



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11128.734685/2013-02  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.010 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2023  
**Recorrente** FIAT DO BRASIL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2009**

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE NAS INFRAÇÕES POR PERDA DE PRAZO PARA APRESENTAR INFORMAÇÕES SOBRE CARGA.

As penalidades decorrentes da perda de prazo para apresentar informações sobre carga não podem ser afastadas pela denúncia espontânea pois o próprio decurso do prazo já aperfeiçoa as condições exigidas para a aplicação da penalidade, reforçado pelo fato de que o próprio sistema realiza o bloqueio automaticamente, configurando-se assim ato administrativo da competência da Autoridade Tributária. Súmula CARF nº 126.

DESproporcionalidade de penalidade tributária. Alegação de infringência de princípio constitucional. Descabimento.

A alegação de infringência de princípio constitucional pela legislação tributária não pode ser conhecida em decorrência da Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação aos argumentos sobre a inconstitucionalidade e, na parte conhecida negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-011.010 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11128.734685/2013-02

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 16-94.896, proferido pela 17ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do São Paulo/SP, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação do Auto de Infração e considerou devida a exação.

O Auto de Infração assim descreve os fatos que foram autuados:

*‘O Agente de Carga FIAT DO BRASIL S/A, CNPJ n.º 33.171.026/0026-00, concluiu as desconsolidações relativas aos Conhecimentos Eletrônicos Másters MBL(s) CE(s) 150905041225901 e 150905041225820 a destempo a partir das 14h36 do dia 17/04/2009, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, para os seus Conhecimentos Eletrônicos Agregados HBL(s) CE(s) 150905043263231 e 150905043263584, respectivamente.*

*As cargas objeto das duas desconsolidações em comento foram trazidas ao Porto de Santos acondicionadas no(s) Container(es) DRYU2056104 e TEXU2580798, pelo Navio M/V "CMA CGM VIOLET", em sua viagem EK037S, no dia 19/04/2009, com atracação registrada às 09h20. Os documentos eletrônicos de transporte que ampararam a chegada da embarcação para as cargas são Escala 09000100335 e Manifesto Eletrônico 1509500633380. Os conhecimentos eletrônicos vinculados estão abaixo dispostos:*

- 1. PRIMEIRA DESCONSOLIDAÇÃO - Conhecimento Eletrônico Máster MBL CE 150905041225901 e Conhecimento Eletrônico Agregado HBL CE 150905043263231;*
- 2. SEGUNDA DESCONSOLIDAÇÃO - Conhecimento Eletrônico Máster MBL CE 150905041225820 e Conhecimento Eletrônico Agregado HBL CE 150905043263584.”*

O relatório de Acórdão de Primeira Instância assim resume a argumentação da Recorrente em sua Impugnação:

*“Cientificada do Auto de Infração, a interessada apresentou impugnação e aditamentos posteriores alegando em síntese:*

- As informações foram prestadas não causando qualquer dano à Fiscalização;*
- Deve ser aplicada a interpretação mais favorável à interessada, conforme previsto no art.112 do CTN;*
- Esta acobertada pelos benefícios da denúncia espontânea.”*

E assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

**“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2009*

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CARGA. MULTA.**

*É cabível a multa por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”*

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 03 de agosto de 2020, e apresentou Recurso Voluntário no dia 02 de setembro de 2020.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente alega o seguinte:

*“A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que, em cumprimento ao seu objeto social, atuou como agente responsável por desconsolidar cargas importadas por seus clientes no mês de abril de 2009, procedendo ao seu regular desembaraço aduaneiro.*

*Em algumas dessas operações, antes do início do desembaraço aduaneiro das mercadorias, a Recorrente verificou que havia deixado de vincular os Conhecimentos Eletrônicos Agregados n.ºs*

150905043263231 e 150905043263584 aos Conhecimentos Eletrônicos Master n.º 150905041225901 e 150905041225820.

Visando regularizar esse procedimento, a Recorrente efetuou as inclusões dos referidos CE's-Agregados no sistema eletrônico aduaneiro (SISCOMEX Módulo Carga – SISCARGA).

A Fiscalização entendeu que as inclusões no SISCARGA dos referidos Conhecimentos Eletrônicos Agregados seriam intempestivas, por ter a Recorrente descumprido o prazo previsto no art. 22, II, 'd' da Instrução Normativa n.º 800/20073, e aplicou a penalidade prevista no art. 107, IV, 'e', do Decreto-Lei n.º 37/1966, na redação dada pela Lei n.º 10.833/20034, no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).”

Argui também denúncia espontânea, e aplicação dos princípios de razoabilidade e proporcionalidade.

Apresenta enfim o seguinte pedido:

*“Por todo o exposto, a Recorrente requer seja dado provimento ao presente Recurso, para que seja integralmente cancelado o Auto de Infração, por força:*

*a) da configuração da denúncia espontânea prevista no art. 102 do Decreto-Lei n.º 37/66 (art. 683 do Decreto n.º 6.759/09), tendo em vista que a inclusão das informações no SISCARGA foi efetuada antes de qualquer procedimento de fiscalização e antes do despacho aduaneiro; e/ou*

*b) pela aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, uma vez que a inclusão dos CE's Agregados no SISCARGA ocorreu após apenas algumas horas do limite fixado, e não gerou qualquer prejuízo ao Erário nem à própria Fiscalização, que dispôs de todas as informações necessárias ao controle aduaneiro.”*

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Luis Cabral, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento dele apenas parcialmente, pelos motivos que explico a seguir.

A alegação de desproporcionalidade e de ausência de razoabilidade da penalidade tributária prevista na legislação vigente reveste-se de descumprimento de princípio constitucional que está fora da competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da súmula n.º 2 do CARF, de forma que não tomo conhecimento da alegação de efeito confiscatório da multa de ofício.

**“Súmula CARF n.º 2**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

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

*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”*

Desta forma, não tomo conhecimento desta alegação.

### 1. Denúncia Espontânea

A denúncia espontânea é a exclusão da responsabilidade do agente pela comunicação de infração à Autoridade Tributária, antes do início de qualquer procedimento

administrativo, acompanhada do pagamento dos tributos devidos e não recolhidos anteriormente e juros de mora, conforme previsto no artigo 138, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

*“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.”*

Conforme fica claro, no texto transcrito acima, o CTN não exige que para a exclusão da responsabilidade haja o recolhimento de qualquer penalidade, na medida em que seria contraditório excluir a responsabilidade por uma infração e ainda assim proceder a exigência da penalidade cabível.

Já o Decreto-Lei nº 37/1966, no § 2º, do seu artigo 102, é bem claro em afastar a aplicação de qualquer penalidade em relação à denúncia espontânea, exceto no que disser respeito às penas de perdimento..

*“ 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.”*

No entanto, em ambos os dispositivos legais, há a restrição de que qualquer ato de denúncia espontânea seja praticado após o início de qualquer procedimento fiscal de ofício praticado por servidor competente.

O controle das informações de carga é feito de forma informatizada pelo sistema SISCARGA que, dentro de suas funcionalidades, conta com o controle dos prazos de chegada e saída de veículos e dos atos demandados pelos diversos agentes envolvidos, bloqueando automaticamente operações que não atendam as determinações legais que sejam detectadas, entre elas a informação intempestiva de carga o que gera o bloqueio automático da operação.

O desbloqueio da operação para prosseguimento da informação é ato de ofício da Autoridade Aduaneira e constitui-se em limite impeditivo da denúncia espontânea. Ademais, as ações dos contribuintes de antecipação dos atos necessários ao lançamento, inclusive o pagamento antecipado do tributo devido, condicionando o direito de lançamento à condição resolutória de posterior homologação, num prazo de até cinco anos, e a possibilidade do contribuinte em corrigir eventuais equívocos cometidos, tanto no lançamento por homologação, como antecipando-se ao despacho aduaneiro, afasta o conhecimento futuro pela Autoridade Tributária de infração relacionada ao pagamento de impostos, em razão desta ter sido diligentemente corrigida pelo próprio contribuinte, antes que a Autoridade aja de ofício.

Entretanto, o próprio transcurso do prazo para prestar informações configura uma infração prevista na legislação e de caráter irreparável, pois a prestação de informações de forma intempestiva não repara o atraso e suas consequências, e ainda é de conhecimento da Autoridade Aduaneira anterior a qualquer ato do contribuinte, sendo conhecida de forma automática pelo próprio sistema SISCARGA.

Não se pode admitir denúncia espontânea em infração relacionada à prestação intempestiva de informações obrigatórias, nem tão pouco que seja isenta da produção de danos à fiscalização.

Assim também está consignado na Súmula CARF n.º 126:

**“Súmula CARF n.º 126**

**Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2018**

*A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei n.º 12.350, de 2010. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

*Acórdãos Precedentes:*

*3102-001.988, de 22/08/2013; 3202-000.589, de 27/11/2012; 3402-001.821, de 27/06/2012; 3402-004.149, de 24/05/2017; 3801-004.834, de 27/01/2015; 3802-000.570, de 05/07/2011; 3802-001.488, de 29/11/2012; 3802-001.643, de 28/02/2013; 3802-002.322, de 27/11/2013; 9303-003.551, de 26/04/2016; 9303-004.909, de 23/03/2017.”*

## **2. Proporcionalidade e Razoabilidade.**

A exigência de uma multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por uma infração de atraso de informação da carga chegada de um veículo do exterior, ou a ele destinado, com o potencial prejuízo ao controle aduaneiro sobre a totalidade da carga de elevadíssimo valor potencial, não pode ser considerada desproporcional.

O controle da carga manifestada em veículos de transporte em viagens internacionais, ingressando em território aduaneiro, ou dele saindo, é elemento fundamental da atividade do controle aduaneiro, atividade essencial aos interesses fazendários nacionais, conforme previsto no artigo 237, da Constituição Federal de 1988, conforme transcrevo a seguir:

*“Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.”*

Novamente destacamos que o ingresso de qualquer mercadoria estrangeira é feito de forma obrigatória pelas Zonas Primárias, e o controle aduaneiro, além de seu caráter primário de natureza tributária pela administração dos tributos incidentes nas operações de importação e exportação, tem um caráter secundário extrafiscal de grande relevância, o qual envolve a própria segurança da nação brasileira, em seus vários aspectos: o que abarca os controles sanitários de interesse agropecuário e de saúde humana, de segurança pública (pelo impedimento ao ingresso irregular de drogas e entorpecentes proibidos e de armamento ilegal), proteção do patrimônio histórico e de biodiversidade, e ainda pela proteção do mercado brasileiro da concorrência desleal, na medida que as mercadorias exportadas via de regra são isentas da tributação em seus países de origem, introduzindo um desequilíbrio competitivo com a produção nacional tributada internamente.

O controle das cargas manifestadas e da obrigatoriedade de prestação detalhada da procedência, descrição e valor das cargas que circulam pelas Zonas Primárias não possui apenas o interesse de se mensurar adequadamente o montante eventual de tributos devidos, mas principalmente impedir que cargas que não sejam do conhecimento da Autoridade Aduaneira possam circular sem controle pelas áreas de segurança alfandegária e posteriormente serem introduzidas no território aduaneiro de forma irregular com grande potencial de risco sanitário,

de segurança pública e econômico, pelo uso irregular da escala proporcionada pelas vias regulares de comércio.

Tanto é assim que a penalidade capital do Direito Aduaneiro configura-se no perdimento da própria carga quando qualquer tentativa de se burlar o controle de mercadorias não desembaraçadas se manifestar, o que podemos destacar em diversas modalidades de hipóteses de sujeição ao perdimento dos incisos do artigo 105, do Decreto-Lei nº 37/1966.

A gestão do controle aduaneiro, não apenas como elemento de fiscalização, mas também como elemento de parte da cadeia logística nacional, pela dimensão do impacto que as ações de fiscalização e controle possam ter no tempo e nos custos envolvidos na manutenção das cargas internacionais em portos, aeroportos e pontos alfandegados de fronteira, depende cada vez mais da gestão antecipada das informações de carga, que entram e saem das Zonas Primárias e das medidas de gerenciamento de riscos que permitem à Autoridade Aduaneira diminuir os custos de sua atividade para importadores, exportadores e outros agentes envolvidos, pela seleção das cargas que serão efetivamente conferidas, e pelo acompanhamento não intrusivo nas demais movimentações.

Arguir que atrasos ou falta na prestação de informações de carga não implica em nenhum prejuízo à fiscalização, ou de dano ao erário, somente pode decorrer do total desconhecimento do alcance e das consequências do trabalho de controle do comércio exterior realizado nos portos, aeroportos e pontos de fronteira, pois a própria ausência ou atraso nas informações implica em prejuízos difusos em diversas áreas e com consequências nas medidas de tratamento de risco de difícil mensuração, em detrimento à segurança do comércio e aos custos dos próprios operadores regulares.

### **Conclusão**

Desta forma, voto por conhecer o Recurso Voluntário parcialmente, e na parte conhecida, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral