



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

Processo nº 12689.000086/2009-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-003.558 – 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, Júlio César Alves Ramos (Relator), 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

Júlio César Alves Ramos - Relator

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 Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Cuida-se de recurso especial manejado pela Fazenda Nacional contra decisão que entendeu aplicável o instituto da denúncia espontânea a infrações relacionadas ao descumprimento de prazo para prestação de informações a partir da edição da Lei 12.350/2010.

A decisão atacada ostenta a seguinte ementa:

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

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.

Em seu recurso, a Fazenda defende ser ele inaplicável àquelas infrações caracterizadas pelo mero descumprimento de deveres instrumentais, a exemplo da apresentação de informações à Administração, ainda que no âmbito aduaneiro, na esteira da remansosa jurisprudência oriunda do Superior Tribunal de Justiça já acolhida no âmbito deste Conselho.

Para comprovar a divergência, colacionou acórdão que deu aplicação a esse mesmo entendimento já proferido após (5 de julho de 2011) a edição da Lei 12.350, cuja ementa é:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se afasta a multa pela não prestação de informação sobre veículo ou carga nele transportada, ainda que tenha sido feita o registro antes do início de qualquer procedimento administrativo ou de fiscalização relacionados com a infração, fundamentando-se na aplicação do instituto da denúncia espontânea (artigo 138 do Código Tributário Nacional), pela aplicação da Súmula CARF nº 49.

Em contrarrazões, a recorrida pugna pela manutenção do julgado pelos seus próprios termos.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Relator

Como visto, as decisões confrontadas dizem respeito exatamente aos mesmos fatos, inclusive no que tange à multa a ser ou não afastada por força da denúncia espontânea, e concluem de forma absolutamente antagônica. Patente, pois, a comprovação da divergência que leva ao conhecimento do recurso.

A matéria, única, diz respeito à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea a infrações por descumprimento de prazo para prestação de informação de natureza aduaneira.

Filio-me à posição muito bem esposada pela Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, que reconhece a aplicabilidade do instituto, pedindo vênias para transcrever como minhas as considerações que expendeu no voto vencedor ora recorrido:

Na sessão de julgamento em que foi votado o recurso voluntário interposto nestes autos, durante os debates que se sucederam à leitura do voto do Conselheiro relator, dele divergi, essencialmente, porque entendo ser aplicável ao caso, em deferência ao princípio da retroatividade benigna, a Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, e passo a expor as razões que conduziram meu voto divergente, que foi seguido pela maioria do colegiado.

Inicialmente, registro que, com efeito, as razões de decidir tomadas do voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento para fundamentar o entendimento de que a infração de que cuidam estes autos não é passível de ser denunciada espontaneamente foram muito bem elaboradas, formando um todo lógico, porém, a meu ver, diante da orientação das normas gerais de direito tributário para a interpretação literal de legislação relativa a exclusão de crédito tributário, tais razões de decidir compõem um corpo lógico, mas inoponível em sede de julgamento que se processa diante da lei positivada.

Por outras palavras, diante da literalidade do dispositivo legal invocado para sustentar o instituto da denúncia espontânea, a tese defendida de que a exclusão da penalidade só pode alcançar infração denunciável encontra obstáculos.

O primeiro obstáculo está no incontestável fato de que a lei não estabeleceu o que seria ou a quais seriam as penalidades denunciáveis e não poderia, sem que se afete a segurança jurídica, estar a juízo do intérprete cada um com seus subjetivos critérios estabelecer quais seriam essas penalidades.

Ao contrário, o que se percebe do texto legal é que a inovação trazida pela Lei nº 12.350, de 2010, veio ampliar o alcance do instituto da denúncia espontânea, no âmbito da legislação

aduaneira, para deixar fora do seu círculo de afetação apenas as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. Ou seja, intenta alcançar as penalidades de natureza tributária e também as de natureza administrativa, excetuando apenas a hipótese de mercadoria sujeita à pena de perdimento. Assim, claro está que o dispositivo legal, por si só, possui caráter extensivo.

Assim, por esse primeiro obstáculo, a meu ver, a muito bem defendida tese transcrita em seu voto pelo relator deste processo prestar-se-ia a subsidiar o legislador na elaboração da lei, mas não a sustentar interpretação contrária à literalidade da lei posta, que é, pelos seus próprios termos, extensiva e, pelo princípio da legalidade que rege a atividade administrativa, de aplicação obrigatória.

Ademais disso, divirjo do próprio mérito do arrazoado apresentado no voto vencido, porque não vislumbro harmonia entre o propósito da norma infringida, que é a obtenção de dados pertinentes ao comércio exterior do País, com vista ao controle aduaneiro e administrativo, e o entendimento de que a infração não seria denunciável baseado na conclusão de que a conduta comissiva (informar extemporaneamente a data do embarque) é que materializaria a infração punível com a penalidade pecuniária lançada nestes autos.

Ora, essa conclusão apresenta ao menos duas inconsistências. A primeira é a decorrência lógica de que, enquanto não materializada a infração não se pode punir, pois ainda não se teria configurada a infração, tampouco o infrator, e a segunda é que a situação conduziria a contribuinte a optar por não prestar a informação, visto que não parece razoável que se espere que a contribuinte labore em prol da materialização de infração que lhe acarretará ônus financeiro.

Assim, do entendimento defendido no voto vencido, infere-se que, uma vez constatado que não se cumpriu o prazo para a informação da data do embarque, a fiscalização estaria impedida de instaurar procedimento fiscal com vista ao lançamento da multa, impedimento este só possível de ser afastado pelo ato comissivo da contribuinte de prestar, a destempo, a informação a que está obrigada. Ou seja, a infração passaria a ser prestar a informação após o prazo estabelecido (ato comissivo) e não o mero deixar de informar no prazo estabelecido (ato omissivo).

Note-se que a transmutação da infração de ato omissivo para ato comissivo, não resiste à literalidade do enquadramento legal do lançamento em questão, cujos termos reproduzem-se:

(...)

Ademais, a infração em questão, nos termos em que definida pelo art. 94 do Decreto-lei nº 37, de 1966, decorre mesmo de omissão da contribuinte que deixou de observar o prazo estabelecido em Instrução Normativa.

Assim, por entender que, uma vez transcorrido o prazo normativo e persistindo a omissão da contribuinte quanto às informações que está obrigada a fornecer à administração aduaneira, a autoridade competente pode e deve instaurar procedimento fiscal com vista ao lançamento da multa cominada pela lei, a menos que a contribuinte antecipe-se à fiscalização com o adimplemento da obrigação acessória, não há como acolher a tese defendida no voto vencido.

Diante disso, o que de fato se constata aqui é a omissão também da fiscalização em averiguar o cumprimento dos prazos pela contribuinte que, antes do início de algum procedimento fiscal, prestou as informações requeridas, fazendo jus, portanto, à incidência do art. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010.

Dessas judiciosas considerações em nada discrepo.

Esse tema foi também objeto de alentado e judicioso artigo de autoria do eminente especialista em direito aduaneiro e ex-membro deste Conselho, o dr. Rodrigo Mineiro Fernandes, do qual extraio as seguintes esclarecedoras passagens. Começando pela distinção entre as obrigações aduaneiras e as tributárias:

(...)

2.1. Obrigação aduaneira e obrigação tributária-aduaneira

O CTN define, em seu artigo 113, as obrigações tributárias como sendo principal ou acessória.

Segundo sua definição, a obrigação tributária é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Já a obrigação acessória é aquela prevista na legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

A jurisprudência do STJ diferencia as obrigações acessórias vinculadas à incidência tributária daquelas sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, denominando-as de obrigações acessórias autônomas.

Entretanto, tal análise refere-se exclusivamente ao regime jurídico tributário, no qual a obrigação tributária-aduaneira, referente aos tributos incidentes nas operações aduaneiras, está inserida.

Importa-nos, para o presente estudo, apreciarmos a questão do ponto estritamente aduaneiro: as obrigações aduaneiras.

Não encontramos a definição de obrigação aduaneira expressamente na normativa aduaneira brasileira, mas apenas a referência à obrigação tributária.

Um conceito mais próximo de “obrigação aduaneira” é encontrado nas definições da Convenção de Quioto Revisada e também utilizada no Código Aduaneiro Comunitário (Europeu),

no termo “formalidades aduaneiras”: conjunto das operações que devem ser executadas pelas pessoas interessadas e pelos serviços aduaneiros para cumprimento da legislação aduaneira.

(...)

Preferimos adotar a denominação de obrigação aduaneira, sem classificá-la como sendo principal ou acessória, visto que sua natureza sempre será vinculada ao bem jurídico protegido pelo Direito Aduaneiro, qual seja, o controle aduaneiro. Dessa forma, toda a obrigação aduaneira é principal e essencial ao devido controle aduaneiro previsto no art. 237 da Constituição Federal.

Se a obrigação foi imposta pela autoridade aduaneira, ela estará sempre vinculada ao poder constitucionalmente outorgado à Aduana, sempre vinculada ao devido controle aduaneiro. Outra questão será a obrigação tributária, vinculada à arrecadação de tributos, essa sim classificada como principal ou acessória.

O ponto chave para diferenciar as obrigações está na motivação de sua criação: enquanto as obrigações acessórias são instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, as obrigações aduaneiras têm sua gênese ligada às medidas de controle das operações de comércio exterior, independentemente de fins tributários.

Portanto, adotamos no presente estudo a seguinte denominação: (i) obrigação aduaneira, vinculada ao bem jurídico tributário tutelado pelo Direito Aduaneiro, o controle; (ii) obrigação tributária-aduaneira principal, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária; e (iii) obrigação tributária-aduaneira acessória, que tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos

A partir dessa diferenciação, demonstra o i. exconselheiro o alcance da alteração promovida pela Lei 12.350:

(...)

O legislador ampliou os efeitos da denúncia espontânea, incluindo as infrações aduaneiras decorrentes da violação do devido controle aduaneiro, independentemente de seu vínculo com a obrigação tributária principal. Não encontramos no texto legal qualquer limitador quanto à natureza da obrigação aduaneira infringida, exceto as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. Destacamos, mais uma vez, que tanto as infrações por descumprimento de prazos ou aquelas por omissões na apresentação de algum documento previsto na normativa aduaneira, possuem o mesmo grau de lesividade: a violação do controle aduaneiro.

Encontramos na exposição de motivos da Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010, o real alcance da alteração processada pelo legislador:

EMI nº 111 /MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT

Brasília, 23 de julho de 2010.

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**. (grifo nosso)*

O texto acima transcrito deixa claro o alcance da alteração legislativa processada: que o instituto da denúncia espontânea alcança todas as penalidades pecuniárias, mesmo aquelas vinculadas ao descumprimento da obrigação acessória, exceto as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento

Ainda que imprecisa ao classificar as obrigações aduaneiras como sendo obrigações acessórias, a Exposição de Motivos da Medida Provisória deixa claro que o legislador não limitou o alcance da denúncia espontânea em matéria aduaneira, alcançando todas as penalidades pecuniárias. Entender de forma diversa é contrariar o objetivo pelo qual a lei foi editada.

4. CONCLUSÃO

Os defensores da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea nas sanções aduaneiras, especialmente nas infrações que têm em seu tipo o elemento do descumprimento do prazo de prestação de informação ou de apresentação de documentos à Administração aduaneira, buscam fundamentos nos seguintes pontos:

(i) na jurisprudência do STJ, no sentido de que a infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória autônoma, isto é, aquela sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, constitui infração formal de natureza não tributária não alcançada pelo instituto da denúncia espontânea; e

(ii) na incompatibilidade do instituto da denúncia espontânea com as infrações tributárias formais e as aduaneiras (que) têm na sua tipificação o elemento concernente ao descumprimento do

prazo de prestação de informação ou de entrega de documentos, por impossibilidade material.

Em sentido diverso, entendemos pela aplicabilidade da denúncia espontânea nas sanções aduaneiras, desde que atendidos os requisitos legais, com a expressa exceção legal das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

Afastamos a aplicação da jurisprudência do STJ acerca das sanções aduaneiras pela constatação de que o entendimento daquele tribunal não é diretamente aplicável às infrações aduaneiras. A jurisprudência consolidada refere-se a não caracterização das infrações por descumprimento de obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, como sendo infrações tributárias aptas a atrair o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Em nenhum momento aquele tribunal superior apreciou a aplicação do instituto previsto no art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, que trata das disposições específicas aduaneiras, no que se refere ao descumprimento de obrigação aduaneira, não caracterizada como obrigação tributária principal ou acessória.

Conforme já exposto, entendo como inaplicável na denúncia espontânea para multas aduaneiras, de forma direta e irrestrita, a jurisprudência consolidada pelo STJ, bem como aquela reproduzida pelo CARF por meio da Súmula nº 49, que trata da inaplicabilidade dos efeitos da denúncia espontânea em relação às infrações tributárias caracterizadas pelo atraso na entrega de declaração.

O outro argumento para a inaplicabilidade da denúncia espontânea nas sanções aduaneira também deve ser descartado.

Independentemente da natureza da obrigação aduaneira infringida, caso o interveniente do comércio exterior espontaneamente antecipe-se à autoridade aduaneira e cesse o dano aduaneiro causado (violação ao controle), não estará sujeito à infração aduaneira, logicamente se não estiver sob procedimento fiscal, incluído o procedimento de despacho aduaneiro, até a fase do desembaraço.

Não comungamos do entendimento de que a denúncia espontânea aduaneira não poderia ser aventada nas infrações por descumprimento de prazos, por impossibilidade lógica. Entendemos que, nas infrações aduaneiras, sempre o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro foi violado (controle aduaneiro), independentemente do tipo de infração. Mesmo naquelas infrações aparentemente de menor grau de lesividade, o controle aduaneiro é violado. Fazendo um paralelo com as infrações tributárias, mesmo o inadimplemento no recolhimento de tributos afronta a questão do descumprimento de prazos, atingindo também o bem jurídico tutelado pelo Direito Tributário. No caso tributário, é incontroverso que a denúncia

espontânea alcança as infrações relativas ao descumprimento de prazo na arrecadação tributária. Em nenhum dos casos a denúncia espontânea tem o condão de desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo, mas o legislador decidiu excluir a responsabilidade pela infração.

Entendemos que apenas circunstância de ordem legal poderia impossibilitar a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea, como foi feito para as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. Constatamos que o legislador não fez distinção por tipos de infrações aduaneiras e expressamente manifestou-se quanto ao alcance da denúncia espontânea: todas penalidades pecuniárias, exceto as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

Caso entendesse de forma contrária, o legislador teria inserido na norma a exceção à regra, da mesma forma que consta de dispositivo semelhante no Direito Aduaneiro Argentino³. No código aduaneiro argentino consta expressamente que a denúncia espontânea não é aplicável às infrações por descumprimento de prazo determinado.

Entretanto, tal disposição não consta em nossas normas aduaneiras, por vontade do próprio legislador, conforme exposto na Exposição de Motivos da MP 497 acima transcrita.

Dessa forma, entendemos que não há como restringir o alcance da denúncia espontânea nas infrações aduaneiras a determinados tipos infracionais, por falta de previsão legal, com exceção da pena de perdimento, que a própria exposição de motivos do ato legal que introduziu a inovação é clara ao delimitar o alcance do dispositivo: todas as infrações de caráter administrativo, à exceção da pena de perdimento.

Por concordar com todas essas considerações, voto pela manutenção da decisão, negando provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Júlio César Alves Ramos

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

Em que pese os bens concatenados argumentos trazidos no voto do ilustre relator, deste ousou 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 executa, 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

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

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.

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

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.

³ O crime formal não exige a produção do resultado para sua consumação, ainda que possível que ele ocorra.

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.

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 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).

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)

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).

(...)

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 ao 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.

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.

⁶ ICHIHARA, Yoshiaki. Sanções tributárias questões sugeridas. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Sanções administrativas tributárias. São Paulo: Dialética/CET, 2004, p. 502.

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.

Processo nº 12689.000086/2009-12
Acórdão n.º **9303-003.558**

CSRF-T3
Fl. 192

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