



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

**Processo n°** 10715.005896/2010-09  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-004.894 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2015  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** CONTINENTAL AIRLINES INC  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/02/2008 a 28/02/2008

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 do 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 unanimidade de votos, em dar provimento a preliminar no sentido de reconhecer o erro de cálculo na decisão administrativa de 1ª instância; por maioria de votos, no mérito, em dar provimento ao recurso reconhecendo-se o instituto da denúncia espontânea. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Marcos Antônio Borges que negavam provimento ao recurso voluntário nesta matéria. Fez sustentação oral pela recorrente a Dra. Laiana Lacerda da Cunha, OAB/DF 41.709. julgado.

(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 10715.005896/2010-09, contra o acórdão nº 07-28.393, julgado pela 2ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis (DRJ/FNS), na sessão de julgamento de 18 de abril de 2012, onde se entendeu pela parcial procedência da 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\$ 45.000,00, referentes à multa regulamentar por não prestação de informação sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executar, na forma e no prazo estabelecido 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 cientificada a interessada apresentou impugnação que, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:*

- que não existe base legal específica para a exigência da prestação das informações em até dois dias; que a imposição da penalidade com base em Instrução Normativa ofende ao princípio da legalidade; que o art. 107, IV, "e" do Decreto-lei 37/66 é inaplicável, uma vez que não apresenta uma precisa definição das obrigações que devem ser atendidas pelo contribuinte, não se constituindo assim numa norma completa.*
- que deveria haver tratamento isonômico com os embarques marítimos, cuja exigência é de sete dias para o registro dos dados.*
- que não houve qualquer prejuízo ao erário em razão de pequenos atrasos cometidos pela impugnante no registro de dados de suas embarcações; que não dificultou ou embaraçou a atividade das autoridades administrativas.*

*Requer, pelos motivos expostos, a improcedência do auto de infração e a anulação da multa regulamentar.*

*É o relatório.*

A DRJ de Florianópolis (DRJ/FNS) decidiu pela parcial procedência da impugnação, reduzindo o crédito tributário de R\$ 25.000,00 para R\$20.000,00, referente à multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto Lei nº 37/1966. Colaciono a ementa do referido julgado:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Período de apuração: 01/02/2008 a 28/02/2008*

*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 TRIBUTARIA.*

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

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Inconformada com improcedência de sua manifestação de inconformidade, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário a fls. 77/94, expondo que:

- 1- Erro matéria da decisão de primeira instância, tendo em vista que colocou como sendo a condenação remanescente o valor referente ao que deveria ser excluído;
- 2- Não houve prejuízo ao fisco ou dificuldade na fiscalização da carga;
- 3- Pede a aplicação da denúncia espontânea, tendo em vista que a obrigação seria devida após o desembarço aduaneiro, que não houve abertura de procedimento fiscalizatório senão graças às informações prestadas anteriormente ao seu início pelo recorrente;
- 4- Aponta como ausente de fundamento legal o prazo previsto no Decreto Lei infringindo o principio da legalidade;
- 5- Pede pela imposição de multa singular, evocando a espécie jurídica extraída do Código Penal, “Crime Continuado”;

É o sucinto 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 três voos, quais sejam, o do dia 02/02/2008, devendo, portanto ser reduzida a multa aplicada de R\$ 20.000,00, para R\$5.000,00, 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 a Recorrente alega que as informações foram prestadas antes da lavratura do auto

de infração. 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 apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”*

Deste modo, entendo que por ter a Recorrente apresentado as declarações, mesmo que fora do prazo, passou a existir o instituto da denúncia espontânea.

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.

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 arestos abaixo:

#### *DENÚNCIA ESPONTÂNEA CONFIGURAÇÃO*

*A retificação de informação prestada em registro de conhecimento de carga antes de qualquer procedimento de 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. DENÚNCIA 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, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 30/01/2013, Relator Conselheiro Jose Adão Vitorino de Morais)*

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.

### **Reserva Legal**

A infração em tese cometida pela recorrente se encontra caracterizada pela apresentação de declaração de informações sobre o voo e as declarações fora do prazo estabelecido, por força do art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-Lei 37/66, com redação dada pela Lei nº 10.833/03, c/c art. 44 da Instrução Normativa 28/94, com redação dada pela Instrução Normativa 510/05 e art. 22 da Instrução Normativa 800/07.

No que tange a tipificação da conduta do recorrente, a sua descrição consta igualmente e inicialmente tipificada no art. 107 do Decreto-Lei 31/66, que estabelece a aplicação de multa para quem deixar de prestar a declaração sobre veículo e carga transportada, bem como quem de forma omissiva ou comissiva embarçar ação de fiscalização.

Ademais, as instruções normativas tem como finalidade de preencher lacunas que por vezes se encontram dentro dos procedimentos fiscais, no caso específico de normas que estabelecem prazo para a apresentação ou recolhimento de obrigações acessórias, não estão sujeitas a reserva legal do art. 97 do CTN, por não compreendem o rol de matérias lá estabelecido, cabendo, portanto, o estabelecimento dos prazos por norma de hierarquia inferior, como as Portarias e Instruções Normativas, conforme tem se posicionado o CARF.

#### *ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 31/12/1998*

#### *OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO. INSERÇÃO SISCOMEX DE DECLARAÇÃO DE EMBARQUE DE MERCADORIAS.*

*O prazo de inserção das informações do embarque de mercadoria no SISCOMEX é de sete dias, contados do dia do efetivo embarque. Não se aplica a norma processual do artigo 210 do Código Tributário Nacional, neste caso prevalece o prazo fixado em Portarias e Instruções Normativas em razão de que não contemplam aspectos da hipótese de incidência, estão fora da reserva legal prevista no artigo 97 do CTN. Constatado inserção além do prazo fixado, impõe negar provimento ao recurso.*

*Recurso Negado.*

Ressalto que o entendimento seria pela carência de razão do contribuinte caso não estivesse prejudicada a análise desta matéria.

### **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 contrario 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 d 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 ILEGITIMIDADE PASSIVA. MULTA. REGISTRO DE DADOS DE EMBARQUE MARÍTIMO EM ATRASO. EXPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR. É legítimo 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 graduação, 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 2ª Câmara da 3ª 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 julgado 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.

É assim que voto.

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Relator

Processo nº 10715.005896/2010-09  
Acórdão n.º **3801-004.894**

**S3-TE01**  
Fl. 12

---

CÓPIA