



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.721269/2016-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.213 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 07 de abril de 2020
Recorrente MAC CARGO DO BRASIL EIRELI - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 20/05/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REGISTRO INTEMPESTIVO DE CARGA. MULTA. PENALIDADE ADMINISTRATIVA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 126 C/C ART. 72 DO RICARF.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO.

O contencioso administrativo fiscal instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido alegada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Assim, quando a matéria não for contestada, não há como instaurar a fase litigiosa processual, conforme impõe o artigo 14 do Decreto 70.235/72, configurando, portanto, a preclusão consumativa processual. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo do apelo em relação à alegação de *bis in idem*, em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Marcos Roberto da Silva e Luis Felipe de Barros Reche.

(assinado digitalmente)
Marcos Roberto da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)
Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator.

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

Relatório

Por historiar adequadamente os fatos, adoto por transcrição o relatório constante da decisão recorrida (fls. 118/130), verbis.

Trata o presente processo de auto de infração pela não prestação de informação sobre veículo ou carga transportada.

Segundo a fiscalização, a agente de carga MAC CARGO DO BRASIL EIRELI, concluiu a desconsolidação relativa a conhecimento de transporte de forma intempestiva conforme resumo apresentado nas fls. 10 a 11.

Por ter violado o prazo estabelecido pela IN/SRF nº 800 de 2007, em seu art. 22, a fiscalização lançou a multa do art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto-lei nº 37/66, no valor de R\$ 5.000,00 por carga não informada. Alega a fiscalização a não aplicação do instituto da denúncia espontânea.

Intimada do Auto de Infração em 03/05/2016 (fl. 40), a interessada apresentou impugnação e documentos em 09/05/2016, juntados às fls. 95 e seguintes, alegando em síntese:

1. Alega preliminarmente a nulidade do Auto de Infração em função de decisão judicial nos autos da Ação Ordinária nº 0005238-86.2015.4.03.6100 da 14ª Vara Federal da Subseção Judiciária de São Paulo, interposta pela Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC). Cita trecho de referida decisão.

Cita jurisprudência judicial sobre o tema.

2. Alega que não deixou de prestar as informações sobre as cargas transportadas. Alega que em nenhum momento obstruiu a atividade fiscalizatória. Alega que se as informações não fossem prestadas não seria possível qualquer operação de carga ou descarga nos termos no art. 37, §2º do Decreto-lei nº 37 /66. Alega que houve de fato a descarga das mercadorias.

3. Alega que a alteração na IN RFB nº 800/07 trazida pela IN RFB nº 1.473/14 ratificou o entendimento que o eventual atraso na informação seria imputável somente ao armador transportador pois somente este manifesta a carga. Alega que no inciso III do art. 22 da IN RFB nº 800/07 a norma cita “conhecimento genérico”. Alega que tal “conhecimento genérico” seria de emissão do armador transportador.

4. Alega violação aos Princípios da Proporcionalidade e da Isonomia. Alega que a norma trata de forma mais grave infrações relativas a carga do que a tripulantes ou passageiros e que a mesma não prevê qualquer limite. Alega violação ao art. 729, II do RA de 2009.

Alega que o atraso na prestação das informações não causa qualquer dano à fiscalização que autua por mero formalismo, em prazo muito posterior à infração. Reafirma o limite de R\$ 5000,00 por veículo do inciso I do art. 729, do RA de 2009. Cita textos de outras

penalidades aduaneiras que comportam limitação. Afirma que a multa aplicada tem caráter inconstitucional.

5. Alega a não tipicidade da multa aplicada. Alega falta de dolo específico a despeito do art. 136 do CTN. Alega que tal exigência está contida no art. 107, IV, “c” do Decreto-lei n.º 37/66. Reafirma que não houve falta de prestação de informações.

6. Alega falta de motivação do Auto de Infração. Cita o art. 50 I, II e §1º da Lei n.º 9.784/99. Alega que a fiscalização não provou em que momento a impugnante deixou de prestar as informações necessárias ao devido controle aduaneiro.

7. Alega violação ao Princípio da Razoabilidade. Alega novamente que a impugnante não poderia ser apenada pois prestou as informações exigidas. Cita o Ato Declaratório COREP n.º3/2008.

8. Alega a ocorrência de denúncia espontânea. Cita o art. 102 do Decreto-lei n.º 37/66 e o art. 138 do CTN. Cita jurisprudência judicial e administrativa sobre denúncia espontânea.

9. Requer, por fim, que sejam acolhidos os argumentos apresentados e que seja julgado improcedente o presente auto de infração.

A decisão recorrida negou a preliminar de nulidade em função de decisão judicial por entender que “seja pela não inclusão da impugnante na ação judicial, seja pela possibilidade de autuação para prevenção da decadência, não há qualquer óbice ao lançamento” (fls. 124).

Nos aspectos de mérito, em extenso arrazoado (fls. 124/130) a decisão de piso considerou correto o auto de infração que aplicou ao contribuinte a multa de que cuida o art. 107-IV-e do DL-37/66, e julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo por entender inaplicável na hipótese a denúncia espontânea em função da maneira como foi instituída a multa em questão (fls. 127/128), e esclareceu, *verbis*.

Com relação à alegação da impugnante de que as informações foram de fato prestadas, cabe uma ressalva importante. Apesar de serem de fato prestadas, **não o foram dentro do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal**, o que permite, por consequência óbvia, caracterizar a infração imputada. É falacioso o argumento de que a infração é tipificada apenas com a não prestação de informação, quando fazemos a leitura correta do art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto-lei n.º 37/66, acima já citado.

Também falacioso o argumento de que o desembarque das mercadorias geraria a presunção de regularidade da operação. Os próprios extratos de conhecimento eletrônico presentes nas fls. 07 e seguintes explicitam que o desbloqueio das cargas ocorre apenas para o prosseguimento do despacho, não havendo qualquer prejuízo à apuração das eventuais penalidades aplicadas.

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

Com relação à alegação de violação do art. 729, II do RA de 2009, cabe destacar que tal dispositivo específico trata do transporte por empresa que opere linha regular, o que definitivamente não é o caso deste processo.

Também inaplicável o limite do art. 729, I do RA de 2009 pois este trata de informações sobre tripulantes e passageiros, enquanto aqui estamos tratando de informações sobre carga.

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

Com relação à alegação de inconstitucionalidade da legislação aplicada, cabe destacar que é cediço que a aferição da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária só pode ser feita pelo Poder Judiciário, cabendo ao Poder Executivo, bem como a todos os seus agentes, o estrito cumprimento dos atos regularmente editados. No sentido desta limitação de competência, têm se firmado tanto a jurisprudência judicial quanto as reiteradas manifestações dos Conselhos de Contribuintes (atual CARF), traduzidas em inúmeros acórdãos, entre eles o de no 106-07.303, de 05/06/1995.

Finaliza a decisão recorrida por considerar descabidas as alegações da empresa sobre 107-IV-e do DL 37/66 “visto que essa não foi a infração imputada ao caso concreto”; descabidas também a alegação de falta de motivação, ao fundamento de que os fatos descritos e os documentos apresentados pela fiscalização são claros; e, também descabida a citação at. 28 do Ato Declaratório COREP N.º 3/2008, “visto que nenhuma das ocorrências descritas pela fiscalização se enquadra na hipótese alí contida” (fls. 130); e, inaplicáveis na espécie em julgamento as disposições dos arts. 729-I e II do RA de 2009, pois estes dispositivos tratam, respectivamente, de informações sobre tripulantes e passageiros e aqui se trata de informações sobre carga (inciso I), e sobre transporte por empresas que operem linha regular, o que definitivamente não é o caso deste processo (fls. 128).

O contribuinte tomou ciência do teor da decisão de piso em 23 de janeiro de 2017 (fls. 142) e no dia 31 do mesmo mês e ano protocolizou o seu recurso voluntário (fls. 144/164), iniciando por suscitar preliminar de insubsistência do auto em virtude de decisão judicial que já touxera com a impugnação.

No mérito, sustentou que a alegação de “não prestação de informações” como suporte para a autuação objeto da demanda, não tem sustentabilidade por força do regramento de que cuidam o art. 37 e seu § 2º do Decreto-Lei n.º 37/66, que transcreve, *verbis*.

Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003).

.....(Omissis).....

§ 2o Não poderá ser efetuada qualquer operação de carga ou descarga, em embarcações, enquanto não forem prestadas as informações referidas neste artigo. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003).

Na medida em que efetivamente ocorreu a operação de descarga da embarcação, não haveria que se falar em qualquer hipótese “não prestação de informação”, uma vez que a documentação e a narrativa da própria autuação provam cabalmente a prestação da informação sobre todos os conhecimentos eletrônicos referentes às cargas, ao contrário do alegado pela recorrida: **“NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE VEÍCULO OU CARGA TRANSPORTADA OU SOBRE OPERAÇÕES QUE EXECUTAR”**.

Na sequência, discute sobre o que denominou de (1) – “inexistência de tipificação da penalidade”, (2) – “ofensa ao princípio da motivação”; (3) – “denúncia espontânea”, com a citação de diversos acórdãos deste Conselho relativamente ao tema e à retroatividade benigna; (4) – “vedação a aplicação do *bis in idem*”, e, (5) – finaliza requerendo a suspensão do crédito tributário até o julgamento final do presente recurso administrativo e o provimento do recurso para o fim de ser tornada insubsistente a penalidade aplicada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator.

Tempestividade do recurso

A empresa foi intimada do teor do acórdão recorrido no dia 23 de janeiro de 2017 (fls. 142) e ingressou com Recurso Voluntário no dia 31 do mesmo mês e ano (fls. 144/164), no prazo, portanto, de que cuida o art. 33 do Decreto 70.235/1972. Presentes os demais pressupostos recursais, conheço do recurso voluntário do sujeito passivo, relativamente aos temas sobre “insubsistência do auto em virtude de decisão judicial”, “informações efetivamente prestadas”, “inexistência de tipificação da penalidade”, “ofensa ao princípio da motivação” e “denúncia espontânea”.

Quanto à alegada afronta ao princípio do *bis in idem*, **data máxima vênia**, verifica-se também ser a alegação incabível e impertinente, na medida em que trata-se de tema novo e que não foi abordado no auto de infração (fls. 11/38); não constou em nenhum dos itens discutidos na impugnação do sujeito passivo (fls. 53/72); e, conseqüentemente, tão pouco foi enfrentado pela decisão recorrida, e nem poderia sê-lo, haja vista que não constou da defesa primeira da empresa (fls. 118/130).

Conseqüente, operou-se a preclusão relativamente ao tema, na medida em que não se pode conhecer em sede de recurso voluntário de matéria não discutida pelo acórdão recorrido, posto que não se instaurou litígio sobre ela e sua eventual apreciação resultaria inclusive em vício de supressão de instância, como já decidido por este Colegiado quando do julgamento do recurso que resultou no acórdão nº 2301-005.593, proferido em 11 de setembro de 2018, pela 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Segunda Seção de Julgamento, deste Tribunal Administrativo, e assim ementado na parte pertinente ao tema ao em debate, *verbis*.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO.

O contencioso administrativo fiscal instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido alegada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Assim, quando a matéria não foi contestada, não há como instaurar a fase litigiosa processual, conforme impõe o artigo 14 do Decreto 70.235/72, configurando, portanto, a preclusão consumativa processual. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade.

Conseqüentemente, não conheço das razões recursais fundamentadas na alegada ocorrência de *bis in idem*, por se tratar de matéria nova não abordada na impugnação do sujeito passivo e nem no Acórdão recorrido, ficando o contraditório restringido aos demais pontos do apelo, em virtude da ocorrência, neste item, da preclusão consumativa.

Rápido Preâmbulo

Como constou do relatório, a demanda teve início com a lavratura de auto de infração, em 14 de abril de 2016, para cobrança de R\$ 5.000,00 de multa, por infringência ao disposto no art. 107-IV-e do Decreto-Lei 37/1966, combinado com as disposições da Instrução Normativa SRFB 800/2007, ao argumento de que o sujeito passivo só prestou as informações de desconsolidação de conhecimento em 18 de setembro de 2008, quando o prazo era o dia 14 daquele mesmo mês e ano, data em que a embarcação atracou (fls. 29).

Entendeu a decisão de piso que, como sustenta a empresa, as informações foram efetivamente prestadas, porém “não foram prestadas dentro do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal de forma intempestiva”, razão pela qual é perfeita e legalmente cabível a multa capitulada no auto de infração, pelo que entende serem falaciosos os argumentos de que a

infração é tipificada apenas com a não prestação de informação, como se pode observar de uma atenta e correta leitura do art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto-lei n.º 37/66, acima já citado.

Aspecto preliminar

No Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo em face da decisão formalizada através do Acórdão n.º 16-75.317, inicialmente o contribuinte suscitou preliminar de insubsistência do auto em virtude de decisão judicial que já trouxera com a impugnação.

Esta mesma preliminar já foi enfrentada e rejeitada pela decisão de piso (fls. 121/124), ao fundamento de que a sentença judicial não foi extensiva aos associados mas tão só àquelas empresas relacionadas no polo ativo da demanda, e argumentou (fls. 124), *verbis*.

Dessa forma, seja pela não inclusão da impugnante na ação judicial, seja pela possibilidade de autuação para prevenção da decadência, não há qualquer óbice ao lançamento

Colhe-se da decisão judicial exibida e concessiva da tutela antecipada de forma parcial (fls. 75): “Assim, artigo 107, IV, “e” do Decreto-Lei n.º 37/66, expressamente determina a aplicação de multa caso as informações sobre o veículo ou carga nele transportada não sejam prestadas ou sejam prestadas forra dos prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal. A interpretação que se dá do referido artigo é que somente a informação prestada de forma integral e tempestiva exime o transportador da multa.” E arremata, *verbis*

Desta forma, pouco importa a revogação do artigo 45, § 1º, da IN 800/07, que previa que se configurava também prestação de informação fora do prazo a alteração efetuada pelo transportador na informação dos manifestos e CE, já que a interpretação dada pelo referido artigo revogado pode ser extraída diretamente do texto legal.

Ademais, como bem ressaltou a decisão de piso, não há prova nos autos de que a ora recorrente seja associada da Associação autora da demanda judicial, como se verifica do trecho a seguir transcrito (fls. 121), *verbis*.

Analisando a referida decisão, fl. 63, percebe-se que ela beneficia a Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC) e seus **associados**. Em nenhum momento a referida decisão judicial beneficiou terceiras empresas, alheias ao referido processo, que se encontrem na mesma situação de fato.

Compulsando os autos não encontramos qualquer prova de que a impugnante faz parte do rol de associadas da ACTC. Pelo contrário, a consulta ao site de internet da referida associação, www.actc.com.br, revela que a impugnante MAC CARGO DO BRASIL EIRELI não consta da relação de associados.

Assim, e com fundamento nos argumentos acima deduzidos, desacolho a alegada preliminar de insubsistência do auto de infração em virtude de decisão judicial que já trouxera com a impugnação.

Aspectos de mérito

Quanto ao mérito dos demais itens conhecidos, o recurso do sujeito passivo desdobrou seus argumentos em diferentes temas, a saber: (1) – “informações efetivamente prestadas”, (2) – “inexistência de tipificação da penalidade”, (3) – “ofensa ao princípio da motivação”, (4) – e “denúncia espontânea”, este último com a citação de diversos acórdãos deste Conselho relativamente à retroatividade benigna.

Inicialmente deve-se ressaltar que, **data vênia**, não se sustentam juridicamente os aspectos de que cuidam os itens 1, 2 e 3. Com efeito, não se discute nos autos que as informações não foram prestadas; muito ao contrário, afirma expressamente o auto e a decisão de piso que o recorrente prestou as informações, mas ressaltam que tais informações foram prestadas depois do prazo estabelecido pela SRFB, em arrepio à norma constante da letra “e”, inciso IV, artigo 107, do Decreto-Lei 37/66, combinado com as disposições do at. 22 da IN/SRFB nº 800 de 2007.

Logo, restam inegavelmente afastados os argumentos dos três itens acima referidos, posto que as informações foram efetivamente prestadas ao Fisco pela empresa; a penalidade foi expressamente tipificada: infringência ao disposto no at. 107-IV-e do DL 37/66 c/c art. 22 da IN/SRFB 800/2007; e, a motivação para a autuação decorreu exatamente dos dois primeiros: informações prestadas porém a destempo, e descumprimento da legislação tipificada e infringida pela empresa, como expresso no auto de infração, cuja fundamentação e motivação restou exaustivamente demonstrado pelo auditor signatário daquele auto de infração (fls. 11/38), corroborados e explicitados também pelo acórdão combatido.

Desta feita, nego provimento ao apelo quanto aos itens (1) – “informações efetivamente prestadas”, (2) – “inexistência de tipificação da penalidade”, e, (3) – “ofensa ao princípio da motivação”, e passo a examinar o último e mais importante tema do apelo que diz respeito à alegação de denúncia espontânea e, conseqüentemente, a pretensão do sujeito passivo pelo provimento do apelo em virtude da retroatividade benigna.

Denúncia Espontânea & Retroatividade benigna

Da leitura do auto de infração, impugnação, decisão recorrida e recurso voluntário, verifica-se que (a) – o fato gerador da multa em debate ocorreu em 25 de maio de 2012 (fls. 10) fls. 29, item 6) ; (b) – as informações da recorrente foram prestadas ao Fisco em 18 de setembro de 2008 e a embarcação atracou em 14 do mesmo mês e ano (fls. 29, item 6); e, (c) – o auto de infração que deu origem à presente demanda, com vistas à cobrança de multa administrativa de R\$ 5.000,00, somente foi lavrado em 14 de abril de 2016 (fls. 11).

Especificamente sobre a alegação da empresa de que a hipótese é de denúncia espontânea, na medida em que as informações sobre o atracamento da embarcação aconteceram mais de 4 (quatro) anos antes da lavratura do auto de infração, sustenta a decisão recorrida que, nos termos do art. 138 do CTN, “a denúncia espontânea ocorre quando o contribuinte comunica fato não conhecido da fiscalização, **que caracteriza uma infração**” (Destaque do original). E argumenta (fls. 126/127), *verbis*.

A comunicação feita antes da chegada do navio jamais pode ser considerada como denúncia espontânea pois, nesse momento, antes da chegada do navio, **sequer há infração**. Já vimos que essa infração só se tipifica com a **chegada do navio**. Se ele não chegar, desviar o caminho, afundar, etc... não ocorre a infração em questão. Ora, se a infração só ocorre na chegada do navio, como a comunicação precedente pode comunicar a mesma infração? Entendo que a questão aqui posta sequer possui caráter jurídico. Ela se resolve por simples análise lógica. Não se pode comunicar um fato agora (infração) que só ocorrerá daqui a algumas horas (chegada do navio e constatação de informação a menos de 48 horas).

A questão a ser reconhecida aqui me parece simples. Da maneira como a tipificação da multa foi realizada, a partir de dois momentos interdependentes (informação no sistema e chegada de fato do navio), torna-se inaplicável o instituto da denúncia espontânea.

Não estamos diante de uma infração que se aprimora com a violação de um prazo fixo e determinado, como a data de entrega da declaração do imposto de renda. Estamos diante

de uma infração que se aprimora em um momento (chegada do navio), tomando-se como referência um outro momento antecedente (informação no sistema). (Destques do original).

A seu turno, argumenta o sujeito passivo que, a partir da nova redação dada ao art. 102 do DL 37/66, através da Lei Federal 12.350/2010, restou definitivamente configurada a hipótese de denúncia espontânea e aplicação da retroatividade benigna para as hipóteses em que as informações sobre atracamento, mesmo oferecidas após a chegada do navio mas desde que isto aconteça antes da lavratura do auto de infração, relativamente às multas aplicadas com base no art. 107-IV-e Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 37 de 1966, conforme diversos Acórdãos do CARF que cita e transcreve as ementas (fls. 157/162). Transcrevo, como exemplo, uma das ementas referidas no apelo e extraída do Acórdão 3101-001.193, *verbis*.

EMENTA. MULTA ISOLADA. TRANSPORTADOR INFORMAÇÕES RELATIVAS À ATRACAÇÃO DE EMBARCAÇÃO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Com a nova redação do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 7 37/66, é aplicável o instituto da denúncia espontânea também aos casos de multa de natureza administrativas aduaneira. Realizando o registro de infração no SISCOMEX após o prazo legal (atracação da embarcação), mas antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório configura-se a denúncia espontânea. (Destques do original).

Como já ressaltado alhures, verifica-se da leitura dos autos que : (a) – o fato gerador da multa em debate ocorreu em 14 de setembro de 2008, data do atracamento do navio (fls. 29, item 6) ; (b) – as informações da recorrente foram prestadas ao Fisco em 18 daquele mesmo mês e ano (fls. 29, item 6); e, (c) – o auto de infração que deu origem à presente demanda somente foi lavrado em 14 de abril de 2016 (fls. 11).

Verifica-se, pois, que hipótese em debate é idêntica a outras já apreciada também por esta mesma 1ª Turma Extraordinária, quando do julgamento do processo que resultou no Acórdão 3001-000.402, na sessão de 14 de junho de 2018, tendo como Relator o saudoso Conselheiro Renato Vieira de Ávila, cuja ementa, na parte pertinente à multa discutida neste processo, encontra-se assim redigida, *verbis*.

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

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

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

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

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

Isto porque, em segundo momento, houve norma posterior, abrandando a aplicação da penalidade, postergando o início de sua obrigatoriedade para somente após de 01 de

abril de 2009, devendo ser obedecido o artigo 50 neste sentido. Por este motivo, se socorre da aplicação do artigo seguinte do CTN:

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

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

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

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

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

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

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

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

Após a lavratura do auto de infração foi publicada a Instrução Normativa RFB n. 1.096, de 13/13/2010, que ampliou o prazo para registro dos dados pertinentes no SISCOMEX para 7 dias².

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

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

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

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA.

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

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

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

Devo pontuar, ademais, que em outros julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, também já foi acatada a tese da denúncia espontânea, em se tratando de processos em que as informações foram prestadas após o atracamento da embarcação, porém antes do início do procedimento fiscal para cobrança da multa capitulada no precitado art. 107, inciso IV, do Decreto-Lei n.º 37, de 1966 – como é o caso discutido neste processo – merecendo transcrever-se algumas ementas de decisões anteriores, a saber.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA ADMINISTRATIVA ADUANEIRA ISOLADA. DENUNCIA ESPONTÂNEA. Por força de dispositivo legal, a denúncia espontânea passou a beneficiar a multa administrativa aduaneira aplicada isoladamente por descumprimento de obrigação acessória denunciada antes de quaisquer procedimentos de fiscalização.

(Acórdão n.º 3301001.691, Rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes, Sessão de 30/01/2013)

MULTA ADMINISTRATIVA ADUANEIRA DENÚNCIA ESPONTÂNEA APLICAÇÃO ART. 102, § 2º DO DECRETO-LEI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350, DE 20/12/2010. O instituto da denúncia espontânea também é aplicável às multas administrativas aduaneiras por força de disposição legal. Neste sentido, preenchidos os requisitos necessários à denúncia espontânea, consubstanciados na denúncia da conduta delitiva antes de qualquer procedimento de fiscalização, deve a penalidade ser excluída, nos termos do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei n.º 37/66, alterada pela Lei n.º 12.350/2010. (Acórdão n.º 3302001.879, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, Sessão de 27/11/2012)

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

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

MULTA ISOLADA. TRANSPORTADOR. INFORMAÇÕES RELATIVAS À ATRACAÇÃO DE EMBARCAÇÃO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Com a nova redação do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66, é aplicável o instituto da denúncia espontânea também aos casos de multas de natureza administrativa aduaneira. Realizado o registro de informações no SISCOMEX após o prazo legal (atracação da embarcação), mas antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, configura-se a denúncia espontânea. (Acórdão nº 3101001.193, Rel. Cons. Luiz Roberto Domingo, Sessão de 18/07/2012)

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

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

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

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

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

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

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

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

Logo, não há súmula ou precedente jurisprudencial que possa elidir a aplicação de lei em sentido estrito. Registre-se, por oportuno, que tanto a súmula quanto o precedente jurisprudencial mencionados no voto da relatora não são específicos para obrigações acessórias de natureza aduaneira. E mais, a referida lei não exige

interpretação que possa minimizar a amplitude de sua aplicação, uma vez que criou uma única exceção de forma muito clara. (Destaque e grifo nossos).

Todavia, a partir de 26 de abril de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo-se do voto de qualidade, alterou o entendimento até então adotado neste Conselho, ao editar o Acórdão n.º 9303-003.552, com a relatoria do Conselheiro-Presidente desta 3ª Seção de Julgamento, Dr. Rodrigo da Costa Pôssas, em decisão assim ementada, *verbis*.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 07/06/2006

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

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

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

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

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

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

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

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

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

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento de deveres instrumentais, como os decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração

aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n.º 37/1966, dada pelo art. 40 da Lei n.º 12.350/2010. (Acórdão 9303-003.555).

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2006

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

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

Como ressaltado acima, as decisões da CSRF foram proferidas pelo voto de qualidade, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martinez Lopez, pelos robustos fundamentos constantes do voto vencido da Relatora do Acórdão n.º 9303-003.555, a ilustre conselheira Tatiana Midori Migiyama que não conhecia do recurso especial da Procuradoria da Fazenda e, no mérito, lhe negava provimento.

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

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

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

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

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

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

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

Invocando, inclusive, o Julgado do STF, RE n.º 195.161/GO de 26/04/99, que expõe que *“a entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente*

formal do contribuinte de entregar com atraso a declaração de imposto de renda”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

40. A proposta de alteração do § 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, visa a afastar dúvidas e divergência interpretativas quanto à aplicabilidade do

instituto da denúncia espontânea e a consequente exclusão da imposição de determinadas penalidades, para as quais não se tem posicionamento doutrinário claro sobre sua natureza.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

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

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

Ainda em respeito ao princípio da especialidade – *lex specialis derogat legi generali*, não mais aplico, por analogia, a Súmula CARF 49, eis que, ainda que tenha como fundamento original o art. 138 do CTN, trata especificamente da entrega a destempo de DCTF, e não da obrigação acessória aduaneira. Essa última possui regra especial tratada expressamente no art. 102, §2º do Decreto-Lei nº 37/66, conferida pela Lei nº 12.350, de 2010.

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

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

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

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

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

Deveras, a ausência de codificação aduaneira em consonância com o panorama atual está a causar enorme violência ao regramento estatuído pela Constituição Federal de

1988, criando um ambiente no qual entendimento da espécie dos acima apontados prevalecem.

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

Para o Professor **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**, Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (“Arrependimento e reparação de dano, uma abordagem da denúncia espontânea no Direito Aduaneiro” – extraído em 26.03.2020, às 15h00’, do *sítio file://C:/Users/CARF/Downloads/5296-22814-2-PB%20(1).pdf*), há que se distinguir que Direito Tributário e Direito Aduaneiro são ramos diferentes do direito como um todo. Do mesmo modo, diferentes também são as penalidades decorrentes do descumprimento de obrigações aduaneiro-tributárias – (perdimento, multa ou restrição de direito), para as quais aplica-se o disposto no art. 138 do CTN em matéria de denúncia espontânea. Acrescenta que relativamente às infrações decorrentes do descumprimento de obrigações aduaneiro-administrativas (não tributárias), aplicável são as normas objeto do art. 102 do Decreto-Lei 37/66 (Código Aduaneiro), com as modificações introduzidas através da Lei Federal nº 12.350/2010, uma vez que são infrações de caráter administrativo e não tributário. E acrescenta, *verbis*.

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

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

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

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

3. Para as obrigações/sanções aduaneiro-tributárias, obedecem-se as normas contidas no art. 138 do CTN, que afasta a aplicação de qualquer espécie de penalidade (perdimento, multa ou restrição de direito);

4. Para as obrigações/sanções aduaneiro-administrativas (não tributárias), obedecem-se as normas do art. 102 do Decreto-lei n. 37, de 1966, que afasta a aplicação de todas as penalidades, menos daquelas aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

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

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

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

Relevante registrar também a abalizada opinião do tributarista **Rodrigo Mineiro Fernandes** (Mestre em Direito Público pela PUC/Minas, Professor de Pós-Graduação em Direito Tributário do IEC-PUC-Minas, e Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil - extraído em 26 de março de 2020, às 15h18' do sítio <file:///C:/Users/CARF/Downloads/A%20den%C3%Bancia%20espont%C3%A2nea%20nas%20san%C3%A7%C3%B5es%20aduaneyras%20Rodrigo%20Mineiro.pdf>) que, em artigo sobre a denúncia espontânea nas infrações aduaneiras, publicado na Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário (Ano V, nº 25, março-abril de 2015), sob o título “A denúncia espontânea nas infrações aduaneiras”, discorrendo sobre a diferenciação entre o regime jurídico aduaneiro e o regime jurídico tributário, à luz da Lei nº 12.350/2010, **concluiu que a denúncia espontânea passou a ser aplicável em todas as infrações aduaneiras de natureza administrativa, com exceção da pena de perdimento**, e arrematou, *verbis*.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Saliente-se, ademais, que a introdução do art. 19-E no bojo da Lei Federal n.º 10.522/2002, acabando com o voto de qualidade nos julgamentos do CARF, é matéria que já vem causando manifestações favoráveis de alguns advogados tributaristas. Vejamos algumas dessas manifestações favoráveis ao fim do voto de qualidade e divulgadas no sítio acima.

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

A seu turno, o advogado **Rodrigo Della Pria**, lembra que o fim do voto especial já vem sendo defendido por estudiosos do direito tributário há algum tempo, e afirma. “Isso se acentuou em tempos recentes quando se observou um aumento de decisões favoráveis ao Fisco ancoradas no voto de qualidade, que no Carf é sempre da lavra de um conselheiro oriundo do Fisco”. Della Praia também lembra que conforme os dados disponíveis, a maior parte das decisões proferidas por voto de qualidade ocorre na Câmara Superior de Recursos Fiscais, e acrescenta: “Nas câmaras ordinárias, a imensa maioria das decisões é proferida por maioria de votos.” Finalmente, lembra que a medida está “alinhada à regra disposta no artigo 112 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a interpretação da lei tributária de forma mais favorável ao contribuinte”.

Já o tributarista **Renato Vilela Faria** acredita que a decisão favorável às empresas em casos de empate, diz respeito ao princípio do “*in dubio pro contribuinte*”, e prossegue: “O empresário, seja ele grande ou pequeno, se comparado ao Estado, é a ponta mais fraca da relação. Atualmente, quando o contribuinte “perde” em razão do voto de minerva (desempate), ele se vê obrigado a levar a discussão para o Judiciário e, nessa instância, quase sempre terá o ônus de garantir o débito, ou seja, ou terá que depositar o valor da quantia em discussão (e em alguns casos agravado com multas que chegam a 150%) ou terá custos adicionais com a contratação de seguro garantia ou fiança bancária.”

Como voz destoante da maioria, acredita o advogado tributarista **Bruno Romano** que o fim do voto de qualidade não será totalmente benéfico, e explica. “É possível que sua extinção cause mais danos do que benefícios aos contribuintes, pois, em sua substituição, poderão criar mecanismos muito piores.” Como exemplo de seu entendimento, cita o PL nº 6.064/16, que visa a extinguir o voto de qualidade e, em caso de empate de votos, seja provido o recuso do contribuinte, e esclarece: “Isso parece bom aos contribuintes, contudo, o projeto permite que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional proponha uma ação para questionar a decisão do CARF, o que, por si, causará efeitos danosos”, explica.

Nada obstante o meu posicionamento pessoal sobre a matéria, incumbe registrar, em derradeiro, que a jurisprudência forjada na Câmara Superior de Recursos Fiscais já foi transformada na Súmula CARF 126 (aprovada pela Portaria MF nº 277, de 07/06/2018), cujo enunciado é de aplicação obrigatória por parte dos integrantes deste Conselho, em virtude do teor dispositivo constante do artigo 72 do Regimento Interno do CARF, *verbis*.

Súmula CARF nº 126

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

RICARF, Art. 72

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

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

no *caput* do art. 72 do RICARF, VOTO no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e, curvando-me ao diferente entendimento sumular, ressaltar meu ponto de vista pessoal, e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

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

(assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante – Relator.