



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

Processo nº	11684.720057/2011-64
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3802-002.313 – 2ª Turma Especial
Sessão de	27 de novembro de 2013
Matéria	MULTA REGULAMENTAR
Recorrente	ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 24/12/2010

MULTA REGULAMENTAR. DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres instrumentais caracterizados pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, decorrente do art. 40 da Lei nº 12.350/2010. A aplicação deste dispositivo deve-se considerar o conteúdo da “obrigação acessória” violada. Isso porque nem todas as infrações pelo descumprimento de deveres instrumentais são compatíveis com a denúncia espontânea, como é o caso das infrações caracterizadas pelo fazer ou não-fazer extemporâneo do sujeito passivo. Nestas a aplicação da denúncia espontânea implicaria o esvaziamento do dever instrumental, que poderia ser cumprido há qualquer tempo, ao alvedrio do sujeito passivo.

REGISTRO EXTEMPORÂNEO. INFORMAÇÃO. VINCULAÇÃO. MANIFESTO. ESCALA. INAPLICABILIDADE. DA SOLUÇÃO INTERNA COSIT Nº 08/2008.

A Solução de Consulta Interna COSIT nº 08, de 14 de fevereiro de 2008, refere-se à multa decorrente do registro intempestivo dos dados relativos aos embarques de exportação no Siscomex, na forma e nos prazos estabelecidos no art. 37 da IN SRF nº 28/1994, sendo inaplicável na hipóteses de prestação extemporânea de informação sobre a vinculação dos manifestos à escala, prevista no art. 22, II, “d”, da Instrução Normativa nº 800/2007.

PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. LEI N° 10.833/2003. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Após as alterações da Lei nº 10.833/2003, a multa regulamentar por registro extemporâneo dos dados de embarque no Siscomex deixou de ser enquadrada

na hipótese legal de embargo à fiscalização aduaneira, para se subsumir ao tipo específico previsto na alínea “e”, IV, art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966. Violação ao princípio da reserva legal não caracterizada.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco José Barroso Rios (Presidente), Solon Sehn, Mara Cristina Sifuentes, Claudio Augusto Gonçalves Pereira, Bruno Maurício Macedo Curi e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, na qual se discute a aplicabilidade de multa regulamentar decorrente do descumprimento do dever instrumental previsto no art. 22, II, “d”, da Instrução Normativa nº 800/2007, combinada com fundamento na alínea “e”, IV, do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação da Lei nº 10.833/2003.

O acórdão recorrido, dispensado de ementa nos termos da Portaria SRF n.º 1.364/2004, resumiu a controvérsia nos seguintes termos: (fls. 163):

“O presente Auto de Infração refere-se à multa capitulada no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, no valor de R\$20.000,00, por prestação de informação sobre carga transportada fora do prazo estabelecido pela IN SRF nº 800/2007, com a alteração da IN SRF nº 899/2008.

Segundo relato da fiscalização, a autuada prestou informações de vinculação dos Manifestos às escalas em data posterior à data/hora da efetiva atracação da embarcação CAP BRETON 9222120 no porto de São Francisco do Sul/SC, primeiro porto nacional de chegada.

A embarcação CAP BRETON 9222120 chegou ao Brasil inicialmente no São Francisco do Sul/SC, no dia 22/12/2010, procedente do Chile, tendo atracado às 12:52:00h. A embarcação prosseguiu sua viagem e veio a atracar no Porto de Santos/SP no dia 24/12/2010, às 03:10:00h.

A interessada, após ter informado os manifestos nº 1310502500907, 1310502500940, 1310502500982 e 1310502501016 vinculou-os às escalas de São Francisco do Sul nº 100000431998 e de Itaguaí nº 100000432005, tempestivamente,

em 09/12/2010 e em 10/12/2010, respectivamente. Posteriormente, vinculou-os à escala de Santos nº 1000043205, intempestivamente, em 23/12/2010, às 14:49:53h.

O prazo para informação de vinculação de Manifesto à escala é de 48 (quarenta e oito) horas antes da chegada da embarcação. Este fato caracteriza a omissão do dever de prestar informação sobre a carga transportada na forma (Siscomex Carga) e no prazo (antes da atracação do veículo no porto) conforme estabelecido na norma de regência.”

O Recorrente, nas razões de fls. 171 e ss., pleiteia a reforma do acórdão assentado nas seguintes alegações: a) a aplicabilidade da denúncia espontânea no tocante às multas administrativas, b) a prevalência da aplicação da referida multa uma única vez por navio transportador; c) ausência de elemento essencial de validade estabelecido no art. 113, § 2º do CTN (Código Tributário Nacional), vez que não houve qualquer efeito no âmbito arrecadatório ou de fiscalização de tributos; d) que a penalidade, por ter sido instituída pelo art. 44 da Instrução Normativa nº 28/94, não pode ser mantida em face do princípio da reserva legal estabelecido no art. 97, V, do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Solon Sehn

A ciência da decisão se deu no dia 26/06/2013 (fls. 170) e o protocolo do recurso, em 03/07/2013 (fls. 171). Trata-se, portanto, de recurso tempestivo que pode ser conhecido, uma vez que versa sobre matéria da competência da Terceira Seção e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972.

No caso em exame, o auto de infração foi lavrado porque o Recorrente, na condição de agente de carga, deixou de prestar, no prazo do art. 22, II, “d”, da Instrução Normativa RFB nº 800/2007, informação sobre a vinculação dos manifestos nº 1310502500907, 1310502500940, 1310502500982 e 1310502501016 à escala nº 1000043205 no Porto de Santos/SP. Em razão disso, foi cominada a multa prevista na alínea “e”, IV, art. 107, do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação do art. 77 da Lei nº 10.833/2003:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

[...]

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

[...]

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga; e

Assim, estando devidamente caracterizados os pressupostos da sanção, impõe-se a manutenção da exigência fiscal.

Não cabe, ademais, a aplicação da Solução de Consulta Interna COSIT nº 08, de 14 de fevereiro de 2008. Esta refere-se à multa decorrente do registro intempestivo dos dados relativos aos embarques de exportação no Siscomex, na forma e nos prazos estabelecidos no art. 37 da IN SRF nº 28/ 1994. Já a hipótese dos autos, consoante relatado, diz respeito ao prestação extemporânea de informação sobre a vinculação dos manifestos à escala, prevista no art. 22, II, “d”, da Instrução Normativa nº 800/2007.

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

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

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

“Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, resta indubidoso que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias”¹.

“A expressão ‘se for o caso’ explica-se em face de que algumas infrações, por implicarem desrespeito a obrigações acessórias, não acarretam, diretamente, nenhuma falta de pagamento de tributo, embora sejam também puníveis, porque a responsabilidade não pressupõe, necessariamente, dano (art. 136). Outras infrações, porém, de um modo ou de outro, resultam em falta de pagamento. Em relação a estas é que o Código reclama o pagamento”².

“Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa. Ora, onde o legislador não

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 182 e ss.

Doctrina AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 437.

Autenticado digitalmente em 19/08/2014 por SOLON SEHN, Assinado digitalmente em 19/08/2014 por SOLON

SEHN, Assinado digitalmente em 17/09/2014 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS

Impresso em 18/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

distingue não é lícito ao intérprete distinguir segundo cedição princípio de hermenêutica”³.

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

“TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

1. O STJ possui entendimento de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, pois os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

2. Agravo Regimental não provido.” (STJ. 2ª T. AgRg nos EDcl no AREsp 209663/BA. Rel. Min. Herman Benjamin. DJe 10/05/2013).

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1 - A entrega das declarações de operações imobiliárias fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.

2 - A entrega extemporânea das referidas declarações é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo e, como obrigação acessória autônoma, não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória devida.

3 - Precedentes: AgRg no REsp 669851/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.02.2005, DJ 21.03.2005; REsp 331.849/MG, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.11.2004, DJ 21.03.2005; Resp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; EREsp nº 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; EREsp nº 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; RESP 250.637, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ 13/02/02.

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001 p.105,106

4 – Agravo regimental desprovido.” (STJ. 1^a T. AgRg no REsp 884939/MG. Rel. Min. Luiz Fux. DJe 19/02/2009).

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA. PRECEDENTES.

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. Precedentes.*
3. *Embargos de Divergência acolhidos.” (STJ. 1^a S. EREsp 246295/RS. Rel. Min. José Delgado. DJ 20/08/2001, p. 344)*

A mesma interpretação foi adotada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Súmula CARF nº 49: “A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração”, que foi fruto de reiterados julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº CSRF/04-00.574, de 19/06/2007 Acórdão nº 192-00.096, de 06/10/2008 Acórdão nº 192-00.010, de 08/09/2008 Acórdão nº 107-09.410, de 30/05/2008 Acórdão nº 102-49.353, de 10/10/2008 Acórdão nº 101-96.625, de 07/03/2008 Acórdão nº 107-09.330, de 06/03/2008 Acórdão nº 107-09.230, de 08/11/2007 Acórdão nº 105-16.674, de 14/09/2007 Acórdão nº 105-16.676, de 14/09/2007 Acórdão nº 105-16.489, de 23/05/2007 Acórdão nº 108-09.252, de 02/03/2007 Acórdão nº 101-95.964, de 25/01/2007 Acórdão nº 108-09.029, de 22/09/2006 Acórdão nº 101-94.871, de 25/02/2005). Nesse mesmo linha, registre-se ainda julgado da Terceira Seção de Julgamento, segundo o qual “não se considera espontânea a denúncia apresentada em face de descumprimento de obrigação acessória, consistente na perda de prazo para apresentação de informações” (Acórdão 3102-00.689. 3^a S/1^a C/2^a TO. S. de 30/07/2010).

A discussão, entretanto, foi reaberta em face da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, decorrente do art. 40 da Lei nº 12.350/2010:

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

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

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

Na Terceira Seção de Julgamento do CARF, acórdão da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, relatado pelo eminente Conselheiro Luiz Roberto Domingo, admitiu a caracterização da denúncia espontânea com fundamento da nova redação do dispositivo:

“NULIDADE LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA. Inexistência de disposição legal acerca de nulidade do lançamento quando não proferida decisão no prazo de 360 dias.

MULTA ISOLADA. TRANSPORTADOR. INFORMAÇÕES RELATIVAS À EMBARCAÇÃO/CARGAS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Com a nova redação do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66, é aplicável o instituto da denúncia espontânea também aos casos de multas de natureza administrativa aduaneira. Realizado o registro de informações no SISCOMEX após o prazo legal (atração da embarcação), mas antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, configura-se a denúncia espontânea.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.” (CARF. 3ª S. 1ª C. 1ª T.O. Acórdão nº 3101-001.194. Rel. Conselheiro Luiz Roberto Domingo, s. de 13/12/2012).

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

“40. A proposta de alteração do § 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, visa a afastar dúvidas e divergência interpretativas quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e a consequente exclusão da imposição de determinadas penalidades, para as quais não se tem posicionamento doutrinário claro sobre sua natureza.

[...]

43. Fundamentalmente, o Linha Azul é um procedimento simplificado que propicia às empresas habilitadas um menor percentual de seleção para os canais de verificação amarelo e vermelho e conferência aduaneira das declarações selecionadas realizada prioritariamente, inclusive com compromisso de tempo máximo para essa conferência estipulado. Esse procedimento segue a orientação internacional de Operadores Econômicos Autorizados - OEA, ou seja, de credenciamento de operadores legítimos e confiáveis para operar no comércio exterior com menores entraves burocráticos.

44. A avaliação sistemática da empresa candidata ao Linha Azul inclui a realização, previamente à adesão, de uma auditoria de controles internos para autoavaliação de seus controles e procedimentos aduaneiros, referente, no mínimo, aos quatro últimos semestres civis. O objetivo dessa autoavaliação é induzir a empresa a verificar o cumprimento da legislação aduaneira (controles administrativos e fiscais), com reflexo na garantia da regularidade dos registros aduaneiros e do recolhimento dos tributos devidos. Exige-se, sempre que a auditoria de controles internos aponte irregularidades, que sejam apresentados documentos

que comprovem o seu saneamento ou a adoção das providências cabíveis para a sua solução.

45. No caso específico, o que se tem verificado é que, durante o processo de auditoria, as empresas têm constatado reiterados erros em declarações de importação registradas e desembaraçadas no canal verde de conferência e, como forma de sanear a irregularidade para cumprimento do programa, apresentado a relação desses erros na unidade de jurisdição e adotado as respectivas providências para a retificação das declarações aduaneiras.

46. Todavia, ao adotar essa providência, mesmo que a empresa não tenha que recolher quaisquer tributos, ela pode estar sujeita à imposição da referida multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (multa isolada), disciplinada no art. 711 do Regulamento Aduaneiro, ainda que espontaneamente tenha apurado tais erros e adotado as providências para a sua regularização, o que onera por demais o processo de adesão à Linha Azul.

47. A proposta de alteração objetiva deixar claro que o instituto da denúncia espontânea alcança todas as penalidades pecuniárias, aí incluídas as chamadas multas isoladas, pois nos parece incoerente haver a possibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea para penalidades vinculadas ao não-pagamento de tributo, que é a obrigação principal, e não haver essa possibilidade para multas isoladas, vinculadas ao descumprimento de obrigação acessória.” (EMI nº 111 /MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT).

Todavia, cumpre considerar que, nas *obrigações acessórias* ou *deveres instrumentais*, o sujeito passivo está vinculado a um fazer ou não-fazer, sem expressão econômica, destinado a facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos⁴. Podem assumir os conteúdos mais variados, desde a manutenção de escrituração fiscal regular, da descrição adequada do bem importado na declaração de importação, emissão de nota fiscal, bem como da apresentação de informações para a Fazenda Pública dentro dos prazos previstos na legislação tributária. Em razão disso, na aplicação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, deve-se analisar o conteúdo da “obrigação acessória” violada. Isso porque nem todas as infrações pelo descumprimento de deveres instrumentais são compatíveis com a denúncia espontânea, como é o caso das infrações caracterizadas pelo fazer ou não-fazer extemporâneo do sujeito passivo.

Essa importante distinção foi evidenciada em voto do eminente Conselheiro José Fernandes do Nascimento, no Acórdão 3102-00.988. 3^a S/1^a C/2^a TO. S. de 22/08/2013:

O objetivo da norma em destaque, evidentemente, é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações de natureza tributária e administrativa instituídas na legislação aduaneira. Nesta última, incluída todas as obrigações acessórias ou deveres instrumentais (segundo alguns) que tenham por objeto as prestações positivas (fazer ou tolerar) ou negativas (não fazer) instituídas no interesse fiscalização das operações de comércio exterior, incluindo os aspectos de natureza tributária, administrativo, comercial, cambial etc.

Não se pode olvidar que, para aplicação do instituto da denúncia espontânea, é condição necessária que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denunciação à fiscalização pelo infrator. Em outras palavras, é

Doc.º 4 CARVALHO, Paulo de Barros: "Curso de direito tributário". 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 277-349.

Autenticado digitalmente em 19/08/2014 por SOLON SEHN, Assinado digitalmente em 19/08/2014 por SOLON

SEHN, Assinado digitalmente em 17/09/2014 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS

Impresso em 18/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 denunciaçāo 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 denunciaçāo espontânea da infração. São dessa modalidade as infrações que têm por objeto as condutas extemporâneas do sujeito passivo, caracterizadas pelo cumprimento da obrigação após o prazo estabelecido na legislação. Para tais tipos de infração, a denúncia espontânea não tem o condão de desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo.

Compõem essa última modalidade toda infração que tem o atraso no cumprimento da obrigação acessória (administrativa) como elementar do tipo da conduta infratora. Em outras palavras, toda infração que tem o fluxo ou transcurso do tempo como elemento essencial da tipificação da infração.

São dessa última modalidade todas as infrações que têm no núcleo do tipo da infração o atraso no cumprimento da obrigação legalmente estabelecida. A título de exemplo, pode ser citada a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados das cargas embarcadas, infração objeto da presente autuação.

Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de prestar informação sobre a carga no prazo estabelecido, que é diferente da conduta de, simplesmente, deixar de prestar a informação sobre a carga. Na primeira hipótese, a prestação intempestiva da informação é fato infringente que materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a mera prestação de informação, independentemente de ser ou não a destempo, resulta no cumprimento da correspondente obrigação acessória. Nesta última hipótese, se a informação for prestada antes do início do procedimento fiscal, a denúncia espontânea da infração configura-se e a respectiva penalidade é excluída.

De fato, se registro extemporâneo da informação da carga materializasse a conduta típica da infração em apreço, seria de

todo ilógico, por contradição insuperável, que o mesmo fato configurasse a denúncia espontânea da correspondente infração.

De modo geral, se admitida a denúncia espontânea para infração por atraso na prestação de informação, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da infração, em hipótese alguma, resultaria na cobrança da multa sancionadora, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, ao mesmo tempo, a conduta configuradora da denúncia espontânea da respectiva infração. Em consequência, ainda que comprovada a infração, a multa aplicada seria sempre inexigível, em face da exclusão da responsabilidade do infrator pela denúncia espontânea da infração.

Esse sentido e alcance atribuído a norma, com devida vénia, constitui um contrassenso jurídico, uma espécie de revogação da penalidade pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, a sanção estabelecida para a penalidade não poderá ser aplicada em hipótese alguma, excluindo do ordenamento jurídico qualquer possibilidade punitiva para a prática de infração desse jaez.

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

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

“Caso se entenda que o descumprimento de dever instrumental formal possa ser denunciado e corrigido sem o pagamento das multas decorrentes, na prática não haverá mais infração da obrigação acessória. Seria, a rigor, uma verdadeira anistia, que somente poderá ser concedida por lei específica.

Exemplificando, uma empresa que deixou de registrar e escriturar livros fiscais, com a denúncia espontânea da infração, se assim se entender, não haverá mais multa, e a aplicação da lei tributária estará integralmente frustrada”⁵.

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

Não procede, outrossim, a alegação de incompatibilidade com o art. 113, § 2º, do CTN, uma vez que o dever instrumental debatido nos autos foi estabelecido visando à fiscalização dos tributos incidentes sobre o comércio exterior. Tampouco há qualquer violação ao princípio da reserva legal. Isso porque, com a nova redação do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, deixou de ser aplicável o art. 44 da IN SRF nº 28/1994⁶. A conduta do sujeito passivo

⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. Sanções tributárias – questões sugeridas. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Sanções administrativas tributárias. São Paulo: Dialética-ICET, 2004, p. 502.

⁶ “Art. 44. O descumprimento, pelo transportador, do disposto nos arts. 37, 41 e § 3º do art. 42 desta Instrução Normativa constitui embaraço à atividade de fiscalização aduaneira, sujeitando o infrator ao pagamento da multa prevista no art. 107 do Decreto-lei nº 37/66 com a redação do art. 5º do Decreto-lei nº 751, de 10 de agosto de 1969, sem prejuízo das sanções de caráter administrativo cabíveis.”

deixou de ser enquadrada na hipótese legal de embarço à fiscalização aduaneira, para se subsumir ao tipo específico previsto na alínea “e”, IV, art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação do art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

Vota-se, assim, pelo conhecimento e desprovimento do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

CÓPIA