



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10711.004709/2009-68  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.211 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 07 de abril de 2020  
**Recorrente** CRAFT MULTIMODAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 25/05/2012

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REGISTRO INTEMPESTIVO DE CARGA. MULTA. PENALIDADE ADMINISTRATIVA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. Súmula CARF Nº 126.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010, ainda que as informações tenham sido prestadas mais de quatro anos antes da lavratura do auto de infração que deu origem a este processo. (Inteligência do enunciado da Súmula CARF nº 126, combinada com as disposições do art. 72 do RICARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Marcos Roberto da Silva e Luis Felipe de Barros Reche.

(assinado digitalmente)  
Marcos Roberto da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)  
Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva, Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

### **Relatório**

Trata o presente processo de auto de infração relativo à multa de que trata o art. 107-IV do DL-37/1966, combinado com as disposições da IN/SRFB nº 800/2007, pela prestação extemporânea de informação ao Fisco da Aduana, no valor de R\$ 15.000,00, argumentando a Fiscalização que a empresa prestou as informações de desconsolidação de conhecimento máster em três conhecimentos filhotes no dia 20 de maio de 2008, quando o prazo derradeiro era o dia 19 daquele mesmo mês e ano, momento da atracação do navio.

Como constou do relatório da decisão recorrida, o inconformismo do contribuinte se reportou à alegação de ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, ao argumento que a multa é desproporcional à suposta infração, e prosseguiu com sua defesa impugnatória assim resumida pela decisão de piso (fls. 74), *verbis*.

O armador responsável pelo lançamento do MBL fez tal lançamento de forma incorreta, informando, em 16/05/2008, o conhecimento sem os NCMs constantes em nosso MBL, lançando somente um NCM que não constava em nenhum dos nossos HBLs.

Em 17/05/2008, a impugnante apresentou manifesto provisório.

Depois de avisado de seu erro, o armador fez a retificação no dia 19/05/2008, sendo tal retificação deferida às 21:04 do mesmo dia.

Em 20/05/2008, houve desconsolidação do processo em atraso.

Solicita a improcedência do auto de infração.

Em Diligência proposta pela relatora do feito na DRJ/FNS, foram formulados quesitos abaixo transcritos com as respectivas respostas (fls. 74), *verbis*.

(1) – Se o armador informa NCM incorreto, o desconsolidador fica impedido de prestar a informação de desconsolidação?

Resposta : Não. A desconsolidação pode ser feita normalmente, sem qualquer impedimento. No entanto, os códigos NCM constantes nos CEMercante oriundos da desconsolidação não podem ser diferentes dos códigos informados no CEGenérico que os deu origem. Ou seja, não pode haver um determinado código NCM em um CEMercante Agregado (HBL) que não tenha sido informado no seu respectivo CEMercante Genérico (MBL).

(2) – Se possível a prestação da informação da desconsolidação, tal informação pode ser prestada no sistema com código NCM diferente do conhecimento genérico/master?

Resposta : Não. Todo código NCM informado nos CEMercante oriundos de operação de desconsolidação deve constar no respectivo CEMercante Genérico (MBL);

(3) – A seqüência cronológica de fatos argüida pela impugnante é correta?

Resposta: Em relação ao Manifesto Provisório, não temos acesso a seus dados. Mas quanto aos outros dados apresentados, a seqüência se mostra correta. Cabe esclarecer, no entanto, que o autuado poderia ter efetuado a desconsolidação do CEMercante Genérico (MBL) dentro do prazo, mesmo que não constando todos os códigos NCM por ele requisitados, e posteriormente solicitado a retificação dos dados para inclusão dos mesmos.

A impugnante foi intimada do resultado da diligência, porém não apresentou qualquer manifestação (fl. 64).

Após transcrever os arts. 107-IV do DL-37/66, 22-III e 50-I e II da IN/SRFB 800/2007, e o art. 94 §§ 1º e 2º também do DL-37/66, o acórdão recorrido julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reduzindo de R\$ 15.000,00 para R\$ 5.000,00 o montante da exigência tributária, fundamentando sua decisão nos arts. 10-IV e 17-I e II da

IN/SRFB 800/2007, com o entendimento de que, independentemente da quantidade, a inclusão de cada conhecimento agregado faz parte de uma mesma operação a ser informada ao Fisco : desconsolidação de carga de conhecimento genérico ou máster (fls. 77), e concluiu, verbis.

Os três conhecimentos específicos tratam da desconsolidação do conhecimento Master n.º 130805101518434. Dessa forma, a multa é aplicada somente uma vez em razão de ser somente um o Conhecimento Master a ser desconsolidado.

Em seu longo recurso (fls. 85/129), o recorrente historiou os fatos, e passou a discorrer longamente sobre o que denominou como (a) – “nulidade do julgamento e necessidade de devolução do recurso ao DRJ/FNS para nova sessão de julgamento” (fls. 88/89); (b) – “da *vacatio legis* da IN 800/2007 SRF e o caso ora em tela” (fls. 89/91); (c) – “lesão aos princípios da tipicidade tributária e da legalidade” (fls. 91/93); (d) – “da ocorrência da futura prescrição que tornará despidendo todo e qualquer esforço da fazenda em buscar receber o valor da multa – da aplicação do princípio da praticidade tributária ao caso em tela – da aplicação do princípio *lex specialis derogat general* – princípio da especialidade das leis” (fls. 93/98); (e) – “lesão ao princípio da hierarquia das leis” (fls. 98/105); (f) – “da lesão ao princípio da legalidade – art. 5º, II, CF/88” (fls. 105/111); (g) – “da total ausência de prejuízo à fazenda nacional, à ordem tributária ou à organização portuária e a aplicação ao caso dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade” (fls. 111/120); (h) – “ilegitimidade da ora petionária para figurar como sujeito passivo da multa imposta (fls. 120/124); “pedido alternativo” (fls. 124/127); e, (i) – “pedidos finais (fls. 127/128).

Em DEFESA COMPLEMENTAR, discorreu a recorrente sobre “ilegitimidade da ora petionária para figurar como sujeito passivo da multa imposta” (fls. 136/141); e, finalizou formulando “Pedidos” (fls. 141), para sustentar (1) – que a empresa não pode ser apenada pela multa imposta, a qual requer seja decretada como cancelada; e, (2) – que aceita a defesa, “se opere o teor do art. 151, III, CTN, com a consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto pender de julgamento a presente defesa, e, sobretudo, a final, quando do seu efetivo julgamento, seja a empresa ora petionária retirada da condição de devedora da União, livrando-a de multa, uma vez que, de acordo com o todo exposto, ela não lhe cabe”. (Sic).

Seguiram-se diversas intimações e despachos sobre a alegação do Fisco de que a empresa não teria exibido a procuração conferindo poderes ao Sr Paulo Eduardo Fornari (fls. 143/152), resultando em considerar inexistente o recurso voluntário do contribuinte. Intimado desse despacho o sujeito passivo peticionou nos autos, juntando cópia da petição acompanhada da procuração, comprovando que a solicitação fora atendida no prazo constante da intimação (fls. 161/164). Na sequência, vieram aos autos outros despachos anulando os anteriores, e remetendo os autos a este Conselho (fls. 230).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator.

### Tempestividade do recurso

A empresa foi intimada do teor do acórdão recorrido no dia 06 de fevereiro de 2012 (fls. 84) e ingressou com Recurso Voluntário no dia 15 do mesmo mês e ano (fls. 85/139),

no prazo, portanto, de que cuida o art. 33 do Decreto 70.235/1972. Presentes os demais pressupostos recursais, conheço do recurso do sujeito passivo.

### **Rápido Preâmbulo**

Como constou do relatório, a demanda teve início com a lavratura de auto de infração para cobrança de R\$ 15.000,00 de multa, por infringência ao disposto no art. 107-IV do Decreto-Lei 37/1966, combinado com as disposições da Instrução Normativa SRFB 800/2007, ao argumento de que o sujeito passivo só prestou as informações de desconsolidação de conhecimento máster de 3 conhecimentos filhotes em 20 de maio de 2008, quando o prazo era o dia 19 daquele mesmo mês e ano.

Por entender que os três conhecimentos específicos tratam da desconsolidação do conhecimento Master n.º 130805101518434, a decisão recorrida reduziu de R\$ 15.000,00 para R\$ 5.000,00 o valor da multa, entendendo que, em tais circunstâncias como aquela objeto dos autos, a penalidade é aplicada somente uma vez em razão do fato de ser apenas um Conhecimento Master que deveria ter sido desconsolidado.

### **Aspecto preliminar**

No Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo em face da decisão formalizada através do Acórdão n.º 07-37.095, inicialmente o contribuinte suscitou preliminar de “nulidade do julgamento e necessidade de devolução do recurso à DRJ/FNS para nova sessão de julgamento” (fls. 88/89), ao fundamento de que as razões complementares exibidas com o recurso voluntário não foram juntadas ao processo, e acrescentou (fls. 88/89), *verbis*.

E se não foram juntadas requer seja descoberto o que aconteceu, se extravio ou mera omissão simples quanto à sua juntada, e, encontradas as razões, sejam elas anexadas ao processo em questão, ensejando novo julgamento, onde estas razões sejam efetivamente consideradas, evitando-se a ocorrência de efetivo dano ao sagrado direito de defesa da recorrente inscrito no art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

**Data vênia** do ilustre e culto subscritor da peça recursal, sua preliminar não merece sequer ser considerada, na medida em que, embora referida defesa complementar à acanhada manifestação de inconformidade (fls. 36/37) tenha sido datada de 06 de outubro de 2011 (fls. 136/141), antes, portanto, de ser prolatado o Acórdão n.º 07-27.095 de 13 de janeiro de 2012 (fls. 73/77), nenhuma prova material foi produzida capaz de confirmar que a mencionada defesa complementar, efetivamente, tenha sido realmente protocolada nos órgãos da DRF de origem como alegado pelo contribuinte, providência indispensável para comprovar a alegação recursal de que referida defesa fora extravariada pelos órgãos recorridos, seja antes ou depois da prolação da decisão de piso.

Assim, não há falar em nulidade do processo, posto que o argumento se encontra fincado em falsa premissa, com argumentos vazios de prova, atraindo a incidência do velho e conhecido brocardo jurídico segundo o qual “alegar e não provar é o mesmo que nada alegar”.

Ressalte-se que ao julgador cabe proferir julgamento nos exatos termos do conteúdo do processo, sopesando fundamentos e documentos trazido pelas partes e, fazendo sobre eles incidir a legislação de regência, para então proferir julgamento adequado.

Ressalte-se, ademais que, ao sentir do senso comum, razoável concluir que a empresa não logrou comprovar suas alegações, posto que, à luz de suas alegações de recusa do protocolo em receber sua petição, cabia-lhe procurar a chefia imediata, encaminhar *email* ou

correspondência registrada à DRF de origem, ou mesmo ingressar em juízo buscando resguardar os seus direitos. Nada disto foi feito, porém.

Tivesse assim agido, certamente adotar-se-ia, neste julgamento, as mesmas providências objeto do despacho decisório que havia considerado como inexistente o seu apelo e, conseqüentemente, resolveu “(1) – **anular** o despacho decisório às fls. 141, com base no art. 53, da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e (2) – **dar seguimento** ao Recurso Voluntário apresentado pela empresa Craft Multimodal Ltda., às fls. 81 a 135”, com grifos do original (fls. 193).

E como o direito não socorre aos que dormem, nada se pode fazer a não ser considerar que materialmente não restou comprovada suas alegações.

Assim, com espeque em tais considerações, e tendo em conta que ‘o direito não socorre aos que dormem’, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, por falta de comprovação dos fatos alegados em sede de recurso voluntário.

Ainda em aspecto preliminar, ressalto que não serão contemplados neste voto os temas relacionados no relatório como letras “c” (lesão aos princípios da tipicidade tributária e da legalidade (fls. 91/93); e, “f” (da lesão ao princípio da legalidade – art. 5º, II, CF/88” (fls. 105/111), em respeito ao teor da Súmula CARF n.º 2, *verbis*.

**O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.**

Ademais, registre-se que a matéria em debate neste item já foi enfrentada neste Conselho, à teor do acórdão n 3002-000.458, proferido em 20 de novembro de 2018, da lavra da Presidente da 2ª Turma Extraordinária desta 3ª Seção, Conselheira Larissa Nunes Girard, assim ementado relativamente aos temas de alegação de inconstitucionalidade, *verbis*.

.....(omissis).....

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

Não compete ao Carf apreciar alegações relacionadas à inconstitucionalidade de legislação tributária por se tratar de matéria reservada ao Poder Judiciário. Incabível a análise de violação dos Princípios Constitucionais da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

Assim, e por extrapolar a competência desta Turma qualquer apreciação que diga respeito à constitucionalidade das normas tributárias, considero prejudicada a análise do tema, motivo pelo qual deixo de enfrentar os aspectos sobre possíveis lesões aos princípios da tipicidade tributária e da legalidade, insculpidos em incisos do art. 5º da Constituição Federal e objeto do recurso voluntário do sujeito passivo.

**Aspectos de mérito**

**ALEGAÇÃO DE VACATIO LEGIS**

Nos aspectos de mérito, o contribuinte iniciou o seu apelo pelo que intitulou como (a) – “da *vacatio legis* da IN 800/2007 SRF e o caso ora em tela”, sustentando que a IN/SRF 800 de 2007 expressamente determinou no caput do art. 50 que “Os prazos de antecedência previstos no art. 22 desta Instrução Normativa somente serão obrigatórios a partir de 1º de abril de 2009”, não se aplicando para a demanda em discussão uma vez que nenhum dos CEs são posteriores àquela data.

Embora o auto de infração tenha sido lavrado em 21 de julho de 2009 (fls. 02), os fatos geradores das multas imputadas ao sujeito passivo aconteceram em 20 de maio de 2008, e foram assim descritas pelo agente autuante (fls. 12/13), *verbis*.

A data/hora da atracação supracitada estabeleceu o limite para que a agência de navegação prestasse as informações de sua responsabilidade sobre a carga constante a bordo da embarcação, tendo como porto de destino final Rio de Janeiro, conforme prazo previsto nos arts. 22 e 50 da IN RFB n.º 800, de 27/12/2007, com redação alterada pela IN RFB n.º 899, de 29/12/2009.

A agência de navegação Aliança Navegação e Logística Ltda., inscrita no CNPJ sob o n.º 02.427.026/0001-46, após ter informado o Manifesto n.º 1308500869243 e efetuado sua vinculação à escala do Rio de Janeiro, informou tempestivamente o Conhecimento Eletrônico (C.E. – Mercante) genérico (Máster) n.º 130.805,101.518.434, no dia 16 de maio de 2008 às 17:28:48h, conforme extrato do C.E.-Mercante do Siscomex Carga a fls. 16 a 19.

Isto posto, conclui-se que as informações referentes ao C.E.-Mercante genérico supracitado foram prestadas com bastante antecedência em relação à data da atracação da embarcação no primeiro porto nacional.

Esse C.E.-Mercante está consignado à empresa Graft Multimodal Ltda., inscrita no CNPJ sob o n.º 01.831.941/0004-82, conforme tela do sistema CNPJ constante a fls. 20, também cadastrada junto ao Departamento do fundo da Marinha Mercante – DEFMM – como agente de carga (desconsolidador), como se verifica na tela impressa do sistema Mercante, constante a fls. 21.

Tendo em vista que o primeiro porto de atracação da embarcação no País é o do próprio porto de destino da carga (Rio de Janeiro/RJ), a data/hora limite para que a empresa Craft Multimodal Ltda. prestasse as informações de sua responsabilidade, nos termos dos arts. 22 e 50 da IN RFB n.º 800, de 27/12/2007, com redação alterada pela IN FB n.º 899, de 29/12/2008, é a mesma da atracação efetiva da embarcação, ou seja, dia 19 de maio de 2008, às 05:57:00h.

No entanto, a empresa Craft Multimodal Ltda. procedeu à desconsolidação da carga informando os C.E.-Mercante discriminados na tabela abaixo posteriormente à data/hora da efetiva atracação da embarcação no porto do Rio de Janeiro/RJ, restando portanto **INTEMPESTIVAS** as informações prestadas, tendo sido gerado inclusive pelo sistema Carga um bloqueio automático com o status de “INCLUSÃO DE CARGA APÓS O PRAZO OU ATRACAÇÃO” de forma imediata para cada C.E.-Mercante, conforme consta nos extratos do sistema Carga a fls. 22 a 29.

C.E.-Mercante	Data da Inclusão	Hora de Inclusão	Extratos
130805102941802	20/05/2009	09:39:07	Fls. 22/23
130805102941993	20/05/2009	09:39:07	Fls. 24/26
130805102942027	20/05/2009	09:39:07	Fls. 27/29

Em sua fundamentação, alegou o acórdão recorrido que a infração imputada ao sujeito passivo é aquela prevista no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do DL n.º 37/66, com a redação dada pela Lei 10.833/2003, *verbis*.

.....(omissis).....

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;

Em continuidade aos seus argumentos, a decisão de piso citou e transcreveu parte dos arts. 22 e 50 da IN n.º 800/2007, e arrematou (fls. 76), *verbis*.

Em sua peça de defesa, a impugnante admite a prestação da informação fora do prazo, apresentando, contudo, o argumento de que não pôde emitir o Conhecimento Filhote a

tempo em virtude de falta do armador (ou agente de navegação) que informara no Conhecimento Master código NCM incorreto.

De fato, telas de folhas 3744 tratam da mudança (retificação) de NCM do código 2803 do Manifesto nº 1308500869243 e CE nº 130805101518434 para os códigos 2834, 3904 e 9403 (fls. 37, 40 e 42).

Apesar de demonstrada, a falta do armador ou da agência de navegação não afasta a impugnante de sua obrigação de prestar tempestivamente a informação da desconsolidação da carga. Uma vez que a falta se limitava ao código NCM, deveria a impugnante registrar o Conhecimento (BL) com o código constante no BL Master.

A questão de a impugnante não ter cumprido sua obrigação perante a Receita Federal por falha ou omissão do seu parceiro comercial deve ser objeto de discussão entre as empresas envolvidas em eventual ação regressiva, não sendo tal circunstância oponível à legislação aduaneira.

A responsabilidade aduaneira/tributária não tem a mesma natureza da responsabilidade penal ou até mesmo civil. Não se conjectura acerca da existência de culpa ou dolo ou até mesmo da má-fé do agente como requisitos para configuração da infração.

Para uma melhor compreensão e adequada interpretação da alegação do recorrente quanto à tese sobre a alegação de *vacatio legis*, com fundamento na determinação constante do art. 50, *caput*, no sentido de que “Os prazos de antecedência previstos no art. 22 desta Instrução Normativa somente serão obrigatórios a partir de 1º de abril de 2009”, devemos atentar também para a ressalva constante do parágrafo único do mencionado artigo 50 da referida IN 800/2007, *verbis*

Art. 50. Os prazos de antecedência previstos no art. 22 desta Instrução Normativa somente serão obrigatórios a partir de 1º de abril de 2009. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 899, de 29 de dezembro de 2008)

Parágrafo único. **O disposto no caput não exime o transportador da obrigação de prestar informações sobre:**

**I - a escala, com antecedência mínima de cinco horas, ressalvados prazos menores estabelecidos em rotas de exceção; e**

**II - as cargas transportadas, antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no País.**

Assim, e tendo em mira a ressalva constante do parágrafo único, art. 50, da mencionada IN/SRFB nº 800/2007, verifica-se que a pretensão deduzida pelo sujeito passivo, relativamente à alegação de *vacatio legis*, não aproveita e nem se coaduna com a pretensão deduzida em seu recuso voluntário, independentemente das datas da ocorrência do fato gerador, da prestação das informações e da lavratura do auto de infração.

Consequentemente, não reconheço que, na hipótese dos autos, tenha se operado a *vacatio legis*, até por que, a meu sentir, não socorre a tese principal em debate nestes autos, uma vez que a melhor solução para o deslinde da controvérsia repousa na **hipótese de incidência (ou não) da retroatividade benigna em função da denúncia espontânea**, uma vez que o fato gerador aconteceu em maio de 2008 e o auto de infração somente foi lavrado em julho de 2009.

### **ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

Relevante ressaltar que, pelo atento exame dos autos, constata-se incontroverso que (a) – o recorrente deveria ter prestado as informações de atracação do navio até o dia 19 de maio de 2008; (b) – essa informação, porém, só foi formalizada no dia seguinte, ou seja, em 20 de maio de 2008; e, (c) – a lavratura do auto de infração gerador da presente demanda somente aconteceu em 27 de julho de 2009, ou seja, mais de 14 meses após a ocorrência do fato gerador, motivos que fundamentam a pretensão do recorrente relativamente à alegada ocorrência de

**denúncia espontânea**, a teor da jurisprudência deste Conselho que vigorou até 26 de abril de 2016, data em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, editou o Acórdão n.º 9303-003.552, modificando a jurisprudência até então predominante neste Colegiado.

Ressalte-se, a propósito, que hipótese semelhante já foi objeto de apreciação inclusive desta mesma 1ª Turma Extraordinária, quando do julgamento do processo que resultou no Acórdão 3001-000.402, na sessão de 14 de junho de 2018, tendo como Relator o saudoso Conselheiro Renato Vieira de Ávila, em que foi dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte em decorrência da retroatividade benigna, cuja ementa, na parte pertinente à multa discutida neste processo, encontra-se assim redigida, *verbis*.

**EMENTA** : IN SRF 800/2007, E 899/2008. TERMO INICIAL. VIGÊNCIA E APLICABILIDADE DA MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em se tratando de descumprimento do prazo de registro dos dados estabelecido pelos artigos 22 e 50 da IN SRF 800/2007 alterada pela IN RFB 899/08, a multa instituída pelo artigo 107, IV, do DL 37/1966, deve ser mitigada diante do novo prazo imposto pela IN SRF 899/2008, em decorrência da retroatividade benigna.

Nos fundamentos do seu voto que resultou no citado acórdão n.º 3001-000.402, fundamentando seu entendimento pela aplicação da legislação mais benéfica ao contribuinte, assim se expressou o então Conselheiro Relator, quanto segue.

O comando do artigo 50 da IN 800/07, foi alterado pela IN 899, publicada em 29 de dezembro de 2008. Portanto, o comando que postergou a validade da cobrança da multa prevista no artigo 107, IV, 'e', do DL 37/66, pelo envio tardio de informações, previsto no artigo 22 da IN 800/07, emite seus atos a partir de 29 de dezembro.

No entanto, por tratar de norma que beneficia o contribuinte, impedindo que a recorrente seja atingida por norma impositiva de multa, deve ser aplicado o artigo 106 do CTN.

Isto porque, em segundo momento, houve norma posterior, abrandando a aplicação da penalidade, postergando o início de sua obrigatoriedade para somente após de 01 de abril de 2009, devendo ser obedecido o artigo 50 neste sentido. Por este motivo, se socorre da aplicação do artigo seguinte do CTN:

**Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

I em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) **quando deixe de defini-lo como infração;**

b) quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) **quando lhe comine penalidade menos severa** que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (Destques do original).

O ilustre Relator do mencionado acórdão n.º 3001-000.402, reportou-se a outros julgados deste Conselho, pertinente à matéria ora em debate, relativamente à retroatividade benigna, e assim ementados, *verbis*.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2008 a 22/03/2008

**EMENTA** : REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE NA EXPORTAÇÃO. MULTA DO ART. 107, IV, E, DO DECRETO-LEI 37/1966 (IN SRF 28/1994, 510/2005 E 1.096/2010). VIGÊNCIA E APLICABILIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em se tratando de descumprimento do prazo de registro dos dados de embarque na exportação estabelecido pelo art. 37 da IN SRF 28/1994, a multa instituída pelo artigo 107, IV, e do DL 37/1966, deve ser mitigada diante do novo prazo imposto pela IN SRF 1.096/2010, em decorrência da retroatividade benigna.

Após a lavratura do auto de infração foi publicada a Instrução Normativa RFB n. 1.096, de 13/13/2010, que ampliou o prazo para registro dos dados pertinentes no SISCOMEX para 7 dias<sup>2</sup>.

Afirma que o art. 106 do CTN permite que a dilação do prazo pela publicação da recente norma deve gerar benefícios a seu favor, já que não é mais considerada infração o não fornecimento de informações no prazo de 2 dias.

E, sobre esse tópico, filio-me à vasta jurisprudência deste Conselho, que reconhece que os efeitos benignos da IN RFB n. 1.096/2010 devem surtir efeitos em hipóteses análogas à dos autos.

Isso porque estamos diante de uma sanção (ainda que na seara tributária) e a melhor interpretação sobre o texto contido no inciso XL do artigo 5º da Constituição Federal 1988 impõe o reconhecimento que a lei penal deverá retroagir, sempre que for para beneficiar o réu (no caso, o contribuinte apenado pela multa).

A propósito, e ilustrativamente, segue a ementa de julgado deste Conselho, o qual adoto como fundamento:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA.

Data do fato gerador: 04/07/2006, 06/07/2006, 10/07/2006, 11/07/2006, 13/07/2006, 15/07/2006, 23/07/2006 e 29/07/2006

**EMENTA** : REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE NA EXPORTAÇÃO. MULTA DO ART. 107, IV, 'E' DO DL 37/1966 (INs SRF 28/1994, 510/2005 E 1.096/2010). VIGÊNCIA E APLICABILIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em se tratando do descumprimento do prazo de registro dos dados de embarque na exportação estabelecido pelo art. 37 da IN SRF no 28/1994, a multa instituída no art. 107, IV, 'e' do Decreto-lei no 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei no 10.833/2003, somente começou a ser passível de aplicação a partir de fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF no 510/2005 entrou em vigor e fixou prazo de dois dias para o registro desses dados no Siscomex. **Uma vez que a IN SRF no 1.096/2010 fixou o prazo de sete dias para o registro dos dados no Siscomex, deve ser aplicada, com fulcro no princípio da retroatividade benigna, a norma mais benéfica ao contribuinte.** (3ª SEJUL/2ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA, Acórdão n.º 3202-000.486, julgado na sessão de 25/04/2012).

Devo pontuar, ademais, que em outros julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – a partir do advento da Lei Federal n.º 12.350/2010 – sedimentou-se no âmbito do CARF a tese da denúncia espontânea, em se tratando de processos em que as informações foram prestadas após o atracamento da embarcação, porém antes do início do procedimento fiscal para cobrança da multa capitulada no precitado art. 107, inciso IV, do Código Aduaneiro aprovado pelo Decreto-Lei n.º 37, de 1966 – como é o caso discutido neste processo – merecendo transcrever-se as ementas de algumas decisões anteriores, quanto segue.

MULTA ADMINISTRATIVA ADUANEIRA ISOLADA. DENUNCIA ESPONTÂNEA. Por força de dispositivo legal, a denúncia espontânea passou a

beneficiar a multa administrativa aduaneira aplicada isoladamente por descumprimento de obrigação acessória denunciada antes de quaisquer procedimentos de fiscalização.

(Acórdão n.º 3301-001.691, Rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes, Sessão de 30/01/2013)

.....(omissis).....

MULTA ADMINISTRATIVA ADUANEIRA DENÚNCIA ESPONTÂNEA APLICAÇÃO ART. 102, § 2º DO DECRETO-LEI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350, DE 20/12/2010. O instituto da denúncia espontânea também é aplicável às multas administrativas aduaneiras por força de disposição legal. Neste sentido, preenchidos os requisitos necessários à denúncia espontânea, consubstanciados na denúncia da conduta delitiva antes de qualquer procedimento de fiscalização, deve a penalidade ser excluída, nos termos do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66, alterada pela Lei nº 12.350/2010. (Acórdão n.º 3302-001.879, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, Sessão de 27/11/2012)

.....

MULTA ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO RELATIVA A VEÍCULO OU CARGA NELE TRANSPORTADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE. ART. 102, § 2º, DO DECRETO-LEI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350/2010. Uma vez satisfeitos os requisitos ensejadores da denúncia espontânea deve a punibilidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro., em face da incidência do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, cuja alteração trazida pela Lei nº 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas.

RETROATIVIDADE BENIGNA. Considerando que o dispositivo que autoriza a exclusão de multa administrativa em razão de denúncia espontânea entrou em vigor antes do julgamento da peça recursal, faz-se necessário observar o art. 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional e afastar a multa prevista no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37/66. (Acórdão n.º 3201001.084, Rel. Cons. Daniel Mariz Gudiño, Sessão de 24/09/2012)

.....

MULTA ISOLADA. TRANSPORTADOR. INFORMAÇÕES RELATIVAS À ATRACAÇÃO DE EMBARCAÇÃO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Com a nova redação do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66, é aplicável o instituto da denúncia espontânea também aos casos de multas de natureza administrativa aduaneira. Realizado o registro de informações no SISCOMEX após o prazo legal (atracação da embarcação), mas antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, configura-se a denúncia espontânea. (Acórdão n.º 3101-001.193, Rel. Cons. Luiz Roberto Domingo, Sessão de 18/07/2012)

.....

MULTA ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO RELATIVA A VEÍCULO OU CARGA NELE TRANSPORTADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE. ART. 102, §2º, DO DECRETO-LEI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350/2010.

Uma vez satisfeitos os requisitos ensejadores da denúncia espontânea deve a punibilidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro., em face da incidência do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, cuja alteração trazida pela Lei nº 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas. (Acórdão n.º 3201-001.222, proferido em 26 de fevereiro de 2013).

.....

**EMENTA** : INFORMAÇÃO SOBRE AS MERCADORIAS EMBARCADAS PRESTADAS FORA DO PRAZO, MAS ANTES DO PROCEDIMENTO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICABILIDADE. EXCLUSÃO DA MULTA.

Aplica-se a denúncia espontânea, nos termos do § 2º, do art. 102, do Decreto-Lei nº 37/66 combinado com o art. 138 do CTN, excluindo-se a multa aplicada, quando a agência marítima presta informação sobre a carga embarcada fora do prazo, mas antes do procedimento fiscal. (Acórdão nº 3401-002.511, proferido em 27 de fevereiro de 2014).

.....  
**EMENTA** : MULTA ADMINISTRATIVA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE. ART. 102, §2º DO DECRETOLAI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350, DE 20/12//2010. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Satisfeitos os requisitos bastantes e suficientes da denúncia espontânea deve a penalidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro, por força do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, alterado pela Lei nº 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea excludente de punibilidade para obrigação administrativa inadimplida, mas remediada antes de qualquer atividade da administração pública. (Acórdão nº 3101-000.996, de 26.01.2012).

Por entender pertinente e adequado ao desenvolvimento deste voto, peço vênias ao ilustre Conselheiro Daniel Mariz Gudino, Redator designado para o Acórdão nº 3201-001.222 que deu provimento ao apelo do sujeito passivo para declarar a denúncia espontânea e reconhecer a retroatividade benígna, para transcrever a parte final do seu voto, *verbis*.

A despeito do ter havido indubitavelmente o atraso no cumprimento da obrigação prevista no art. 22 da IN SRF nº 800, de 2007, é igualmente indiscutível a aplicação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010. A única exceção estabelecida por esse dispositivo legal foram as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, que não é o caso.

**Logo, não há súmula ou precedente jurisprudencial que possa elidir a aplicação de lei em sentido estrito. Registre-se, por oportuno, que tanto a súmula quanto o precedente jurisprudencial mencionados no voto da relatora não são específicos para obrigações acessórias de natureza aduaneira. E mais, a referida lei não exige interpretação que possa minimizar a amplitude de sua aplicação, uma vez que criou uma única exceção de forma muito clara.** (Destaque e grifo nossos).

Todavia, a partir de 26 de abril de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo-se do voto de qualidade, alterou o entendimento até então adotado neste Conselho, ao editar o Acórdão nº 9303-003.552, com a relatoria do Conselheiro-Presidente desta 3ª Seção de Julgamento, Dr. Rodrigo da Costa Pôssas, em decisão assim ementada, *verbis*.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 07/06/2006

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

A modificação introduzida pela Lei 12.350, de 2010, no § 2º do artigo 102 do Decre

to-lei 37/66, que estendeu às penalidades de natureza administrativa o excludente de responsabilidade da denúncia espontânea, não se aplica nos casos de penalidade decorrente do descumprimento dos prazos fixados pela

Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

A este Acórdão 9303-003.552, seguiram-se outros 04 (quatro) sobre o mesmo tema e na mesma sessão, todos decididos quanto ao mérito da denúncia espontânea pelo voto de qualidade, e relatados respectivamente pelos Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Acórdão n.º 9303-003.554); Tatiana Midori Migiyama, Relatora vencida, e Henrique Pinheiro Torres, Redator designado (Acórdão n.º 9303-003.555); e, Calos Alberto Freitas Barreto (Acórdãos n.ºs 9303-003.722 e 9303-003.730), e assim ementados, na parte relativa ao tema em debate neste voto, *verbis*.

.....(omissis).....

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2006 a 04/04/2006

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

A modificação introduzida pela Lei 12.350, de 2010, no § 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66, que estendeu às penalidades de natureza administrativa o excludente de responsabilidade da denúncia espontânea, não se aplica nos casos de penalidade decorrente do descumprimento dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira. (Acórdão 9303-003.554).

.....(omissis).....

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/06/2007

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

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento de deveres instrumentais, como os decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n.º 37/1966, dada pelo art. 40 da Lei n.º 12.350/2010. (Acórdão 9303-003.555).

.....(omissis).....

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2006

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

A modificação introduzida pela Lei 12.350, de 2010, no § 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66, que estendeu às penalidades de natureza administrativa o excludente de responsabilidade da denúncia espontânea, não se aplica nos casos de penalidade decorrente do descumprimento dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira. (Acórdão n.º 9303-003.722 e 9303-003.730).

Como ressaltado acima, as decisões da CSRF sobre o tema ora em discussão foram todas proferidas pelo voto de qualidade, vencidos os conselheiros Tatiana Midori

Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martinez Lopez, pelos robustos fundamentos constantes do voto vencido da Relatora do Acórdão n.º 9303-003.555, a ilustre conselheira Tatiana Midori Migiyama que não conhecia do recurso especial da Procuradoria da Fazenda e, no mérito, lhe negava provimento.

Por bem reproduzir o meu entendimento sobre o tema ora em debate, peço vênua à ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama para reproduzir a seguir os seus argumentos de mérito, no sentido de reconhecer a denúncia espontânea, **verbis**.

Ventiladas tais considerações, sendo “vencida” na apreciação do “conhecimento” do Recurso Especial interposto pela Fazenda, pois entendo pelo seu não conhecimento, passo a discorrer sobre a lide ora posta – qual seja, a aplicação ou não da denúncia espontânea com o intuito de se afastar a multa por falta de cumprimento de obrigação acessória, que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

Em relação à esse tema, *a priori*, apenas destaco que, após muito refletir, essa conselheira alterou seu entendimento em relação a essa discussão – aplicabilidade ou não da denúncia espontânea quando se tratar de obrigação acessória **em matéria aduaneira**. (Destaque do original).

Essa conselheira aplicava para o caso em comento o entendimento consolidado em todas as esferas jurídicas de que as obrigações tributárias autônomas ou acessórias deveres de caráter formal não guardam vínculo necessário com o fato gerador do tributo.

E que, por conseguinte, trazia que o disposto no art. 138 do CTN não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas, não obstante o argumento do sujeito passivo, de que tenha informado espontaneamente antes de qualquer procedimento fiscal.

E, ainda considerava, para tanto, que tal entendimento já se encontrava pacificado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais através da Súmula de Enunciado n.º 49 (numeração de enunciados consolidados):

*“A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega da declaração.”*

Invocando, inclusive, o Julgado do STF, RE n.º 195.161/GO de 26/04/99, que expõe que *“a entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar com atraso a declaração de imposto de renda”*.

E, por fim, por analogia, entendia que, por se tratar o caso especificamente de penalidade por inobservância de obrigações acessórias, independentemente de se tratar de obrigação acessória “aduaneira”, observava a referida Súmula, apesar desta última ter tratado especificamente de atraso na declaração de DCTF.

Não obstante, refletindo melhor sobre a aplicabilidade ou não da denúncia espontânea em matéria aduaneira, alterei meu entendimento. (Destaque do original).

Eis que, a rigor, a denúncia espontânea em matéria aduaneira encontra-se positivada no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, reproduzido no art. 683, § 2º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/2009).

Para melhor elucidar, trago síntese cronológica do art. 102 do Decreto-Lei 37/66 – que trata da denúncia espontânea no âmbito aduaneiro.

Antes do advento da MP 497/10, vê-se que o § 2º do art. 102 do Decreto-Lei era taxativo ao prescrever que a denúncia espontânea excluía apenas as penalidades de natureza tributária (Grifos meus):

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

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

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

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

**§ 2º A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)”** (Grifos do original).

Com o advento da MP 497/10, convertida na Lei 12.350/2010, a denúncia espontânea passou a afastar também as penalidades de natureza administrativa, além da tributária, *in verbis* (Grifos meus):

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

**§ 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).** (Grifos do original).

Com tal dispositivo, a denúncia espontânea passou a ser aplicada para as penalidades de natureza administrativa, salvo as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

Ademais, quanto à intenção do legislador ao trazer a menção à penalidade administrativa quando da aplicação da denúncia espontânea, importante reproduzir a Exposição de Motivos daquela MP 497/10 (Grifos meus): “[...]”

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.” (Destaque do original).

Nesse ínterim, cumpre destacar ainda que para que a exclusão da responsabilidade ocorra deve-se observar se não houve início de procedimento fiscal, mediante ato de ofício, tendente a apurar a infração ou o cumprimento da obrigação acessória aduaneira.

Sendo assim, considerando o caso vertente, em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali* é de se aplicar o art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66 com a redação dada pela MP 497/10 (convertida na Lei 12.350/10 – que manteve a mesma redação) para os casos de entrega a destempo de obrigação acessória aduaneira.

Ademais, cabe trazer que o Direito aduaneiro é considerado autônomo, inclusive porque se originam de fontes peculiares – tais como, acordos e tratados internacionais, códigos e regulamentos aduaneiros, ainda que tenha dependência com outros ramos de direito. As relações jurídicas observam as peculiaridades de regimes próprios, ainda que envolva outros ramos científicos. Sendo assim, pode-se considerar que se deve observar um regramento especial – tal como o que preceitua o art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66.

Não há como ignorar a redação do art. 102, §2º do Decreto-lei 37/66, conferida pela Lei 12.350/2010, que exclui “expressamente” a penalidade da multa administrativa pelos efeitos da denúncia espontânea. Digo “expressamente”, pois, ao meu sentir, não há como “interpretá-la” ou “interpretá-la restritivamente”, vez trazer claramente que o instituto da denúncia espontânea afasta toda a penalidade pecuniária de natureza administrativa sem ao menos ressalvar hipóteses excludentes.

Nos termos do art. 5º, inciso II, da CF/88, temos que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei – ou seja, somente a lei poderá criar, entre outros, vedações. O que, por conseguinte, entender que a norma em questão seria “expressa” reflete o respeito ao Princípio da Legalidade.

Caso o legislador da Lei 12.350/2010, que alterou o art. 102, § 2º do Decreto-Lei 37/66, incluindo no campo de alcance da aplicação do instituto da denúncia espontânea, tivesse a pretensão de se excluir as hipóteses de entrega de obrigações acessórias aduaneiras a destempo, deveria ter trazido tal vedação de forma expressa, promovendo ao sujeito passivo a segurança jurídica que tanto merece. Não obstante a isso, vê-se que apenas incluiu o termo penalidade de natureza administrativa e ainda esclareceu na exposição de motivos que o instituto da denúncia espontânea alcança “toda” penalidade pecuniária.

Ademais, ignorar o dispositivo de lei, sem ao menos ter sido declarado inconstitucional, traria insegurança jurídica aos sujeitos passivos que observam o disposto na lei, além de ferir a regra trazida pelo art. 62, Anexo II, do RICARF/2015, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...]”

Quanto à aplicação do disposto no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, aos períodos anteriores à sua vinda no ordenamento jurídico, entendo ser plenamente aplicável o instituto da retroatividade benigna – tal como estabelece o art. 106 do Código Tributário Nacional:

"Art. 106 . A lei aplica-se a ato o u fato pretérito:

I) em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

**c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática". (Destaque do original).**

Sendo assim, verifica-se a subsunção do caso concreto à norma referendada.

Ora, com a aplicação do instituto da retroatividade benigna, no caso vertente, há de ser afastada a aplicação da multa pela entrega a destempo da obrigação acessória aduaneira.

Ainda em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali*, não mais aplico, por analogia, a Súmula CARF 49, eis que, ainda que tenha como fundamento original o art. 138 do CTN, trata especificamente da entrega a destempo de

DCTF, e não da obrigação acessória aduaneira. Essa última possui regra especial tratada expressamente no art. 102, §2º do Decreto-Lei n.º 37/66, conferida pela Lei n.º 12.350, de 2010.

Ademais, quanto à Súmula CARF n.º 49 que traz que "*a denúncia* espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração", entendo que deva ainda sua aplicabilidade ser afastada no presente caso (obrigação acessória aduaneira), pois as decisões reiteradas e uniformes que consubstanciaram a referida súmula se deu anteriormente à edição da MP 497/2010.

O que, por conseguinte, não há que se falar em obrigatoriedade de os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais observarem a referida súmula no presente caso, invocando equivocadamente o caput do art. 72, Anexo II, do RICARF/2015 (Portaria MF 343/2015).

Em vista de todo o exposto, voto por, no mérito, negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

A mudança de rumo na jurisprudência do CARF e da CSRF, a partir do citado acórdão CSRF n.º 9303-003.552, de 26 de abril de 2016, tem provocado diferentes manifestações de advogados tributaristas, doutrinadores e professores, como se verifica no artigo publicado pelo Professor **Marcus Vinícius de Almeida Francisco** ("Descubra a fundamentação que faltava para reverter a jurisprudência atual em favor da multa administrativa" – *extraído em 26.03.2020, às 14h55', do sitio <https://estudosaduaneiros.com.br/denuncia-espontanea/>*), **afirmando que o posicionamento majoritário do CARF, da CSRF e de alguns TRFs, está na contramão do que foi expresso pela Lei Federal n.º 12.350/2010**, acrescentando que o CARF e a CSRF "vêm se manifestando pela inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, utilizando-se, a nosso ver, de forma equivocada, dos argumentos utilizados pelo STJ para análise de obrigações acessórias específicas do direito tributário, cujo regramento tem previsão em outro diploma legal, a saber, o artigo 138 do Código Tributário Nacional", e complementa, *verbis*.

"Ou seja, as decisões administrativas e judiciais tem consolidado entendimento em seara que afeta direitos patrimoniais dos administrados de forma contrária à Lei. Esse proceder é inadmitido inclusive quando se trata de dispositivos infralegais (Decretos, Portarias, Resoluções, Instruções Normativas e etc.) havendo em alguns casos, inclusive reserva de lei complementar, quanto mais de entendimentos de órgãos de julgamento do Executivo ou do Judiciário!

Deveras, a ausência de codificação aduaneira em consonância com o panorama atual está a causar enorme violência ao regramento estatuído pela Constituição Federal de 1988, criando um ambiente no qual entendimento da espécie dos acima apontados prevalecem.

Assim, mesmo sob risco de ser apenas mais um eco a clamar por respeito à Carta Magna, **alerta-se para a perigosa e contrária interpretação que vem sendo feita ao espírito da lei aplicável ao caso, a saber, a aplicação do Código Tributário Nacional em vez de um Código Aduaneiro.** (Destaquei).

Para o Professor **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**, Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil ("Arrependimento e reparação de dano, uma abordagem da denúncia espontânea no Direito Aduaneiro" – *extraído em 26.03.2020, às 15h00', do sitio [file:///C:/Users/CARF/Downloads/5296-22814-2-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/CARF/Downloads/5296-22814-2-PB%20(1).pdf)*), há que se distinguir que Direito Tributário e Direito Aduaneiro são ramos diferentes do direito como um todo. Do mesmo modo, diferentes também são as penalidades decorrentes do descumprimento de obrigações aduaneiro-tributárias – (perdimento, multa ou restrição de direito), para as quais aplica-se o disposto no art. 138 do CTN em matéria de denúncia espontânea. Acrescenta que relativamente às infrações decorrentes do descumprimento de obrigações aduaneiro-administrativas (não tributárias),

aplicável são as normas objeto do art. 102 do Decreto-Lei 37/66 (Código Aduaneiro), com as modificações introduzidas através da Lei Federal nº 12.350/2010, uma vez que são infrações de caráter administrativo e não tributário. E acrescenta, *verbis*.

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.

.....(omissis).....

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.

No mesmo sentido, posiciona-se o Professor **Gilberto de Castro Moreira Júnior** (Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo; Doutorado em Direito pela Universidade de São Paulo; Professor de Direito Tributário, Conselheiro da 3ª Seção do CARF; autor do livro “PIS e COFINS à Luz da Jurisprudência do CARF”), como se pode ler no trabalho intitulado de “Multas Aduaneiras e Denúncia Espontânea” – extraído em 26.03.2020, às 15h11’, do *sítio* [file:///C:/Users/CARF/Downloads/Multas%20aduanearas%20e%20den%C3%BAncia%20espont%C3%A2nea%20GCM%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/CARF/Downloads/Multas%20aduanearas%20e%20den%C3%BAncia%20espont%C3%A2nea%20GCM%20(1).pdf), *verbis*.

À vista de o Código Tributário Nacional disciplinar tributos e as multas a eles diretamente relacionadas e da redação do § 2º, do artigo 102, do Decreto-Lei nº 37/66 expressamente determinar que a denúncia espontânea somente aproveitava a penalidades de natureza tributária, a posição do CARF era no sentido de afastar as sanções aduaneiras de cunho administrativo da denúncia espontânea, conforme decidido no acórdão nº 3102-00.732 mencionado no início deste trabalho.

**Em contraste, diante da alteração do § 2º, ao artigo 102, do Decreto-Lei nº 37/66 pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, que expressamente determinou aproveitar às penalidades de natureza tributária e administrativa a denúncia espontânea, tal posicionamento não mais se justifica, passando-se também a admitir a denúncia espontânea para sanções administrativas, conforme prevaleceu no acórdão nº 3101- 000.996, de relatoria do conselheiro Luiz Roberto Domingo. (Destaquei).**

Relevante registrar também a abalizada opinião do tributarista **Rodrigo Mineiro Fernandes** (Mestre em Direito e Professor de Pós-Graduação em Direito Tributário do IEC-PUC-Minas, e Auditor-Fiscal da RFB - extraído em 26.03.2020, às 15h18’ de <file:///C:/Users/CARF/Downloads/A%20den%C3%BAncia%20espont%C3%A2nea%20nas%20s>

[an%C3%A7%C3%B5es%20aduanейras%20Rodrigo%20Mineiro.pdf](#) que, em artigo sobre a denúncia espontânea nas infrações aduaneiras, publicado na Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário (Ano V, nº 25, março-abril de 2015), sob o título “A denúncia espontânea nas infrações aduaneiras”, discorrendo sobre a diferenciação entre o regime jurídico aduaneiro e o regime jurídico tributário, à luz da Lei nº 12.350/2010, **concluiu que a denúncia espontânea passou a ser aplicável em todas as infrações aduaneiras de natureza administrativa, com exceção da pena de perdimento**, e arrematou, *verbis*.

Entendemos que apenas circunstância de ordem legal poderia impossibilitar a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea, como foi feito para as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita à pena de perdimento.

Constata-se que o legislador não fez distinção por tipos de infrações aduaneiras e expressamente manifestou-se quanto ao alcance da denúncia espontânea: todas penalidades pecuniárias, exceto as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita à pena de perdimento.

Caso entendesse de forma contrária, o legislador teria inserido na norma a exceção à regra, da mesma forma que consta de dispositivo semelhante no Direito Aduaneiro argentino<sup>3</sup>. No código aduaneiro argentino, consta expressamente que a denúncia espontânea não é aplicável às infrações por descumprimento de prazo determinado.

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

Dessa forma, entendemos que não há como restringir o alcance da denúncia espontânea nas infrações aduaneiras a determinados tipos infracionais por falta de previsão legal, com exceção da pena de perdimento.

Verifica-se, pois, que até a edição do Acórdão CSRF nº 9303-003.551, de 26 de abril de 2016, era firme e reiterada a jurisprudência do CARF no sentido de que “satisfeitos os requisitos bastantes e suficientes da denúncia espontânea deve a penalidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro, por força do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, alterado pela Lei nº 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea excludente de punibilidade para obrigação administrativa inadimplida, mas remediada antes de qualquer atividade da administração pública” (Acórdão nº 3101-000.996, de 26.01.2012, por exemplo).

Registre-se em reiteração a tudo quanto acima foi exposto, que a mudança da jurisprudência em desfavor dos contribuintes – relativamente à retroatividade benigna da Lei 12.350/2010 para acolher a denúncia espontânea – foi aprovada pelo voto de qualidade, ou seja, metade dos conselheiros votaram pela manutenção da jurisprudência anterior, mas o Presidente da Turma – que sempre é um auditor da Receita Federal indicado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – desempatou (ou seja, votou duas vezes, na prática) em favor do Fisco.

A propósito, importante ressaltar também que acaba de ser aprovado pelo Congresso Nacional (Câmara Federal e Senado da República) – e já foi encaminhado à sanção presencial – o texto modificado da Medida Provisória nº 899/19 (conhecida como “MP do Contribuinte”), acabando com o voto de qualidade nos julgamentos do CARF e da própria CSRF. Assim, caso venha a ser sancionado o texto aprovado no dia 24 de março de 2020 pelo Congresso Nacional, os julgamentos do Carf não terão mais o voto de desempate do presidente das turmas ou câmaras do órgão, uma vez que, no art. 28 da mencionada MP 899/19, está proposta a alteração do art. 19 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, que passaria a vigorar acrescido do seguinte art. 19-E, *verbis*.

**“Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do at. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 2972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.” (Destaquei).**

Saliente-se, ademais, que a introdução do art. 28 no texto da MP 899/2019 sobre a extinção do voto de qualidade no CARF, já vem causando manifestações favoráveis de alguns tributaristas, mesmo antes de sua eventual promulgação. Vejamos parte dessas manifestações favoráveis ao fim do voto de qualidade e divulgadas no sitio especializados.

Sustenta o tributarista **Augusto Fauvel** que a medida é positiva, ao argumento de que “isto vai trazer uma paridade de armas no Carf e restabelecer o contraditório e a ampla defesa”, ressaltando que “o fim do voto de qualidade não vai favorecer o contribuinte, mas vai deixar as coisas como sempre deveriam estar”.

A seu turno, o advogado **Rodrigo Della Pria**, lembra que o fim do voto especial já vem sendo defendido por estudiosos do direito tributário há algum tempo, e afirma, *verbis*.

“Isso se acentuou em tempos recentes quando se observou um aumento de decisões favoráveis ao Fisco ancoradas no voto de qualidade, que no Carf é sempre da lavra de um conselheiro oriundo do Fisco”.

Della Pria também lembra que, conforme os dados disponíveis, a maior parte das decisões proferidas por voto de qualidade ocorre na Câmara Superior de Recursos Fiscais, e acrescenta:

“Nas câmaras ordinárias, a imensa maioria das decisões é proferida por maioria de votos.” Finalmente, lembra que a medida está “alinhada à regra disposta no artigo 112 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a interpretação da lei tributária de forma mais favorável ao contribuinte”.

Já o tributarista **Renato Vilela Faria** acredita que a decisão favorável às empresas em casos de empate, diz respeito ao princípio do “*in dubio pro contribuinte*”, e prossegue:

“O empresário, seja ele grande ou pequeno, se comparado ao Estado, é a ponta mais fraca da relação. Atualmente, quando o contribuinte ‘perde’ em razão do voto de minerva (desempate), ele se vê obrigado a levar a discussão para o Judiciário e, nessa instância, quase sempre terá o ônus de garantir o débito, ou seja, ou terá que depositar o valor da quantia em discussão (e em alguns casos agravado com multas que chegam a 150%) ou terá custos adicionais com a contratação de seguro garantia ou fiança bancária.”

Como voz destoante da maioria, acredita o advogado tributarista **Bruno Romano** que o fim do voto de qualidade não será totalmente benéfico, e explica. “É possível que sua extinção cause mais danos do que benefícios aos contribuintes, pois, em sua substituição, poderão criar mecanismos muito piores.” Como exemplo de seu entendimento, cita o PL n.º 6.064/16 que, embora prevendo o fim do voto de qualidade, permite que, em tais circunstâncias, “a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá propor uma ação para questionar a decisão do CARF, o que, por si, causará efeitos danosos”.

Nada obstante o meu posicionamento pessoal sobre a matéria ser coincidente com a grande maioria dos tributaristas acima citados, incumbe registrar, por outro lado, que a nova jurisprudência forjada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais já resultou inclusive na edição da Súmula CARF n.º 126 (aprovada pela Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018), cujo enunciado é de aplicação obrigatória por parte dos integrantes deste Conselho, por força do teor dispositivo constante do artigo 72 do Regimento Interno do CARF. Vejamos os dois textos, *verbis*.

### Súmula CARF nº 126

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

### RICARF, Art. 72

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. (Gifei).

### Conclusão

Diante de todo o exposto, **considerando** que o navio que transportou a mercadoria objeto deste processo atracou no dia 19 de maio de 2008, e que as informações referentes a desconsolidação do conhecimento Master nº 130805101518434 foram prestadas no dia seguinte, ou seja, em 20 de maio de 2008; **considerando** que o auto de infração que deu início ao presente procedimento fiscal somente foi lavrado em 21 de julho de 2009, mais de um ano após à ocorrência do fato gerador; **considerando** os precedentes jurisprudenciais acima transcritos, objeto dos Acórdãos CARF nºs 3302-004.717, 3001-000.402, 3202-000.486, 3401-002.511, 3101-000.996, 3001-000.402, dentre outros; **considerando**, porém, a decisão da CSRF, em sessão de 26 de abril de 2016 (Acórdãos nº 9303-003.551, 9303-003.552, 9303-003.554, 9303-003.552, 9303-003.555, 9303-003.722 e 9303-003.730), modificando a jurisprudência do CARF até então favorável à aplicação da denúncia espontânea para os casos em que o contribuinte prestou as informações, mesmo que a destempo, mas antes da lavratura de qualquer procedimento fiscal para cobrança da multa de que trata o art. 107 item IV do Decreto-Lei 37/66 (Código Aduaneiro); **considerando** que os doutrinadores especializados em direito tributário e aduaneiro têm se manifestado em desacordo com a nova posição adotada pela CSRF, pelo voto de qualidade; **considerando** que, relativamente à multa capitulada no art. 107-IV-e do Decreto-Lei nº 37/1966, não se deve confundir ‘*obrigação tributária*’ (em que se aplicam as regras dispostas no art. 138 do Código Tributário Nacional) com ‘*obrigação aduaneira*’ (disciplinada com observância do que dispõe o § 2º, art. 102, do Código Aduaneiro); **considerando** que acaba de ser aprovado pelo Congresso Nacional o texto modificado da MP nº 899/19, objetivando expurgar do mundo jurídico tributário a figura do voto de qualidade, e determinando que, em caso de empate nos julgamentos do CARF e da própria CASRF, a decisão será favorável aos contribuintes, sem necessidade de voto de desempate; **considerando**, entretanto, o exposto teor objeto da Súmula CARF nº 126 e a obrigatoriedade de sua observância, pelos Conselheiros deste Colegiado, por força do disposto no *caput* do art. 72 do RICARF, VOTO no sentido tomar conhecimento do apelo do contribuinte, rejeitar a preliminar de nulidade e, curvando-me ao diferente entendimento sumular, ressaltar meu ponto de vista pessoal, e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Consequentemente, considero prejudicados os demais itens objeto do apelo do sujeito passivo (referentes ao que fora intitulado como “ocorrência da futura prescrição”; “lesão ao princípio da hierarquia das leis”; “ausência de prejuízo ao Fisco”; e, “ilegitimidade da recorrente para figurar como sujeito passivo da multa capitulada”, por haverem perdido o seu objeto em consequência dos fundamentos que lastrearam este voto e a sua parte dispositiva final.

(assinado digitalmente)  
Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator