



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



**Processo nº** 11968.000065/2010-23  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-010.877 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de agosto de 2023  
**Recorrente** ALIANCA NAVEGACAO E LOGISTICA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2012

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PENALIDADE PELA FALTA DE INFORMAÇÃO À ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA. INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO. SÚMULA CARF Nº 126

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 nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010, Súmula vinculante CARF n.º 126.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO A LANÇAR. CABIMENTO DA MULTA. INAPLICABILIDADE DO ART. 113, §2º DO CTN.

A multa pelo descumprimento de obrigação acessória incide mesmo se, no caso concreto, não houver tributo a lançar, uma vez que a obrigação acessória é instituída a bem não apenas da arrecadação, mas da própria atividade fiscalizatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-010.877 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11968.000065/2010-23

## Relatório

Adoto o relatório produzido pela Delegacia Regional de Julgamento visto que melhor descreve os fatos.

Versa o processo sobre a controvérsia instaurada em razão da lavratura pelo fisco de auto de infração para exigência de penalidade prevista no artigo 107, inciso IV, alínea e do Decreto-lei n.º 37/1966, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/2003.

Os fundamentos encontram-se no bojo do auto de infração conforme abaixo se segue:

Seja o transportador (interessado) ou através de seu representante deveria prestar informações tempestivas sobre seus conhecimentos eletrônicos.

No caso são 7 dias para embarcação e 48 horas para aeronaves (IN 510/2005).

A obrigação do transportador encontra-se estabelecida no artigo 37 do Decreto-Lei n.º 37/1966, com a redação dada pelo artigo 77 da Lei n.º 10.833/2003.

O prazo de prestação de informações deve ser observado pelo transportador para cada navio/avião e viagem realizada, apurando-se a infração a cada operação de embarque, vinculando-se à data do mesmo.

Diante dos fatos apurados, a fiscalização entendeu configurada a infração tipificada no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei n.º 37/1966, com redação dada pela Lei n.º 10.833/2003, e aplicou a multa ali cominada para cada CE em que considerou ter havido atraso na prestação de informações.

Devidamente cientificada a interessada ingressou com a impugnação em nome da interessada, alegando as preliminares atinentes às formalidades legais tributárias, mesmo na aplicação das multas administrativas, onde ainda não há a ocorrência do fato gerador do tributo, mas sim controle das importações e exportações para fins aduaneiros, como cerceamento ao direito de defesa por ausência de provas; infração ao princípio da legalidade e tipicidade e a inconstitucionalidade – razoabilidade e proporcionalidade - além da denúncia espontânea e relevação de penalidade (cuja matéria nem cabe no julgamento em DRJ).

A impugnação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012

PRESTAÇÃO INTEMPESTIVA DE INFORMAÇÃO SOBRE CARGA TRANSPORTADA. MULTA. DELIMITAÇÃO DA INCIDÊNCIA. A prestação intempestiva de dados sobre veículo, operação ou carga transportada é punida com multa específica que, em regra, é aplicável em relação a cada escala, manifesto, conhecimento ou item incluído, após o prazo para prestar a devida informação, independente da quantidade de campos alterados. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformada a recorrente apresentou Recurso Voluntário arguindo os seguintes pontos de defesa:

- a) Da denúncia espontânea aduaneira;
- b) Das obrigações acessórias – falta de elemento essencial;

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos para sua admissibilidade. Não foram arguidas preliminares.

O processo é decorrente de Auto de Infração no **valor originário de R\$ - 125.000,00** (cento e vinte e cinco mil reais), devido ao descumprimento das obrigações acessórias 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 de acordo com o que dispõe o art. 107, inciso IV, alíneas "e", do Decreto-Lei no 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei no 10.833/2003.

Passamos a analisar as alegações recursais que tem por objetivo a reforma do julgado de primeira instância.

### Denúncia espontânea

No mérito alega o recorrente que não cabe a aplicação das multas aduaneiras em razão da modificação da legislação que passou a prever que o instituto da denúncia espontânea é aplicável às penalidades de natureza tributária ou administrativa. Vejamos os destaques do Recurso nesse sentido:

A denúncia espontânea, espécie de arrependimento eficaz, visa estimular à observância voluntária – ainda que tardia – das obrigações tributárias principais e acessórias, premiando com a exclusão das penalidades do contribuinte que, em vez de apostar na inércia do Fisco (e, ao cabo, na decadência), confessa a sua infração e repara os danos dela advindos, por meio do pagamento do tributo acaso devido, com juros de mora.

Já nas questões aduaneiras, a denúncia espontânea está prevista no art. 102 § 2º do Decreto-Lei nº 37/66, reproduzido no art. 683 § 2º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6759/2009), conforme abaixo transcrito:

*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. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

Antes de 2010, o § 2º do art. 102 era taxativo ao prescrever que a denúncia espontânea excluía apenas as penalidades de natureza tributária. Como advento da Medida Provisória nº 497, de 2010, que foi convertida na Lei nº 12.350/2010, o entendimento modificou-se.

A referida Lei alterou o § 2º do art. 102 do Decreto – Lei nº 37/66, excluindo a expressão “somente as penalidades de natureza tributária” para incluir “a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa”, estendendo, assim, o cabimento do instituto para as penalidades de natureza administrativa. Assim, a nova legislação estendeu o cabimento da denúncia espontânea para todas as penalidades (exceto para no caso de pena de perdimento), inclusive para aquelas cuja natureza não é clara ou gera controvérsias, a exemplo das multas do Siscarga.

Ocorre que o entendimento consolidado nesse tribunal administrativo é em sentido contrário, conforme ficou expresso na súmula vinculante n.º 126, vejamos:

**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).

Como se vê, a súmula enfatiza que mesmo após a alteração legislativa, mencionada pelo recorrente, a denúncia espontânea não alcança as penalidades aplicadas em razão de descumprimento dos prazos fixados pela legislação aduaneira.

Dessa maneira foi ementado o acórdão n.º **3802002.311**, de relatoria do ex-Conselheiro SOLON SEHN, no qual destaco os enxertos abaixo:

MULTA REGULAMENTAR. ATRASO. INFORMAÇÕES. SISCOMEX. INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres instrumentais caracterizados pelo atraso na prestação de informação da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n.º 37/1966, decorrente do art. 40 da Lei n.º 12.350/2010. A aplicação deste dispositivo deve-se considerar o conteúdo da “obrigação acessória” violada. Isso porque nem todas as infrações pelo descumprimento de deveres instrumentais são compatíveis com a denúncia espontânea, como é o caso das infrações caracterizadas pelo fazer ou não fazer extemporâneo do sujeito passivo. Nestas a aplicação da denúncia espontânea implicaria o esvaziamento do dever instrumental, que poderia ser cumprido há qualquer tempo, ao alvedrio do sujeito passivo.

Destaque para o trecho retirado do voto condutor:

(...)

Destarte, a aplicação da denúncia espontânea às infrações caracterizadas pelo fazer ou não fazer extemporâneo do sujeito passivo implicaria o esvaziamento do dever instrumental, que poderia ser cumprido há qualquer tempo, ao alvedrio do sujeito passivo. Exegese dessa natureza comprometeria toda a funcionalidade dos deveres instrumentais no sistema tributária.

Destaca-se, nesse sentido, a doutrina de Yoshiaki Ichihara:

“Caso se entenda que o descumprimento de dever instrumental formal possa ser denunciado e corrigido sem o pagamento das multas decorrentes, na prática não haverá mais infração da obrigação acessória. Seria, a rigor, uma verdadeira anistia, que somente poderá ser concedida por lei específica. Exemplificando, uma empresa que deixou de registrar e escriturar livros fiscais, com a denúncia espontânea da infração, se assim se entender, não haverá mais multa, e a aplicação da lei tributária estará integralmente frustrada” 5.

Entendese, portanto, que a denúncia espontânea (art. 138 do CTN e art. 102 do Decreto-Lei n.º 37/1966) não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de

obrigações acessórias caracterizadas pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira relativa à carga transportada.

(...)

Por essas razões entendo que não resta configurada a denúncia espontânea.

### **Obrigações acessórias – alegada falta de elemento essencial**

A recorrente menciona ainda que eventual descumprimento de obrigação acessória, sem que tenha ocorrido qualquer prejuízo arrecadatório, resulta em falta de elemento essencial da finalidade do auto, fundamenta sua tese no artigo 113, § 2º do CTN, vejamos:

Trata-se de OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA a prestação de informações sobre carga transportada na forma e no prazo estabelecido pela RFB. Desta forma, a malfadada Autuação carece de elemento essencial de validade, senão vejamos.

Dispõe o Art. 113, § 2º do CTN que:

“§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” (grifos nossos).

No caso em tela, sequer há um fim específico e próprio que justificasse a penalidade. Muito pior, falta o elemento essencial da finalidade de estar “no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos”, conforme se verifica no § 2º, do art. 113, do CTN. Isto porque eventual descumprimento de prestar informações no prazo estipulado, não gera qualquer efeito no âmbito arrecadatório ou fiscalizatório de tributos.

A própria conduta da Autoridade Fiscalizadora, na elaboração do auto de infração em tela, não menciona qualquer prejuízo arrecadatório ao Fisco, inclusive, como é sabido, a fiscalização dos tributos das mercadorias importadas se inicia no momento do Registro do Despacho de Importação sendo finalizada com a parametrização de acordo com as normas instituídas pela Alfândega.

Consequentemente, a inclusão ingressada tardiamente não resulta, por si só, em prejuízo à Receita Federal, independentemente se este procedimento tenha sido realizado após o registro do Despacho de Importação, pois a liberação da carga (parametrização) somente seria possível após constatação da informação correta dos dados da carga junto ao sistema SISCOMEX CARGA bem como com o recolhimento dos devidos tributos instituídos pela Receita Federal do Brasil.

Outro equívoco de interpretação da lei, nesse ponto cabe destacar que os prazos aduaneiros tem razão de existir, com finalidade específica de dar maior segurança e agilidade nas operação portuárias, sendo certo que o dever de punir em caso de eventual descumprimento não é discricionário, pelo contrário, é vinculante ao agente fiscalizador.

Trata-se de equívoco de interpretação da lei, nesse ponto cabe destacar que os prazos aduaneiros tem como finalidade dar maior segurança e agilidade nas operação portuárias, sendo certo que o dever de punir em caso de eventual descumprimento não é discricionário, pelo contrário, é vinculante ao agente fiscalizador, visto que decorrente de lei, conforme já mencionado.

A tese recursal de que não tenha causado prejuízo ao fisco, ou seja, não trouxe prejuízo em termos de arrecadação, é equivocada porque o descumprimento é sim prejudicial

em termos de fiscalização, inclusive se a inexistência de obrigação principal justificasse a inobservância das respectivas obrigações acessórias que a permitem fiscalizar, estaria instalado o caos na administração tributária, que padeceria de total descontrole do ingresso e saída de mercadorias das divisas nacionais.

Nesse sentido, a obrigação acessória não fica dispensada em razão da circunstancial inexistência de crédito tributário principal e por essa razão a sanção pelo respectivo descumprimento incide com a aplicação da penalidade de multa.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa