



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

**Processo n°** 11968.000769/2009-62  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-004.838 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2015  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO  
**Recorrente** ALIANCA NAVEGACAO E LOGISTICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 28/08/2008, 29/08/2008, 11/09/2008, 12/09/2008  
15/09/2008, 18/09/2008, 19/09/2008, 22/09/2008

MULTA REGULAMENTAR. DIREITO ADUANEIRO. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES FORA DO PRAZO.

A multa por prestação de informações fora do prazo encontra-se prevista na alínea "e", do inciso IV, do artigo 107 do Decreto Lei n 37/1966 prescindindo, para a sua aplicação, de que haja prejuízo ao Erário, sobretudo por se tratar de obrigação acessória em que as informações devem ser prestadas na forma e prazo estabelecidos pela Receita Federal.

MULTA REGULAMENTAR. 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 à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n° 37/1966, decorrente do art. 40 da Lei n° 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.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral ao recurso. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Marcos Antônio Borges.

(assinado digitalmente)

Flávio De Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Marcos Antonio Borges, Cassio Schappo, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Flávio De Castro Pontes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de o presente processo de Auto de Infração lavrado face ao descumprimento da obrigação acessória de prestar informação sobre veículo ou carga transportada ou sobre operações que executar, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, de acordo com o que dispõe o art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto Lei 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833, de 2003.

Regularmente cientificada, a interessada apresentou a impugnação na qual alega, em breve síntese, que não é parte legítima para figurar no pólo passivo, tendo em vista que atuou na qualidade de mera agência de navegação marítima da empresa transportadora e que não responde por eventuais tributos e/ou obrigações acessórias devidos por esta. Afirma que o agente marítimo age em nome do Armador e com este não se confunde, razão pela qual não pode ser pessoalmente responsabilizada pela autuação em tela, até porque a própria Lei (art. 107, IV "e" do Decreto Lei 37/66) assim não prevê. Alega ausência de tipicidade, porque não deixou de prestar informação no prazo previsto em Regulamento. Apenas retificou posteriormente a sua informação, o que é uma hipótese diferenciada da penalidade estipulada e não se encontra tipificada na alínea 'e' do inciso IV, do art. 107 do Decreto Lei 37/66, com a redação dada pela Lei 10.833/03. Aduz que a autuação carece de elemento essencial de validade, pois, conforme o art. 113, § 2º do CTN, não há um fim específico e próprio que justificasse a penalidade, ou seja, o eventual descumprimento de prestar informações no prazo estipulado não gera qualquer prejuízo ao Fisco. Afirma que o lançamento fere o princípio da Reserva Legal, porque fundamentado em dispositivo constante em Instrução Normativa. Argui que não existe amparo legal para aplicação de penalidade para a ação de alteração/correção de dados no Sistema Sicarga. Alega que o procedimento fiscalizatório somente foi iniciado após ter formalizado a denúncia espontânea, o que a exime de qualquer penalidade, conforme o disposto no parágrafo 2 do art. 102, do Decreto Lei n 37, de 18 de novembro de 1966, cuja redação foi alterada pela Medida Provisória n 497, de 27 de julho de 2010, bem como o art. 138, caput, do Código Tributário Nacional. Requer seja anulado ou cancelado o auto de infração.

A DRJ no Recife (PE) decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito. Colaciono a ementa:

### *ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 28/08/2008, 29/08/2008, 11/09/2008, 12/09/2008, 15/09/2008, 18/09/2008, 19/09/2008, 22/09/2008*

### *RETIFICAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CONHECIMENTO ELETRÔNICO.*

*Aplica-se a multa prevista no artigo 107, inciso IV, alínea 'e', do DecretoLei nº 37, de 1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, para cada deferimento, automático ou não, de retificação extemporânea do manifesto eletrônico, conhecimento eletrônico ou item de carga, mesmo que as cargas tenham sido transportadas em uma mesma embarcação.*

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com improcedência de sua impugnação, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, expondo que:

Por ser uma agência de navegação da transportadora não poderia ser considerado representante do transportador para fins de responsabilidade tributária não lhe correndo os efeitos do Decreto Lei 37/66;

Alega que a sua declaração extemporânea teria os mesmos efeitos que a denúncia espontânea e esta seria aplicável às obrigações acessórias;

Entende que a Instrução Normativa nº 800/07, infringe o princípio da reserva legal, conforme art. 97, V do CTN;

Entende que sua conduta, retificação, seria atípica com relação à sanção prevista no art. 107 do Decreto Lei nº 37/66;

Alega que a multa regulamentar, enquanto obrigação acessória, carece de validade essencial, por não estar demonstrado o interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos, não sendo assim justificada aplicação da mesma;

Entende que não deixou de apresentar informações dentro do prazo referido pela IN nº800/07, mas promoveu a retificação destas.

É o sucinto relatório.

## Voto Vencido

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.

### Ilegitimidade Passiva

Muito embora compartilhe do entendimento que as agências marítimas 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 no presente caso tal argumentação não se aplica. A recorrente é empresa transportadora, conforme demonstra o seu CNPJ e objeto social, que assim determina a Cláusula Segunda que:

A sociedade tem por objeto a navegação marítima de longo curso marítima (...) o exercício das atividades de agente de transporte multimodal, assessoria ao transporte marítimo e terrestre de cargas em todo o território nacional (...)

Face a isto, afasto o argumento da Recorrente de que, por ser a empresa uma agência marítima, e não uma transportadora, não está configurada sua responsabilidade quanto à prática da infração objeto dos autos.

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.*

Ultrapassados tais argumentos, entendo que a penalidade não deve ser aplicada no presente caso por motivos diversos.

### Denúncia Espontânea

Início a análise do argumento da denúncia espontânea, pois uma vez julgado o seu provimento, todas as demais matérias se tornarão prejudicadas.

O 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.”*

Ocorre que, 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)*

Cabe analisar a restrição imposta pelo art. 683, §3º do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Este determina que:

Art. 683. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento dos tributos dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 102, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 1º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 138, caput).

(...)

§3º Depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador.

O texto original do Decreto nº 6.759/2009 previa em seu §3º que a espontaneidade era afastada depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior e por consequência igualmente afastada seria a denúncia espontânea.

Note-se que esta redação deve ser lida em consonância com o disposto na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010 que passou a ter a seguinte redação:

*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 desembarço 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)*

Note-se que o Decreto nº 6.759/2009 deve ser lido em conformidade com a Lei nº 12.350/2010. Trata-se de norma superior e posterior. Assim, tanto pelo critério da hierarquia, quanto pelo critério cronológico deve prevalecer a norma posterior. Da leitura da lei posterior se nota que não há a restrição prevista no §3º, do art. 683 do Decreto nº 6.759/2009, de tal modo que onde não houve restrição legal não poderá a norma regulamentadora restringir, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade.

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 veículo e carga transportada fora do prazo estabelecido, por força do art. 107 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 compreenderem 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*

*Datado de faturador: 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 a 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.

#### Obrigação Acessória

Carece de razão a alegação da recorrente quanto à carência de elemento essencial na autuação por descumprimento de obrigação acessória.

Isto porque as obrigações acessórias não possuem uma relação de dependência de uma obrigação principal. Como o próprio artigo citado pela recorrente são prestações positivas ou negativas, fazer ou não fazer algo em benefício do interesse arrecadatário ou fiscalizatório.

No caso dos autos, a declaração que gerou a autuação da recorrente era uma obrigação acessória, positiva e com finalidade fiscalizatória, pois se caracteriza em um dever de declarar o bem carregado e cujas informações contidas auxiliam o fisco a verificar a adequada descrição de bem importado pelo importador, se houve emissão de notas fiscais, se a importadora estaria correta em sua escrituração fiscal.

Logo, a responsabilidade de declarar a mercadoria transportada pela empresa, conforme art. 107 do Decreto lei 37/66, é uma obrigação acessória de declaração ao fisco e cujo descumprimento implica na aplicação de multa por embarço à fiscalização.

Nestes termos, não sendo prestada a obrigação de declaração de mercadorias dentro do prazo legal, houve prejuízo na fiscalização aduaneira, devida, portanto, a multa pelo descumprimento.

Ressalto que este seria o entendimento caso não estivesse prejudicada a análise.

#### Tipificação

A recorrente alega que não incorreu no tipo específico de descumprimento de declaração de mercadoria, conforme art.37 e 107, IV, “e” do Decreto-Lei 37/66, posto que não deixou de prestar informações sobre o veículo ou sobre a carga transportada entendendo que retificação, conduta que afirma ter praticado seria diferente de deixar de informar.

Entendo que não assiste razão a recorrente, tendo em vista que no auto de infração é possível verificar que o recorrente apresentou Conhecimento de Embarque, promovendo a alteração de NCM fora dos prazos de atracação do navio e conforme art.37 do Decreto-lei 37/66 “o transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecido, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado”.

O entendimento deste Conselho, inclusive para esta empresa em autuação pretérita foi o seguinte:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 05/04/2006 a 15/01/2009*

*MULTA REGULAMENTAR. DIREITO ADUANEIRO. AGENTE*

*MARÍTIMO E TRANSPORTADOR. LEGITIMIDADE PASSIVA*

*A legislação prevê que o agente marítimo, assim como o transportador internacional, respondem solidariamente por quaisquer infrações que tenham concorrido para a prática, solidariamente, sendo, pois, o agente parte legítima a figurar no polo passivo de auto de infração.*

*MULTA REGULAMENTAR. DIREITO ADUANEIRO. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES FORA DO PRAZO.*

*A multa por prestação de informações fora do prazo encontra-se*

*prevista na alínea "e", do inciso IV, do artigo 107 do Decreto Lei n 37/1966 prescindindo, para a sua aplicação, de que haja prejuízo ao Erário, sobretudo por se tratar de obrigação acessória em que as informações devem ser prestadas na forma e prazo estabelecidos pela Receita Federal.*

*PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES FORA DO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*Não há que se falar em denúncia espontânea de obrigação acessória se a norma em comento tem como finalidade a prestação de informações na forma e, sobretudo, no prazo fixado pela legislação, prazo esse que não seria observado se se considerar que a prestação de informações fora do prazo configuraria denúncia espontânea.*

*Recurso Voluntário Negado.*

Nesta senda, uma vez não cumprindo o prazo de apresentação das declarações o transportador já incorre no fato gerador da multa regulamentar, resta devidamente enquadrada a conduta da recorrente à infração referida, não havendo qualquer traço de atipicidade.

Ressalto que este seria o entendimento caso não estivesse prejudicada a análise.

*Art. 50 da Instrução Normativa 800/2007*

Entendo que não assiste razão ao recorrente. Conforme a redação do artigo 50 da IN 800/07, informa que os prazos de antecipação de informação previstos no art. 22º da mesma instrução somente serão obrigatórios a partir de 1 de janeiro de 2009. Vejamos:

*Art. 50. Os prazos de antecedência previstos no art. 22 desta Instrução Normativa somente serão obrigatórios a partir de 1º de janeiro de 2009.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não exige o transportador da obrigação de prestar informações sobre:*

*I a escala, com antecedência mínima de cinco horas, ressalvados prazos menores estabelecidos em rotas de exceção; e*

*II as cargas transportadas, antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no País. (grifonosso)*

Este dispositivo, ao mesmo tempo em que prevê que os prazos mínimos para a prestação de informações à RFB previstos no artigo 22 da IN RFB nº 800/2007 somente são obrigatórios a partir de 1º de janeiro de 2009, dispõe que o transportador tem a obrigação de prestar informações sobre as cargas transportadas antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no País.

Resta claro, portanto, que já a partir do momento em que se inicia a produção de efeitos da IN RFB nº 800/2007, qual seja 31 de março de 2008, as informações sobre as cargas transportadas devem ser prestadas pelas transportadoras antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no País, conforme art. 52 da Instrução Normativa, prazo também descumprido pelo contribuinte.

Em adição, havendo prazo que estabeleça o início da vigência das antecipações, nos caso dos fatos geradores que antecedem a vigência da Instrução Normativa 800/07, o contribuinte deveria ter cumprido o prazo de sete dias descritos art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, com a redação dada pela IN SRF nº 510, de 2005, para a apresentação da declaração, no que ultrapassou demasiado.

Ressalto que este seria o entendimento caso não estivesse prejudicada a análise.

*Penalidade Aplicada Por Viagem*

A recorrente se insurge contra a aplicação da multa regulamentar contra cada uma das declarações de forma extemporânea, tendo em vista que o entendimento da Receita Federal sobre o assunto em Consulta Interna teria determinado que o transportador fosse multado uma única vez pela prestação de informações fora do prazo, referindo a COSIT SCI nº 8 de 14 de fevereiro de 2008.

Não obstante os auditores fiscais tenham interpretado, em sua maioria, a legislação como que a multa deveria ser aplicada por cada declaração fora do prazo, o dispositivo legal deixa brecha para tanto interpretar que a penalidade deve ser aplicada por viagem quanto por declaração, visto que o dispositivo aborda apenas o aspecto quantitativo da multa, a tipificação da conduta, no caso, deixar de apresentar informações nos prazos estabelecidos à Receita Federal e identificação do infrator, qual seja a empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de transporte internacional expresso ou agente de carga.

Neste sentido, entendo que se deve interpretar a norma de forma mais favorável 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 da penalidade, aplicação, ou à sua graduação.

Sobre o tema em comento, 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***

Processo nº 11968.000769/2009-62  
Acórdão n.º 3801-004.838

S3-TE01  
Fl. 14

---

*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, devendo as penalidades aplicadas por declaração excluídas para que fiquem apenas a multa aplicada por viagem apurada no auto de infração.

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

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antonio Borges,

Em que pese o entendimento do relator, ousou dele discordar em relação à aplicação do instituto da denúncia espontânea.

Da aplicação do instituto da denúncia espontânea

No entendimento do STJ, conforme comprovam diversos julgados, a entrega extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória (DCTF, por exemplo) configura infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária apta a atrair o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

A prestação de informações no Siscomex, como é o caso, é uma obrigação acessória e, aplicando-se essa linha de raciocínio, deveria se observar a aplicação da Súmula CARF nº 49, que adota a mesma interpretação:

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

No entanto, essa discussão foi reaberta em face da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, decorrente do art. 40 da Lei nº 12.350/2010:

*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)*

*§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*§ 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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

Apesar de alguns julgados recentes do CARF estarem admitindo a caracterização da denúncia espontânea com fundamento da nova redação do dispositivo, entendo que na aplicação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, deve-se analisar 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.

Esse entendimento, do qual eu compartilho, foi evidenciado em voto do eminente Conselheiro José Fernandes do Nascimento, no Acórdão 310200.988. 3a S/1a C/2a TO. S. de 22/08/2013:

*O objetivo da norma em destaque, evidentemente, é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações de natureza tributária e administrativa instituídas na legislação aduaneira. Nesta última, incluída todas as obrigações acessórias ou deveres instrumentais (segundo alguns) que tenham por objeto as prestações positivas (fazer ou tolerar) ou negativas (não fazer) instituídas no interesse fiscalização das operações de comércio exterior, incluindo os aspectos de natureza tributária, administrativo, comercial, cambial etc.*

*Não se pode olvidar que, para aplicação do instituto da denúncia espontânea, é condição necessária que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denúncia à fiscalização pelo infrator. Em outras palavras, é requisito essencial da excludente de responsabilidade em apreço que a infração seja denunciável.*

*No âmbito da legislação aduaneira, em consonância com o disposto no retrotranscrito preceito legal, as impossibilidades de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea podem decorrer de circunstância de ordem lógica (ou racional) ou legal (ou jurídica).*

*No caso de impedimento legal, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência da norma em apreço, ao excluir determinado tipo de infração do alcance do efeito excludente da responsabilidade por denúncia espontânea da infração cometida. A título de exemplo, podem ser citadas as infrações por dano erário, sancionadas com a pena de perdimento, conforme expressamente determinado no § 2º, in fine, do citado art. 102.*

*A impossibilidade de natureza lógica ou racional ocorre quando fatores de ordem material tornam impossível a denúncia espontânea da infração. São dessa modalidade as infrações que têm por objeto as condutas extemporâneas do sujeito passivo, caracterizadas pelo cumprimento da obrigação após o prazo estabelecido na legislação. Para tais tipos de infração, a denúncia espontânea não tem o condão de desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo.*

*Compõem essa última modalidade toda infração que tem o atraso no cumprimento da obrigação acessória (administrativa) como elementar do tipo da conduta infratora. Em outras palavras, toda infração que tem o fluxo ou transcurso do tempo como elemento essencial da tipificação da infração.*

*São dessa última modalidade todas as infrações que têm no núcleo do tipo da infração o atraso no cumprimento da obrigação legalmente estabelecida. A título de exemplo, pode ser*

*citada a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados das cargas embarcadas, infração objeto da presente autuação.*

*Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de prestar informação sobre a carga no prazo estabelecido, que é diferente da conduta de, simplesmente, deixar de prestar a informação sobre a carga. Na primeira hipótese, a prestação intempestiva da informação é fato infringente que materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a mera prestação de informação, independentemente de ser ou não a destempo, resulta no cumprimento da correspondente obrigação acessória. Nesta última hipótese, se a informação for prestada antes do início do procedimento fiscal, a denúncia espontânea da infração configura-se e a respectiva penalidade é excluída.*

*De fato, se registro extemporâneo da informação da carga materializasse a conduta típica da infração em apreço, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que o mesmo fato configurasse a denúncia espontânea da correspondente infração.*

*De modo geral, se admitida a denúncia espontânea para infração por atraso na prestação de informação, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da infração, em hipótese alguma, resultaria na cobrança da multa sancionadora, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, ao mesmo tempo, a conduta configuradora da denúncia espontânea da respectiva infração. Em consequência, ainda que comprovada a infração, a multa aplicada seria sempre inexigível, em face da exclusão da responsabilidade do infrator pela denúncia espontânea da infração.*

*Esse sentido e alcance atribuído a norma, com devida vênia, constitui um contrassenso jurídico, uma espécie de revogação da penalidade pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, a sanção estabelecida para a penalidade não poderá ser aplicada em hipótese alguma, excluindo do ordenamento jurídico qualquer possibilidade punitiva para a prática de infração desse jaez.*

Assim, a aplicação da denúncia espontânea às infrações caracterizadas pelo fazer ou não-fazer extemporâneo do sujeito passivo, no caso a prestação de informação no Siscomex na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, implicaria no esvaziamento do dever instrumental, comprometendo o controle aduaneiro efetuado pela autoridade administrativa no exercício do seu Poder de Polícia.

Entende-se, portanto, que a denúncia espontânea (art. 138 do CTN e art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966) não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias caracterizadas pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira.

Desta forma, em virtude de todos os motivos apresentados e dos fatos presentes no caso concreto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 11968.000769/2009-62  
Acórdão n.º **3801-004.838**

**S3-TE01**  
Fl. 18

---

(assinado digitalmente)

Marcos

Antonio

Borges

CÓPIA