



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

**Processo nº** 10715.004022/2010-26

**Recurso nº** Voluntário

**Acórdão nº** 3801-004.795 – 1ª Turma Especial

**Sessão de** 27 de janeiro de 2015

**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

**Recorrente** AMERICAN AIRLINES INC

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

ERRO MATERIAL DO ACÓRDÃO. EXISTÊNCIA.

Comprovado o equívoco no acórdão com relação a condenação que ficou estabelecida, deve-se reformado acórdão de primeira instância neste ponto.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO ÀS PENALIDADES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias de caráter administrativo cumpridas intempestivamente, mas antes do início de qualquer atividade fiscalizatória, relativamente ao dever de informar, no Siscomex, os dados referentes ao embarque de mercadoria destinada à exportação.

PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL.

A Instrução Normativa que tem por finalidade o preenchimento de lacunas dentro do processo fiscal, sendo que estas quando preveem prazo para a apresentação ou recolhimento não serem sujeitas a reserva legal do art. 97 do CNT.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO.

A obrigação acessória descumprida pelo recorrente de apresentação de declaração de exportação no prazo legal, tem finalidade fiscalizatória, configurando o seu descumprimento em prejuízo ao erário.

MULTA REGULAMENTAR. REGISTRO DAS INFORMAÇÕES. PRAZO. PENALIDADE. TIPICIDADE.

Conforme a previsão do art.37 e art. 107, IV, "e" do Decreto-Lei 37/66, das informações prestadas pelo transportador ao fisco devem respeitar da forma e prazo, sendo portanto aplicável a multa pelo seu descumprimento.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. O Conselheiro Paulo Sérgio Celani votou pelas conclusões. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Marcos Antônio Borges que negavam provimento ao recurso voluntário. Fez sustentação oral pela recorrente a Dra. Nayara Fonseca Cunha, OAB/DF 24.083.

(assinatura digital)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Cassio Schappo, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Antônio Caliendo Velloso Da Silveira e Flávio de Castro Pontes.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10715.004022/2010-26, contra o acórdão nº 07-28.935, julgado pela 1ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis (DRJ/FNS), na sessão de julgamento de 23 de maio de 2012, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Delegacia Regional de Julgamento de origem, que assim relatou os fatos:

*"Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 205.000,00, referentes à multa regulamentar por não prestação de informação sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executar, na forma e no prazo estabelecidos pela Receita.*

*Conforme se descrição dos fatos, a interessada deixou de registrar os dados de embarque de Declarações de Exportação no Siscomex, na forma e prazo estabelecidos, conforme o disposto no art. 37 da IN SRF nº 28/94.*

*Entendendo estar caracterizada a prestação de informação fora do prazo estabelecido pela Receita Federal do Brasil, a autoridade fiscal aplicou a multa de R\$ 5.000,00 por embarque, pelo descumprimento do prazo na informação dos dados de embarque no Siscomex.*

*Regularmente científica a interessada apresentou impugnação que, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:*

*- em razão do erro operacional de seu estabelecimento no Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro, as informações concernentes ao embarque das mercadorias foram fornecidas com atraso, variável, em sua grande maioria, de 01 a 08 dias além do prazo concedido pela legislação para a prestação das informações junto ao Siscomex, nos termos da tabela que acompanha o Auto de Infração.*

*- ao contrário do que faz crer a autoridade administrativa, não basta à mera inobservância da legislação aduaneira para validar a imputação de multa. Mister que se configure a intenção dolosa do agente em fraudar o controle aduaneiro, bem como o dano ao Erário incorrido, a fim de justificar a imputação das multas capitaneadas pela legislação que regulamenta o comércio exterior, o que não se apresenta no presente caso.*

*- a aplicação da pena de multa mostra-se de todo desarrazoada e desproporcional, devendo na espécie se aplicado o artigo 654, do Regulamento Aduaneiro vigente época, Decreto 4.543/2002, o qual prevê a relevação de multa quando a infração não tenha resultado em falta ou insuficiência de recolhimento de tributos.*

*CÓPIA*

- o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que se aplica às infrações da mesma espécie, apuradas em uma mesma ação fiscal, a teoria da continuidade delitiva, de modo que, ainda que se entendesse pela configuração da infração, esta somente poderia ensejar a imputação de uma multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por todas as infrações apurados na fiscalização.

Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, com a consequente relevação da multa, em razão da ausência de dolo ou prejuízo ao Erário, bem como por força da desproporcionalidade entre a infração cometida e a sanção imposta; ou, em sede de pedido eventual, na hipótese de configurada a infração, e não relevada a multa, que o crédito tributário seja reduzido ao valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil, reais), mediante aplicação da teoria da continuidade delitiva.

É o relatório.

A DRJ de Florianópolis (DRJ/FNS) decidiu pela parcial procedência da impugnação, reduzindo o crédito tributário de R\$ 50.000,00 para R\$ 185.000,00 referente à multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto Lei nº 37/1966. Colaciono a ementa do referido.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

**REGISTRO NO SISCOMEX DOS DADOS DE EMBARQUE. PRAZO.**

O registro dos dados de embarque no Siscomex em prazo superior a 7 dias, contados da data do efetivo embarque, para a via de transporte aérea, caracteriza a infração contida na alínea “e”, inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66.

**PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA.**

Aplica-se a lei tributária, em matéria de penalidades, a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando for mais benéfica ao sujeito passivo.

**INFRAÇÃO CONTINUADA. EMBARQUES DIFERENTES. MERA REITERAÇÃO DA CONDUTA INFRAACIONAL.**

É incabível falar em infração continuada quando os atos caracterizadores da infração não resultam do aproveitamento das condições objetivas que balizaram a prática das infrações anteriores.

**APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.**

Tendo em vista a presunção de constitucionalidade das normas legais que foram legitimamente inseridas no ordenamento jurídico, cabe à autoridade administrativa tão somente verificar se os fatos subsumem-se na norma de regência e aplicar a penalidade em face da existência de expressa determinação legal, dado que o lançamento não é atividade discricionária, mas, bem ao contrário, vinculada e obrigatória.

Inconformada com a improcedência de sua manifestação de inconformidade, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário a fls. 133/168, expondo que:

- 1- O auto de infração seria nulo por não comprovar as supostas infrações;
- 2- Erro material na decisão de primeira instância, posto que estabeleceu multa regulamentar de R\$30.000,00, ao invés de R\$20.000,00

- 
- 3- A infração não é objetiva, sendo necessário perquirir se houve dolo ou dano ao Erário;
  - 4- Aplicação do art. 654 quanto à revelação multa, tendo em vista a ausência de dolo ou dano ao Erário;
  - 5- A manutenção da multa ofende os princípios da proporcionalidade e razoabilidade;

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço, portanto.

**Erro de Cálculo**

Primeiramente, quanto ao erro de cálculo, haja vista que de fato restou mantida a penalidade apenas com relação a 4 voos, conforme fl. 169 do Recurso Voluntário e fl. 127 do acórdão de primeira instância, devendo, portanto ser reduzida a multa aplicada de R\$30.000,00, para R\$20.000,00, reformando-se a decisão de primeira instância.

**Denúncia Espontânea**

A questão em debate cinge-se à incidência da multa prevista pelo art. 107, IV, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37/66.

Muito embora compartilhe do entendimento que as agências de carga não possam ser sujeitas da multa prevista pelo art. 107, IV, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37/66, devendo ser estas serem impostas somente ao transportador, tenho que deve ser adotado o entendimento deste egrégio Conselho, já exposto em diversos acórdãos, como, v.g., o de nº 3401-002.443, julgado na sessão de 26 de novembro de 2013. Ocorre que diversos são os julgados deste Conselho onde foi compreendido que a obrigação do transportador, de prestar as informações à RFB, encontra-se estabelecida no art. 37 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003, *in 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.*

*§ 1º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.*

Todavia, entendo que a penalidade não deve ser aplicada no presente caso. Ocorre que embora não tenha sido objeto de defesa no presente recurso voluntário, entendo que

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/02/2015 por PAULO ANTONIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por PAULO ANTONIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA

Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

por ter a Recorrente apresentado as declarações, mesmo que fora do prazo, passou a existir o instituto da denúncia espontânea, matéria de ordem pública que deve ser ponderada.

Assim, muito embora típica e perfeitamente subsumido o fato à norma, no caso em tela se está diante de uma excludente da punibilidade, haja vista a Recorrente estar amparada pela hipótese legal da chamada denúncia espontânea.

Consultados os autos, nas planilhas apresentadas pela fiscalização é possível verificar que as declarações foram entregues, todavia em atraso de no máximo 03 (três) dias, não configurando dano algum ao Erário. Portanto, nos termos do art. 138, caput, do Código Tributário Nacional (CTN), a multa deveria ter sido excluída em razão da caracterização da denúncia espontânea:

*"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração."*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentado após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."*

Esse instituto jurídico tem lugar quando o contribuinte informa à administração as infrações por ele praticadas, antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório. A vantagem dessa confissão prévia e espontânea para o contribuinte está na consequência legal que o instituto lhe garante.

No presente caso tem-se que o pedido de retificação prestado pela recorrente foi anterior lavratura do Auto de Infração, bem como de qualquer outra intimação da RFB. Deste modo, aplica-se ao presente caso o instituto da denúncia espontânea.

O Código Tributário Nacional disciplina no art. 138 a exclusão da responsabilidade quando a denúncia espontânea for acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, restringindo tal hipótese quando caracterizado o início do procedimento administrativo ou qualquer medida de fiscalização, nos termos do parágrafo único.

Destaca-se também que até a edição da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, a caracterização da denúncia espontânea não contemplava as obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo. Porém, com a vigência da norma acima, foi modificado o § 2º, do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, incluindo as penalidades administrativas dentre aquelas possíveis de aplicação da denúncia espontânea, *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.*

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

*a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;*

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 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.

(grifou-se)

No presente caso, temos, portanto que a retificação foi apresentada antes de qualquer procedimento de fiscalização, caracterizando a denúncia espontânea, devendo ser excluída a penalidade ora discutida, de natureza administrativa, conforme previsão do § 2º do artigo 102 do Decreto-Lei nº 37/66.

Ainda, cabe observar que, sendo o fato gerador anterior a Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, necessário aplicar *in casu* a retroatividade benigna da alteração legislativa processada pela referida Medida Provisória, conforme determina o artigo 106 do CTN. Logo, aplicável à referida legislação ao presente caso.

Acrescenta-se ainda que este Egrégio Conselho tem compartilhado deste entendimento, consoante se verifica pelos argestos abaixo:

#### *DENÚNCIA ESPONTÂNEA CONFIGURAÇÃO*

*A retificação de informação prestada em registro de conhecimento de carga antes de qualquer procedimento da fiscalização aduaneira, está amparada pela denúncia espontânea prevista no art. 102, do mesmo diploma legal (Acórdão 3101001.138, 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 22/05/2012, Relator Conselheiro Luiz Roberto Domingo)*

#### *DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO AS PENALIDADES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*A alteração do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66 promovida pela Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que incluiu as penalidades de natureza administrativa, dentre aquelas alcançadas pela denúncia espontânea é aplicada aos casos ainda pendentes de julgamento, em razão da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. (Acórdão 3102001.663, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 25/10/2012, Relator Conselheiro Álvaro Arthur L. de Almeida Filho)*

#### *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 3301001.691, 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, sessão de 30/01/2013, Relator Conselheiro Jose Adão Vitorino de Moraes)

Diante da aplicação do instituto da denúncia espontânea, entendo pelo provimento do recurso e passo a analisar as demais matérias, não obstante prejudicadas, para fins de privilégio do devido processo legal.

### **Nulidade do auto de infração**

Entendo que não assiste razão o recorrente na sua insurgência sobre a nulidade do auto de infração por não bem comprovar a conduta da recorrente.

A fiscalização apresentou a planilha contendo o número das declarações, a data do embarque a data em que foi enviada a declaração e a que voo pretendia, não se olvidando que estas informações são feitas de forma eletrônica e pelo próprio recorrente. Nestes termos, não havendo o recorrente comprovado que de fato as datas de envio não seriam aquelas apontadas pelo fisco, não logrou êxito em desincumbir-se do ônus de comprovar a tempestividade das emissões, por força do art. 333, II, do CPC.

### **Obrigação Acessória. Ausência de Dano ao Erário**

Em que pese não tenha ocorrido dano pecuniário do ente público, o entendimento no caso é por embaraçar a fiscalização do fisco. As declarações a que as empresas de transporte são obrigadas a apresentar são obrigações acessórias com finalidade exclusiva de auxiliar a fiscalização das importações e exportações, possibilitando a ciência do que cada empresa que utiliza a transportadora tem transportado, para onde vai e se foi recolhido o tributo a que esta operação está sujeita.

Logo, a responsabilidade de declarar a mercadoria transportada pela empresa, conforme art. 107, IV, alínea “e” do Decreto lei 37/66, é uma obrigação acessória de declaração ao fisco e cujo descumprimento implica na aplicação de multa por embaraço à fiscalização.

Nestes termos, entendo que há o embaraço da fiscalização, quando as transportadoras não cumprem o prazo de emissão da declaração, não obstante entenda que não deve incidir a multa regulamentar neste caso, apenas nos casos de omissão.

### **Multa Singular e o Princípio da Proporcionalidade e Razoabilidade**

A recorrente se insurge contra a aplicação da multa regulamentar contra as declarações expedidas as destempo em cada uma das viagens de voo declarações de forma extemporânea, evocando o princípio da razoabilidade de proporcionalidade.

Neste ponto, entendo que não há maculas o julgado da DRJ, posto que determinou que em cada voo cujas declarações tenham sido expedidas com atraso deveria ser aplicada multa apenas na proporção de viagens, respeitando a proporcionalidade e razoabilidade ao contrário do que afirma o recorrente.

Neste sentido, entendo por interpretar a norma de forma mais favorável sem infringir a legalidade ao contribuinte quando esta determina penalidade ao tipo de conduta, conforme resta estabelecido no art. 112, do Código Tributário Nacional – CTN, segundo o qual “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto”: à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou natureza ou extensão de seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; e à natureza da penalidade, aplicação, ou à sua gradação.

Sobre o tema em comendo, tem-se decidido nas sessões deste Conselho a interpretação da norma em favor do infrator. Vejamos:

*Assunto: Obrigações Acessórias Ano-calendário: 2006  
ILEGIMITIDADE PASSIVA. MULTA. REGISTRO DE DADOS DE EMBARQUE MARÍTIMO EM ATRASO. EXPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR. É legitimo para figurar no polo passivo da autuação, o transportador que registrou os dados de embarque fora do prazo estabelecido no art. 37, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 28/94. Inteligência dos arts. 107, inciso IV, alínea “e” e 37 do Decreto-Lei nº 37/66 c/c arts. 37, §2º, 44 e 46 da Instrução Normativa SRF nº 28/94.  
REGISTRO DE DADOS DE EMBARQUE MARÍTIMO EM ATRASO. PENALIDADE APLICADA POR VIAGEM EM VEÍCULO TRANSPORTADOR. Ocorrendo dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; e à natureza da penalidade aplicação, ou à sua gradação, deve ser aplicada a interpretação mais favorável ao acusado (art. 112, CTN). A multa prescrita no art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-Lei nº 37/66 referente ao atraso no registro dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação no Siscomex é aplicada por viagem do veículo transportador e não por carga (Declaração para Despacho de Exportação). DUPLICIDADE DA COBRANÇA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Não comprovada documentalmente o alegado bis in idem, improcedente a alegação de duplicidade da cobrança e a consequente identidade de objetos entre dois processos administrativos fiscais. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138, CTN. MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. Não alegado em momento oportuno, o argumento está precluso, pelo que não merece ser conhecido, ex vi dos arts. 16, inciso III e 17, do Decreto nº 70.235/72. (Recurso Voluntário nº 11968.001039/2007-17, Relator Bruno Mauricio Macedo Curi,*

*da 2<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Sessão de Julgamento do Carf, Publicada em  
11/09/2013)*

Nestes termos, entendo que deve ser alterada a decisão de primeira instância para que conste o valor correto a ser aplicado de multa, evidenciado o erro formal e pela correta aplicação da penalidade do art. 107, IV, alínea “e” do Decreto Lei nº 37/66, devendo incidir sobre cada voo e não por declaração emitida, conforme julgou a primeira instância.

Ressalto que este seria o entendimento caso não estivesse prejudicada a análise.

Em face do exposto, encaminho o voto para dar provimento ao recurso voluntário, no sentido de reconhecer que uma vez apresentada a declaração está explicita a denúncia espontânea, motivadora da exclusão da multa regulamentar.

É assim que voto.  
(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator