



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

Processo nº 12466.000299/2010-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-001.800 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2013
Matéria Auto de Infração – Aduana
Recorrente AG LOGISTICS BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 03/02/2010

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. PRAZO PARA CONCLUSÃO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Conforme disposto na legislação que disciplina o Processo Administrativo Fiscal, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A inobservância de prazo definido em lei para conclusão de procedimento fiscal não constitui nenhuma das circunstâncias previstas no PAF como passíveis da decretação de nulidade do ato.

PRESTAÇÕES DE INFORMAÇÕES. PRAZO. INOBSERVÂNCIA. INFRAÇÃO.

Constitui infração a inobservância dos prazos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação das informações exigidas, independentemente da intenção do agente e das extensão dos efeitos da falta.

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

A modificação introduzida pela Lei 12.350/10 no § 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66, que estendeu às penalidades de natureza administrativa o excludente da denúncia espontânea, não se aplica nos casos de penalidade decorrente da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações.

Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão os membros do Colegiado, por maioria de votos, e, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho. Os conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo acompanharam o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 04/04/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Moraes Pereira, Helder Massaaki Kanamaru e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Versa o presente processo sobre aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)** em face de o interessado em epígrafe ter deixado de prestar, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, informação sobre o Conhecimento Eletrônico Agregado (CE HOUSE) n.º 120905068301135.

Mais precisamente, relata a autoridade autuante que referida informação foi prestada às 14:22 h do dia 12/06/2009, ao passo que a atracação do navio que transportava a carga (MSC NATAL), no porto de destino (Vitória - ES) ocorreu às 12:45 h do dia 14/06/2009. Aduz a fiscalização que, neste caso, o agente de carga descumpriu a obrigação de prestar a informação sobre a desconsolidação da carga em relevo em até quarenta e oito horas antes da atracação, conforme determina o inciso III do art. 22 da IN RFB n.º 800, de 2007.

Em consequência, foi lavrado o Auto de Infração de fls. **02 a 07**, com fulcro no disposto pela alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833, de 2003.

Regularmente cientificado da exação em **12/04/2010** (fl. **27**), o sujeito passivo, irresignado, apresentou, em **10/05/2010**, os documentos colacionados às fls. **37 a 48** e a impugnação de fls. **28 a 36**, onde, em síntese:

Alega que o agente do armador incluiu em tempo hábil no sistema informatizado as informações que lhe eram pertinentes e que, portanto, a autoridade aduaneira não sofreu qualquer dificuldade para exercer a fiscalização e a apuração de créditos tributários;

Quanto às informações que devia prestar como agente de carga alega que o atraso foi ínfimo, já que correspondente a uma hora e trinta e sete minutos, havendo inserido os dados que lhe cabiam inserir dois dias antes da atracação conforme prevê

a norma de regência, sendo grande a possibilidade de erro, no tocante à determinação da hora da atracação do navio e também quanto à inclusão das informações no sistema;

Neste quadro, indaga se a computação exata da atracação dá-se no momento em que a embarcação atracou ou quando ainda estava no estágio de praticagem dentro do porto, indagando, ainda, se seria mais correto dizer-se que a atracação dá-se no momento em que o navio encosta no berço naval do terminal ou no momento em que o navio é amarrado, ou, ainda, quando este arriou suas âncoras;

Nessa linha argumenta ser impossível determinar o momento exato da atracação, já que esta especificação não está normatizada, sendo necessário, portanto, utilizar-se o bom senso;

Em outro plano, alega que a multa aplicada é autônoma e não possui natureza jurídica de tributo, não havendo falar da responsabilidade objetiva prevista no art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), aduzindo que, mesmo que referida penalidade tivesse natureza tributária, a autuação deveria ser interpretada em consonância com o disposto no art. 112 do CTN;

Na sequência, alega que não praticou qualquer infração, já que prestou todas as informações referentes à carga transportada, não havendo como constituir embaraço à atividade fiscal através de mera ficção legal e mediante simples instrução normativa, além do que a correção realizada ocorreu antes de qualquer intimação ser expedida por parte do Fisco, pelo que alega que eventual responsabilidade que possa ser atribuída fica excluída pela denúncia espontânea da infração, ante o disposto pelo artigos 108 e 138 do CTN;

Ressalta que a desconsolidação da carga foi concluída sem o registro de qualquer bloqueio pela Receita Federal do Brasil, o que, a seu ver, demonstra a regularidade dos procedimentos adotados, ao que evoca a aplicação, na espécie, do disposto no art. 736 do Decreto nº 6.579, de 2009, que trata da relevação de penalidades que não resultem em falta ou insuficiência de recolhimento de tributos, ante a inexistência de má-fé por parte do contribuinte e nos casos de erro escusável;

Para melhor sustentar suas alegações, cita ainda decisão prolatada pela DRJ/SPO II no PAF nº 11128.005826/2004-87, segundo a qual o atraso nas informações prestadas pelos exportadores não configura hipótese de embaraço à fiscalização;

Finalmente, em face do que foi exposto, requer o cancelamento do auto de infração impugnado.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Preliminarmente, considera que a inobservância *“do prazo estabelecido pelo artigo 24 da Lei 11.457/2007 acarreta a nulidade absoluta do lançamento do crédito tributário [...]”*.

No mérito, assevera que os prazos foram observados, pois o representante do armador prestou as informações sobre as cargas transportadas, por meio do Conhecimento Eletrônico master (MBL), associado ao Manifesto Eletrônico nº 1209501046560.

Repisa que “o atraso para a inclusão das informações por parte da Recorrente foi ínfimo, ultrapassando o prazo de 48 horas, previsto na Instrução Normativo 800/2007, precisamente, em uma hora e trinta e sete minutos”, assim como que há margem de erro na determinação precisa da hora da atracação da embarcação, bem como quanto a inclusão das informações no sistema.

Que “a responsabilidade por infrações praticadas no âmbito aduaneiro não é objetiva, como defendem alguns erroneamente, mas sim por culpa presumida”. Com base nisso, deve ser considerada indevida a exigência em epígrafe, na medida em que “*tinha a intenção de prestar as informações no prazo regulamentar, não logrando êxito por circunstâncias superiores à sua vontade*”.

Requer a aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Que não houve embaraço à fiscalização.

Requer aplicação do instituto da denúncia espontânea da infração, por ter prestado as informações antes de qualquer procedimento fiscal.

Requer, também, a relevação da penalidade.

Cita mais uma vez a decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento - DRJ/SPOIL, no julgamento do processo administrativo 11128-005.826/2004-87, na qual houve entendimento de que o “*atraso nas informações prestadas pelos exportadores não configura hipótese tipificada no artigo 107, inciso IV, alínea 'c' do Decreto-Lei n. 37/66, com redação dada pelo artigo 77 da Lei n. 10.833/03*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

Em sede de preliminar, a Recorrente requer a nulidade do Auto de Infração pela inobservância do prazo estabelecido pelo artigo 24 da Lei 11.457/07 para que fosse proferida a decisão de primeira instância. O texto normativo é o seguinte.

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Conforme dispõe o Decreto 70.235/72 com alterações posteriores, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A inobservância do prazo de 360 dias não constitui nenhuma das circunstâncias previstas no PAF como passíveis da decretação de nulidade do ato. Ademais, embora o artigo 24 tenha fixado prazo de observação obrigatória, não estabeleceu qual a penalidade decorrente da sua inobservância.

Assim, rejeito a preliminar argüida.

No mérito, também não merece acolhimento a alegação de que os prazos foram observados por que o representante do armador prestou as informações sobre as cargas transportadas por meio do Conhecimento Eletrônico master (MBL), associado ao Manifesto Eletrônico n.º 1209501046560. A teor do inciso III do artigo 22 da Instrução Normativa 800/07, o prazo de quarenta e oito horas refere-se à conclusão da desconsolidação dos documentos em referência. Assim, embora a informação sobre a desconsolidação do Conhecimento Master tenha negligenciado o prazo em apenas uma hora e trinta e sete minutos, conforme assevera a própria Recorrente, o fato é que as informações não foram prestadas até o momento em que deveriam sê-lo.

Art. 22. São os seguintes os prazos mínimos para a prestação das informações à RFB:

(...)

III - as relativas à conclusão da desconsolidação, quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação no porto de destino do conhecimento genérico.

No que se refere à margem de erro na determinação precisa da hora da atracação da embarcação, bem como quanto a inclusão das informações no sistema, parece-me que o assunto foi bem examinado na instância *a quo*. Transcrevo excerto do Voto no qual o assunto é abordado, que adoto neste particular,.

Quanto à indagação sobre o momento exato em que se dá atracação do navio, é bem de ver que, ao revés do que alega o impugnante, não há qualquer dúvida que suscite a aplicação, na espécie, das disposições contidas no art. 112 do CTN, eis que o registro da atracação da embarcação que conseqüentemente autoriza, por parte da RFB, o início das operações de carga e descarga de mercadorias, é feito pelo operador portuário e equivale a emissão do termo de entrada, estando, inclusive, esse evento normatizado nos termos do art. 32 da IN RFB n.º 800, de 2007, *in litteris*:

Art. 32. O operador portuário deverá informar, no sistema, a atracação e a desatracação da embarcação no porto.

§ 1º Será considerada chegada a embarcação no porto quando for registrada no sistema sua primeira atracação ou seu primeiro fundeio para operação na escala.

§ 2º Será considerada saída a embarcação do porto quando for registrada no sistema sua última desatracação ou seu último desfundeio para operação na escala.

§ 3º O registro da atracação no porto de escala, no sistema, equivale à emissão do termo de entrada e formaliza a entrada da embarcação no porto, nos termos dos arts. 27, § 1º, e 31, do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002.

§ 4º No caso de omissão do operador portuário quanto à obrigação a que se refere o **caput**, a unidade local da RFB prestará a informação no sistema.

§ 5º A inexistência, no sistema, de bloqueio da escala para saída da embarcação do porto supre a emissão do passe de saída, nos termos do parágrafo único do art. 53 do Decreto nº 4.543, de 2002 e permite ao operador portuário informar a desatracação.

Isto é, a data e hora da atracação equivale ao momento em que o operador portuário registra esse evento no sistema Siscomex Carga, o que no caso dos autos ocorreu às 12:45 h do dia 14/06/2009 (fl. 20), ao passo que o registro do CE filhote

n.º 120905068301135 foi realizado no sistema MERCANTE pelo impugnante, com menos de quarenta e oito horas de antecedência, às 14:22 h do dia 12/06/2009 (fl. 19), gerando, ao revés do que alega a defesa, o bloqueio automático do referido conhecimento, conforme se comprova da solicitação encaminhada pelo próprio impugnante à fiscalização para que fosse efetuado o respectivo desbloqueio, às fls. 09/10 do processo.

Também não vejo como acolher a defesa na parte em que considera indevida a exigência sob a alegação de que tinha a intenção de prestar as informações no prazo regulamentar, fato que somente não se consumou por motivos de força maior.

Ao contrário de como defende, entendo que a responsabilidade pelas infrações tributárias e aduaneiras tem, sim, natureza objetiva e, por isso, independem da intenção do agente. E, ainda que assim não fosse, a Recorrente não apresenta qualquer evidência de que as infrações praticadas tenham ocorrido por motivo de força maior ou por ações praticadas por terceiros, restando tais argumentos carentes de elementos probantes que lhes confirmem o valor pretendido.

Também não é caso passível de aplicação o artigo 112 do Código Tributário Nacional. Não vejo, e tampouco a Recorrente indica, onde possa haver dúvida sobre a capitulação legal do fato, a natureza ou às suas circunstâncias materiais, à natureza ou extensão dos seus efeitos, a autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou a natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Não há que se falar em embaraço à fiscalização. A teor da Descrição dos Fatos, a infração cometida pela Recorrente foi tipificada como sendo 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.

Por outro lado, ausente previsão legal para relevação de penalidade em decisão proferida no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Já no que se refere à decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento - DRJ/SPO II, no julgamento do processo administrativo 11128-005.826/2004-87, na qual houve entendimento de que o atraso nas informações prestadas pelos exportadores não configura hipótese tipificada no artigo 107, inciso IV, alínea “c” do Decreto-Lei n. 37/66, com redação dada pelo artigo 77 da Lei n. 10.833/03, o fato é que, como é de sabença, as decisões proferidas nos tribunais administrativos são autônomas e não vinculam os julgadores de outros colegiados, quanto menos os que atuam em segunda instância administrativa. Ainda mais, a penalidade neste aplicada foi a prevista na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 e não na alínea “c”, como foi o caso da jurisprudência citada.

Melhor sorte também não tem a Recorrente no que se refere à pretendida exclusão da pena pela aplicação do instituto da espontaneidade.

O Decreto 37/66 foi recentemente alterado pela Lei 12.350/10. O parágrafo 2º do artigo 102, que anteriormente restringia a exclusão da responsabilidade, no caso de denúncia espontânea, às penalidades de natureza tributária, passou a ter a seguinte redação.

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.

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 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.

O novo comando legal é oposto à regra até então vigente, que restringia os efeitos da ação espontânea às penalidades de natureza tributária. A modificação introduzida também tratou de excepcionar as penas que pretendia não fossem alcançadas pela espontaneidade: aquelas aplicáveis quando a mercadoria está sujeita à pena de perdimento.

Diante destas disposições, parece natural a interpretação de que também as ocorrências infracionais sob exame, praticadas nas condições em que o foram, estariam contempladas pelo excludente da responsabilidade, mas não acho que seja o caso. Assim penso, porque há muito fixei meu entendimento sobre o assunto, tendo em conta certos pressupostos extraídos da observação lógica do alcance do instituto da espontaneidade e não da definição acerca da natureza da penalidade aplicada. Se formal, tributária, administrativa, regulamentar etc.

Exemplo disso é a linha de pensamento que adotava ainda em julgados antigos, quando o então Terceiro Conselho de Contribuintes detinha competência para julgar processos de exigência de multa por atraso na entrega da DCTF, conforme a seguir reproduzido.

Também não socorre ao contribuinte o excludente da denúncia espontânea. Afora as considerações de cunho jurídico que, com muita frequência, tem recebido toda a atenção dos tribunais administrativos, não vejo como a ação do contribuinte antes do procedimento fiscal possa corrigir uma ocorrência infracional tipificada como atraso. A espontaneidade não tem o condão de desfazer a inobservância do prazo. Se a infração é por entregar um documento fora do prazo, uma vez que a data determina na legislação não foi observada, a apresentação espontânea do documento não pode mais desconstituir o fato. A ação não altera o quadro. O atraso persiste e para ele há previsão legal de multa. Entregar o documento espontaneamente, mas, ainda assim, em atraso é exatamente fazê-lo a destempo, como fez o contribuinte, cometendo assim a infração.

Com efeito, o núcleo da infração definida como prestação informações fora do prazo é em todo coincidente com a ação espontânea, se não vejamos.

Do teor do conteúdo normativo presente no artigo 138 do Código Tributário Nacional extrai-se instantaneamente dois elementos essenciais aos efeitos da ação espontânea do sujeito passivo: a ocorrência de infração à legislação tributária e a ação preventiva, antes do conhecimento do Fisco.

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.

Sem que tenha ocorrido a infração, não há que se falar em responsabilidade do sujeito passivo. A conduta proativa, por sua vez, constitui o remédio capaz de excluir a responsabilidade decorrente da infração.

A infração, com muita frequência, está associada ao elemento temporal de uma determinada obrigação. A ideia de um momento predeterminado para o adimplemento de um compromisso é inerente a boa parte das condutas sancionadas. A obrigação, seja de recolher tributos ou de prestar informações, somente se aperfeiçoa quando expirado o prazo definido em lei para que o sujeito passivo tome a providência. De sua negligência decorre a infração, do tipo definido em texto normativo próprio.

Constituída a violação da norma tributária pela inobservância do prazo de adimplemento da obrigação de fazer, a infração definida em lei estará destinada a coibir, em regra geral, duas diferentes condutas. A primeira delas refere-se à omissão ou erro do sujeito passivo em relação à obrigação que a norma lhe impunha, enquanto a segunda está associada apenas à inobservância do prazo estipulado na legislação tributária.

A primeira das condutas sancionadas pode ser definida como pertencente a um grupo identificado pelas infrações por “deixar de fazer/fazer errado”, já a segunda, diferentemente, classifica-se no grupo de infrações por fazer fora do prazo.

Como dito, a ação espontânea, embora proativa, motivada pela preocupação que faz o contribuinte antecipar-se ao procedimento fiscal, é também extemporânea, pois a infração, o mais das vezes, só existe porque o prazo de adimplemento expirou.

É deste quadro que exsurge atributo próprio do instituto da espontaneidade presente em qualquer cenário que contenha os elementos acima descritos. A ação espontânea do contribuinte, relacione-se ela à obrigação principal ou acessória, é somente capaz de excluir a responsabilidade pela infração que estiver relacionada à conduta classificada como omissão ou erro (deixar de fazer), nunca na conduta agir fora do prazo.

Explico.

Suponhamos que a data de vencimento de uma determinada obrigação tributária seja no dia 10 de um mês qualquer (ela pode estar relacionada ao dever de efetuar o recolhimento ou lançamento dos tributos/contribuições ou de prestar declaração exigida pelo Fisco). Somente algum tempo depois, no dia 20 do mesmo mês, o contribuinte paga ou lança os tributos devidos ou presta a declaração exigida. Mais tarde, no dia 30, o Fisco requer a comprovação do recolhimento ou lançamento dos tributos ou apresentação da declaração a que o contribuinte estava obrigado.

Ao expirar o prazo de adimplemento do compromisso, no dia 10, uma vez que haja previsão legal, o contribuinte automaticamente incorre na infração por omissão ou erro, que poder é ser por falta de pagamento, falta de declaração, declaração inexata, falta de lançamento, lançamento a menor, ou outra do gênero. Essa infração perdura até o momento em que o contribuinte toma a providência que havia negligenciado, no dia 20, pagando, declarando, lançando ou retificando espontaneamente a prestação defeituosa.

O instituto da espontaneidade é o que afasta a possibilidade de que o Fisco autue o contribuinte pela infração por omissão ou erro, que subsistiu no período que vai do dia

10 ao dia 20, mas que foi regularizada antes do início do procedimento fiscal. Até o dia 20, quando o contribuinte adota espontaneamente a providência de regularizar a sua situação, excluindo a responsabilidade pela infração de omissão ou erro, sequer haveria razão para que se falasse em infração por fazer fora do prazo. A única infração punível até a data na qual o contribuinte satisfaz espontaneamente a obrigação é por omitir-se ou equivocar-se na prestação.

De fato, é justamente a medida acautelatória adotada que faz surgir, também acaso prevista em lei, a infração da segunda espécie, por fazer fora do prazo.

O mais elementar exemplo prático da construção teórica acima desenvolvida encontra-se nas infrações decorrentes da falta/atraso no pagamento/declaração/compensação dos tributos/contribuições.

As penalidades correspondentes a essas infrações foram graduadas de acordo com a conduta observada. Se a Fiscalização Federal, no início do procedimento, constata que os tributos/contribuições não foram pagos/declarados/lançados, a infração apenada será por falta de pagamento, falta de declaração, falta de lançamento etc, passível de multa no percentual de 75% do valor devido. Se a constatação é a de que os tributos/contribuições foram pagos/declarados/lançados espontaneamente, mas fora do prazo, é afastada a infração maior, pelo não pagamento/declaração/lançamento, sobrevivendo pena menor, não punitiva (remuneratório-compensatória), de até 20%.

Na linha do tempo antes formulada, a infração apenada com a multa de 75%, por omissão, perdurou desde o dia 10 até o dia 20. Como o Fisco apenas agiu no dia 30, essa infração já estava excluída pelo instituto da espontaneidade. Contudo, ao identificar o pagamento em atraso, será exigida do contribuinte a multa de até 20% pela infração decorrente do pagamento em atraso efetivado apenas no dia 20.

Observe-se. O pagamento espontâneo realizado no dia 20 é justamente o fato gerador da infração por fazer fora do prazo.

Assim sendo, como falar-se, então, em exclusão de responsabilidade por infração nascida do próprio ato? E mais, como conceber a ideia de que o pagamento venha excluir uma infração que ainda não existe? Impossível.

É verdade que nem todos os eventos irão alinhar-se tão perfeitamente ao esquema acima desenhado. Algumas infrações tipificam conduta que não pode ser determinada como pertencente a um ou a outro grupo, mas aos dois. É o caso da infração *sub examine*.

Deixar de prestar informação (...) na forma e no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal enquadra-se tanto como infração por omissão (deixar de prestar), quanto como infração por inobservância do prazo (deixar de prestar no prazo). Fosse a infração por “prestar fora do prazo” e teria enquadramento preciso no segundo grupo. Estivesse definida como “não prestar a informação”, no primeiro.

A infração por deixar de fazer no prazo, ao contrário do exemplo proposto, nasce com o transcurso do prazo para adimplemento da obrigação. Não se percebe, assim, completamente reproduzida a situação na qual a infração decorre precisa e indistintamente da ação espontânea, conforme é o caso da infração por fazer em atraso. Inobstante, não me parece que esse fato possa alterar os efeitos decorrentes da prestação espontânea.

Ainda que ausente um dos elementos que lhe destituem a função excludente, permanece o outro, qual seja, a exata coincidência entre a ação espontânea e a conduta sancionada, ou, pelo menos, uma das condutas sancionadas na norma. Deixar de fazer no prazo e fazer fora do prazo são diferentes apenas em relação ao momento a partir do qual a infração se encontra materializada (uma a partir do vencimento, outra a partir da ação). Contudo, uma vez que o contribuinte age, identificam conduta idêntica (não fazer no prazo, igual a fazer fora dele) e constituída pela ação espontânea.

Ademais, a meu sentir, o que há de mais importante em infrações desta natureza é a presença expressa do elemento temporal.

Quando o legislador pretende punir o atraso, não a omissão, pode se referir ao fato sem se atentar a todas essas particularidades. Refere-se assim, indistintamente à infração por prestar fora do prazo, não prestar no prazo, atraso na entrega etc. O que pretende coibir, contudo, não me parece que seja outra coisa, se não o atraso.

Nesta linha de raciocínio foi editada a Súmula 49 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

A seguir transcrevo a ementa de alguns dos Acórdãos que deram respaldo à Súmula.

107-09.410

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001, 2002 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIPJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA A entrega da declaração de IRPJ fora do prazo legal, mesmo que espontaneamente, sujeita à multa estabelecida na legislação de regência do tributo, posto que não ocorre a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, por tratar-se de descumprimento de obrigação acessória com prazo fixado em lei para todos os contribuintes.

107-09330

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1999 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, não alcança as infrações decorrentes do não-cumprimento de obrigações acessórias autônomas. Cabível a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, mesmo que espontaneamente apresentada.

105-16.676

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - EX: 1999 a 2003 IRPJ - MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - A partir de primeiro de janeiro de 1995, a apresentação da declaração de rendimentos, fora do prazo fixado sujeitará a pessoa jurídica à multa pelo atraso. (Art. 88 Lei nº 8.981/95 c/c art. 27 Lei nº 9.532/97, Art. 7º da LEI nº 10.426/2002). Inaplicável a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

108-09029

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138

DO CTN - Cabível a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos devida pela sua apresentação fora do prazo estabelecido, ainda que a contribuinte a faça espontaneamente. Inaplicável a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei.

108-09029

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - Cabível a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos devida pela sua apresentação fora do prazo estabelecido, ainda que a contribuinte a faça espontaneamente. Inaplicável a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN em relação ao descumprimento de obrigações acessórias com prazo fixado em lei.

Vê-se que as decisões não estão fundamentadas na natureza da infração ou na precisa tipificação da pena. Multa por atraso na entrega, entendeu-se, não pode ser excluída pela ação espontânea.

Ainda mais, o tipo legal da infração prevista no artigo 7º da Lei 10.426/02, citado em uma das ementas acima, é em idêntica ao da infração cometida pela Recorrente.

Art. 7º - O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (grifos meus)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

De se acrescentar que, com base nesses mesmos pressupostos, não vejo razões para entender que a modificação introduzida no parágrafo 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66 tenha trazido tão grande inovação ao mundo jurídico. Ao referir que a denúncia espontânea seja acompanhada do pagamento se for o caso, o artigo 138 do Código já previa a possibilidade de que outras infrações, não relacionadas à inadimplência da obrigação de pagar, fossem excluídas pela ação espontânea. Não me parece que as infrações administrativas estivessem privadas do instituto da espontaneidade. A modificação introduzida pela Lei nº 12.350, de 2010 não inaugura novo tratamento, apenas ratifica a regra insculpida na orientação de base.

Sobre o assunto, pela excelência na abordagem empregada, transcrevo excertos do Voto proferido pelo i. Colega, Conselheiro José Fernandes do Nascimento, nos autos do 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, a 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 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.

Para encerrar, não será demais acrescentar questão de natureza principiológica, relacionada à motivação pela qual o legislador previu a exclusão da responsabilidade pela infração nos casos de ação espontânea do contribuinte.

Como é de amplo conhecimento, o instituto da espontaneidade destina-se a incentivar o sujeito passivo a regularizar sua situação tributária por iniciativa própria, sem a necessidade de que o Fisco empregue qualquer esforço neste desiderato. Em tais condições, se vê afastada a infração que, como se disse, perdurou por certo tempo, mas que, regularizada, nenhum prejuízo acarretou aos cofres públicos. Terminam as duas partes, sujeito passivo e Administração, favorecidos pela medida, um dispensado da alocação de recursos adicionais na promoção da arrecadação, outro exonerado da multa decorrente da prática da infração.

No caso concreto estes elementos não estão presentes.

Aqui, a prestação de informações fora do prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, boa parte das vezes, pode representar uma ação destituída de qualquer utilidade.

No caso concreto, a exigência é de que a informação seja prestada quarenta e oito horas antes da chegada do veículo no local de destino. Nestas situações, a prestação em momento posterior, ainda que de forma espontânea, pode até mesmo constituir-se em procedimento absolutamente inócuo e sem sentido.

Ou seja, enquanto a ação espontânea contemplada na norma tributária destina-se à regularização da situação do contribuinte inadimplente, à luz de princípios razoáveis, alicerçados no favorecimento de todas as partes envolvidas, o benefício que decorreria da espontaneidade nas circunstâncias aqui descritas terminaria, em lugar disso, por prestigiar a desorganização do sistema.

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.

Processo nº 12466.000299/2010-94
Acórdão n.º **3102-001.800**

S3-C1T2
Fl. 9

VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 20 de março de 2013.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Relator.

CÓPIA