



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

APLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA FACE AO DESCUMPRIMENTO
DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS ADUANEIRAS

Leonardo da Silva Barão

Rio de Janeiro

2018

LEONARDO DA SILVA BARÃO

APLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA FACE AO DESCUMPRIMENTO
DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS ADUANEIRAS

Artigo apresentado como exigência de
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro. Professora Orientadora:

Tatiana dos Santos

Rio de Janeiro

2018

APLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA FACE AO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS ADUANEIRAS

Leonardo da Silva Barão

Graduado pela Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Advogado.

Resumo – o Brasil ao afigurar-se como uma relevante economia capitalista, insere-se no cenário internacional como um grande importador e exportador. Ao promover a intensa troca de mercadorias por suas fronteiras, o direito aduaneiro coloca-se como instrumento necessário para a regulamentação desta prática. É neste contexto que o transportador internacional assume acentuado papel, estando exposto, no entanto, à eventuais falhas no cumprimento da legislação, sobremaneira as obrigações acessórias de prestar informações e documentos, cujo descumprimento de prazos pode acarretar multas ao transportador. A essência deste trabalho é discutir se poderá o transportador alegar a denúncia espontânea como instrumento suficiente de defesa contra estas multas.

Palavras-chave: Direito tributário. Direito aduaneiro. Denúncia espontânea. Obrigação acessória. Aplicabilidade.

Sumário: Introdução. 1 A denúncia espontânea como instrumento de defesa do contribuinte. 2. Obrigações acessórias e a denúncia espontânea. 3. Divergências: Decisões administrativas, doutrina e jurisprudência. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a legitimidade do uso da denúncia espontânea em razão do descumprimento de obrigações acessórias aduaneiras. O instituto da denúncia espontânea caracteriza-se pelo procedimento adotado pelo infrator que regulariza a situação que tenha configurado a infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração.

Sua aplicação dá-se quando o contribuinte informa à administração as infrações por ele praticadas, antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório. A vantagem dessa confissão prévia e espontânea para o contribuinte está na consequência legal que o instituto lhe garante.

Busca-se verificar a possibilidade de aplicação da denúncia espontânea como estratégia de defesa em face de autos de infração lavrados pela alfândega em razão do

descumprimento de obrigações acessórias. Referida persecução se insere em um contexto em que, embora existam decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de permitir o uso do instituto nos casos em objeto, o seu uso é afastado em graus inferiores de jurisdição administrativa, havendo ainda a rejeição deste uso por parte da jurisprudência.

Neste caminho, analisar-se-á a doutrina e jurisprudência, judicial e administrativa. De igual forma será apurado até que momento, após o descumprimento da obrigação acessória, o contribuinte mantém a espontaneidade e também se comprovará que a rejeição da denúncia espontânea pela Alfândega viola o direito dos contribuintes.

O primeiro capítulo do presente trabalho discorrerá sobre as bases do instituto ora em debate, bem como contextualizará como este se insere no direito aduaneiro, para então estabelecer uma definição acerca do limite temporal em que o contribuinte mantém a espontaneidade.

Por seu turno, o segundo capítulo terá como enfoque ponderar sobre a aplicação da denúncia espontânea face ao descumprimento de obrigações acessórias na seara aduaneira.

O terceiro capítulo discorrerá sobre a aparente resistência ao instituto por parte da fiscalização alfandegária, discorrendo sobre o entendimento doutrinário e jurisprudencial, analisando, neste escopo, o posicionamento divergente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A presente pesquisa se desenvolverá *a priori* por meio de um estudo bibliográfico, legislativo e jurisprudencial sobre o tema em análise, tendo por finalidade explorar a problemática levantada a partir de pressupostos teóricos confrontados com a jurisprudência de modo que esta referência proporcione o exame do tema sob uma nova abordagem, buscando inovar em suas conclusões.

1. A DENÚNCIA ESPONTÂNEA COMO INSTRUMENTO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

Como visto, a denúncia espontânea alcança relevo no momento em que o contribuinte, ao verificar que cometeu determinada infração à legislação tributária, informa espontaneamente à administração as infrações praticadas em momento anterior ao início de quaisquer procedimentos fiscalizatórios perpetrados pela administração. Ao adotar este procedimento, a lei tributária confere ao contribuinte favor legal de forma a brindá-lo por seu comportamento.

O tributarista Leandro Paulsen¹ esclarece que a denúncia espontânea tem o benefício de indicar para o Fisco infrações as quais poderiam não ser percebidas caso não houvesse a denúncia do contribuinte então infrator. O sistema é falível e o contribuinte, imbuído de boa fé, não pode ser responsabilizado quando corrobora com o trabalho da administração, suprindo-lhe lacunas estruturais. Nestes termos, conforme indicado pelo autor:

O objetivo da norma é de estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco [...] A previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes e que precisa, demais, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seja tempestiva, seja tardiamente. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação, preserva-se a higidez do sistema [...].

Paulsen, desta forma, indica que a denúncia espontânea se configura como uma medida salutar ao sistema tributário haja vista que incita que sejam cumpridas espontaneamente as obrigações, principais ou instrumentais, determinadas pela lei e legislação tributária, mesmo quando haja o inadimplemento desta por parte do contribuinte.

Deste fato nasce a mais importante faceta do instituto tributário ora estudado, qual seja, o fornecimento espontâneo de informações à Administração Fazendária, informações estas que possivelmente passariam despercebidas. Em troca é garantida ao contribuinte a exclusão da penalidade.

Para Paulo de Barros Carvalho² a denúncia espontânea configura-se em meio lícito capaz de excluir todas as penalidades tributárias, sejam elas pecuniárias ou não. Assim, havendo a denúncia espontânea, dever-se-á excluir a responsabilidade tributária do agente infrator, exigindo-se tão somente, se for o caso, o tributo devido e os respectivos juros de mora.

De acordo com o lecionado por Luciano Amaro³, se o objetivo das sanções tributárias é intimidar o infrator de forma que este não descumpra com suas obrigações, a função da denúncia espontânea é, em consenso, estimular que o contribuinte infrator volte para o bom caminho e permaneça em conformidade com a lei.

Nos termos do Art. 138 do Código Tributário Nacional⁴:

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

¹ PAULSEN, Leandro. DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 927.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 644.

³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 480.

⁴ BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 06/03/2018.

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.

Anota-se que de acordo com a ressalva do mesmo art. 138 do CTN, ao destacar a expressão “se for o caso”, a denúncia espontânea não se restringe às obrigações principais, pois a referida expressão evidencia que nem sempre o cumprimento da obrigação tributária acarreta o pagamento de tributo.

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)⁵.

Sustentando igual interpretação, o professor Hugo de Brito Machado⁶ discorre que cumprimento de uma obrigação acessória fora do prazo determinado pela lei consubstancia-se em verdadeira denúncia espontânea.

O presente estudo, no entanto, cinge-se à utilização da denúncia espontânea face ao descumprimento de obrigações acessórias na esfera do direito aduaneiro.

Com efeito, referido ramo do direito estabelece que o contribuinte que falha ao cumprir o prazo legal determinado pela legislação deve arcar com o pagamento de multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) fundamentada no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37 de 1966⁷, com redação dada pela Lei nº 10.833 de 2003, que assim dispõe:

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

[...]

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

[...]

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

Nesta toada, vale mencionar que com a edição da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, a utilização da denúncia

⁵ AMARO, op. cit., p. 481.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo, Malheiros, 2015. p. 165.

⁷ BRASIL. Decreto-Lei nº 37 de 18 de novembro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm>. Acesso em: 06/03/2018.

espontânea face ao descumprimento de obrigações acessórias autônomas, ou seja, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, tornou-se evidente.

Com a vigência da norma acima, foi modificado o § 2º, do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66⁸, incluindo as penalidades administrativas dentre aquelas possíveis de aplicação da denúncia espontânea, *in verbis*:

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.

Interessante notar também que a atual redação do dispositivo em comento excepciona a regra da denúncia espontânea somente para casos em que pena aplicável é o perdimento de mercadorias.

Para que se compreenda extensão da modificação acima aludida, bem como o alcance da denúncia espontânea conforme pretendido pelo legislador, importa citar os termos da exposição de motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 497/2010⁹:

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.

Nos casos em que o contribuinte falha ao descumprir o prazo legal para o oferecimento de informações à Alfândega, mas mesmo assim realiza os registros de forma intempestiva,

⁸ BRASIL. Decreto-Lei nº 37 de 18 de novembro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm>. Acesso em: 06/03/2018.

⁹ BRASIL. EMI nº 111 /MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm>. Acesso em: 06/03/2018.

porém antes de qualquer ação fiscal, consubstancia-se a denúncia espontânea, matéria de ordem pública que o ampara.

No entanto, mesmo havendo expressos fundamentos legais para a aplicação da denúncia espontânea nos casos de descumprimento de obrigação acessória na esfera aduaneira, esta em verdade não vem sendo aceita, seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial, conforme se verificará nos capítulos seguintes.

2. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Conforme anunciado no capítulo anterior, busca-se discutir nestas linhas a aplicabilidade da denúncia espontânea como instrumento de defesa nos casos em que o contribuinte tem lavrado contra si auto de infração e lançamento por descumprimento de obrigação acessória estabelecida na legislação aduaneira.

Destaca-se o relevo do tema apontado em vista dos números expressivos de exportações e importações brasileiras. Segundo dados divulgados pelo Ministério da Indústria e Comércio Exterior e Serviços¹⁰, foram exportados no ano de 2017 um total de US\$ 217.739.177.077 e importados US\$ 150.749.452.949.

Toda esta riqueza entrando e transbordando as fronteiras brasileiras significa um incalculável número de operações de importação e exportação pelos mais diversos modais, tais como aéreo, terrestre ou marítimo.

Para fiscalizar, incentivar e tributar a entrada e saída dessas riquezas, a legislação tributária impõe uma série de obrigações ao transportador.

A obrigação tributária, conforme sustentado por Harada¹¹, é uma relação jurídica decorrente da lei por meio da qual União, Estados, Distrito Federal ou Municípios impõem ao contribuinte ou responsável tributário o dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária ou mesmo o dever de fazer ou deixar de fazer algo no interesse da Administração.

E possível inferir do acima narrado que a obrigação tributária se desdobra em prestação de dar ou fazer ou não fazer alguma coisa, sendo a primeira a obrigação principal e a segunda a denominada obrigação acessória.

¹⁰ Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/balanca-comercial-brasileira-acumulado-do-ano>>. Acesso em: 29/01/2018.

¹¹ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p.609.

As obrigações acessórias, no entender de Paulo de Barros Carvalho¹², são assim definidas:

No território das imposições tributárias, são estipulados inúmeros deveres, que possibilitam o controle, pelo Estado-Administração, sobre a observância do cumprimento das obrigações estatuídas com a decretação dos tributos. Esses deveres são, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos, financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar fiscalização periódica de suas atividades, tudo com objetivo de propiciar ao entre que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária.

É relevante ainda anotar que, para Paulo de Barros Carvalho¹³, as obrigações acessórias deveriam ser nomeadas como deveres instrumentais ou formais. Deveres porque, em seu entender, não há patrimonialidade em seus comandos, não havendo em essência natureza tributária. E instrumentais ou formais porque servem de instrumento para a Administração acompanhar a execução dos seus desígnios tributários.

Observa-se que o Código Tributário Nacional dispõe, no parágrafo 2º do artigo 113, que são acessórias as obrigações decorrentes da legislação tributária e que estas têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

É importante observar que referida disposição indica que tais obrigações poderão ser decorrentes da legislação tributária, ou seja, poderão estar previstas em dispositivos infra legais, tais quais as Instruções Normativas emitidas pela Secretaria da Receita Federal.

É neste sentido que leciona Hugo de Brito Machado¹⁴, para quem o Código Tributário Nacional utiliza o termo lei de forma estrita, vindo a significar uma regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder com competência legislativa. Por outro lado, a palavra legislação, de acordo com a forma utilizada pelo CTN, vem a significar a lei em sentido amplo, abrangendo também os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares.

As obrigações acessórias, podem ainda ser classificadas como obrigações autônomas ou obrigações vinculadas.

O Desembargador Fernando Marques¹⁵, do Tribunal Regional da 2ª região, ao relatar o Mandado de Segurança 2002.51.01008770-4, definiu as obrigações acessórias autônomas

¹² CARVALHO, op. cit., p. 360.

¹³ Ibid., p. 362.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29. ed. São Paulo, Malheiros, 2008. p. 77.

¹⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008770-42.2002.4.02.5101 (TRF2 2002.51.01.008770-4). Relator: Desembargador Federal Fernando Marques. Disponível em: <<http://www.trf2.gov.br/iteor/RJ0106410/1/74/108219.rtf>>. Acesso em: 30/01/2018.

como aquelas necessárias ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, não apresentando relação direta com seu fato gerador.

Por evidente, a contrário *sensu*, a obrigação acessória vinculada guarda estreita relação com o fato gerador do tributo.

Dentre as diversas obrigações acessórias impostas ao transportador, destacam-se as inerentes ao oferecimento de informações relativas às cargas transportadas na importação e exportação.

Haja vista tratar-se do transporte de mercadorias entre fronteiras, estes dados têm relevância não apenas em termos fiscais e arrecadatários, mas também parafiscais.

Sob esta perspectiva, tem-se a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 28 de 1994¹⁶ a qual estabelece, em seu art. 37, que ao transportador cumpre registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, no prazo de 7 dias.

Por seu turno, o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 102 de 1994¹⁷ estabelece que a carga procedente do exterior deverá ser informada no MANTRA antes da chegada do veículo transportador.

Assim, em consenso com o evidenciado acima, caso o transportador ofereça os dados da carga importada após a chegada do veículo, estará infringindo o art. 37 da IN SRF nº 28 de 1994.

De igual forma, se o transportador registrar os dados da carga exportada após 7 dias da exportação, terá então descumprido o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 102 de 1994.

Em ambos os casos se atraem os termos do no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37 de 1966, podendo assim o transportador ser alvo de auto de infração e lançamento por meio do qual lhe será cobrada a multa resultante de tal falha.

No entanto, é preciso considerar a possibilidade do transportador haver registrado o embarque da carga apenas um dia após o prazo legal, ou mesmo registrado os dados da carga importada apenas um minuto após a chegada do veículo. Nestes exemplos, provavelmente terá inserido ditas informações antes da lavratura do auto de infração e lançamento e, em verdade, antes de qualquer ação fiscalizatória.

Elucida-se que o período de tempo indicado no exemplo ora debatido é tão somente ilustrativo e visa apresentar situações em que se mostra evidente que o transportador fez o registro dos dados antes do início de ação fiscalizatória.

¹⁶ Disciplina o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação.

¹⁷ Disciplina os procedimentos de controle aduaneiro de carga aérea procedente do exterior e de carga em trânsito pelo território aduaneiro.

Pois bem, nestes casos, o registro dos dados antes de serem tomadas providências por parte da Alfândega autoriza que o transportador, caso posteriormente venha a ser autuado, alegue em seu favor que a infração foi purgada em virtude de ter sanado seu erro por meio da denúncia espontânea?

Analisando-se os termos do art. 138 do CTN, depreende-se que o legislador dispõe que a responsabilidade pela infração é excluída pela denúncia espontânea se a mesma for acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros moratórios, “se for o caso”.

O parágrafo único do art. 138 do CTN, por seu turno, estabelece ainda que não há espontaneidade se a mesma se der após qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Por outro lado, o Decreto-Lei nº 37 de 1966 regulamenta a denúncia espontânea em seu art. 102, dispondo, em seu parágrafo 2º, que 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.

Por estes termos, poder-se-ia chegar à conclusão de que pode o transportador alegar a incidência da denúncia espontânea quando este corrige sua falha oferecendo as informações à Administração sobre o embarque ou desembarque de mercadorias, mesmo que após o prazo determinado pela legislação, mas antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório.

No entanto, esta subsunção dos fatos à norma não é majoritariamente albergada pela jurisprudência e mesmo parte da doutrina, havendo ainda divergências quanto a aplicação da norma perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme de demonstrará a seguir.

3.DIVERGÊNCIAS: DECISÕES ADMINISTRATIVAS, DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Não obstante a aparente aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea para os casos em que há o descumprimento de obrigações acessórias, este não é o entendimento majoritário que vem sendo adotado pelo Judiciário brasileiro.

Os tribunais brasileiros, calcados em decisões do Superior Tribunal de Justiça, sustentam a tese de que a denúncia espontânea não se aplica aos casos de descumprimento de obrigações acessórias.

É o que se verifica, por exemplo, na decisão exarada nos autos do Agravo Regimental em Recurso Especial nº 916.168 – SP¹⁸. Neste caso, os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiram que é “Inaplicável o instituto da denúncia espontânea quando se trata de multa isolada imposta em face do descumprimento de obrigação acessória. Precedentes do STJ”.

A decisão em comento adota a tese de que a desobediência de disposição de natureza formal não pode ser considerada infração de natureza tributária. Sustentam os Ministros que as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do Código Tributário Nacional.

Fixado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, os tribunais inferiores o reproduzem, como no julgamento da apelação cível nº 0001188-73.2013.4.03.6104¹⁹ pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região em que a Corte declarou que “A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional não se aplica às obrigações acessórias autônomas, como é o caso. Precedentes”. Para embasar referida decisão o Tribunal Regional Federal da 3ª Região utiliza-se de precedente do STJ e do próprio TRF3.

Embora majoritário, nos tribunais este entendimento apresenta divergências, como no caso em que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu que:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. ATRASO NA ENTREGA DA DCTF. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO.

1. A denúncia espontânea anterior ao procedimento fiscalizatório tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da DCTF ou documento semelhante (obrigação acessória), mesmo serodidamente.
2. O art. 138 do CTN exige o acompanhamento do pagamento integral do tributo por ocasião da denúncia voluntária somente na hipótese de obrigação principal, haja vista a locução "se for o caso" inserida no contexto do dispositivo legal.
3. Embargos infringentes providos²⁰.

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 916.168/SP. Relator: Herman Benjamin. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=867869&num_registro=200700052315&data=20090519&formato=PDF>. Acesso em: 30/01/2018.

¹⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível 1980741/SP. Relator: Desembargador Federal Antonio Cedenho. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/VisualizarDocumentosProcesso?numerosProcesso=201361040011880&data=2017-12-15>>. Acesso em: 30/01/2018.

²⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos Infringentes em AC nº 2003.70.00.081965-0/PR. Relator: Desembargador Federal Alvaro Eduardo Junqueira. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1434115&hash=42d25474a7a2fe663b932eb4944a9e9>. Acesso em: 30/01/2018.

No entanto, este posicionamento restritivo acerca da aplicação da denúncia espontânea quanto as obrigações acessórias não é unânime. Na doutrina, encontram-se autores que defende o oposto. Neste aspecto é válido transcrever o entendimento de Leandro Paulsen²¹:

Entendemos de modo diverso (ao STJ). Para nós, a denúncia espontânea alcança, sim, as obrigações acessórias. Isto porque o descumprimento dessas também constitui infração à legislação tributária e não há razão alguma que possa embasar satisfatoriamente a não aplicação do art. 138 do CTN às obrigações acessórias. Pelo contrário, a expressão “se for o caso”, constante deste artigo, cumpre justamente este papel integrador das obrigações acessórias, deixando claro que nem sempre o cumprimento da obrigação tributária implicará pagamento de tributo, pois há os simples deveres formais de fazer, não fazer ou tolerar que caracterizam obrigações acessórias.

Para Paulo de Barros Carvalho²² a denúncia espontânea configura-se em meio lícito a excluir todas as penalidades tributárias, sejam elas pecuniárias ou não. Assim, havendo a denúncia espontânea, dever-se-á excluir a responsabilidade tributária do agente infrator, exigindo-se tão somente, se for o caso, o tributo devido e os respectivos juros de mora.

De igual forma sustenta o professor Hugo de Brito Machado, para quem o cumprimento de uma obrigação acessória fora do prazo determinado pela lei consubstancia-se em verdadeira denúncia espontânea. Cita o prestigiado professor o exemplo do contribuinte que faz sua declaração de imposto de renda fora do prazo, mas o faz antes de ser notificado de procedimento fiscal instaurado para apurar a referida intempestividade. Neste caso o contribuinte encontra-se agasalhado pela denúncia espontânea, não sendo cabível nenhuma penalidade²³.

Corroborando este entendimento, tem-se que a nova redação dada ao § 2º, do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, inclui as penalidades administrativas dentre aquelas possíveis de aplicação da denúncia espontânea, *in verbis*: 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.

Parece correto inferir que as penalidades de natureza “administrativa” citadas no parágrafo antes transcrito são justamente àquelas as quais os tribunais vêm negando a aplicação da denúncia espontânea.

Este era o entendimento até então adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o CARF.

²¹ PAULSEN, op. cit., p.164.

²² CARVALHO, op. cit., p. 644.

²³ MACHADO, op. cit., 2008. p. 165.

Cumpra elucidar que o CARF resultou da unificação da estrutura administrativas do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma natureza e finalidade dos Conselhos, de órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com a finalidade de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ao julgar Recurso Voluntário nos autos do processo administrativo 10715.005581/2009-10, o CARF decidiu que “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”²⁴.

Igualmente, ao posicionar-se sobre o Recurso Voluntário interposto nos autos do processo administrativo 10715.003765/2009-45²⁵, o CARF declarou que após a publicação da Lei nº 12.350 de 2010, a qual modificou o art. 102 Decreto Lei nº 37/66, a multa aplicável pelo descumprimento do prazo fixado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para o registro, no Siscomex, dos dados do embarque, pode ser elidida, desde que a omissão seja sanada antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

Neste último caso merece destaque o voto do Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Relator do processo. Para o Conselheiro, mesmo não havendo a defesa pugnado pela aplicação da Denúncia Espontânea, esta, por ser matéria de ordem pública, deve ser aplicada. Alega ainda que, embora tenha havido a subsunção do fato à norma que dispõe pela aplicação da multa, estar-se-ia diante da excludente denominada denúncia espontânea. Para o Conselheiro, tendo em vista que a então recorrente prestou as informações anteriormente ao Auto de Infração ou qualquer outra intimação da Receita Federal do Brasil, não deve ser punida.

Destaca-se que, nos dois julgados acima expostos, o CARF decidiu pela aplicabilidade da denúncia espontânea em razão do descumprimento de infração acessória. Em específico, declarou que tal é possível tanto nos casos em que a intempestividade do transportador ocorre

²⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10715.005581/2009-10. Relator: Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 30/01/2018.

²⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10715.003765/2009-45. Relator: Conselheiro Daniel Mariz Gudino. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 30/01/2018.

na importação, quanto na exportação, desde que a omissão seja superada antes que se dê ensejo à fiscalização do ocorrido.

No entanto, recentemente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais decidiu por endurecer seu entendimento sobre a matéria. Ao julgar o Recurso Especial de Divergência nos autos do processo administrativo 11850.000032/2008-86, a Câmara Superior de Recursos Fiscais revisitou o tema.

O julgamento foi levado ao Plenário do CARF. Após os embates, dos 8 julgadores, 4 Conselheiros²⁶ foram favoráveis a tese defendida pelo contribuinte (pela aplicabilidade da denúncia espontânea), e 4 Conselheiros²⁷ pela tese favorável ao Fisco.

Em razão do empate, o julgamento foi decidido por meio de voto de qualidade, ou seja, pelo voto do presidente do CARF, que negou provimento ao Recurso. Referido julgado foi assim ementado: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica ao descumprimento de obrigações acessórias, como é exemplo a prestação de informações sobre veículo ou carga transportada”²⁸.

CONCLUSÃO

É possível observar, por todo o exposto, que a teoria que defende a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea para o caso de descumprimento de obrigações acessórias aduaneiras, destacadamente aquelas relativas à intempestividade no cumprimento da obrigação de prestar informações ou apresentar documentos à autoridade alfandegária, tem por bojo os elementos abaixo indicados.

Em primeiro lugar, os defensores da inaplicabilidade balizam-se no entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a denúncia espontânea não alcança as infrações acessórias autônomas, quais sejam, aquelas desvinculadas do fato gerador do tributo.

²⁶ Conselheiros Vanessa Marini Ceconello (relatora), Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran.

²⁷ Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), e Rodrigo da Costa Pôssas.

²⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial do Contribuinte nº 11850.000032/2008-86. Relator: Conselheira Vanessa Marini Ceconello. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 30/01/2018.

Conforme demonstrado, este entendimento vem sendo reproduzido pelos demais tribunais do Brasil, frequentemente com escopo na decisão originária do Superior Tribunal de Justiça.

Aqueles que rejeitam a denúncia espontânea para os casos ora em debate argumentam ainda pela incompatibilidade do instituto quanto às infrações tributárias formais.

De igual forma, em consenso com o exposto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em recentes decisões, vem retroagindo o seu entendimento, reproduzindo também em instância administrativa a tese da inaplicabilidade da denúncia espontânea para os casos de infrações acessórias na seara aduaneira.

No entanto, respeitosamente, entende-se que esta posição não reproduz a melhor interpretação da lei, vez que, conforme demonstrado, há para o direito aduaneiro clara previsão legal para a aplicação da denúncia espontânea quanto as infrações acessórias, não se devendo confundir com a generalidade do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Observa-se que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça não foi estabelecido para casos de infrações aduaneiras, que são situadas em legislação própria, bem como aquela Corte Superior posicionou-se sobre a denúncia espontânea regradada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional, nada falando, porém, acerca daquela estabelecida pelo art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66.

É preciso recordar que o art. 102 do Decreto-Lei 37/66 trata especificamente da denúncia espontânea quanto ao descumprimento de obrigações aduaneiras.

Em verdade, em seu parágrafo 2º, indigitado artigo 102 dispõe que a denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa. Assim, haja vista a vigência da norma acima, a denúncia espontânea, em sede aduaneira, contempla também as obrigações acessórias autônomas, vez que inclui em sua esfera de aplicação as penalidades administrativas.

As decisões que negam a aplicação da denúncia espontânea falham ao restringir o que o legislador escolheu abranger. O art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, em seu parágrafo segundo, especificamente estabeleceu que a denúncia espontânea não se aplicaria para os casos em que as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, não havendo qualquer outra distinção quanto ao tipo de infração aduaneira.

Em uma breve digressão é conveniente trazer à memória que o discutido art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66 passou a exibir sua atual redação em razão da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.

Conforme argumentado, ao se consultar a exposição de motivos da Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010, pode-se vislumbrar todo o pretendido Legislador, visto que a mesma expõe que alteração pretendida pela Medida Provisória visa deixar imune à dúvida o fato de que o instituto da denúncia espontânea alcança todas as penalidades pecuniárias, incluídas as chamadas multas isoladas. Referida exposição indica ainda que é uma incoerência haver a possibilidade de se aplicar a denúncia espontânea para penalidades referentes à obrigação principal, e não haver a mesma possibilidade para multas isoladas, vinculadas ao descumprimento de obrigação acessória.

Verifica-se assim que a aplicabilidade da denúncia espontânea em face das infrações acessórias ocorridas na esfera aduaneira é uma determinação legislativa, não havendo argumento suficiente para restringir o seu alcance, exceto para os casos de pena de perdimento, este sim, um limite estabelecido pelo Legislador.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10715.005581/2009-10. Relator: Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 30/01/2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10715.003765/2009-45. Relator: Conselheiro Daniel Mariz Gudino. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 30/01/2018.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial do Contribuinte nº 11850.000032/2008-86. Relator: Conselheira Vanessa Marini Ceconello. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf#>>. Acesso em: 30/01/2018.

_____. Decreto-Lei nº 37 de 18 de novembro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm>. Acesso em: 06/03/2018.

_____. EMI nº 111 /MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm>. Acesso em: 06/03/2018.

_____. Instrução Normativa SRF nº 28 de 27 de abril de 1994. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13448>>. Acesso em: 06/03/2018.

_____. Instrução Normativa SRF nº 102 de 20 de dezembro de 1994. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14628>>. Acesso em: 06/03/2018.

_____. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 06/03/2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008770-42.2002.4.02.5101 (TRF2 2002.51.01.008770-4). Relator: Desembargador Federal Fernando Marques. Disponível em: <<http://www.trf2.gov.br/iteor/RJ0106410/1/74/108219.rtf>>. Acesso em: 30/01/2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível 1980741/SP. Relator: Desembargador Federal Antonio Cedenho. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/VisualizarDocumentosProcesso?numerosProcesso=201361040011880&data=2017-12-15>>. Acesso em: 30/01/2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos Infringentes em AC nº 2003.70.00.081965-0/PR. Relator: Desembargador Federal Alvaro Eduardo Junqueira. Disponível em: <https://ww2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1434115&hash=42d25474a7a2fe663b932eeb4944a9e9>. Acesso em: 30/01/2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 916.168/SP. Relator: Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=867869&num_registro=200700052315&data=20090519&formato=PDF>. Acesso em: 30/01/2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 26. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo, Malheiros, 2008.

PAULSEN, Leandro. DIREITO TRIBUTÁRIO – *Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9ª Ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.