



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

Processo nº 11050.001361/2009-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-000.009 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria AI - ADUANA
Recorrente AGENCIA MARÍTIMA RIO GRANDE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 18/07/2004 a 24/07/2004

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA. AGENTE MARÍTIMO. INOCORRÊNCIA.

O agente marítimo que, na condição de representante do transportador estrangeiro, comete a infração por atraso na prestação de informações de embarque responde pela multa sancionadora correspondente. Ilegitimidade passiva afastada.

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.

MULTA. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

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

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Maria Eduarda Simões, que lhe deu provimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão 07-21.880 da DRJ/FNS, que manteve integralmente o Crédito Tributário lançado pelo Auto de Infração, que exige da contribuinte a multa pelo atraso na prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada, penalidade prevista no art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37, de 1966, cuja redação foi alterada pela Lei 10.833, de 2003.

No caso concreto, foi impingida a referida multa, referente a apuração da falta de informação, no prazo legal, dos dados de embarque de mercadorias em dois navios entre os dias 08 e 16 de julho de 2004, tendo sido a multa aplicada por viagem do transportador.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação, tecendo os seguintes argumentos:

a) imprevistos no procedimento de exportação, que não são de sua responsabilidade;

b) ausência de tipicidade, vez que não deixou de prestar informações, bem como não é uma empresa de transporte internacional, tampouco um agente de carga, não havendo hipótese para seu enquadramento como responsável;

c) ilegitimidade passiva, não podendo figurar no pólo passivo da autuação, posto que é mera agência de navegação marítima, age em nome do Armador e com este não se confunde, logo, não pode responder pessoalmente por eventuais tributos e/ou obrigações acessórias;

d) denúncia espontânea, sendo descabida a multa, pois as informações foram prestadas antes que o procedimento fiscal fosse instaurado, não podendo se falar em embaraço ou empecilho à fiscalização;

e) retroatividade benigna, tendo em vista que os embarques ocorreram antes da vigência da IN SRF 510/2005, que estipulou prazo para a prestação de informações de embarque;

f) nulidade absoluta do AI, por este apresentar diversas irregularidades;

g) ilegalidade e falta de motivação do AI, uma vez que os fatos não trouxeram prejuízo algum para a movimentação da carga no navio, sendo o Auto de Infração, por isso, desnecessário e abusivo.

A DRJ/FLN, apreciando todos os argumentos da contribuinte, manteve, por unanimidade, o Crédito Tributário exigido.

Irresignada com a referida decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário basicamente repisando os argumentos da ilegitimidade passiva (preliminar) e da denúncia espontânea, acrescentando a tese do caráter confiscatório da multa e da desproporcionalidade do seu *quantum*.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves

O Crédito Tributário contestado no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

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

A questão se restringe na autuação fiscal, por ter a recorrente, supostamente, infringido o art. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37/1966, com a nova redação dada pela Lei 12.350, de 2010, ou seja, a recorrente teria prestado informações no Siscomex, referente aos dados de embarque em prazo superior a 7 (sete) dias, conforme exige o ordenamento jurídico.

Desta forma, ficando sujeita a penalidade prevista na alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

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

I-omissis

.....

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

a) omissis

.....

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que 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;

Passo a análise dos argumentos trazidos pela recorrente em seu Voluntário:

Preliminar

1) Ilegitimidade passiva

O sujeito passivo alega que, como agente marítimo, não é parte legítima para figurar no pólo passivo, não tendo responsabilidade tributária sobre o crédito discutido. A fim de comprovar a justeza de seu entendimento, colaciona doutrina e jurisprudência que, em tese, o corroboram.

Quanto à legitimidade, entendo que os arts. 94 e 95, I do Decreto-Lei nº 37/66 c/c o art. 135, II, do CTN, resolvem a questão, respectivamente:

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

Art. 95 Respondem pela infração:

I conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;(...)"

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I as pessoas referidas no artigo anterior;

II os mandatários, prepostos e empregados;(...)"

Deste modo, na condição de agência marítima e mandatário do transportador estrangeiro, a recorrente estava obrigada a prestar, tempestivamente, as informações no Siscomex, e assim não procedendo, cometeu a infração contida na alínea "e" do inciso IV do

artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833/2003, respondendo, pessoalmente pela infração em comento.

A recorrente cita a Súmula 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos:

O agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

Esta Súmula restou superada ao longo do tempo, mormente pela redação do artigo 32, I do Decreto-Lei nº 37/66, dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988 e do inciso II, do parágrafo único do mesmo artigo, dada pela Medida Provisória nº 215835/2001:

Art. 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. É responsável solidário: .(Redação dada pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)

II o representante, no País, do transportador estrangeiro; (Redação dada pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)

Ademais, a solidariedade tributária passiva está contida nos arts. 121, parágrafo único, II, 124, I e II e 128, todos do CTN, respectivamente, a saber:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

II responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II as pessoas expressamente designadas por lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito

tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A referida Súmula 192 do TFR também restou superada pela decisão do REsp 1.129.430/SP, relator ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJE de 14/12/2010, julgado em sede de recurso repetitivo.

Tal decisão também foi citada pela recorrente em suas argumentações, contudo, diferentemente do alegado, a referida decisão judicial assentou que o agente marítimo, no exercício exclusivo de atribuições próprias, no período anterior à vigência do Decreto-Lei nº 2.472/88 (que alterou o art. 32, do Decreto-Lei nº 37/66), não ostentava a condição de responsável tributário, porque inexistente previsão legal para tanto. **Todavia, a partir da vigência do Decreto-Lei nº 2.472/88 já não há mais óbice para que o agente marítimo figure como responsável tributário.** Vejamos excerto esclarecedor:

14. No que concerne ao período posterior à vigência do Decreto-Lei 2.472/88, sobreveio hipótese legal de responsabilidade tributária solidária (a qual não comporta benefício de ordem, à luz inclusive do parágrafo único, do artigo 124, do CTN) do "representante, no país, do transportador estrangeiro".

Desta forma, entendo que por expressa determinação legal, o agente marítimo, representante do transportador estrangeiro no país, é responsável solidário com este em relação à exigência de tributos e penalidades decorrentes da prática de infração à legislação tributária. O agente marítimo é, portanto, parte legítima para figurar no pólo passivo do Auto de Infração.

Assim, rejeito a preliminar argüida.

Mérito

1) Denúncia espontânea

A recorrente alega que, no caso concreto, embora de forma extemporânea, as informações de embarque de mercadorias foram prestadas no SISCOMEX após o despacho aduaneiro e antes do procedimento administrativo, que culminou com o lançamento, assim, estando a situação fática se subsumindo às hipóteses legais para a aplicação do benefício da denúncia espontânea.

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 conseqüência, 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 alinh-

me 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.

2) Violação dos Princípios Constitucionais da Capacidade Contributiva e do Não Confisco

A recorrente alega que foi autuada pelo registro tardio de dados referentes ao embarque de mercadorias no SÍSCOMEX., que os fatos ocorreram no ano de 2004, sendo que somente em 2009 ocorreu a autuação; que não foi aventada pelo Fisco qualquer hipótese de prejuízo, empecilho ou embaraço às suas atividades; que os valores impostos a título de multa, considerados em sua plenitude e na relação entre com a remuneração pelos serviços de agenciamento, inviabilizam a atividade profissional da Recorrente e que, resta caracterizado o caráter confiscatório e desproporcional da multa e, em consequência, a sua inconstitucionalidade.

De pronto, esclareça-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, a simples mora no cumprimento da obrigação acessória de prestar as devidas informações sobre o embarque de mercadorias infringe o disposto em lei e, ademais, prejudica o controle aduaneiro e, por consequência, os interesses nacionais, conforme o disposto no art. 237 da Constituição Federal:

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

Quanto às demais considerações, impõe-se relembrar que o julgamento administrativo trata da aplicação da legislação tributária como apresentada no sistema jurídico. Assim, a norma válida e eficaz, assim entendida a promulgada e publicada, dotada de

presunção de correção formal e material, não pode ser desconsiderada pelo julgador. Nesse sentido, dispõe o art.62, do Anexo II, do RICARF:

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.

A instância administrativa não é o foro adequado para discussões a respeito de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, por absoluta falta de competência das autoridades administrativas a essa função, que é reservada pela Constituição Federal em caráter exclusivo ao Poder Judiciário.

É inócuo, portanto, suscitar tais alegações no âmbito administrativo, pois o julgador não pode delas tomar conhecimento. No caso, verificar a eventual existência de confisco ou de desproporcionalidade seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma que prevê a incidência da multa, o que é vedado a este Conselho Administrativo.

Em consonância com esse ditame, vejamos o teor da Súmula CARF nº 2:

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

Assim sendo, não tomo conhecimento das alegações de afronta aos Princípios Constitucionais do não confisco e da capacidade contributiva.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo na íntegra o Crédito Tributário lançado.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves

Declaração de Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

Concordo com o voto proferido pelo eminente Relator no que concerne à inocorrência de ilegitimidade passiva do agente marítimo, bem como à incompetência deste Conselho para afastar a aplicação da multa sob o fundamento de ofensa a princípios constitucionais, em razão do disposto na súmula nº 02 do CARF.

Quanto ao mérito, contudo, dada a devida vênia, ousou discordar das conclusões ali apresentadas, conforme fundamentos a seguir indicados.

1. Da análise da aplicação no tempo das IN SRF nº 28/94 e alterações posteriores.

De início, há um tema que entendo relevante à solução da presente contenda, qual seja, a análise da aplicação no tempo da IN SRF nº 28/94 e alterações posteriores.

Ainda que o contribuinte não tenha reproduzido este fundamento em seu Recurso Voluntário, penso que não há óbice à apreciação desta matéria nesta oportunidade, visto que o convencimento do Julgador não se limita ao acolhimento ou não dos argumentos apresentados pela Recorrente. Além disso, verifica-se dos autos que este tema foi abordado pelo contribuinte em sede de impugnação e foi objeto de apreciação por parte da DRJ, sendo cabível, portanto, a análise dos fundamentos ali apresentados nesta fase recursal.

Feitas essas considerações preliminares, passo à análise do tema em si.

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. Os fatos geradores ocorreram em 2004.

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 da IN SRF nº 28/94, cujo teor, vigente à época dos fatos, transcrevo a seguir:

*Art. 37. **Imediatamente** após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos.*

Parágrafo único. 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 à unidade da SRF de despacho. (Grifos apostos)

A referida norma foi posteriormente alterada pela IN SRF nº 510/2005, bem como pela IN 1.096/2010, que fixaram prazo certo de 2 (dois) e 7 (sete) dias, respectivamente.

O auto de infração, ao tratar sobre o prazo em questão, apesar de descrever que o prazo seria de 7 (sete) dias, fundamentou a autuação na IN SRF nº 510/2005, que previa prazo de 2 (dois) dias para o registro das informações no SISCOMEX. Houve, portanto, uma falha na fundamentação do dispositivo legal aplicável. De toda sorte, entendo que tal vício não foi capaz de cercear o direito de defesa do contribuinte, que, em sua defesa, demonstrou ter pleno conhecimento das razões que levaram à lavratura do auto de infração em comento.

Ademais, a análise do mérito que será a seguir realizada dispensaria o reconhecimento de eventual nulidade do auto de infração, em razão do disposto no parágrafo 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/2013, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Quanto à análise de mérito, é válido mencionar que os embarques objeto da presente contenda ocorreram em 2004, ou seja, quando ainda não se encontrava em vigor a redação original do IN SRF nº 28/94 que continha o termo "imediatamente após". Ainda não

estava em vigor, portanto, nem o prazo certo de dois dias determinado pela IN RFB nº 510 de 14 de fevereiro de 2005, nem o prazo certo de sete dias disposto na IN 1.096/2010.

Sobre o tema, entendo que a imposição de multa realizada com base na IN RFB nº 510/2005, ou mesma da IN nº 1.096/2010, no caso de fatos geradores anteriores à sua vigência não se sustenta. Isso porque, conforme acima relatado, em sua redação original, a IN nº 28/94 dispunha que os dados pertinentes deveriam ser registrados no SISCOMEX "imediatamente após" o embarque da mercadoria.

Penso, contudo, que o termo "imediatamente após", constante da vigência original do art. 37 da IN SRF nº 28/1994 não possui delimitação objetiva apta a determinar o cumprimento da obrigação de registro dos dados de embarque. Até porque, diante da imprecisão deste termo, a sua delimitação dependeria do entendimento pessoal de cada autoridade fiscal, em prejuízo da segurança jurídica que deveria, ao menos em tese, reger as relações entre Fisco e contribuinte.

Ademais, no meu entendimento, a Notícia Siscomex nº 105, de 27 de julho de 1994, que, em razão da indeterminação da expressão "imediatamente após", veiculou a informação no sentido de que o prazo para prestação das informações na legislação vigente à época seria de 24 horas, não possui força normativa, razão pela qual não logra suprir a ausência de determinação de prazo certo constante da IN SRF nº 28/1994.

Para os efeitos dessa obrigação, portanto, entendo que a multa que lhe corresponde, instituída no art. 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-lei nº 37, de 1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003, somente começou a ser passível de aplicação a partir da fixação de prazo certo, cuja primeira previsão foi instituída pela IN SRF nº 510, de 2005, que determinou prazo certo de dois dias para o registro das informações.

Nesse mesmo sentido, já se pronunciou este Conselho, a exemplo dos Acórdão nº 3302-002.721, cuja ementa colaciona-se a seguir:

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, IV, "E" DO DL 37/1966 (IN SRF 28, de 1994, IN SRF 510, de 2005 e IN SRF nº 1.096, de 2.010). VIGÊNCIA E APLICABILIDADE. NOTÍCIA SISCOMEX.

A expressão "imediatamente após", constante da vigência original do art. 37 da IN SRF nº 28, de 1994, traduz subjetividade e não possui delimitação jurídica objetiva a determinar o cumprimento da obrigação de registro dos dados de embarque. Para os efeitos dessa obrigação, a multa que lhe corresponde, instituída no art. 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-lei nº 37, de 1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 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, de 2005 entrou em vigor e fixou prazo certo para o registro desses dados no Siscomex.

Sendo assim, tratando-se o caso concreto aqui analisado de fatos geradores de 2004, ou seja, anteriores à entrada em vigor da IN nº 510/2005, entendo que deverá ser afastada a penalidade aplicada, em razão inexistência de previsão legal à época dos fatos geradores capaz de exigir o cumprimento da obrigação em tela.

2. Da denúncia espontânea.

Em sua defesa, o contribuinte alega, ainda, a caracterização da denúncia espontânea, visto que todos os registros teriam sido realizados após o despacho aduaneiro e antes de qualquer ação da fiscalização. Pede, portanto, o afastamento da penalidade a ele imposta.

A denúncia espontânea em matéria aduaneira encontra respaldo 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 a aplicação do 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 também assiste razão ao contribuinte. 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 súmula nº 02 do CARF, bem como do art. 62 do Anexo II do RICARF, a seguir transcritos:

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

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.

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 2004, tendo as respectivas informações sido inseridas voluntariamente pelo contribuinte no SISCOMEX, embora com alguns dias de atraso, inclusive considerando a legislação mais benéfica que dispunha que o prazo para inclusão no sistema desta informação seria de 7 dias.

Para que reste configurada a denúncia espontânea, portanto, deverá ser verificado 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 constante do auto de infração combatido. 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.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões