



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

**Processo n°** 11968.001177/2009-68  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-004.872 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2015  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 08/01/2009 a 29/03/2009

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, dar provimento ao recurso. Os Conselheiros Marcos Antônio Borges e Paulo Sérgio Celani votaram pelas conclusões. Vencido o Conselheiro Flávio de Castro Pontes.

(assinatura digital)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Redator.

Processo nº 11968.001177/2009-68  
Acórdão n.º **3801-004.872**

**S3-TE01**  
Fl. 3

---

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

CÓPIA



*discriminados na IN nº 800 de 2007. Ressalta que a não atualização das informações contidas na escala, ou seja, datas de chegadas das embarcações não é, a toda evidência, a mesma coisa que deixar de apresentá-las no prazo;*

*b) evoca o princípio da reserva legal consubstanciado nos termos do inciso V do art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN) e argumenta que a penalidade aplicada foi instituída combinando o art. 107, IV, "e" do Decreto-Lei nº 37/66 com o art. 8º do Ato Declaratório Executivo (ADE) COREP nº 03/08, equiparando a conduta de não atualização de escala com a de não prestação de informação. Aduz que inexistente amparo legal para aplicação da penalidade para a ação de não atualização de escala no sistema Siscarga e acrescenta que inexistente, forma, prazo e, tampouco, condição pré-estabelecida no ADE COREP nº 03/08;*

*c) a autuação carece de elemento essencial da finalidade de "estar no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos", conforme dispõe o art. 113, § 2.º, do CTN, pois eventual descumprimento de prestar"*

É o relatório.

A DRJ de Recife (DRJ/REC) decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito. Colaciono a ementa:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 08/01/2009 a 29/03/2009*

*ATRACAÇÃO DA EMBARCAÇÃO. NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO NO PRAZO ESTABELECIDO PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.*

*A não atualização da previsão de atracação da embarcação na forma, prazo e condição estabelecidos pela Receita Federal do Brasil constitui infração pelo descumprimento de obrigação acessória sujeitando o infrator à multa prevista na alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto lei nº 37, de 1966.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

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

- 
- 1- Alega que a sua declaração extemporânea teria os mesmos efeitos que a denúncia espontânea e esta seria aplicável às obrigações acessórias;
  - 2- Entende que a Instrução Normativa nº 800/07, infringe o princípio da reserva legal, conforme art. 97, V do CTN;
  - 3- Entende que sua conduta, retificação, seria atípica com relação à sanção prevista no art. 107 do Decreto Lei nº 37/66;
  - 4- Entende que não deixou de apresentar informações dentro do prazo referido pela IN nº 800/07, mas promoveu a retificação destas.

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.

### Tipificação

A recorrente alega que não incorreu no tipo específico de descumprimento de declaração de informação 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. Afirma se tratar de conduta diversa: *não atualização das informações contidas na escala*.

Determina o dispositivo legal que:

*Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:  
(...) IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):*

*e) 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*

Cabe ressaltar que a conduta *não atualização das informações contidas na escala* não possui previsão típica. O Direito Tributário Sancionador não admite a existência de norma sancionatória em branco ou a aplicação de analogia punitiva.

Deve-se observar obrigatoriamente o princípio da interpretação favorável ao acusado na aplicação de penalidades, assim determina o CTN que:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Havendo dúvida sobre capitulação legal do fato deve ser afastada a aplicação da multa.

### **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 apresentado 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.

Cabe analisar a restrição imposta pelo art. 683, §3º do Decreto nº 6.759, de 5 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 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)*

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*

*Data do fato gerador: 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 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 arrecadatório 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.

### **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. (grifo nosso)*

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.

Processo nº 11968.001177/2009-68  
Acórdão n.º **3801-004.872**

**S3-TE01**  
Fl. 13

---

Em face do exposto, encaminho o voto para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário pela falha na tipificação da conduta e pela presença de denúncia espontânea.

É assim que voto.

(assinatura digital)

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira – Relator