



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11128.721029/2017-65  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.709 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2021  
**Recorrente** DHL GLOBAL FORWARDING (BRAZIL) LOGISTICS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 08/05/2014

FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA. MULTA REGULAMENTAR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. SÚMULA CARF Nº 49.

A denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega da declaração, conforme dispõe a Súmula CARF nº 49.

ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

O colegiado não tem competência para se manifestar sobre os argumentos de inconstitucionalidade da lei tributária, conforme disposto na Súmula CARF nº 02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, quanto aos argumentos relativos à denúncia espontânea e obrigação acessória, e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente), Sabrina Coutinho Barbosa e Mariel Orsi Gameiro

## Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em razão do descumprimento do prazo para informação devida pelo contribuinte em relação à desconsolidação da carga, conforme dispõe o artigo 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-lei 37/66, e da IN RFB 800/2007.

No presente caso, o contribuinte como agente de carga concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151405090450703 a destempo, em 08 de maio

de 2014, às 08:56:22h, e a carga objeto da desconsolidação foi trazida ao Porto de Santos acondicionada no container TRIU8803130, pelo Navio M/V MSC BARCELONA, com atracação registrada em 10 de maio de 2014, às 00:29:00h.

Notificado da infração, o contribuinte apresentou impugnação, na qual, em síntese, defende que a obrigação acessória foi efetivamente cumprida, que deve ser aplicado o instituto da denúncia espontânea – e na oportunidade colaciona diversas decisões judiciais sobre o tema, e uma administrativa do presente Tribunal, bem como sustenta a ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

A Quarta Turma da DRJ/RJO decidiu pela manutenção do lançamento, através do Acórdão n.º 12-095.120, que não acolheu os argumentos de inconstitucionalidade ou ilegalidade por incompetência do julgador administrativo, entendeu inaplicável o instituto da denúncia espontânea, e por fim, que foi correta a aplicação da penalidade ao atraso da prestação da informação.

O recorrente foi intimado em 12 de março de 2018, e inconformado, interpôs Recurso Voluntário em 03 de abril de 2018, no qual apenas repisa os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

É o relatório

## **Voto**

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento em parte, conforme será exposto abaixo.

A controvérsia se instaura em três pilares argumentativos trazidos pelo recorrente em seu Recurso Voluntário: i) efetivo cumprimento da obrigação acessória ii) aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea; iii) aplicação dos princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade.

Tratarei em partes.

### **Inconstitucionalidade de lei tributária**

Quanto à afirmação do recorrente de que o presente auto de infração é uma ofensa ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade, sem delongas, o presente órgão administrativo é restrito quanto à sua competência para análise de princípios constitucionais, conforme se depreende da Súmula n.º 2, do CARF:

#### **Súmula CARF n.º 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tal entendimento foi consolidado pelos Acórdãos precedentes: Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005.

Portanto, não conheço dos argumentos relativos aos princípios constitucionais apresentados pelo recorrente em sede recursal.

### **Denúncia Espontânea**

Em que pese os esforços envidados pelo recorrente, não há que se falar aqui em denúncia espontânea, considerando que tal alteração normativa não se aplica aos casos em que há prazo certo, justamente por não haver objeto para denúncia.

Nesse sentido, entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdãos 9303-007.831, 9303-005.870, 9303-006.493) conforme se demonstra nas razões esposadas pelo ex-conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão 9303-003.555:

O instituto da denúncia espontânea está para o Direito Tributário assim como o arrependimento eficaz e a desistência voluntária estão para o Direito Penal. Esses institutos são como uma ponte de ouro, como diriam os penalistas, para aqueles que se encontram à margem da lei, a esses é oferecida uma oportunidade de regressar ao caminho da lei, uma ponte de ouro para a legalidade. Por essa ponte só podem passar aqueles que, voluntariamente, desistem de consumir o ato ilícito, ou, se já o praticaram, evitam-lhe o resultado.

Nos delitos unissubsistentes não se admite desistência voluntária, uma vez que, praticado o primeiro ato, já se encerra a execução, tornando impossível a sua cisão. Já os crimes de mera conduta e os formais "não comportam arrependimento eficaz, uma vez que, encerrada a execução, o crime já está consumado, não havendo resultado naturalístico a ser evitado".

No direito tributário, a ponte de ouro é a denúncia espontânea que nada mais é do que o reconhecimento voluntário do ilícito, e a reparação do dano ao bem jurídico violado, o que não veio a ocorrer no caso em exame.

**Todavia, assim como no Direito Penal, no Tributário algumas infrações não são suscetíveis de denúncia espontânea. São aquelas em que a mera conduta, por si só, já configura o ilícito, o qual, uma vez ocorrido, não há possibilidade jurídica, ou até mesmo física, de se evitar o resultado.**

**O exemplo mais característico desse tipo de infração, é, justamente, a referente ao atraso no cumprimento de obrigação acessória, pois, no exato momento em que se exauriu o prazo legal sem que a obrigação tenha sido adimplida, a infração está configurada e o atraso não poderá ser reparado.**

Em outras palavras, atendo-se às normas do Direito Tributário, o dano relativo ao descumprimento de obrigação principal pode ser reparado, pagando-se o tributo e os consectários legais. Todavia, se se tratar de infrações referentes a obrigações acessórias autônomas, a ser prestada em determinado prazo, o dano não pode ser sanado, posto que o núcleo do bem jurídico protegido, uma vez violado, não tem como ser restabelecido. Assim, por exemplo, se a obrigação era apresentar declaração até determinada data, e se esta não foi apresentada no prazo determinado, não há como cumprir a obrigação acessória tempestivamente, salvo se se voltar no tempo, ainda não possível com a tecnologia disponível hoje.

**No caso dos autos, a obrigação acessória autônoma, descumprida pelo transportador ou seus representantes, consistia no dever de o sujeito passivo informar os dados de embarque de mercadorias no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Note-se que, uma vez exaurido o prazo para se prestar as informações sem que elas tenham sido prestadas ao órgão competente, a infração restou configurada, não havendo mais possibilidade de se evitar o resultado.**

Note-se que, se a sanção fosse destinada, apenas e tão somente, a punir o não cumprimento da obrigação acessória, poder-se-ia admitir que, o adimplemento a

destempo, desde que espontâneo, poderia ser beneficiado com a norma excludente da penalidade.

Entretanto, se a sanção é destinada a coibir o atraso no cumprimento da obrigação, uma vez ocorrida a mora, não há que se falar em denúncia espontânea.

Essa questão da denúncia espontânea envolvendo descumprimento de obrigação acessória encontrava-se apascentada, tanto no Judiciário quanto no âmbito administrativo, tendo sido, inclusive, objeto de Súmula no CARF, mais precisamente, a de nº49, cujo enunciado transcreve-se a seguir:

Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

Todavia, com a edição da Lei nº 12.350/2010, cujo art. 405 deu nova redação ao art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, a questão foi reaberta e gerou celeuma na jurisprudência e na doutrina, mas, a meu sentir, não há razão alguma para se modificar o entendimento anteriormente firmado, pois, pela razões expostas linhas acima, a novel legislação não alcança a infração objeto destes autos. Neste sentido, impecável a decisão da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção, Acórdão 3102-00.988, cujo voto condutor foi da lavra do insigne Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que, com as merecidas loas, peço licença para aqui transcrever o entendimento lá adotado, como arrimo deste voto.(...)

Não só já consolidada jurisprudência na Câmara Superior deste Tribunal, destaco também a Súmula 49, do CARF (também constante à decisão supracitada):

Súmula CARF nº 49:

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

Tal entendimento embasa-se também pelos acórdãos paradigmas: Acórdão nº CSRF/04-00.574, de 19/06/2007 Acórdão nº 192-00.096, de 06/10/2008 Acórdão nº 192-00.010, de 08/09/2008 Acórdão nº 107-09.410, de 30/05/2008 Acórdão nº 102-49.353, de 10/10/2008 Acórdão nº 101-96.625, de 07/03/2008 Acórdão nº 107-09.330, de 06/03/2008 Acórdão nº 107-09.230, de 08/11/2007 Acórdão nº 105-16.674, de 14/09/2007 Acórdão nº 105-16.676, de 14/09/2007 Acórdão nº 105-16.489, de 23/05/2007 Acórdão nº 108-09.252, de 02/03/2007 Acórdão nº 101-95.964, de 25/01/2007 Acórdão nº 108-09.029, de 22/09/2006 Acórdão nº 101-94.871, de 25/02/2005.

Portanto, não há que se falar em aplicabilidade da denúncia espontânea no presente caso.

### **Obrigação acessória**

No caso em comento, o argumento relativo a obrigação acessória não se sustenta, tendo em vista que, não há que se falar em efetivo cumprimento, porque a obrigatoriedade de prestar as informações de controle aduaneiro são postas sob a guarda do prazo estabelecido na legislação aduaneira.

Nesse sentido, ainda que efetivamente cumprida a obrigação acessória, deve o contribuinte, além desse mero cumprimento, fazê-lo de forma tempestiva em cumprimento à norma que determina o prazo de quarenta e oito horas para tanto.

E não é o que se verifica no caso concreto, no qual evidentemente se verifica o atraso entre o momento da atracação do navio – 10 de maio de 2014, às 00:29:00h, e a informação sobre a desconsolidação da carga – 08 de maio de 2014, às 8:56:22, portanto, correta a aplicação da respectiva penalidade.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário – tendo em vista a incompetência para análise dos argumentos relativos aos princípios constitucionais levantados pela defesa, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

**Mariel Orsi Gameiro**