



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

**Processo n°** 10715.006457/2009-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-005.264 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 18 de março de 2015  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO AS AVIANCA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2010

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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo-se o instituto da denúncia espontânea. Vencidos os Conselheiros Flávio de Castro Pontes e Marcos Antônio Borges que negavam provimento ao recurso voluntário.

(assinatura digital)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Redator.

Processo nº 10715.006457/2009-71  
Acórdão n.º **3801-005.264**

**S3-TE01**  
Fl. 3

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Cássio Shappo e Flavio de Castro Pontes

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10111.000176/2011-29, contra o acórdão nº 07-34.486, julgado pela 1ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis (DRJ/FNS), na sessão de julgamento de 26 de março de 2014, julgou improcedente 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:

*A presente autuação refere-se à exigência da multa capitulada no art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto Lei n.º 37/66, com a redação da Lei n.º 10.833/2003, aplicada por veículo/viagem, identificado pelo respectivo voo, por não prestar as informações sobre a carga transportada no prazo estabelecido na IN SRF n.º 28/1994, alterada pela IN RFB n.º 510/2005.*

*A fiscalização relata no auto de infração que os embarques das cargas se deram os registros destes embarques.*

*Intimada da autuação, a interessada apresentou a impugnação alegando, em síntese, o que segue:*

- 1) Embora a Impugnante tenha realizado todos os registros tempestivamente, a averbação das referidas informações no Sistema foi realizada após o prazo legal de dois dias, tendo em vista a ocorrência de alguns problemas, de cunho eminentemente prático, que o Siscomex vem apresentando e apresentou, no momento da inserção dos dados no Sistema, pela Impugnante. Também as retificações das informações foram processadas como se fosse a primeira informação.*
- 2) Acusa a contagem de prazo feita indevidamente nos fins de semana.*
- 3) O lançamento das multas está em total desconformidade com o nosso ordenamento jurídico, uma vez que ocorre patente violação ao princípio da razoabilidade, segundo o qual a atuação da Administração Pública, direta ou indireta, de qualquer dos Poderes, deve se pautar, como condição de legitimidade dos atos administrativos, ao lado de outros princípios, tais como, o da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, isonomia, boa-fé e o da motivação suficiente, como condição essencial para a validade dos atos administrativos, em geral.*
- 4) Requer, ao final, a insubsistência do auto de infração.*

A DRJ de Florianópolis (DRJ/FNS) decidiu pela parcial procedência da impugnação, mantendo o crédito. Colaciono a ementa:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Ano calendário: 2010*

*Ementa:*

*Acórdão dispensado de ementa, de acordo com a Portaria SRF nº 1.364, de 10/11/2004*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com parcial procedência de sua manifestação de inconformidade, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, expondo que:

- 1- Embora tenha realizado todos os registros tempestivamente, a averbação das referidas informações no Sistema foi realizada após o prazo legal de dois dias, de cunho eminentemente prático, que o Siscomex já vinha apresentado, no momento da inserção de dados;
- 2- Por diversas vezes, precisou ser interrompido a inserção de dados, por falha inerente do funcionamento do Sistema, que estava “fora do ar”, ocasionando esforço redobrado da empresa recorrente;
- 3- A recorrente procedeu ao registro dos dados de embarque, não o fazendo, em alguns casos, no prazo de dois dias à época previsto, em virtude de problemas técnicos do Siscomex;
- 4- Todos registros e informações dos embarques foram prestados antes de qualquer medida de fiscalização denunciadora das supostas infrações;
- 5- A denúncia espontânea regida pelo Decreto 37/66 afasta a aplicação de penalidades, tanto de natureza tributária quanto de natureza administrativa, excepcionando-se, apenas, as penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento;
- 6- Quanto à apresentação da impugnação, é cediço que a razoabilidade integra o ordenamento constitucional brasileiro e que se constitui em princípio inarredável no tocante a elaboração das leis e no que diz respeito à atuação do Poder Executivo;
- 7- Conforme estabelecido pelo art. 46, caput, § 1º da IN/SRF nº 28/1994, a averbação consiste apenas na confirmação por parte da Autoridade Aduaneira, de que o embarque ou a transposição das mercadorias, de fato ocorreu.

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.

### 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 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 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 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 que apontados pelo fisco, não logrou êxito em desincumbir-se do ônus de comprovar a tempestividade das emissões, por força do art. 333, II, do CPC.

### **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.

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 a penalidade do art. 107, IV, alínea “e” do Decreto Lei nº 37/66, deve ser aplicada por viagem e não por declaração de carga, 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 explícita a denúncia espontânea, motivadora da exclusão da multa regulamentar.

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 25/05/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 27/05/2

015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 26/05/2015 por PAULO ANTONIO CALIENDO VELL

OSO DA SILVEIRA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10715.006457/2009-71  
Acórdão n.º **3801-005.264**

**S3-TE01**  
Fl. 11

---

CÓPIA