



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

Processo n° 10715.008217/2009-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3002-000.069 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria Aduaneiro. Multa. Denúncia espontânea.
Recorrente AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO S/A AVIANCA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2005

MULTA POR ATRASO NA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE EMBARQUE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se aplica o benefício da denúncia espontânea para os casos de descumprimento de obrigações tributárias acessórias autônomas.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora), que lhe dava provimento. Ficou designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora (voto vencido)

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator designado (voto vencedor)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Diego Weis Junior, Larissa Nunes Girard e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 199/200 dos autos:

A presente autuação refere-se à exigência da multa capitulada no art. 107, IV, alínea "e", do Decreto-Lei n.º 37/66, com a redação da Lei n.º 10.833/2003, no valor de R\$ 35.000,00, aplicada por veículo/viagem, identificado pelo respectivo voo, por não prestar as informações sobre a carga transportada no prazo estabelecido na IN SRF n.º 28/1994, alterada pela IN RFB n.º 510/2005.

A fiscalização junta planilha de fls. 10 com os dados de embarque e as datas de informação dos dados.

Intimada da autuação, a interessada apresentou a impugnação alegando, em síntese, o que segue:

1) Embora a Impugnante tenha realizado todos os registros tempestivamente, a averbação das referidas informações no Sistema foi realizada após o prazo legal de dois dias, tendo em vista a ocorrência de alguns problemas, de cunho eminentemente prático, que o Siscomex vem apresentando e apresentou, no momento da inserção dos dados no Sistema, pela Impugnante.

2) Acusa a contagem de prazo feita indevidamente nos fins de semana.

3) O lançamento das multas está em total desconformidade com o nosso ordenamento jurídico, uma vez que ocorre patente violação ao princípio da razoabilidade, segundo o qual a atuação da Administração Pública, direta ou indireta, de qualquer dos Poderes, deve se pautar, como condição de legitimidade dos atos administrativos, ao lado de outros princípios, tais como, o da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, isonomia, boa fé e o da motivação suficiente, como condição essencial para a validade dos atos administrativos, em geral.

4) Requer, ao final, a insubsistência do auto de infração.

Ou seja, a presente demanda versa sobre a cobrança de multa aplicada pela Alfândega do Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro, no valor de R\$ 35.000,00, por descumprimento de prazo para registro de dados de sete embarques internacionais de mercadoria, relativos aos despachos de exportação indicados na planilha de fls.10, sendo imputada multa de R\$ 5.000,00 por voo, nos termos artigo 107, inciso IV, "e", do Decreto-Lei n.º 37, de 18/11/1966 com a redação atribuída pelo artigo 77 da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003.

Os embarques ocorreram em 03, 05, 07, 14, 15, 19, 24 de setembro de 2005 (vide planilha à fl. 10 dos autos).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar a impugnação parcialmente procedente, para fins de cancelar o crédito tributário exigido no montante de R\$ 20.000,00, mantendo, em contrapartida, o crédito no valor de R\$15.000,00. A DRJ fundamentou o cancelamento realizado com base na aplicação retroativa do novo prazo de 7 (sete dias) disposto na IN RFB n.º 1.096 de 13/12/2010, tendo afastado a penalidade nos casos

Processo nº 10715.008217/2009-10
Acórdão n.º **3002-000.069**

S3-C0T2
Fl. 382

em que este prazo não fora ultrapassado (embarques realizados nos dias 03, 15;19 e 24 de setembro de 2005).

A decisão da DRJ restou assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano calendário: 2005

Ementa:

Acórdão dispensado de ementa, de acordo com a Portaria SRF nº 1.364, de 10/11/2004

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 14/04/2014 (vide AR à fl. 207 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor interpôs, em 13/05/2014, Recurso Voluntário (fls. 212/222), através do qual requereu o cancelamento integral do auto de infração e anulação de todos os seus efeitos.

Os autos, então, vieram-se conclusos para fins de análise do mencionado recurso.

É o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

1. Breve resumo da contenda

Consoante acima indicado, a presente demanda versa sobre a imposição de multa em razão do cumprimento a destempo da obrigação de registrar no SISCOMEX os dados pertinentes ao embarque.

A multa de que trata o presente processo encontra-se disposta no art. 107, inciso IV, "e", do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966 com a redação atribuída pelo artigo 77 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...).

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

(...).

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga;

O prazo, por seu turno, encontrava previsão no art. 37, combinado com o art. 39, II, da IN SRF nº 28/94, alterada pela IN SRF nº 510/2005, *in verbis*:

Art. 37. *O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de dois dias, contado da data da realização do embarque. (Redação dada pela IN 510, de 2005)*

§ 1º Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, fluvial ou lacustre, o registro de dados do embarque, no Siscomex, será de responsabilidade do exportador ou do transportador, e deverá ser realizado antes da apresentação da mercadoria e dos documentos na unidade da SRF de despacho.

§ 2º Na hipótese de embarque marítimo, o transportador terá o prazo de sete dias para o registro no sistema dos dados mencionados no caput deste artigo.

(...)

Art. 39. Entende-se por data de embarque da mercadoria:

(...)

II nas exportações por via aérea, a data do voo;

De início, é válido mencionar que os embarques ocorreram em 03, 05, 07, 14, 15, 19, 24 de setembro de 2005 (vide planilha à fl. 10 dos autos), ou seja, quando já se encontrava em vigor o prazo certo de dois dias determinado pela IN RFB nº 510 de 14 de fevereiro de 2005. Não se está em discussão, portanto, a aplicação do termo "imediatamente" disposto na norma em vigor antes da referida IN 510/2005.

E, conforme já relatado, verifica-se que a cobrança de parte do valor exigido no auto de infração (R\$ 20.000,00) já foi afastada pela DRJ, uma vez constatada a observância do prazo de 7 dias disposto na IN RFB nº 1.096 de 13/12/2010 (embarques realizados nos dias 03, 15;19 e 24 de setembro de 2005), com fundamento na retroatividade benigna.

De outro norte, foi mantida a cobrança do importe de R\$ 15.000,00, relacionada aos casos em que o contribuinte registrou as informações exigidas pela legislação no SISCOMEX em prazo superior aos sete dias (12 dias para os embarques realizados em 05/09/2015, 10 dias para os embarques realizados em 07/09/2015 e 8 dias para os embarques realizados em 14/09/2015).

A presente contenda, portanto, versa exclusivamente sobre os valores mantidos pela DRJ, cujos fundamentos recursais serão devidamente analisados a seguir.

2. Das razões recursais

A recorrente afirma que a DRJ, em sua decisão, teria se limitado a analisar a retroatividade da norma tributária benéfica, tendo excluído parte da multa com base no prazo de sete dias instituído pela IN/SRF 1.096/2010, porém, que teria deixado de apreciar argumentos apresentados pelo contribuinte em sua impugnação, notadamente de violação aos princípios da razoabilidade e isonomia.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte em sua alegação. Da análise da decisão recorrida, verifica-se que a DRJ tratou de todos os temas relevantes à solução da presente contenda, inclusive da impossibilidade de acolhimento do argumento do contribuinte embasado em princípios constitucionais. É o que se infere da transcrição a seguir:

No tocante as alegações quanto à aplicação dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, cabe destacar que uma vez materializada a hipótese de incidência prevista na norma penal, é defeso à autoridade aduaneira, à luz dos mencionados princípios, mitigar a aplicação da penalidade imposta pela legislação, eis que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a fiscalização aplicar a sanção em sua inteireza conforme determina a norma legal, em atendimento ao preceito contido no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ou seja, embora a DRJ não tenha mencionado expressamente na passagem acima especificamente os princípios da razoabilidade e isonomia, não há qualquer dúvida que as razões ali indicadas também se estendem aos referidos princípios.

Até porque, como é cediço, em razão disposto na súmula nº 02 do CARF, não cabe a este Conselho pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Uma vez em vigor, é imperativa a sua aplicação por parte da autoridade fiscal e a sua observância por parte dos Conselheiros no âmbito das decisões proferidas no contencioso administrativo, exatamente como entendeu a DRJ. Transcreve-se a seguir o teor da referida súmula:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Trouxe o contribuinte em seu Recurso Voluntário, ainda, razões no intuito de justificar as entregas com atraso no que tange a todas as sete datas de embarque. Deverão ser desconsideradas, contudo, as razões relacionadas aos embarques realizados em 03, 15;19 e 24 de setembro de 2005, visto que a multa relativa a tais embarques já foi afastada pela decisão recorrida.

Serão tratados nesta oportunidade, portanto, apenas os fundamentos relacionados aos valores mantidos pela DRJ, quais sejam, os relativos aos embarques realizados em 05, 07 e 14 de setembro de 2005, cuja informação foi inserida no SISCOMEX com 12, 10 e 8 dias de atraso, respectivamente.

Quanto a tais embarques, argumentou o contribuinte em seu recurso, de forma genérica, que teria registrado as informações dos embarques objeto da autuação dentro do prazo de dois dias, porém, que a averbação pelo Siscomex teria ocorrido posteriormente por problemas no sistema. Tal alegação foi rejeitada pela DRJ face à ausência de comprovação dos problemas alegados. Em seu recurso voluntário, o contribuinte repisa os argumentos trazidos em sua impugnação, sem que tivesse trazido aos autos qualquer documentação adicional.

Sobre o ônus da prova, é cediço que, em casos de lavratura de auto de infração, ao Autor (Fazenda Nacional) cumpre a comprovação do ato constitutivo do seu direito e ao Réu (contribuinte) a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Autor. Nesse contexto, no caso dos autos, cabia à fiscalização comprovar que houve o descumprimento da norma (não apresentação das informações no prazo devido), descumprimento este que restou incontroverso nos presentes autos, em que o próprio contribuinte reconheceu o não atendimento do prazo para inclusão das informações no SISCOMEX. De outro norte, cabia ao contribuinte trazer aos autos comprovação quanto a fato impeditivo, modificativo ou extintivo apto a afastar a pretensão punitiva da fiscalização, o que não ocorreu no caso vertente. Logo, entendo que não há reparos a serem feitos à decisão recorrida neste ponto.

Em sua defesa, o contribuinte alega, por fim, a caracterização da denúncia espontânea, visto que todos os registros foram realizados antes de qualquer ação da fiscalização. Pedes, portanto, o afastamento da penalidade a ele imposta, com fulcro no artigo 102, § 2º, do DL 37/66, que, em decorrência da alteração introduzida pela MP 497/2010

(convertida na Lei nº 12.350/2010), estendeu o instituto às penalidades administrativas, *in verbis*:

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

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

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

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

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).

Neste ponto, penso que assiste razão ao contribuinte. Consoante já tive a oportunidade de me manifestar anteriormente, apesar de reconhecer que este tema é bastante controvertido no âmbito deste Conselho, entendo que o instituto da denúncia espontânea é plenamente aplicável no caso vertente.

Isso porque, com a previsão inserida pela MP 497/2010 (convertida na Lei nº 12.350/2010) no referido parágrafo 2º do art. 102 do DL 37/66, que trata especificamente sobre imposto de importação e serviços aduaneiros, previsão esta reproduzida no art. 683, parágrafo 2º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), houve expressa ampliação da aplicação do instituto da denúncia espontânea às penalidades de natureza administrativa. Logo, a sua não admissão em casos como o presente representaria, no meu entender, descumprimento de previsão legal expressa, o que não seria possível, sob pena de se incorrer em afronta ao disposto na já referida súmula nº 02 do CARF, bem como do art. 62 do Anexo II do RICARF, cujo teor transcrevo a seguir:

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.

Ora, é inquestionável que a multa aqui analisada possui natureza administrativa. De outro lado, também é inquestionável que o referido parágrafo 2º admite a denúncia espontânea para penalidades de natureza administrativa.

O que faz, portanto, alguns julgadores, no intuito de defender a inaplicabilidade da denúncia espontânea em casos como o presente é alegar que a sua admissão

tornaria inócua a norma que estipula prazos para cumprimento de obrigação acessória. Entendo, contudo, que tal interpretação/conclusão vai muito além do que nos cabe no papel de Conselheiro/Julgador na esfera administrativa.

A norma não deixa dúvidas ao estender às penalidades administrativas o instituto da denúncia espontânea, trazendo como exceção tão somente as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita à pena de perdimento, o que não é o caso dos autos. Afora tal exceção, não trouxe o legislador qualquer restrição adicional à aplicação da denúncia espontânea nos casos de penalidades administrativas, não havendo qualquer impedimento para que o fizesse, caso assim pretendesse. Entendo, portanto, que a restrição defendida em algumas decisões deste Conselho invade a seara legislativa, em prejuízo da segurança jurídica que deve reger a relação entre Fisco e contribuinte, já tão prejudicada pela complexidade da nossa confusa legislação tributária.

Ademais, entendo que a súmula nº 49 do CARF, que determina que a denúncia espontânea disposta no art. 138 do CTN não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega da declaração, não se aplica ao caso vertente, visto que embasada em precedentes que tratam sobre o envio a destempo de DCTF, matéria diversa da aqui analisada, além de se embasar em casos anteriores à edição da MP 497/2010. Ocorre que a presente contenda versa sobre a denúncia espontânea em Direito Aduaneiro, considerado autônomo e que possui regramento próprio sobre a matéria (art. 102, parágrafo 2º do DL 37/66, reproduzido no art. 638, parágrafo 2º do Regulamento Aduaneiro), cuja redação sofreu alteração com base no conteúdo da MP 497/2010 (convertida na Lei nº 12.350/2010), norma esta que não fora objeto dos julgados que culminaram com a edição da referida súmula nº 49. Logo, penso inadequada a indicação de dita súmula como óbice à concessão da denúncia espontânea em casos que versem sobre direito aduaneiro.

Em observância ao princípio da especialidade - *lex specialis derogat legi generali* -, apresenta-se, pois, imperativa, no meu entender, a aplicação da literalidade do art. 102, parágrafo 2º do DL 37/66, reproduzido no art. 638, parágrafo 2º do Regulamento Aduaneiro, com a redação dada pela MP 497/2010 (convertida na Lei nº 12.350/2010), admitindo-se, por consequência, a denúncia espontânea para os casos de entrega a destempo de obrigação acessória aduaneira. E, ainda que a alteração legislativa tenha sido introduzida apenas em 2010, ou seja, posteriormente aos fatos aqui analisados, que versam sobre embarques ocorridos em 2005, há de se reconhecer a sua aplicação, em razão do princípio da retroatividade benigna.

Este tema encontra-se muito bem abordado no voto proferido pela Conselheira Tatiana Midori Migiyama no Acórdão 9303-005.869.

Uma vez constatada a possibilidade de aplicação, em tese, da denúncia espontânea à multa objeto da presente contenda, há de se verificar, então, a sua efetiva existência no caso concreto analisado.

Além da exceção expressamente prevista no parágrafo 2º do referido art. 102 (mercadoria sujeita à pena de perdimento), a denúncia espontânea não deverá ser admitida nos casos previstos no parágrafo 1º, seja porque realizada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria, seja porque realizada após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

Assim, há de se perquirir se a denúncia se enquadra em alguma das situações acima descritas, caso em que restaria afastada a sua espontaneidade.

Conforme já fora relatado, os embarques em análise através do presente recurso foram realizados em 05, 07 e 14 de setembro de 2005, tendo as respectivas informações sido inseridas voluntariamente pelo contribuinte no SISCOMEX com 12, 10 e 8 dias de atraso, quando a legislação mais benéfica dispunha que o prazo para inclusão no sistema desta informação seria de 7 dias.

Deverá ser verificado, portanto, se as informações foram incluídas no SISCOMEX no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria. Para tanto, é importante que se tenha em mente que se está diante no caso concreto aqui analisado de operações de exportação, conforme DDEs descritos na planilha de fls. 10 dos autos. Logo, em tais operações, tem-se que o desembaraço aduaneiro da mercadoria se dava nos termos previstos no art. 530 do Decreto 4.543/2002, abaixo transcrito, vigente à época dos fatos, cujo teor é o mesmo descrito no art. 591 do Decreto 6.759/2009, atualmente em vigor:

Art. 530. Desembaraço aduaneiro na exportação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria.

Ou seja, extrai-se deste dispositivo legal que o desembaraço aduaneiro ocorre anteriormente ao embarque, pois é com base neste registro que o embarque é autorizado. Logo, não resta dúvida que, após o embarque (que se dá necessariamente após o desembaraço aduaneiro), não está mais o contribuinte "no curso do despacho aduaneiro", cujo termo final, segundo a legislação, é justamente o desembaraço aduaneiro da mercadoria.

Nesse contexto, uma vez reconhecido pela própria fiscalização que as informações foram incluídas voluntariamente pelo contribuinte no SISCOMEX posteriormente aos embarques das mercadorias, quando não mais se encontrava o contribuinte "no curso do despacho aduaneiro", há de se afastar o disposto na alínea *a* do parágrafo 1º do art. 102 DL 37/66.

Ademais, considerando que o primeiro ato formal realizado pela fiscalização sobre este descumprimento foi a lavratura do presente auto de infração, em que já constou a informação da data em que a informação foi incluída no sistema, ainda que com atraso, afasta-se, portanto, o disposto na alínea *b* do parágrafo 1º do art. 102 DL 37/66.

Logo, uma vez verificado que a denúncia não fora realizada "no curso do despacho aduaneiro" e que a informação foi incluída no sistema antes de qualquer procedimento fiscalizatório, há de ser reconhecida a aplicação da denúncia espontânea no caso aqui analisado.

Nesse mesmo sentido, vide Acórdão nº 3302-002.721, de relatoria do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède e proferido em caso análogo ao presente:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 24/12/2004, 12/09/2008 a 21/09/2008

(...)

REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE NA EXPORTAÇÃO. MULTA DO ART. 107, inciso IV, alínea “E” DO DECRETO-LEI 37, DE 1966. DENÚNCIA ESPONTÂNEA PREVISTA NO ARTIGO 102 DO DECRETO-LEI Nº 37, DE 1966, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350, DE 2.010.

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea à infração por registro extemporâneo dos dados de embarque de exportação, de que trata o artigo 37 da IN SRF nº 28, de 1994, conforme comando do artigo 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pela Lei nº 12.350, de 2.010.

3. Da conclusão

Diante do acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para fins cancelar a multa exigida no auto de infração combatido em sua integralidade, em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves:

Em que pese o brilhante voto proferido pela eminente Relatora, *data venia*, divirjo quanto a possibilidade da aplicação da denúncia espontânea ao presente caso.

O instituto da denúncia espontânea no Direito Tributário, assim como os seus semelhantes em outros ramos do Direito, visa incentivar o infrator se auto corrigir, através do reconhecimento voluntário do ilícito e da reparação do bem jurídico violado.

Contudo, algumas infrações não são passíveis de serem beneficiadas pela denúncia espontânea. Quando a mera conduta do agente é definidor do núcleo do tipo da infração, estamos diante desse caso. Em outras palavras, quando a simples ação ou omissão do agente configurar o ilícito, não há possibilidade jurídica de se reparar o dano cometido.

No caso das obrigações acessórias autônomas, em regra, essa situação se configura. Podemos dizer que é, justamente, o atraso no cumprimento de obrigação acessória o exemplo mais contundente desse tipo de infração. Uma vez que, no exato momento em que se exauriu o prazo legal sem que a obrigação tenha sido cumprida, a infração está configurada e o atraso não poderá ser reparado.

Considerando-se que, como no caso dos presentes autos, a obrigação acessória autônoma descumprida pelo transportador ou pelos seus representantes consiste no dever de o sujeito passivo informar os dados de embarque de mercadorias à Aduana no prazo estabelecido, a simples falta da prestação tempestiva dessas informações já configura a infração e a impossibilidade física do retrocesso temporal impede sua reparação.

Por outro lado, se admitíssemos a possibilidade de aplicação da denúncia espontânea aos casos de infrações decorrentes do atraso na entrega de declarações ou da prestação de informações, estaríamos diante de um paradoxo lógico-jurídico, o qual tornaria morta a letra da lei.

Nesse sentido, me socorro do entendimento do Ilustre Conselheiro Jose Fernandes do Nascimento manifestado no Acórdão 3102-00.988, do qual extraio o seguinte excerto:

"De fato, se registro extemporâneo da informação da carga materializasse a conduta típica da infração em apreço, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que o mesmo fato configurasse a denúncia espontânea da correspondente infração.

De modo geral, se admitida a denúncia espontânea para infração por atraso na prestação de informação, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da infração, em hipótese alguma, resultaria na cobrança da multa sancionadora, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, ao mesmo tempo, a conduta configuradora da denúncia

espontânea da respectiva infração. Em consequência, ainda que comprovada a infração, a multa aplicada seria sempre inexigível, em face da exclusão da responsabilidade do infrator pela denúncia espontânea da infração.

Esse sentido e alcance atribuído a norma, com devida vênia, constitui um contrassenso jurídico, uma espécie de revogação da penalidade pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, a sanção estabelecida para a penalidade não poderá ser aplicada em hipótese alguma, excluindo do ordenamento jurídico qualquer possibilidade punitiva para a prática de infração desse jaez."

Nesse mesmo sentido, vem se manifestando a jurisprudência de nossos tribunais, conforme se infere da seguinte ementa:

MULTA DECORRENTE DA INFORMAÇÃO INTEMPESTIVA DE DADOS DE EMBARQUE. AGENTE MARÍTIMO. LEGITIMIDADE PASSIVA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. VALOR QUE NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO.

1. O agente marítimo assume a condição de representante do transportador perante os órgãos públicos nacionais e, ao deixar de prestar informação sobre veículo ou carga transportada, concorre diretamente para a infração, daí decorrendo a sua responsabilidade pelo pagamento da multa, nos termos do artigo 95, I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966. 2. Não se aplica a denúncia espontânea para os casos de descumprimento de obrigações tributárias acessórias autônomas. 3. A finalidade punitiva e dissuasória da multa justifica a sua fixação em valores mais elevados, sem que com isso ela ofenda os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

(BRASIL. TRF4. 2ª Turma. Apelação Cível nº 500599981.2012.404.7208/ SC. rel. Des. Rômulo Pizzolatti, j. 10.12.2013)

Nessa esteira, a Súmula CARF nº 49 preceitua a não aplicabilidade da denúncia espontânea em casos análogos de cumprimento de obrigação acessória de forma extemporânea:

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

Por fim, esclareça-se que a recorrente alega que, com o advento da MP 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010, o instituto da denúncia espontânea passou a alcançar as penalidades de natureza tributária e administrativa, caso em comento. Contudo, creio que a legislação supra não alterou o impedimento racional da aplicação do instituto da denúncia espontânea aos casos de cumprimento extemporâneo de obrigação acessória e alinhame ao entendimento do Douto Desembargador Rômulo Pizzolatti manifesto no voto condutor do Acórdão já mencionado:

A Lei nº 12.350, de 2010, deu ao artigo 102, § 2º, do DecretoLei nº 37, de 1966, a seguinte redação:

[...]

Bem se vê que a norma não é inovadora em relação ao artigo 138 do CTN, merecendo, portanto, idêntica interpretação. Nesse sentido, é pacífico o entendimento no sentido de que a denúncia espontânea não se aplica para os casos em que a infração seja à obrigação tributária acessória autônoma.

Pelo exposto, considero inaplicável ao caso concreto o instituto da denúncia espontânea, pois este não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento do dever instrumental caracterizado pelo atraso na prestação de informação à Administração.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves