange à 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, apenas destaco que essa conselheira alterou seu entendimento em relação a essa matéria – especificamente, quanto à aplicabilidade da denúncia espontânea quando se tratar de obrigação acessória em matéria aduaneira.

Essa conselheira aplicava para o caso em comento o entendimento consolidado em todas as esferas jurídicas de que as obrigações tributárias autônomas ou acessórias - deveres de caráter formal - não guardam vínculo necessário com o fato gerador do tributo.

E que, por conseguinte, trazia que o disposto no art. 138 do CTN não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas, não obstante o argumento do sujeito passivo, de que tenha informado espontaneamente antes de qualquer procedimento fiscal.

E, ainda considerava, para tanto, que tal entendimento já se encontrava pacificado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais através da Súmula de Enunciado nº 49 (numeração de enunciados consolidados):

“A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega da declaração.”

Invocando, inclusive, o Julgado do STF, RE nº 195.161/GO de 26/04/99, que expõe que *“a entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar com atraso a declaração de imposto de renda”*.

E, por fim, por analogia, entendia que, por se tratar o caso especificamente de penalidade por inobservância de obrigações acessórias, independentemente de se tratar de obrigação acessória “aduaneira”, observava a referida Súmula, apesar desta última ter tratado especificamente de atraso na declaração de DCTF.

Não obstante, refletindo melhor sobre a aplicabilidade ou não da denúncia espontânea em matéria aduaneira, alterei meu entendimento.

Eis que a denúncia espontânea em matéria aduaneira encontra-se positivada no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, reproduzido no art. 683, § 2º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009).

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).

Em vista de todo o exposto, voto por admitir o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento.

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

Em que pese os bens concatenados argumentos trazidos no voto da ilustre relatora, desta ouso divergir.

De fato, ao cotejarmos o objeto desta lide com o da discutida no acórdão paradigma, vê-se que tratam exatamente da mesma matéria, *in casu*, a multa prevista na alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) .

I - omissis

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) .

a) omissis

.....
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

As situações fáticas discutidas em ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, como dito anteriormente, são, exatamente, as mesmas, a entrega fora do prazo das informações previstas na alínea transcrita acima, que não faz qualquer distinção se o transporte é marítimo ou aéreo. O dispositivo legal interpretado é, absolutamente, idêntico, mas os resultados dos julgamentos foram distintos. No recorrido, aplicou-se a denúncia espontânea, já no acórdão paradigma, não. Acrescente-se ainda que a matéria foi prequestionada e o recurso foi apresentado, no tempo regimental, por quem de direito.

Importante frisar que recorrido e paradigma, além de tratarem da mesma matéria, foram proferidos após 28/07/2010 (data da publicação da MP 497, convertida na Lei 12.350, de 20/12/2010), portanto, posteriormente à alteração promovida no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, que trata da denúncia espontânea nas infrações aduaneiras.

Atendido, assim, todos os requisitos de admissibilidade, é de se conhecer do apelo apresentado pela Fazenda Nacional.

A matéria devolvida ao Colegiado cinge-se, exclusivamente, à possibilidade de aplicar a denúncia espontânea após a alteração promovida pela Lei 12.350/2010, para afastar a exigência da multa pelo atraso na prestações de informações sobre veículo ou carga nele transportada.

O instituto da denúncia espontânea está para o Direito Tributário assim como o arrependimento eficaz e a desistência voluntária estão para o Direito Penal. Esses institutos são como uma ponte de ouro, como diriam os penalistas, para aqueles que se encontram à margem da lei, a esses é oferecida uma oportunidade de regressar ao caminho da lei, uma ponte de ouro para a legalidade. Por essa ponte só podem passar aqueles que, **voluntariamente**, desistem de consumir o ato ilícito, ou, se já o praticaram, evitam-lhe o resultado.

Nos delitos unissubsistentes¹ não se admite desistência voluntária, uma vez que, praticado o primeiro ato, já se encerra a execução, tornando impossível a sua cisão. Já os crimes de mera conduta² e os formais³ "*não comportam arrependimento eficaz, uma vez que, encerrada a execução, o crime já está consumado, não havendo resultado naturalístico a ser evitado*".

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.

Todavia, assim como no Direito Penal, no Tributário algumas infrações não são suscetíveis de denúncia espontânea. São aquelas em que a mera conduta, por si só, já configura o ilícito, o qual, uma vez ocorrido, não há possibilidade jurídica, ou até mesmo física, de se evitar o resultado.

¹ Crime unissubsistente é aquele que é realizado por ato único, não sendo admitido o fracionamento da conduta.

² Crime de mera conduta. Assim como nos crimes formais, no crime de mera conduta o criminoso não precisa produzir um resultado. Mas, diferente do crime formal, a lei sequer olha qual era a intenção do criminoso ou se ele poderia produzir determinado resultado: basta que o criminoso aja de uma forma que a lei considera não desejada. O crime formal não exige a produção do resultado para sua consumação, ainda que possível que ele ocorra.

O exemplo mais característico desse tipo de infração, é, justamente, a referente ao atraso no cumprimento de obrigação acessória, pois, no exato momento em que se exauriu o prazo legal sem que a obrigação tenha sido adimplida, a infração está configurada e o atraso não poderá ser reparado.

Em outras palavras, atendo-se às normas do 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, **a ser prestada em determinado prazo**, 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, e se esta não foi apresentada no prazo determinado, não há como cumprir a obrigação acessória tempestivamente, salvo se se voltar no tempo, ainda não possível com a tecnologia disponível hoje.

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 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.

Note-se que, se a sanção fosse destinada, apenas e tão somente, a punir o não cumprimento da obrigação acessória, poder-se-ia admitir que, o adimplemento a destempo, desde que espontâneo, poderia ser beneficiado com a norma excludente da penalidade. Entretanto, se a sanção é destinada a coibir o atraso no cumprimento da obrigação, uma vez ocorrida a mora, não há que se falar em denúncia espontânea.

Essa questão da denúncia espontânea envolvendo descumprimento de obrigação acessória encontrava-se apascentada, tanto no Judiciário⁴ quanto no âmbito administrativo, tendo sido, inclusive, objeto de Súmula no CARF, mais precisamente, a de nº 49, cujo enunciado transcreve-se a seguir:

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, com a edição da Lei nº 12.350/2010, cujo art. 40⁵ deu nova redação ao art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, a questão foi reaberta e gerou celeuma na jurisprudência

⁴ 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).'

⁵ 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)

e na doutrina, mas, a meu sentir, não há razão alguma para se modificar o entendimento anteriormente firmado, pois, pela razões expostas linhas acima, a novel legislação não alcança a infração objeto destes autos. Neste sentido, impecável a decisão da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção, Acórdão 3102-00.988, cujo voto condutor foi da lavra do insigne Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que, com as merecidas loas, peço licença para aqui transcrever o entendimento lá adotado, como arrimo deste voto.

"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 denúncia 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 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.

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). MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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."

No mesmo sentido, posicionou-se o Conselheiro Solon Sehn no Acórdão 3802-002.314, de 27/11/2013, do qual transcrevo os seguintes excertos:

"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 tributário.

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 frustrada⁶.

Entende-se, portanto, que a denúncia espontânea (art. 138 do CTN e art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966) não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de dever instrumental caracterizado pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira.

(...)"

Não destoando desse entendimento, 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 ressaltar 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, atracação de embarcação, vinculação de manifesto de carga, etc.

Afastada a aplicação da denúncia espontânea, necessário verificar o efeito desse entendimento sobre o resultado do julgamento, tendo em vista que a decisão neste processo será aplicada a diversos outros, na sistemática prevista nos §§ 1º a 3º do art. 47 do RICARF (recursos repetitivos).

Como a denúncia espontânea é questão prejudicial de mérito, impede o julgamento das demais questões afetas à exigência da penalidade em foco. Portanto, ainda que o voto condutor do recorrido tenha se pronunciado sobre outras questões de mérito, tal pronunciamento não representa julgamento pelo colegiado *a quo*, constituindo, apenas, manifestação pessoal do relator.

Por isso, afastada a denúncia espontânea, deve o processo retornar à instância a quo para que sejam enfrentadas as questões de mérito trazidas pelo Sujeito Passivo no recurso voluntário.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, para considerar inaplicável ao caso a denúncia espontânea, devendo o processo retornar à instância *a quo* para apreciação das demais questões trazidas no recurso voluntário e que não foram objeto de deliberação por aquele Colegiado.

Henrique Pinheiro Torres