



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

<b>Processo nº</b>	11128.008879/2009-64
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3002-000.016 – Turma Extraordinária / 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	13 de março de 2018
<b>Matéria</b>	Aduaneiro. Denúncia espontânea.
<b>Recorrente</b>	CEVA FREIGHT MANAGEMENT DO BRASIL LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 19/08/2008

**INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. AUSÊNCIA DE EXCLUIDENTE.**

Eventual erro em dado fornecido por terceiro não tem o condão de afastar a penalidade cabível ao agente que prestou intempestivamente a devida informação à Receita Federal, eis que se trata de responsabilidade de natureza objetiva e solidária, podendo a multa ser exigida em conjunto ou isoladamente de quem quer que tenha concorrido para a infração ou dela se beneficiado, independente da extensão do dano causado e da intenção dos intervenientes envolvidos.

**AGENTE DE CARGA. INOBSERVÂNCIA DO PRAZO PARA PRESTAR INFORMAÇÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA.**

Por expressa determinação legal (art. 32 do Decreto-lei nº 37/66), 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 e aduaneira. O agente marítimo é, portanto, parte legítima para figurar no polo passivo de auto de infração por descumprimento de norma do regulamento aduaneiro.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. DESCABIMENTO.**

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

**PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE. SÚMULA N° 02 DO CARF.**

---

Nos moldes do que dispõe a súmula nº 02 do CARF, não cabe a este Conselho pronunciar-se sobre a constitucionalidade de lei tributária, ainda que sob o fundamento de ofensa ao princípio da razoabilidade.

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, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Larissa Nunes Girard, Carlos Alberto da Silva Esteves e Diego Weis Júnior.

*(assinado digitalmente)*

Larissa Nunes Girard - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

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

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 77/79 dos autos:

Trata-se de processo referente à exigência de multa pelo descumprimento da obrigação de prestar informação sobre veículo, operação realizada ou carga transportada, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O lançamento, que totalizou R\$ 5.000,00 à época de sua formalização, foi contestado pela empresa autuada.

### **Da Autuação**

De acordo com a descrição dos fatos constante no Auto de Infração, a autuada concluiu a destempo a desconsolidação relativa aos conhecimentos eletrônicos (CEs) máster (Master Bill of Lading-MBL) e submáster (MHBL) ali identificados, relativamente aos CEs agregados (House Bill of Lading-HBL) especificados. Para caracterizar a irregularidade apurada, foram também informados dados referentes à embarcação, viagem, porto, escala, data da atracação, manifesto eletrônico relativos à carga cujo atraso na informação ensejou a autuação.

Na sequência a fiscalização passou a discorrer sobre o Siscomex Carga, indicando a legislação que regula a utilização desse sistema, especialmente quanto aos prazos para prestar informações (arts. 22 e 50 da IN RFB nº 800/2007) e às excludentes e includentes de punibilidade previstas na legislação (art. 64 do ADE Corep nº 3/2008). Foi explicada a motivação da obrigação imposta, destacando sua importância no contexto preventivo, objetivando proporcionar maior segurança e racionalidade ao controle aduaneiro.

Em seguida, a autoridade lançadora apresentou a legislação aplicável no caso de descumprimento da obrigação em foco (arts. 37 e 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966) e teceu comentários acerca da interpretação dessa legislação, considerando, com base no art. 112 do CTN, ser aplicável ao caso a Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2008. Foram apresentados, também, esclarecimentos sobre a natureza objetiva da responsabilidade pela infração apurada e sua materialidade.

A fiscalização prosseguiu seu relatório informando quem são os intervenientes aduaneiros designados pela legislação, tendo em vista o disposto no art. 76, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 e nos arts. 3º a 5º da IN RFB nº 800/2007, e concluiu que era a autuada, na condição de consignatária do citado CE genérico, a responsável por prestar as informações relativas à desconsolidação das cargas correspondentes.

Diante dos fatos apurados a autoridade lançadora considerou ser dever de ofício exigir a penalidade formalizada no Auto de Infração em debate.

### **Da Impugnação**

O sujeito passivo foi cientificado da exação em 15/12/2009 e, em 7/1/2010, apresentou impugnação (fls. 51-58) na qual aduz os seguintes argumentos.

**a) Culpa de Terceiro.** O atraso na informação dos CEs agregados foi decorrente da divergência entre o somatório dos pesos deles e o peso informado pelo armador no CE máster, fato que gerou bloqueio no sistema Mercante, impossibilitando a conclusão da desconsolidação. Tal divergência só foi esclarecida quando do desembarque da carga e da realização de sua desova, ocasião em que foi constatado o erro na informação do CE máster. Somente após a correção dessa informação a impugnante pode informar os dados dos CEs agregados.

**b) Ausência de prejuízo.** Tendo a autuada efetuado o registro das informações dos CEs agregados corretamente, fica claro que não agiu ou teve qualquer intenção de cometer infração, sendo que não houve nenhum prejuízo que justificasse sua penalização.

**c) Denúncia espontânea.** Conforme se depreende dos autos, ainda que a destempo, as informações foram prestadas pela própria impugnante, antes do início de fiscalização. Assim não é cabível a multa exigida, pois se aplica ao caso o instituto da denúncia espontânea, consoante dispõe o art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

**d) Inobservância do art. 50 da IN RFB 800/2007.** Conforme disposto no caput do art. 50 da IN RFB nº 800/2007, os prazos de antecedência para prestação de informações a Receita Federal entraram em vigor apenas em 1º de abril de 2009, estando a impugnante dispensada de tal obrigação por ocasião dos fatos que deram ensejo à autuação, pois, na condição de agente de carga, não lhe são aplicáveis as disposições do parágrafo único do referido art. 50. Tratando-se de dispensa do cumprimento de obrigação acessória, a lei tributária deve ser interpretada literalmente, consoante dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional.

Ao final a impugnante informa que provará o alegado por todos os meios de provas admitidos em direito e requer que seja cancelado o lançamento.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, conforme decisão que restou assim ementada:

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 19/08/2008

ULTERIOR APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PROTESTO GENÉRICO. INEFICÁCIA.

O protesto genérico pela posterior apresentação de prova é inútil no processo administrativo fiscal, em que a impugnação deve estar instruída com os documentos em que se fundamenta, precluindo o direito de apresentá-los noutro momento, exceto nas hipóteses definidas na legislação regente, as quais independem de prévio protesto.

#### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 19/08/2008

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. AUSÊNCIA DE EXCLUDENTE.

Eventual erro em dado fornecido por terceiro não tem o condão de afastar a penalidade cabível ao agente que prestou intempestivamente a devida

---

informação à Receita Federal, eis que se trata de responsabilidade de natureza objetiva e solidária, podendo a multa ser exigida em conjunto ou isoladamente de quem quer que tenha concorrido para a infração ou dela se beneficiado, independente da extensão do dano causado e da intenção dos intervenientes envolvidos.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 19/08/2008

**INFORMAÇÕES SOBRE VEÍCULO, OPERAÇÃO OU CARGA. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO.**

Até a entrada em vigor dos prazos estabelecidos no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 800/2007, as informações exigidas pela Aduana referentes ao transporte internacional de mercadorias, inclusive as de responsabilidade do agente de carga, deveriam ser prestadas antes da atracação ou desatracação da embarcação em porto no País.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. DESCABIMENTO.**

A prestação de informação sobre veículo, operação ou carga é obrigação acessória autônoma de natureza formal vinculada a prazo certo, cujo atraso já consuma a infração, causando dano irreversível, razão pela qual não se aplica ao caso a denúncia espontânea, mormente quando a comunicação da irregularidade também é intempestiva, diante da prévia atracação do veículo transportador e do bloqueio realizado no Siscomex Carga no ato do registro intempestivo.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 12/05/2015 (vide termo de ciência por abertura de mensagem à fl. 95 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs em 08/06/2015 Recurso Voluntário (fls. 99/121), através do qual, repisando os argumentos apresentados em sua impugnação, requereu o recebimento e provimento do recurso para reformar a decisão de primeira instância e afastar a multa impugnada.

Os autos, então, vieram-se conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o breve relatório.

## Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

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

### 1. Das razões recursais

O recorrente se insurge contra o entendimento da DRJ de manter a multa aplicada pela Alfândega do Porto de Santos em 13/09/2009, no valor de R\$ 5.000,00, por descumprimento de prazo para entrega de informações sobre a embarcação *CAP SAN NICOLAS*, chegada em 18/08/2008. Apresenta as seguintes razões para reforma da decisão.

#### 1.1. Da culpa de terceiro.

O recorrente argumentou em sua impugnação que a culpa pelo atraso decorreu de erro do armador que forneceu informações incorretas sobre a carga transportada, e que só teve condições de constatar e corrigir a irregularidade no momento do desembarque.

A primeira instância se pronunciou no sentido de que sua responsabilidade em informar os dados corretos sobre a carga é objetiva, nos termos dos artigos 94, § 2º e 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966, e que não há provas de que o contribuinte tenha adotado medidas necessárias para se eximir da culpa pelo descumprimento do prazo legal. O acórdão afirma que o resarcimento por penalidade para a qual terceiro tenha concorrido ou dado causa deve ser resolvido no âmbito particular. O recorrente impugnou a decisão afirmando que não concorreu para a infração, que decorreu de erro do armador, estando sua boa fé demonstrada em seu ato de corrigir a informação errada.

Neste particular, entendo que não assiste razão ao contribuinte, devendo ser mantida a decisão recorrida por seus próprios fundamentos. Isso porque, como é cediço, a responsabilidade em matéria tributária é objetiva e independe da caracterização de má-fé do contribuinte quanto ao seu descumprimento.

#### 1.2. Da ilegalidade do auto de infração.

O recorrente afirma que a ele não se aplicava, na situação, a exigência de antecedência na prestação de informações, devido à previsão do art. 50 da IN RFB nº 800/2007. Segundo essa norma, a obrigação só seria exigível a partir de 1º de abril de 2009, e a exceção prevista no parágrafo único não lhe era aplicável em razão de sua condição de agente de cargas, divergente da de transportador. O contribuinte alega que a interpretação do mencionado artigo 50 deve ser restritiva, caso contrário se estaria entendendo penalidade e ferindo o princípio da legalidade. Ainda, alega que aplicar-lhe a multa seria desrespeito ao artigo 111 do CTN, que prevê interpretação literal no caso de dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Cita o artigo 150, III, do CTN, que trata da irretroatividade da lei tributária, e o artigo 110 do mesmo Diploma, para impugnar a distorção de conceitos de

---

direito privado (equiparar agentes de carga a transportador) com a finalidade de exigir obrigação tributária.

Acerca desse ponto, a decisão da DRJ entendeu que a autuação está de acordo com o artigo 50 da IN RFB nº 800/2007, pois o agente de carga está englobado na definição de transportador, nos termos do artigo 2º, V e § 1º, IV, “e”, da referida instrução normativa. Afirma que os responsáveis pela prestação das informações não ficaram eximidos, mas, dentro do período concedido pela norma para a adaptação das empresas às regras ali estabelecidas, lhes foi admitido o fornecimento dos dados com menor antecedência. Informou que a obrigação do agente de cargas de prestar informações decorre do artigo 37, §1º, Decreto-Lei 37/1966, recepcionado pela Constituição com força de lei, dispositivo que é a base legal da IN 800/2007. Além disso, a infração atribuída ao recorrente prevê sua aplicabilidade aos agentes de carga, nos termos do artigo 107, IV, “e”, do Decreto-Lei 37/1966, com redação dada pela lei 10.833/2003. Sua responsabilidade também está prevista no artigo 18 da instrução normativa, corroborada pela documentação dos autos, uma vez que foi o recorrente quem emitiu o CE. Por fim, o acórdão consigna que o emprego genérico do termo transportador não vai de encontro ao artigo 110 do CTN, pois este se volta à definição de competências tributárias, e a interpretação da palavra tem que ser feita em seu contexto.

Para que melhor se compreenda o cerne da discussão, transcrevo a seguir o teor do art. 50 da IN RFB nº 800/2007:

*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 pelo(a) 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 desatração da embarcação em porto no País.*

O contribuinte, então, defende que a exceção à regra de que seriam exigidos os prazos de antecedência tão somente a partir de 1º de abril de 2009 seria aplicável apenas aos “transportadores”, em razão da literalidade do disposto no parágrafo único acima. Entendo, contudo, que esta não é a melhor solução a ser dada ao caso em análise.

De fato, dito dispositivo legal determina que os prazos de antecedência previstos no art. 22 desta mesma IN somente serão obrigatórios a partir de 1º de abril de 2009. Ocorre que o parágrafo único deste mesmo dispositivo afasta a prorrogação do prazo no que concerne à obrigação do transportador de prestar informações sobre as cargas transportadas. E o art. 32 do Decreto-lei nº 37/66, ao tratar sobre a responsabilidade tributária, estende ao agente marítimo (representante, no país, do transportador estrangeiro), na qualidade de responsável solidário, a responsabilidade atribuída ao transportador. É o que se infere da transcrição a seguir:

*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)***

*II o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*Parágrafo único. É responsável solidário: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*I- o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

***II - representante, no País, do transportador estrangeiro; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)***

*III - adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)*

*d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)*

Entendo, portanto, que não há que se falar em afronta ao art. 110 do CTN. A equiparação dos agentes marítimos aos transportadores não decorreu da alteração da definição, conteúdo ou alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, mas sim de observância à expressa determinação legal, expressa no art. 32 do Decreto-lei nº 37/66, acima transcrita.

Tal responsabilidade, inclusive, encontra respaldo nos artigos 121, inciso II, 124, inciso II, e 128 do CTN, *in verbis*:

*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:*

*I contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

---

***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.***

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

\*\*\*

*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.*

Ainda sobre o tema, é importante ressaltar a decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP 1.129.430/SP, em que aquele tribunal decidiu que o agente marítimo, no exercício exclusivo de atribuições próprias, não ostentava a condição de responsável tributário no período anterior à vigência do Decreto-lei nº 2.472/88 (que alterou o art. 32 do Decreto-Lei nº 37/66), por ausência de previsão legal. Tal decisão, portanto, leva à conclusão lógica de que, iniciada a vigência do referido Decreto-lei nº 2.472/88, não há mais que se falar em ilegitimidade passiva dos agentes marítimos.

Nesse mesmo sentido, vem decidindo este Conselho, a exemplo das decisões a seguir colacionadas:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 14/12/2009

**INFRAÇÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA. AGENTE MARÍTIMO.**

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

(...). (Acórdão nº 3402-004.438 de 26/09/2017).

\*\*\*

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 07/12/2005

**AGENTE MARÍTIMO. LEGITIMIDADE PASSIVA.**

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 e aduaneira. O agente marítimo é, portanto, parte legítima para figurar no polo passivo do auto de infração por descumprimento de norma do regulamento aduaneiro.

(...). (Acórdão nº 3301-003.882 de 28/06/2017).

Entendo, pois, que deverá ser rejeitada a preliminar de ilegitimidade passiva apresentada pelo contribuinte.

### **1.3. Da aplicação do instituto da denúncia espontânea.**

O recorrente impugna a decisão de primeira instância, que rejeitou seu argumento de denúncia espontânea, fundamentada na intempestividade e ineficácia da medida. O recorrente se insurge, argumentando que a denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidade, nos termos do artigo 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/1966, e que o fato de ter retificado as informações antes que fosse instaurado qualquer processo fiscalizador se coaduna com o instituto e afasta o entendimento de intempestividade. Quanto ao entendimento de ineficácia, aduz que não foi demonstrado o dano ao controle aduaneiro, já que as informações foram inseridas no Siscomex antes da formalização da entrada em território nacional.

Afirma que a finalidade da denúncia é estimular o contribuinte a informar e sanar omissões que passariam despercebidas ao fisco, dando-lhe em troca a exclusão da penalidade que lhe seria aplicada. De tal modo, aplicar-lhe a multa contrariaria o princípio da interpretação teleológica. Diz que o artigo 683, § 1º, I do regulamento aduaneiro (que não considera espontânea a denúncia realizada no curso do despacho aduaneiro), é contraditória com o artigo 736 do mesmo regulamento (que afasta penalidades de infrações que não tenham gerado prejuízo para o recolhimento de tributos federais em caso de erro ou ignorância escusável do infrator).

A decisão da primeira instância afirmou que não foram atendidos os pressupostos da denúncia espontânea, que são a tempestividade e eficácia da denúncia. Quanto à tempestividade, entendeu que a formalização da entrada do veículo procedente do exterior no País, que se dá pelo Termo de Entrada, exclui a espontaneidade, nos termos do 683, § 3º, do Decreto 6.759/2009, e do artigo 138 do CTN, por se tratar de procedimento administrativo relacionado com a infração. Quanto à eficácia, afirmou que o não fornecimento de informações em tempo hábil prejudicou irreversivelmente os objetivos da norma, e que a posterior prestação de informações não teve o condão de reparar o dano causado. Ademais, por tratar-se de obrigação acessória autônoma formal ligada a prazo, a inobservância deste consuma a infração e torna irreversível o prejuízo, conforme decisões do STJ e do CARF que fundamentaram a decisão.

Quanto a esta matéria, entendo importante que sejam feitos alguns esclarecimentos. Isso porque, embora concorde com a conclusão a que chegou a DRJ em sua decisão, no sentido de afastar a denúncia espontânea no caso concreto aqui analisado, faço com base em fundamentos distintos dos ali consignados, conforme restará devidamente demonstrado a seguir.

Em sua defesa, o contribuinte alega a caracterização da denúncia espontânea, visto que todos os registros foram realizados antes de qualquer ação da fiscalização. Pede, 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).

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, em tese, plenamente aplicável a casos que versem sobre obrigação acessória cumprida a destempo pelo contribuinte.

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 relacionados ao registro de informações no SISCOMEX tão somente em razão da sua entrega ter se dado com atraso 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, sendo inquestionável que a multa possui natureza administrativa e que o referido parágrafo 2º admite a denúncia espontânea para penalidades de natureza administrativa, quando as condições para a caracterização da denúncia espontânea estiverem presentes, entendo que não se pode afastar dita disposição legal.

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 inócuas 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.

Da mesma forma, as decisões do STJ que tratam sobre a impossibilidade de admissão da denúncia espontânea em caso de descumprimento de obrigação acessória, em sua grande maioria, tratam de obrigação relacionada à legislação tributária, e não à legislação aduaneira. Apresentando-se, portanto, inadequada a sua indicação para fins de fundamentar o afastamento da denúncia espontânea em casos de descumprimento de obrigação aduaneira.

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, desde que as demais condições para a sua devida caracterização restem devidamente observadas.

Este tema foi muito bem abordado nos votos proferidos tanto pelo Conselheiro Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no Acórdão nº 3302-002.721, quanto pela Conselheira Tatiana Midori Migiyama no Acórdão 9303-005.869.

Nesse contexto, uma vez admitida 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 desembarço 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.

Neste ponto, concordo com a decisão recorrida ao dispor que há de ser afastada a denúncia espontânea no caso concreto aqui analisado, conforme passagem a seguir transcrita, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

A denúncia **não atendeu ao requisito da tempestividade**. Antes de ela ser apresentada já havia sido implementado procedimento administrativo relacionado com a infração. Trata-se da formalização da “*entrada do veículo procedente do exterior*” que, nos termos do Regulamento Aduaneiro, exclui a espontaneidade por “*infração imputável do transportador*”. Tal disposição conta expressamente no art. 683, § 3º, do Decreto nº 6.759, de 5/2/2009 (Regulamento Aduaneiro em vigor), que tem o mesmo teor do art. 612, § 3º, do Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro anterior, vigente à época dos fatos), *in verbis*:

*Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso [...]*

*§ 3º Depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador.* (Destques na reprodução.)

A formalização da entrada do veículo no País se dá com a emissão do **termo de entrada**, em conformidade com o disposto nos artigos 31 e 32 do Regulamento Aduaneiro atual, que correspondem aos artigos 30 e 31 do Regulamento Aduaneiro anterior, a seguir reproduzidos. Trata-se de procedimento administrativo diretamente relacionado com a infração sob exame, pois deve ser realizado depois das informações exigidas serem prestadas, conforme se pode constatar:

*Art. 30. O transportador prestará à Secretaria da Receita Federal as informações sobre as cargas transportadas, bem assim sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.*

[...]

*Art. 31. Após a prestação das informações de que trata o art. 30, e a efetiva chegada do veículo ao País, será emitido o respectivo termo de entrada, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.* (Destacou-se.)

A título de informação, observa-se que o registro de Declaração de Trânsito Aduaneira (DTA) ou de Declaração de Importação também afasta a aplicação da denúncia espontânea, consoante dispõe o art. 612, § 1º, I, do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (o qual corresponde ao art. 683, § 1º, I, do Regulamento Aduaneiro atual), a seguir reproduzido. É que qualquer um desses registros configura o início do despacho aduaneiro, conforme disposto no art. 35 da IN SRF nº 248/2002<sup>22</sup> e no art. 15 da IN SRF nº 680/2006<sup>3</sup>, que é procedimento administrativo relacionado com a infração.

---

*Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso [...]*

*§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada [...]:*

*I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ou*

*[...] (Destaque na reprodução.)*

Em sua defesa, o contribuinte alega que o artigo 683, §1º, I do regulamento aduaneiro (que não considera espontânea a denúncia realizada no curso do despacho aduaneiro) seria contraditória com o artigo 736 do mesmo regulamento (que afasta penalidades de infrações que não tenham gerado prejuízo para o recolhimento de tributos federais em caso de erro ou ignorância escusável do infrator). Ou seja, não contesta que a informação apenas fora incluída no SISCOMEX no curso do despacho aduaneiro, tornando tal fato incontroverso. Defende, contudo, o afastamento da aplicação do disposto no artigo 683, §1º, I do regulamento aduaneiro sob o argumento de que estaria em desacordo com o disposto no art. 736 deste mesmo regulamento.

Entendo, contudo, não assistir razão ao contribuinte em sua pretensão. Isso porque, consoante já analisado anteriormente, a responsabilidade em razão do descumprimento da norma aqui analisada é objetiva e não depende de qualquer demonstração de prejuízo relacionado ao recolhimento de tributos federais.

Diante do acima exposto, concluo que, apesar de aplicável em tese a denúncia espontânea em relação à inclusão de informações no SISCOMEX a destempo, há de ser afastada a denúncia espontânea no caso concreto aqui analisado, visto que as informações foram incluídas no curso do despacho aduaneiro.

Neste tópico, é importante registrar, contudo, o entendimento da maioria dos Julgadores sobre a matéria, nos moldes do que determina o art. 63, parágrafo 8º do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

*Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.*

*(...).*

*§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.*

Isso porque, embora os demais Conselheiros desta turma de julgamento tenham concordado com a conclusão acima disposta, no sentido de que a denúncia espontânea não é aplicável no caso concreto aqui analisado, o fez por razões distintas da ali apresentada, tornando-se necessária, portanto, a indicação dos fundamentos adotados por esta maioria.

Os três demais Conselheiros entenderam que, no caso de descumprimento da obrigação acessória aqui analisada, relativa ao registro a destempo de informações no

---

SISCOMEX, a denúncia espontânea não seria aplicável sequer em tese. Tal entendimento pode ser extraído do conteúdo do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves no Acórdão nº 3002-000.010, cuja ementa, sobre a matéria em relevo, assim dispôs: "Não se aplica o benefício da denúncia espontânea para os casos de descumprimento de obrigações tributárias acessórias autônomas".

Foi este entendimento, portanto, que prevaleceu no julgamento do presente caso, ressalvado o meu entendimento pessoal sobre o tema, acima delineado.

#### **1.4. Ofensa ao princípio da razoabilidade.**

Por fim, o recorrente alega que o atraso na prestação das informações não teve o condão de impedir a realização dos objetivos da Receita Federal com a norma instituidora do prazo, já que as informações foram prestadas antes de qualquer ação fiscalizatória. Afirma que ficou demonstrada a ausência de má-fé de sua parte bem como a inexistência de prejuízo ao erário, devendo a administração se pautar pela razoabilidade e cancelar o auto de infração. Pede, por fim, o afastamento da multa.

Não merece acolhida os argumentos do Recorrente. Isso porque, como é cediço, em razão disposto na súmula nº 02 do CARF, não cabe a este Conselho pronunciar-se sobre a constitucionalidade 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, não sendo permitido o seu afastamento em razão do princípio da razoabilidade, conforme pretendido pela recorrente. Transcreve-se a seguir o teor da referida súmula:

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

Ademais, consoante já analisado em tópico anterior, é cediço que o descumprimento da obrigação aduaneira aqui analisada independe da verificação de má-fé do contribuinte.

#### **2. Da conclusão**

Diante do acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no presente caso.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

