

ARREPENDIMENTO E REPARAÇÃO DE DANO
UMA ABORDAGEM DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NO DIREITO ADUANEIRO

REPENTANCE AND REPAIR OF DAMAGE
SPONTANEOUS APPROACH TO COMPLAINT IN CUSTOMS DUTY

Arnaldo Diefenthaler Dornelles*

RESUMO

O presente trabalho busca analisar, de forma não exaustiva, o conteúdo e o alcance do instituto da denúncia espontânea, especialmente no direito aduaneiro, bem como os requisitos necessários para a sua aplicação quando do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória) aduaneiro-tributária ou aduaneiro-administrativa.

Palavras-chave: Denúncia Espontânea; Direito Aduaneiro; Penalidade administrativa.

ABSTRACT

This study is intended to analyze, in a non-exhaustive way, the content and scope of the voluntary disclosure programme, especially in the customs law, and the requirements for its application when a breach of a customs-tributary or a customs-administrative obligation (principal or accessory) occurs.

Keywords: Jobs Report; Customs Law; Administrative Penalty.

Artigo recebido em: 02/03/2014

Artigo aceito em: 08/10/2014

* Graduado em Engenharia Elétrica pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1987) e especialização em Mercado de Capitais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (2010). Atualmente é Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Auditoria Fiscal.

1. INTRODUÇÃO

Não são muitos os trabalhos dedicados ao tema que envolve a denúncia espontânea. Além de breves referências feitas em obras voltadas ao estudo do Direito Tributário, como aquelas escritas por Leandro Paulsen,¹ Sacha Calmon Navarro Coêlho,² Luciano Amaro³ e Ricardo Alexandre,⁴ entre outras, apenas alguns poucos autores, como Rosenice Deslandes,⁵ Antonio Sebastião Poloni⁶ e Alexandre Macedo Tavares,⁷ exploraram o assunto em maior profundidade. E sempre com foco no Direito Tributário.

No que diz respeito à denúncia espontânea aplicada ao Direito Aduaneiro, ainda menos foi dito e publicado.⁸ Talvez a justificativa para esse quase silêncio se encontre no fato de o art. 102 do Decreto-lei n. 37, de 18 de novembro de 1966, que trata da denúncia espontânea em matéria aduaneira, até a alteração promovida pela Lei n. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, limitar-se a reproduzir, quase sem inovações, a disciplina contida no art. 138 da Lei n. 5.172 (Código Tributário Nacional – CTN), de 25 de outubro de 1966.⁹

¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 4. ed. rev. at. Porto Alegre: ESMAFE, 2002, p. 680-689.

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 765-770.

³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. at. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 451-455.

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2010, p. 358-363.

⁵ DESLANDES, Rosenice. **Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no direito tributário**. 1. ed. 2. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

⁶ POLONI, Antonio Sebastião. **Denúncia Espontânea em Direito Tributário: doutrina, jurisprudência, legislação e prática**. Campinas, SP: Agá Juris Editora, 2000.

⁷ TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no direito tributário**. 2. ed. rev. at. Curitiba: Juruá, 2013.

⁸ Merece destaque a referência ao tema feita no livro: CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 237-245.

⁹ “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 somente as penalidades de natureza tributária.

Mas a alteração legislativa de 2010 introduziu, casuisticamente, novos ingredientes a uma receita que, se não estivesse pronta e acabada a ponto de não gerar discussões, estava ao menos com seus parâmetros consolidados dentro do tempo e do espaço.

O alargamento do campo de aplicação da denúncia espontânea no Direito Aduaneiro, proposto no texto legal para permitir a exclusão, também, da imposição de penalidades de natureza administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, nos remete obrigatoriamente a uma reflexão a respeito do objetivo do instituto e dos requisitos necessários, que sempre existiram, para seu aproveitamento, sob pena de uma má compreensão do seu conteúdo e do seu alcance.

Dentro desse contexto, surge como fundamental perscrutar conceitos como o de “arrependimento” e o de “reparação de dano”, elementos essenciais para o estudo que ora pretendemos desenvolver.

Aliás, alguns autores, tratando da denúncia espontânea no Direito Tributário, chegaram a ensaiar uma investida nessa linha de argumentação, mas ficaram apenas na abordagem superficial da matéria, sem maiores aprofundamentos na discussão.

É o caso de Ricardo Alexandre,¹⁰ quando diz que *“o instituto é inspirado na “desistência voluntária” e no “arrependimento posterior” do direito penal, que visam a estimular o delinquente a interromper a investida criminosa, ou, ao menos, a reparar o dano causado”*, de Luciano Amaro¹¹, que pondera que, *“se se trata de infração conscientemente praticada, a denúncia é motivada pelo arrependimento do*

§ 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)”

¹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2010, p. 358.

¹¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. at. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 452.

infrator”, de Gilberto Etchaluz Villela,¹² que (mal) equiparando a denúncia espontânea às normas de anistia afirma que *“a idéia básica da anistia é aquele perdão [...] que agrega, ao ato confessorio do sujeito passivo, a satisfação da obrigação e o arrependimento pela falta cometida”*, e de Sacha Calmon Navarro Coêlho,¹³ que defende que *“se o infrator se adianta, denunciando-se e pedindo perdão, a responsabilidade fica elidida, premiados, assim, os que se arrependem ou os que, tendo sido negligentes, procuram espontaneamente reparar as infrações cometidas, sanando-as, a bem da Fazenda Pública”*.

Na mesma linha vão Rosenice Deslandes,¹⁴ que explica que *“equipara-se ainda, o instituto às hipóteses de arrependimento eficaz ou da desistência voluntária previstas no art. 13 do CP”*, Antonio Sebastião Poloni,¹⁵ que esclarece que *“os pressupostos cumulativos da exclusão da responsabilidade são a confissão espontânea, e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração”*, e Alexandre Macedo Tavares,¹⁶ que apregoa que *“trata-se de procedimento que se aproxima, até certo ponto, da figura do arrependimento eficaz ou desistência voluntária, prevista no art. 15 do Código Penal Brasileiro”* e que *“espontânea, sob o prisma do art. 138 do CTN, é toda reparação do ilícito que anteceda um procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração autodenunciada”*.

Antes de iniciarmos a discussão que envolve a denúncia espontânea no Direito Aduaneiro, porém, faz-se necessário compreender o universo aduaneiro.

¹² VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A Responsabilidade Tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 137.

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 768.

¹⁴ DESLANDES, Rosenice. **Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no direito tributário**. 1. ed. 2. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 29.

¹⁵ POLONI, Antonio Sebastião. **Denúncia Espontânea em Direito Tributário: doutrina, jurisprudência, legislação e prática**. Campinas, SP: Agá Juris Editora, 2000, p. 14.

¹⁶ TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no direito tributário**. 2. ed. rev. at. Curitiba: Juruá, 2013, p. 78 e 136.

2. UMA INTRODUÇÃO AO UNIVERSO ADUANEIRO

2.1. Papel da Aduana

Segundo ensina Ricardo Xavier Basaldua,¹⁷ duas funções têm sido exercidas pela Aduana desde a sua origem: a cobrança de tributos sobre as operações de comércio exterior e a imposição de restrições não tarifárias, que dificultam ou impedem a importação e/ou a exportação de mercadorias.

Mas nem uma função, nem outra, pode ser considerada como o papel primordial da instituição Aduana, uma vez que, em tese, é possível conceber um sistema aduaneiro em que não haja qualquer tributação sobre as operações de comércio exterior ou em que não sejam impostas quaisquer restrições à importação e à exportação.

No que concerne à evolução da questão tributária no Brasil, é de se notar uma sensível mudança de paradigma ao longo dos tempos: a análise histórica do imposto de importação mostra que a principal fonte de arrecadação do tempo do Império (68,16% da arrecadação tributária nacional no ano de 1853)¹⁸ não contribuiu com mais do que 3,02% da arrecadação federal no ano de 2012.¹⁹

Mas isso não significa dizer que esse tributo perdeu espaço no cenário nacional. Significa, simplesmente, que a sua importância arrecadatória deu lugar a uma função regulatória, fundamental, diga-se de passagem, para o controle que se deseja exercer, quer seja pela equalização dos preços dos produtos importados com os de produção nacional, quer seja pelo afastamento de uma concorrência externa danosa.

Acompanhando essa mudança de paradigma, vem surgindo cada vez mais a necessidade de se estabelecer proteção a uma crescente agenda de interesses

¹⁷ BASALDUA, Ricardo Xavier. **Introducción al Derecho Aduaneiro: concepto y contenido**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008, p. 201-214.

¹⁸ CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 58.

¹⁹ Dado obtido em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensaldez12.pdf>, em 3/12/2013.

tutelados pelo Estado, aí incluídas a indústria nacional e sua produção, a economia nacional, em seu sentido mais amplo, e a sociedade de um modo geral.

A fim de implementar essa proteção, tem-se aprimorado o exercício do controle aduaneiro sobre o fluxo do comércio internacional de mercadorias, do qual as funções originárias de cobrança de tributos e de restrições impostas às operações de importação e de exportação não são mais do que meros instrumentos.

Não se cogitando a existência de uma Aduana sem o efetivo exercício desse controle sobre o fluxo de mercadorias importadas e exportadas, resta aí revelado o propalado papel essencial da Aduana.

2.2. Direito Aduaneiro

Por mais que se diga que *"a ordenação jurídica é una e indecomponível"*²⁰ e que *"são tolices essas "autonomias científicas" dos diversos ramos do Direito"*,²¹ é forçoso reconhecer, ao menos para fins didáticos, que a divisão do Direito em ramos é prática e funcional.

Mas não é necessariamente simples. Rosaldo Trevisan, analisando a questão, adverte para a existência de áreas de intersecção entre dois ou mais ramos do Direito, ou mesmo incertezas quanto ao adequado enquadramento de um conteúdo em um ou outro ramo.²²

Se entendermos o Direito Aduaneiro como o conjunto de normas que disciplinam os controles exercidos pela Aduana sobre as operações de importação e de exportação de mercadorias (papel da Aduana, conforme visto no tópico 2.1) e as relações dessa mesma Aduana com os diferentes intervenientes nessas operações, eis que facilmente vislumbraremos as intersecções deste ramo com o Direito Administrativo (*v.g.*, alfandegamento de um recinto), com o Direito Tributário (*v.g.*,

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 14.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 33.

²² TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário – Distinções Básicas. In: TREVISAN, Rosaldo (organizador). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora, 2008, p. 13.

tributos incidentes na importação), com o Direito Penal (v.g., imposição de sanções) e com o Direito Processual (v.g., contencioso administrativo), entre outros.

E, dependendo do ponto de vista do estudo que se pretenda realizar, poderíamos fazer, validamente, referência tanto aos termos "Direito Aduaneiro Administrativo", "Direito Aduaneiro Tributário", "Direito Aduaneiro Penal" e "Direito Aduaneiro Processual" quanto aos termos "Direito Administrativo Aduaneiro", "Direito Tributário Aduaneiro", "Direito Penal Aduaneiro" e "Direito Processual Aduaneiro".²³

Dessa forma, usaremos o termo Direito Aduaneiro para fazer referência a todas as normas que regulam, em qualquer de seus aspectos, a matéria aduaneira, foco do nosso estudo.

2.3. Direito Aduaneiro X Direito Tributário

Não obstante a questão tributária estar intimamente ligada às questões aduaneiras, estas últimas não se resumem à primeira.

Essa é uma afirmação de fácil comprovação. Basta que se investiguem as finalidades de cada atividade. Enquanto a administração tributária busca arrecadar recursos para suprir as necessidades do Estado, a administração aduaneira busca proteger os bens tutelados por esse mesmo Estado, exercendo de forma efetiva um controle sobre o fluxo de comércio exterior, inclusive por meio da imposição de tributos.

Para José Lence Carluci, *"o fato aduaneiro é um complexo de fatos jurídicos de variada natureza – tributária, comercial, administrativa – e também fatos econômicos, ocorríveis no território aduaneiro"*,²⁴ de tal forma que não há mais como

²³ BASALDUA, Ricardo Xavier. **Introducción al Derecho Aduaneiro: concepto y contenido**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008, p. 191-194.

²⁴ CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 22.

sustentar o argumento de que o *“Direito Aduaneiro é mero subconjunto do Direito Tributário, regulamentando os tributos sobre o comércio exterior”*.²⁵

Disso resulta que *“a relação entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro não é de continência, mas de intersecção”*,²⁶ que corresponde, em síntese, aos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

2.4. Obrigações Aduaneiras

Citando Washington de Barros Monteiro, Ricardo Alexandre define obrigação como a *“relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio”*.²⁷

Usando a classificação adotada no âmbito do Direito Civil, as obrigações podem ser de dar ou fazer algo (prestações positiva – dever de agir), ou, ainda, de deixar de fazer algo (prestação negativa – dever de se omitir).

As três modalidades podem ser vistas no Direito Aduaneiro: a obrigação de o contribuinte pagar tributo, multa ou direito comercial (direito *antidumping* ou direito compensatório) é, sem dúvida alguma, uma obrigação de dar (dinheiro); a obrigação de o transportador apresentar os documentos relativos ao veículo ou de o importador submeter a mercadoria importada a controle aduaneiro, por sua vez, constitui uma obrigação de fazer; e, por fim, a obrigação de a pessoa física não comercializar de forma habitual mercadoria importada é uma obrigação de deixar de fazer.

²⁵ TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário – Distinções Básicas. In: TREVISAN, Rosaldo (organizador). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora, 2008, p. 39.

²⁶ TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário – Distinções Básicas. In: TREVISAN, Rosaldo (organizador). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora, 2008, p. 48.

²⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2010, p. 273.

2.5. Natureza das Obrigações Aduaneiras

Tema no mínimo curioso esse que diz respeito à natureza das obrigações aduaneiras.

A obrigação envolvida na relação jurídico-aduaneira, que pode ou não ser também tributária, tem no polo ativo um órgão da administração, no caso a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, representando a União, e, no polo passivo, qualquer um dos diversos intervenientes do comércio exterior, que pode ser o importador, o exportador, o transportador, o depositário etc.

Se a relação, além de jurídico-aduaneira, for também tributária, não há dúvida que a obrigação que surge, principal (pagamento de tributo ou de multa pecuniária – obrigação de dar) ou acessória²⁸ (prestação, positiva ou negativa, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos – obrigação de fazer ou deixar de fazer algo), tem essa mesma natureza (tributária).

Nesse sentido, José Lence Carluci defende que *“as normas que dispõem sobre matéria aduaneira quando dizem respeito à obrigação tributária constituem Direito Tributário”*.²⁹

O problema é a natureza das demais obrigações que surgem das relações jurídico-aduaneiras não tributárias, como, por exemplo, a obrigação do pagamento, quando exigível, do direito *antidumping* (obrigação de dar), que tributo não é, a obrigação de obtenção de licença de importação, também quando exigível, previamente ao embarque da mercadoria no exterior (obrigação de fazer), ou a proibição de importação de automóvel usado (obrigação de não fazer).

Roosevelt Baldomir Sosa, em uma tentativa de solucionar essa questão, propõe uma divisão das obrigações aduaneiras (gênero) em espécies do tipo obrigações aduaneiro-administrativas e obrigações aduaneiro-tributárias.³⁰

²⁸ Paulo de Barros Carvalho, acompanhado de Liziane Angelotti Meira, de Alexandre Macedo Tavares e de outros autores, rechaçam o uso do termo “obrigações acessórias”, por entenderem que esses deveres não possuem natureza obrigacional e nem sempre são acessórios. Preferem, em seu lugar, o uso do termo “deveres instrumentais”.

²⁹ CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 35.

Ora, a impropriedade dessa classificação está no fato de que, todas as obrigações que surgem na área aduaneira, tendo natureza tributária ou não, possuem também natureza administrativa, por serem devidas para e fiscalizadas pela administração aduaneira.

Mas apesar dessa aparente antinomia, a classificação proposta por Roosevelt Baldomir Sosa foi corroborada pelo legislador quando definiu que a denúncia espontânea em matéria aduaneira *“exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa”*.

Dessa forma, podemos dizer que as obrigações que surgem a partir de uma relação jurídico-aduaneira-tributária, principais ou acessórias, possuem natureza tributária, enquanto que, por exclusão de conceito, as obrigações que surgem de uma relação jurídico-aduaneira não tributária possuem natureza administrativa.

2.6. Infrações Aduaneiras

Surgindo a obrigação aduaneira, tributária ou não tributária (administrativa), de dar, fazer ou deixar de fazer algo, é de se considerar a possibilidade de seu não cumprimento por parte do obrigado, destinatário da norma.

A esse descumprimento chamamos de infração, no caso aduaneira.

É essa a essência do caput do art. 94 do Decreto-lei n. 37, de 1966:

“Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

[...]”

³⁰ SOSA, Roosevelt Baldomir. **Temas Aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos**. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 65.

E não importa para a sua caracterização (da infração) que o fato se dê por desconhecimento, por erro ou pelo exercício manifesto de vontade daquele que tinha a obrigação. É o que chamamos de responsabilidade objetiva da infração, expressa no § 2º do art. 94 desse mesmo Decreto-lei n. 37, de 1966:

"Art. 94 – [...]

[...]

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

[...]"

2.7. Sanções Aduaneiras

Como consequência do não cumprimento da obrigação aduaneira (infração aduaneira), decorre a sanção a ser aplicada naquele que é juridicamente responsável.

Mas essa sanção deve estar previamente prevista em lei, conforme disposição do inciso XXXIX do art. 5º da Constituição Federal.³¹

Aliás, fundamental que o comando normativo que crie obrigação preveja uma sanção em caso de descumprimento, sob pena de restar vazia a aplicação da norma. E igualmente importante que a sanção prevista seja de aplicação viável, de tal forma que leve a certeza de sua ocorrência ao destinatário.

Nesse sentido, ensina Hugo de Brito Machado³² *"que o efeito intimidativo da sanção depende mais da certeza de sua aplicação do que de sua gravidade"*.

Quanto à finalidade, a sanção pode buscar tanto a reposição da situação pretendida pela norma, mediante uma execução coercitiva da obrigação descumprida, quanto a reparação do dano causado, mediante indenização, a punição

³¹ "XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;"

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 93.

do infrator, a validação do comportamento lícito daquele que cumpre com as obrigações, a prevenção, o saneamento ou a cessação do dano. Depende daquilo que motivou o legislador.

Quanto às espécies, a legislação aduaneira prevê três tipos de sanção restritiva de patrimônio econômico (perdimento do veículo, perdimento da mercadoria e perdimento da moeda), um tipo de sanção patrimonial (multa), dois tipos de sanção restritiva de atividade (sanção administrativa de suspensão e sanção administrativa de cassação/cancelamento) e um tipo de sanção restritiva de patrimônio moral (sanção administrativa de advertência).

Curioso perceber que o legislador nomeou de sanção administrativa aquelas sanções restritivas de atividade e de patrimônio moral, como se as demais também não fossem (sanção administrativa).

Luciano Amaro, ao analisar o alcance do Direito Tributário Penal frente ao Direito Penal Tributário, explica que o primeiro designa *“o setor do direito tributário que comina sanções não criminais para determinadas condutas ilegais. Tratar-se-ia, nesses casos, das chamadas “infrações administrativas”, ou “ilícitos administrativos”, castigados com a aplicação de “sanções administrativas”, aplicadas pelas autoridades administrativas, mediante procedimento administrativo”*.³³

E continua argumentando que *“o direito tributário não cortou ainda o cordão umbilical com o direito administrativo (e talvez nem haja razões para fazê-lo). É que, em rigor, o que se opõe às infrações e às sanções criminais são as infrações e as sanções administrativas, pois, enquanto aquelas são previstas no direito penal, aplicadas pelos juízes criminais, segundo o específico processo penal, estas outras são previstas em leis afetas à administração, aplicadas por autoridades administrativas, mediante procedimento administrativo”*.

³³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. at. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 437.

Onde se lê Direito Tributário, poderíamos ler Direito Aduaneiro, e teríamos a mesma conclusão: todas as sanções aplicadas no Direito Aduaneiro o são por força da atividade da administração, sendo, portanto sanções de natureza administrativa.

Mas, conforme já vimos no tópico 2.5 (Natureza das Obrigações Aduaneiras), essa não é a melhor abordagem para a matéria.

2.8. Natureza das Sanções Aduaneiras

Na lição de Paulo de Barros Carvalho,³⁴ *"assim como se denomina obrigação tributária ao liame jurídico que se estabelece entre dois sujeitos – pretensor e devedor – designa-se por sanção tributária à relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um ato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração"*.

Destarte, tem natureza tributária a sanção aplicada em função do descumprimento de obrigação jurídico-aduaneira-tributária, principal ou acessória, e tem natureza administrativa a sanção aplicada pelo descumprimento de obrigação jurídico-aduaneira não tributária.

3. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O art. 146 da Constituição Federal dispõe:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 549.

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.*
- [...]"*

O exame da estrutura linguística desse comando constitucional faz revelar a existência de três distintas funções afeitas à lei complementar: a) disposição sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; b) regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar; e c) estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária.

E quanto às normas gerais, as quatro alíneas do inciso III deste art. 146 da Constituição Federal listam, de forma exemplificativa, algumas matérias a serem tratadas em lei complementar. Repetimos, de forma exemplificativa. Outras matérias classificáveis como norma geral, ali não listadas, também devem ser objeto de disciplinamento por meio de lei complementar. Aliás, dada a amplitude trazida pelo texto constitucional, o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho pondera e interroga: *"Aquilo que não cair na vala explícita da sua "especialidade" caberá, certamente, no domínio da implicitude de sua "generalidade". Que assunto poderia escapar de poderes tão amplos?"*³⁵

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 225.

Esse mesmo autor, questionando a interpretação dada ao texto constitucional e, em suas palavras, prestigiando *“a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno”*, quer reduzir à competência de lei complementar apenas o disposto nos incisos I e II do art. 146 da Constituição Federal, com o argumento de que normas gerais de Direito Tributário *“são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidade tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”*.³⁶ E só.

Mas a primeira linha de interpretação apresentada, e à qual nos alinhamos, é a que predomina em nossa doutrina.

Defende Ives Gandra Martins que *“as normas gerais são, necessariamente, normas vinculadas aos princípios que norteiam a imposição tributária no País [...] e surgem com o perfil próprio de linhas mestras do sistema, portando-se como garantia deste e do pagador de tributos, em nossa Federação, que oferta nível impositivo a Estados e Municípios, além do poder federal”*.³⁷

Dessa forma, normas gerais de Direito Tributário, dentre as quais incluímos, mesmo que não faça parte das hipóteses listadas explicitamente nas alíneas do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, aquela objeto do presente trabalho, qual seja a denúncia espontânea, é matéria de regulação por lei complementar.

E essa lei complementar, aprovada pelo Congresso Nacional por *quorum* especial (maioria absoluta), será observada pelas três ordens jurídicas de governo da Federação: a União, os Estados e os Municípios.³⁸

Ensina Liziane Angelotti Meira que as normas gerais de Direito Tributário têm a função de *“completar as normas de estrutura constitucionais, criando regras de*

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 232-233.

³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição**. 6. ed. at. aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 138-139.

³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 116-117.

*estrutura que estabeleçam ou limitem a competência do legislador ordinário” e que, por isso, “hão de ser respeitadas, sob pena de invalidade das regras ordinárias”.*³⁹

Não obstante a necessidade de *quorum* especial para sua aprovação, a lei hoje vigente no ordenamento jurídico brasileiro que trata de normas gerais de Direito Tributário é a Lei n. 5.172 (Código Tributário Nacional – CTN), de 25 de outubro de 1966, aprovada como lei ordinária e recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar.

E, por ter *status* de lei complementar, essa lei só pode ser modificada por outra lei complementar, pelo menos em relação aos temas reservados pela Constituição Federal para que assim fosse.

Até porque, se a matéria não necessita de lei complementar para sua validade no ordenamento jurídico, o fato de o suporte material da norma ter sido aprovado por *quorum* especial não dá ao ato normativo hierarquia superior à de lei ordinária.

4.DENÚNCIA ESPONTÂNEA

4.1 Denúncia Espontânea no Direito Tributário

O descumprimento da obrigação, principal ou acessória, por parte daquele para quem a norma está endereçada, faz surgir a infração, sujeitando o responsável à correspondente sanção.

No entanto, o Código Tributário Nacional, em seu art. 138, localizado na seção que trata da responsabilidade por infrações (Seção IV do Capítulo V do Título II do Livro Segundo, que dispõe sobre Normas Gerais de Direito Tributário), disciplina os casos em que a sanção resta afastada pela exclusão da responsabilidade do infrator:

³⁹ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 69.

“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.”

De interpretação aparentemente tranquila, este dispositivo legal suscita uma série de reflexões.

Em primeiro lugar, é de se perceber que o comando legal não obriga e nem proíbe coisa alguma, mas sim permite uma conduta (denúncia espontânea da infração, acompanhada, quando for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora), que pode ou não ser adotada por aquele que acaso tenha cometido uma infração tributária. É o que Alexandre Macedo Tavares define como norma jurídica de imperatividade relativa ou dispositiva.⁴⁰

E essa permissão visa conduzir o infrator à prática voluntária de um comportamento desejado (regularização da situação), concedendo a ele, em troca desse ato, um prêmio (a não aplicação da sanção).

Segundo Rosenice Deslandes,⁴¹ o instituto da denúncia espontânea “é medida tendente a conciliar uma certa comodidade para o Fisco e o incremento da arrecadação”, e é vantajoso para o contribuinte, que vê afastada a imposição de penalidade pela infração já cometida. “O produto financeiro das sanções, dispensado pelo Fisco, é recuperado através da economia deste que poupará diligência, empenho e vigilância”.

⁴⁰ TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no direito tributário**. 2. ed. rev. at. Curitiba: Juruá, 2013, p. 80.

⁴¹ DESLANDES, Rosenice. **Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no direito tributário**. 1. ed. 2. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 13.

Note-se que a conduta expressa no tipo legal traz em seu bojo um aspecto de voluntariedade do responsável, uma vez que a denúncia tem que ser espontânea e antes de qualquer medida adotada por parte da administração para fins de apuração da infração.

Mas não se trata exatamente de “desistência voluntária” ou de “arrependimento eficaz”, como propalam alguns autores.

Esses são conceitos expressos no art. 15 do Decreto-lei n. 2.848 (Código Penal – CP), de 7 de dezembro de 1940, com a redação dada pela Lei n. 7.209, de 11 de julho de 1984, e ocorrem, respectivamente, quando o agente, *“voluntariamente, desiste de prosseguir na execução”*, ou seja, tendo iniciado a ação criminosa, ele desiste de consumir o crime (poderia prosseguir mas não quer), ou quando o agente *“impede que o resultado se produza”*.

Nos casos de que trata o art. 138 do CTN, a infração já está completa e acabada e o resultado já foi produzido. Se assim não fosse, ainda não haveria sanção a ser aplicada.

Por outro lado, a conduta induzida pelo art. 138 do CTN parece se aproximar do conceito de “arrependimento posterior” de que trata o art. 16 do CP, que dispõe sobre a redução da pena nos casos em que o agente, voluntariamente e antes do recebimento da denúncia, repara o dano ou restitui a coisa.

Aliás, esse, ao nosso sentir, é o ponto chave do instituto da denúncia espontânea: **a reparação do dano.**

O art. 138 do CTN, ao dispor que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, passa a mensagem de que, quando o descumprimento é o da obrigação principal, e, portanto, a infração está relacionada com a falta de pagamento do tributo, a responsabilidade será excluída quando e se o infrator, voluntariamente, reparar o dano, ou seja, pagar o tributo.

Vale ainda uma observação em relação ao termo arrependimento. Temos que é preciso interpretá-lo de uma forma mais alargada, nos exatos termos do art. 16 do CP (voluntariedade e reparação do dano), e não a partir da significação do vocábulo.⁴² Até porque, se a infração ocorrer de forma involuntária, não há que se falar em arrependimento, mas tão somente em voluntariedade e reparação de dano.

Não se trata, também, a denúncia espontânea, de *“cumprimento intempestivo de deveres e obrigações fiscais legalmente estipuladas”* como afirma Alexandre Macedo Tavares.⁴³

Conforme já vimos, no caso do descumprimento da obrigação principal de pagar tributo, o pagamento intempestivo e voluntário, acompanhado dos juros de mora, de fato repara o dano inicialmente causado.

No entanto, quando se trata do descumprimento de obrigação acessória, o seu mero cumprimento de forma intempestiva não é garantia de reparação de dano. Se, por exemplo, o controle tributário é feito em determinado momento, e, para isso, necessita de uma declaração do contribuinte, a apresentação intempestiva dessa declaração não necessariamente dará à administração tributária a possibilidade de realização do mesmo controle, de tal forma que, nesse caso, pode não haver reparação de dano. Sendo assim, inaplicável seria o instituto da denúncia espontânea.

Antecipamo-nos à discussão e discorreremos sobre o descumprimento das obrigações acessórias sem analisarmos previamente se seria o instituto da denúncia espontânea aplicável a ela ou não.

A doutrina tem defendido que a expressão “se for o caso” utilizada no texto legal só pode se referir às obrigações acessórias, uma vez que o descumprimento da obrigação principal estaria sempre associado à falta de pagamento. Mas não é bem assim. Há situações em que a denúncia espontânea

⁴² Segundo o dicionário Novo Aurélio Século XXI, 3. ed., arrependimento é 1. Ato ou efeito de arrepender-se. 2. Compunção, contrição. 3. É. Insatisfação causada por violação de lei ou de conduta moral, e que resulta na livre aceitação do castigo e na disposição de evitar futuras violações.

⁴³ TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no direito tributário**. 2. ed. rev. at. Curitiba: Juruá, 2013, p. 83.

envolve não o pagamento do imposto, mas sim a redução do tributo a ser restituído, como, por exemplo, no ajuste anual do imposto de renda da pessoa física.

Apesar disso, entendemos que o instituto da denúncia espontânea alcança, sim, as obrigações acessórias. A uma porque não há qualquer vedação na legislação que diga o contrário. A duas porque o anteprojeto do Código Tributário Nacional continha, explicitamente em seu texto, no art. 289, que a denúncia espontânea não se aplicava às obrigações tributárias acessórias:

"Art. 289. Excluem a punibilidade:

I – a denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo depender de apuração;

II – o erro de direito ou sua ignorância, quando escusáveis.

§ 1º Sem prejuízo das hipóteses em que, em face das circunstâncias do caso, seja escusável o erro de direito para os efeitos previstos na alínea II deste artigo, considera-se tal erro, a que seja induzido o infrator leigo por advogado, contador, economista, despachante ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias.

§ 2º As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:

I – às infrações de dispositivos da legislação tributária referente a obrigações tributárias acessórias;

II – aos casos de reincidência específica."

Retirada a vedação de aproveitamento da denúncia espontânea às obrigações acessórias do texto da lei publicada, claro está que a intenção do

legislador foi de estender a aplicação do dispositivo também a esses casos. Mas, lembrando, desde que haja uma efetiva reparação do dano causado.

4.2 Denúncia Espontânea no Direito Aduaneiro

O Decreto-lei n. 37, de 1966, contemporâneo do Código Tributário Nacional (ambos entraram em vigência em 1º de janeiro de 1967), trazia em seu arcabouço as regras de denúncia espontânea aplicáveis à matéria aduaneira.

"Art 102. Ressalvada a hipótese prevista no inciso III do art. 107, a declaração voluntária feita pelo infrator à autoridade aduaneira, capaz de evitar a efetivação de ato punível com a perda da mercadoria, excluirá a imposição das penalidades cominadas para sua prática, desde que a declaração anteceda ao comprovado conhecimento do ilícito, pela fiscalização, ou a atos de busca, exame ou conferência aduaneira."

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

[...]

III - De Cr\$ 10.000 a Cr\$ 50.000 (dez mil a cinquenta mil cruzeiros) por volume, na hipótese do artigo 102, pela falta de manifesto ou documento de efeito equivalente ou ausência de sua autenticação, ou, ainda, falta de declaração quanto à carga;

[...]"

Note-se que a redação original do diploma legal já falava em voluntariedade (declaração voluntária feita pelo infrator à autoridade aduaneira, anterior ao conhecimento do ilícito, pela fiscalização, ou a atos de busca, exame ou conferência aduaneira), mas, ao invés de condicionar a efetividade da autodenúncia à reparação do dano, como é hoje, buscava beneficiar as situações em que a infração punível com a perda da mercadoria era de fato evitada (capaz de evitar a efetivação

de ato punível com a perda da mercadoria), aproximando-se dos conceitos de “desistência voluntária” e de “arrependimento eficaz”, expressos no art. 15 do Código Penal.

O Decreto-lei n. 2.472, de 1º de setembro de 1988, aproximando o instituto da denúncia espontânea aplicável no Direito Aduaneiro àquele aplicável no Direito Tributário, alterou o art. 102 do Decreto-lei n. 37, de 1966, para dar 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 somente as penalidades de natureza tributária.”

Da forma como está escrito, não há qualquer inovação ao que dispõe o Código Tributário Nacional. Abrange, inclusive, o mesmo universo (alcança somente as penalidades de natureza tributária).

A única impropriedade que poderíamos destacar fica por conta da terminologia utilizada. Trata a denúncia espontânea da exclusão da responsabilidade pelo cometimento da infração, e não da exclusão da penalidade como consta no comando legal do Decreto-lei n. 37, de 1966.

Mas não era essa a intenção do legislador. A Exposição de Motivos n. 296, de 1º de setembro de 1988, esclarece na alínea “i” do item 5 que a denúncia

espontânea pretendia excluir somente as penalidades pecuniárias (não necessariamente tributárias), não se aplicando às infrações puníveis com a pena de perdimento:

"i) A nova redação do art. 102 do DL – 37/66, que trata de denúncia espontânea de infração, apenas explicita melhor a inteligência da redação anterior, especialmente quando fixa, na alínea "b" do § 1º, o termo final a partir do qual se restaura a possibilidade de apresentação de denúncia espontânea de infração. E o § 2º esclarece que, nos casos em que se prevê a aplicação da pena de perdimento, não há que se cogitar de denúncia espontânea, visto que esta só beneficia o infrator passível de pena pecuniária."

Em 2010, nova alteração foi engendrada para esse artigo 102 do Decreto-lei n. 37, de 1966. A intenção do legislador, desta feita, atendendo ao pedido de empresas habilitadas ao programa de Despacho Aduaneiro Expresso – Linha Azul e ao regime aduaneiro especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado – RECOF, era de clarear ao intérprete da lei que a denúncia espontânea alcançaria todas as penalidades pecuniárias, inclusive aquelas aplicáveis pelo descumprimento de obrigações acessórias, especialmente em relação à multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria pela prestação de forma inexata ou incompleta de informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Vejamos o que diz a Exposição de Motivos EMI nº 111 /MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT, de 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.

41. No que diz respeito ao mérito da inclusão da alteração na proposta de incentivo à exportação, cabe destacar que a indefinição jurídica relacionada à matéria tem sido, conforme relatado por diversas entidades representativas de importadores e exportadores brasileiros, o principal óbice à participação de grandes empresas ao programa de Despacho Aduaneiro Expresso - Linha Azul e, como consequência, ao regime aduaneiro de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado - RECOF, em função da exigência de ingresso naquele programa como requisito de habilitação a esse regime aduaneiro.

42. Destaque-se que o RECOF já é um dos principais regimes de industrialização voltada à exportação do País. No ano de 2008, antes da crise econômica global, as empresas beneficiárias do RECOF exportaram o valor de aproximadamente 13 bilhões de dólares dos Estados Unidos da América. Em 2009, mesmo com a crise mundial, as exportações do RECOF representaram aproximadamente 8 bilhões de dólares.

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

44. A avaliação sistêmica da empresa candidata ao Linha Azul inclui a realização, previamente à adesão, de uma auditoria de controles internos para autoavaliação de seus controles e procedimentos

aduaneiros, referente, no mínimo, aos quatro últimos semestres civis. O objetivo dessa autoavaliação é induzir a empresa a verificar o cumprimento da legislação aduaneira (controles administrativos e fiscais), com reflexo na garantia da regularidade dos registros aduaneiros e do recolhimento dos tributos devidos. Exige-se, sempre que a auditoria de controles internos aponte irregularidades, que sejam apresentados documentos que comprovem o seu saneamento ou a adoção das providências cabíveis para a sua solução.

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

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

47. A proposta de alteração objetiva deixar claro que o instituto da denúncia espontânea alcança todas as penalidades pecuniárias, aí incluídas as chamadas multas isoladas, pois nos parece incoerente haver a possibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea para penalidades vinculadas ao não-pagamento de tributo, que é a obrigação principal, e não haver essa possibilidade para multas isoladas, vinculadas ao descumprimento de obrigação acessória."

Mas a nova redação dada pela Lei n. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ao § 2º do art. 102 do Decreto-lei n. 37, de 1966, foi além da intenção do legislador:

"Art. 102 – [...]

[...]

§ 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."

Ao dispor que exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, a mensagem que a lei passa é que para a aplicação da denúncia espontânea não importa a natureza da obrigação/sanção (a lei alcança a todas),⁴⁴ mas sim a espécie de penalidade. E, mesmo assim, com ressalvas.

As ressalvas ficam por conta de que "as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento" podem tanto ser o perdimento (pena original) como uma multa equivalente ao valor da mercadoria (pena substitutiva), aplicável nos casos em que a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, conforme previsto no § 3º do art. 23 do Decreto-lei n. 1.455, de 7 de abril de 1976.⁴⁵ Ou seja, mesmo sendo de espécies diferentes, ambas as sanções estão fora do alcance da denúncia espontânea.

⁴⁴ Como vimos nos tópicos 2.5 (Natureza das Obrigações Aduaneiras) e 2.8 (Natureza das Sanções Aduaneiras), em matéria aduaneira existem duas naturezas de obrigações, cujos descumprimentos geram sanções de natureza equivalente. São elas as naturezas tributária e administrativa.

⁴⁵ "Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

[...]

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. [...]"

Exposta a construção legislativa da denúncia espontânea aplicável ao Direito Aduaneiro, passemos a analisar o seu alcance e os seus efeitos.

Não obstante o § 2º do art. 102 do Decreto-lei n. 37, de 1966, dispor que a denúncia espontânea exclui as penalidades de natureza tributária ou administrativa, ou seja, penalidade aduaneira de qualquer natureza, o estudo desse instituto há de ser considerado a partir de dois prismas diferentes: aquele que envolve obrigação/sanção de natureza tributária e aquele que envolve obrigação/sanção de natureza administrativa (não tributária).

Se a obrigação/sanção é de natureza tributária, o direito aplicável é aquele do ramo tributário. E, conforme já vimos, denúncia espontânea faz parte das normas gerais de Direito Tributário, de tal sorte que o seu disciplinamento está reservado constitucionalmente à lei complementar, não podendo a lei ordinária restringir ou modificar o seu alcance.

Ao dispor que a denúncia espontânea não alcança as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, o § 2º do art. 102 do Decreto-lei n. 37, de 1966, restringe o disposto no CTN (lei com *status* de complementar), tornando-se inválido, ao menos no que diz respeito às obrigações/sanções de natureza tributária.

Alguém poderia argumentar que, se a pena aplicável é o perdimento da mercadoria, a sua natureza não é tributária. O dispositivo legal, nesse caso, estaria se referindo apenas às sanções de natureza administrativa, e não haveria a aventada restrição ao Código Tributário Nacional.

Mas engana-se quem pensa dessa forma. A pena de perdimento pode ter natureza tributária, por resultar do descumprimento de uma obrigação tributária principal, como é o caso da hipótese prevista no inciso XI do art. 105 do Decreto-lei n. 37, de 1966:

"Art. 105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

[...]

XI - estrangeira, já desembarçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

[...]”

O fato é que a responsabilidade pelas infrações aduaneiro-tributárias, principais ou acessórias, sujeitas a sanções de qualquer espécie (perdimento, multa ou restrição de direitos), pode ser afastada, à luz do CTN, pela autodenúncia, desde que apresentada no momento certo e acompanhada da devida reparação do dano causado, conforme visto no tópico 5.1 (Denúncia Espontânea no Direito Tributário).

Por outro lado, se a obrigação/sanção é de natureza administrativa (não tributária), não há que se falar em aplicação do CTN, tornando-se plenamente válidos, para ela, os comandos contidos no art. 102 do Decreto-lei n. 37, de 1966.

Dessa forma, a responsabilidade pelas infrações aduaneiro-administrativas (não tributárias), ocasionadas pelo descumprimento de obrigação de dar, fazer ou não fazer algo, com exceção daquelas aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, pode ser excluída pela autodenúncia tempestiva, desde que o dano causado tenha sido reparado. Por outro lado, se não há como reparar o dano, até mesmo pela intempestividade do cumprimento da obrigação, não há como o infrator se beneficiar da denúncia espontânea.

5.CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho buscamos construir os fundamentos para que pudéssemos abordar, de maneira não exaustiva, mas segura, a aplicação do instituto da denúncia espontânea no Direito Aduaneiro, de tal forma que chegamos às seguintes conclusões, apresentadas de forma resumidas:

1. O instituto alcança todos os tipos de obrigação (de dar, fazer ou deixar de fazer algo), quer seja ela principal ou acessória;

2. É condição para a exclusão da responsabilidade, além da voluntariedade do sujeito passivo, que o dano tenha sido reparado, quer seja pelo pagamento do tributo devido, quer seja pela prestação da obrigação. Se não for possível reparar o dano, não há que se falar em aplicação do instituto da denúncia espontânea;
3. Para as obrigações/sanções aduaneiro-tributárias, obedecem-se as normas contidas no art. 138 do CTN, que afasta a aplicação de qualquer espécie de penalidade (perdimento, multa ou restrição de direito);
4. Para as obrigações/sanções aduaneiro-administrativas (não tributárias), obedecem-se as normas do art. 102 do Decreto-lei n. 37, de 1966, que afasta a aplicação de todas as penalidades, menos daquelas aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2010.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. at. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATÍLIO, Máximo Júnior. **Imposto de Importação: Fato Gerador e Peculiaridades**. São Paulo: Iglu, 2000.
- BASALDUA, Ricardo Xavier. **Introduccion al Derecho Aduaneiro: concepto y contenido**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008.
- BERR, Claude J.; TRÉMEAU, Henri. **Le Droit Douanier**. 7. ed. Paris: Economica, 2006.
- CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DESLANDES, Rosenice. **Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no direito tributário**. 1. ed. 2. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- FOLLONI, André Parmo. Normas Aduaneiras: Estrutura e Função. In: TREVISAN, Rosaldo (organizador). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora, 2008, p. 57-95.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição**. 6. ed. at. aum. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Luciano Lopes de Almeida. Da revogação anunciada do instituto da denúncia espontânea. In: FUNDAÇÃO ESCOLA SUPERIOR DE DIREITO TRIBUTÁRIO. **Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT**. Porto Alegre: FESDT, 2009, p. 137-150.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 4. ed. rev. at. Porto Alegre: ESMAFE, 2002.

POLONI, Antonio Sebastião. **Denúncia Espontânea em Direito Tributário: doutrina, jurisprudência, legislação e prática**. Campinas, SP: Agá Juris Editora, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Juary C.. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **Temas Aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos**. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia Espontânea: alcance e efeitos no direito tributário**. 2. ed. rev. at. Curitiba: Juruá, 2013.

TÔRRES, Heleno Teixeira. Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias. In: TREVISAN, Rosaldo (organizador). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora, 2008, p. 197-244.

TREVISAN, Rosaldo. A Revisão Aduaneira de Classificação de Mercadorias na Importação e a Segurança Jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet, MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-376.

_____. Direito Aduaneiro e Direito Tributário – Distinções Básicas. In: TREVISAN, Rosaldo (organizador). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex Editora, 2008, p. 11-55.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A Responsabilidade Tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.