



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10711-008651/89-44  
Recurso nº : RP/303-1.203  
Matéria : MANIFESTO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 3º C.C.  
Sujeito Passivo : Brascon Rio Agência Marítima Ltda.  
Sessão de : 20 DE OUTUBRO DE 1998  
Acórdão nº : CSRF/03-03.005

“CONFERENCIA FINAL DE MANIFESTO  
Imposto de importação recolhido conforme DARF.  
Denúncia espontânea da infração: descabimento da multa.  
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.  
Aplicação do princípio da economia processual, pelo fato de não  
remanescer parcela de crédito tributário a cobrar.  
Negado Recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional.”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pela  
FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos  
Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório  
e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
UBALDO CAMPEOLO NETO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 NOV 1998

Processo nº : 10711.008651/89-44

Acórdão nº : CSRF/03-03.005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MOACYR ELOY DE MEDEIROS, FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO, JOÃO HOLANDA COSTA, ISALBERTO ZAVÃO LIMA (Suplente Convocado) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente justificadamente o Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA.

Processo nº : 10711.008651/89-44  
Acórdão nº : CSRF/03-03.005

Recurso nº : RP/303-1.203  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

A Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes prolatou decisão consubstanciada no Acórdão em referência cuja ementa é a seguinte:

“CONFERENCIA FINAL DE MANIFESTO  
Imposto de importação recolhido conforme DARF.  
Denúncia espontânea da infração: descabimento da multa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.  
Aplicação do princípio da economia processual, pelo fato de não remanescer parcela de crédito tributário a cobrar.”

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial a este Colegiado aduzindo o seguinte:

“Discute-se neste processo qual seja o ato de início do procedimento fiscal para os fins de aceitação válida da denúncia espontânea, em se tratando de falta de volumes na descarga do navio OSTFRIESLAND”, dado entrada no Porto do Rio de Janeiro, em data de 22.05.89.

O fundamento único do voto condutor do V. acórdão atacado cinge-se ao argumento de que: “se entender que o Termo de Visita Aduaneira não tem o objetivo de apurar infração, não caracterizando início de procedimento administrativo fiscal”.

Não há de prosperar, data venia, tal entendimento.

Há de se ressaltar “ab initio” que a denúncia espontânea apresentada pela BRASCON RIO AGÊNCIA MARITIMO LTDA não foi aceita por ser intempestiva, como se vê do despacho bem fundamentado lançado às fls. 28.

É que a visita aduaneira foi efetuada em 22.05.89, data da entrada do navio no porto do Rio de Janeiro e a denúncia foi apresentada, posteriormente, em 02.08.89 o que contraria o artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A tese do V. acórdão guerreado de que o Termo de Visita Aduaneira não é início de procedimento administrativo fiscal esbarra no disposto nos artigos 31, § 1º e artigo 45, alíneas “a”, “b” e “c” do Decreto nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro).

Preceituam os precitados dispositivos legais:

“Art. 31 – As operações de carga, descarga ou transbordo de veículo procedente do exterior só poderão ser executadas depois de formalizada a sua entrada no porto, aeroporto ou na repartição que jurisdicionar o ponto de fronteira alfandegado.

§ 1º - Para efeitos fiscais, considera-se formalizada a entrada do veículo quando encerrada a visita e lavrado o respectivo termo de entrada”.

§ 2º - .....

“Art. 45 – Se for o caso, o responsável pelo veículo apresentará, ainda, à fiscalização aduaneira, por ocasião da visita:

- a) relação das unidades de carga vazias existentes a bordo;
- b) declaração de acréscimo de volume ou mercadoria em relação ao manifesto;
- c) outras declarações ou documentos de seu interesse”.

Em comentários ao artigo 31, transcrito no item antecedente, o ilustre ROOSEVELT BALDOMIR SOSA conclui de modo enfático:

“Todos esses dispositivos conduzem ao entendimento de que o procedimento de admissão aduaneira tem seu início na visita aduaneira da embarcação, momento em que seu capitão, mestre ou imediato, declara, perante a autoridade administrativa que efeitos transporta, para onde se destinam e que mercadorias estão manifestadas para que aquele porto. A entrega do manifesto define a nosso entender o elemento espacial do fato

Processo nº : 10711.008651/89-44

Acórdão nº : CSRF/03-03.005

gerador do imposto de importação (grifado) 'In Comentários à Lei Aduaneira, Ed. Aduaneiras, págs. 65/66).

Desta forma, estreme de dúvidas, a visita aduaneira é início de procedimento de admissão aduaneira, e equivocada, portanto, a conclusão de julgamento do V. acórdão recorrido. E assim sendo, qualquer ato do sujeito passivo, posterior, a essa visita exclui a espontaneidade da denúncia, ex vi do § 1º, do inciso III do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72.

A empresa autuada, assim, ao ingressar com denuncia espontânea em data de 02/08/89, após o início do procedimento fiscal, este datado de 22/05/89, deixou de atender ao disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

O v. acórdão recorrido, portanto, violou o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, arts. 31, § 1º e 45, "b" e "c" do Decreto nº 91.030/85 e art. 7º do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à suposta inexistência de crédito tributário remanescente, como entendido pelo v. acórdão a denúncia espontânea, o pagamento efetuado às fls. 24 não foi integral, restando a multa imposta à autuada pela decisão de primeiro grau, qual seja, a prevista no artigo 521, II, "d" do Regulamento Aduaneiro, além dos encargos legais cabíveis (fls. 54).

A Empresa apresentou contra-razões com os seguinte argumentos, resumidamente:

"Entendeu a C. Câmara recorrida, de acordo com o R. Voto de lavra do I. Conselheiro Relator, Dr. João Holanda Costa, que está bem caracterizada a denúncia espontânea da infração, dado que a petição de 02.08.89 é anterior a qualquer medida de fiscalização tendente a apurar a falta da mercadoria na descarga do veículo o que só veio a dar-se com a conferência final de manifesto, em 18.05.90., rejeitada a tese de que a Visita Aduaneira ou o registro da DI para o despacho das mercadorias

atendam, no caso ao exigido no art. 138 do CTN para excluir a denúncia espontânea da infração, pois são atividades voltadas a outros fins, sem qualquer relação com a apuração de faltas na descarga do veículo.

Por sua vez, a I. Recorrente insiste na tese contrária, ou seja, de que após a Visita Aduaneira (formalização da entrada do veículo procedente do exterior), o transportador perde a espontaneidade para denunciar tais infrações, de acordo com o disposto nos artigos 31, § 1º e 45, alíneas “a”, “b” e “c” do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

Antes de mais nada é preciso destacar que a Denúncia praticada pela interessada, objetivando a exclusão da penalidade cominada, tem por escopo o disposto no artigo 138 do CTN (lei nº 5.172 de 1966). A hipótese de perda da espontaneidade, pelo infrator, está claramente delineada no parágrafo único, do referido artigo, não mencionado em momento algum pela I. Recorrente, e que merece ser aqui destacada, como segue:

“Art. 138.....

§ único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Grifos colocados pela Peticionária-

O texto legal acima transcrito é bastante claro e específico, não deixando qualquer margem a dúvidas. O início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, quando relacionados com a infração, exclui a responsabilidade do infrator para denunciá-la.

É fora de dúvida que o veículo procedente do exterior quando da visita Aduaneira, já se encontra sob fiscalização permanente. Quanto a isso não há questionamento.

Não obstante, também forçoso se torna reconhecer que tal procedimento – Visita Aduaneira – não é, efetivamente, um procedimento administrativo ou uma medida de fiscalização diretamente voltados prar a apuração de tais infrações (falta de mercadoria).

Nem poderia ser diferente pois que, enquanto a carga permanece a bordo, antes da abertura dos porões para descarga – só permitindo após o término da Visita (formalização da entrada) – não se tem configuração da existência de qualquer infração nesse sentido.

Impossível saber-se, antes do término da descarga, quais as cargas que estariam faltando (por extravio, furto, não embarque, etc), ou que estariam em acréscimo ao manifesto (por embarque indevido).

Se, por ocasião da visita não se sabia da existência da infração, não havia, na ocasião, o que ser denunciado.

Pôr isso mesmo é que a legislação específica define, expressamente, qual o procedimento de apuração, pela fiscalização, de tais infrações. O Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, assim determina:

“Art. 476 – A conferência final de manifesto destina-se a constatar falta ou acréscimo, de volume ou mercadoria entrada no território aduaneiro, mediante confronto do manifesto com os registros de descarga (Decreto – lei nº 37/66, artigo 39, § 1º).

§ único – Constatada falta ou acréscimo, e feitas, se for o caso, as necessárias diligências, adotar-se-á o procedimento fiscal adequado”.

Este, portanto, E. Jugadores, o procedimento específico e correto de apuração de tais infrações – CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO –

Até a data da sua realização pela fiscalização, o infrator estará agindo espontaneamente ao denunciar qualquer das infrações indicadas, como aconteceu no presente caso.

A matéria aqui discutida já foi exaustivamente analisada por essa E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, originando uma farta jurisprudência a respeito, sempre acolhendo a tese da denúncia espontânea ocmo decidido pela C. Câmara “a quo”.

Cite-se, como exemplos, os Acórdãos de nºs – CSRF/03-01.491 de 21/09/87 e CSRF/03-01.657, de 29/11/89, aqui anexados por cópias de seu inteiro teor.

No primeiro Acórdão acima citado destaca-se o brilhante Voto proferido pelo Eminentíssimo Conselheiro Relator, Dr. José Façanha Mamede, que assim se pronunciou a respeito do assunto:

“ (...) Se o conhecimento da irregularidade for feito pelo contribuinte, antes de efetivada a Conferência Final de Manifesto, concretiza-se a denúncia espontânea da infração de que cogitam o art. 138 e parágrafo único do CTN e fica o sujeito passivo livre de multa, mesmo que não recolha o débito, concomitantemente, pois ele não é importador, não dispondo de dados para o cálculo desse débito que depende, assim, de arbitramento.

Enganam-se, assim, “data venia”, os que entendem que, após a visita aduaneira, não há mais possibilidade de denúncia espontânea de faltas ou acréscimos na descarga pelo sujeito passivo.

Primeiramente, porque a visita aduaneira não é procedimento fiscal relacionado com a infração a que se reporta o parágrafo único do art. 138 do CTN. Em segundo lugar, porque o termo de visita não preenche os requisitos de um termo de início de procedimento fiscal previsto no art. 7º do Decreto 70.235/72.

Explico. O Regulamento Aduaneiro, por seu artigo 476, define o procedimento para constatar falta ou acréscimo de volume ou mercadoria entrada no território aduaneiro com o “confronto do manifesto com os registros de descarga”. Este é o “procedimento fiscal relacionado com a infração”. Ora, se a visita aduaneira é anterior à descarga, ocmo pode ela proceder ao confronto do manifesto com os registros de descarga? É impossível. Mais. A Conferência Final de Manifesto dá-se, comumente, mais de sessenta dias após a descarga do veículo transportador. Na maioria dos casos, pois, o Termo de Visita, mesmo se considerando Termo Início de Fiscalização, estaria inócuo, face ao disposto no § 2º do art. 7º do Dec. 70.235/72, que fixa para o Termo de Início o prazo de sessenta dias.

Processo nº : 10711.008651/89-44  
Acórdão nº : CSRF/03-03.005

Da mesma forma, se a repartição processante dispõe das folhas de descarga e não efetua o seu confronto com o manifesto nem dá ciência ao sujeito passivo da constatação da irregularidade – falta ou acréscimo de mercadoria – não se configura o início do procedimento fiscal previsto no art. 7º do Dec. 70.235/72. Assim, uma anterior comunicação feita pelo sujeito passivo caracteriza a denúncia espontânea”.

A mesma linha segue o segundo Acórdão proferido por essa E. Corte Superior, acima citado, como se verifica do Voto do Ilustre Conselheiro Relator, Dr. Paulo Affonso de Barros Faria Júnior.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro , Relator Ubaldo Campello Neto

A decisão da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes tem a seguinte ementa:

**“CONFERENCIA FINAL DE MANIFESTO**  
Imposto de importação recolhido conforme DARF.  
Denúncia espontânea da infração: descabimento da multa.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**  
Aplicação do princípio da economia processual, pelo fato de não remanescer parcela de crédito tributário a cobrar.”

A decisão da Câmara está embasada em várias outras já proferidas a respeito deste assunto, inclusive nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais. Por ser matéria já pacífica, nego provimento ao recurso do procurador da Fazenda nacional, mantida a decisão da Câmara recorrida.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 1998.

  
UBALDO CAMPELLO NETO