



SINDICATO DOS COMISSÁRIOS DE DESPACHOS, AGENTES DE CARGAS E LOGÍSTICA DO ESTADO DE SÃO PAULO (SINDICOMIS).

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS TRANSITÁRIAS, AGENTES DE CARGA AÉREA, COMISSÁRIAS DE DESPACHOS E OPERADORES INTERMODAIS (ACTC).

COMITEC – COMITÊ TÉCNICO DE COMÉRCIO EXTERIOR E FISCAL

**GRUPO TÉCNICO JURÍDICO DE
COMÉRCIO EXTERIOR E ASSUNTOS ADUANEIROS**

PARECER JURÍDICO

MULTAS POR INFORMAÇÕES ADUANEIRAS EXTEMPORÂNEAS

AUTORIA

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO

Mestrando e Pós-Graduado em Ciências Jurídico Criminais – FDUL

Pós-Graduado em Comércio Exterior – UNICAMP

Pós-Graduando em Direito Aduaneiro Europeu – Universidade de Valencia

Conselheiro Titular da 3ª Seção Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Delegado do *Customs Affairs Institute da International Federation of Freight Forwarders Association - FIATA*

São Paulo, fevereiro de 2022



NOTA INICIAL

Este parecer foi aprovado em 08 de fevereiro de 2022 à unanimidade pelos membros do **GRUPO TÉCNICO JURÍDICO DE COMÉRCIO EXTERIOR E ASSUNTOS ADUANEIROS¹** do **COMITEC** – Comitê Técnico de Comércio Exterior e Fiscal do **SINDICOMIS** – Sindicato dos Comissários de Despachos, Agentes de Carga e Logística do Estado de São Paulo e da **ACTC** – Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais.

Ele se soma à série de pareceres aprovados pelo aludido Grupo destinados à fiel observância da prerrogativa prevista na letra “d” do artigo 513 do Decreto-Lei (Federal) nº 5.452, de 1º de maio de 1943, prestando **espontânea e graciosa colaboração com o Estado**, visando oferecer subsídios para superar obstáculos localizados que dificultam o pleno desempenho de empresas pertencentes às categorias econômicas representadas pelo SINDICOMIS e associadas à ACTC.

1. Introdução

Este parecer trata da aplicação de sanções às supostas “infrações por informações extemporâneas” referentes a veículo ou carga transportada nos termos do artigo 107, inciso III, alínea ‘e’ do Decreto-Lei 37/66.

Após rápida contextualização, serão apresentados argumentos – quer legais, quer lógico jurídicos – para o afastamento da ocorrência de infração (e, conseqüentemente, de qualquer sanção) com foco principal na **denúncia espontânea**, prevista no artigo 102 § 2º do Decreto-Lei 37/66.

Será ao final proposta alteração legislativa como tentativa de acomodar os interesses tanto da fiscalização quanto dos contribuintes.

2. Contexto

Em uma operação de importação existem diversos intervenientes. Mas aqueles que interessam a este parecer são o **importador**, o **exportador**, o **armador** (responsável pelo navio), o **coloader** (responsável pelo espaço comercializável dentro do navio, geralmente por meio de contêineres), o **agente de carga** na origem e o **agente de carga** no destino.

De uma forma geral o importador contata o exportador para a aquisição de um bem de propriedade deste último. No entanto, este bem precisa, obviamente, deslocar-se do local de origem

¹ Membros do Grupo Jurídico que aprovou a redação final deste Parecer: Doutores Adelmo Emerenciano, Alexandre B. Leitão Fischer Dias, Bruna Antonini, Cláudio A. Eidelchtein, Diego Luiz Silva Joaquim, Fernando José Diniz, Giovanni Galvão, Leonardo Branco, Luckas Lopes Piva, Luis Antonio Flora, Maria Helena Santos Silva Ferreira, Mateus Soares De Oliveira, Maysa Pittondo Deligne, Oswaldo de Castro Neto, Rafael Silva Ferreira e Rodrigo A. Lazaro Pinto.



ao local de destino. Para este deslocamento, importador ou exportador contratam (naquilo que nos importa) um agente de carga na origem.

Os agentes de carga, entretanto, não possuem navio ou espaço em um navio e, portanto, contratam com outrem que possui espaço dentro de um navio: o chamado *coloader*. Após a finalização do contrato com o *coloader*, o agente de carga na origem mede e pesa a mercadoria (geralmente em um armazém alfandegado) e a embarca no contêiner de propriedade do *coloader*. Este procedimento é chamado de consolidação de carga.

Após a consolidação de carga o *coloader*, como prova da operação de transporte, emite um documento chamado de “conhecimento de carga” Master ou Genérico (B/L Master, Bill of Lading Master) e o entrega ao Agente de Carga na Origem. Por sua vez, o Agente de Carga na origem emite um outro documento, com o mesmo intuito de provar a operação de transporte, chamado de “conhecimento de carga House” e o entrega ao exportador.

Importante neste ponto uma rápida digressão sobre o conhecimento de carga. Segundo o Manual de Direito Aduaneiro da Secretaria da Receita Federal o conhecimento de carga:

“define a contratação da operação de transporte internacional, comprova o recebimento da mercadoria na origem e a obrigação de entregá-la no lugar de destino, constitui prova de posse ou propriedade da mercadoria e é um documento que ampara a mercadoria e descreve a operação de transporte”.

Com efeito, o conhecimento de carga é um documento que comprova a operação de transporte do bem e a posse ou propriedade das mercadorias. Por este motivo o conhecimento de carga descreve o porto de origem, o porto de destino, o agente de carga na origem, o agente de carga no destino, o peso, as medidas, o valor, a classificação fiscal e a descrição dos bens importados entre outras informações. O conhecimento de carga máster e o conhecimento de carga house refletem a mesma operação e por isso possuem dados semelhantes.

Seguindo com a explanação acerca da operação, o exportador, após o pagamento da mercadoria, entrega o conhecimento de carga house ao importador que, a seu turno, entrega o conhecimento de carga house ao agente de carga no destino. O agente de carga no destino é o responsável por desembarcar a mercadoria, medi-la, pesá-la e encaminhar ao importador.

O meio de comunicação de toda esta operação à Receita Federal do Brasil é o SISCOMEX-Mercante, no caso de carga marítima, disciplinado pela Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) 800/2007 que em seu artigo 1º dispõe:

Art. 1º O controle aduaneiro de entrada e saída de embarcações e de movimentação de cargas e unidades de carga nos portos, bem como de entrega de carga pelo depositário, serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa e serão

processados mediante o módulo de controle de carga aquaviária do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), denominado Siscomex Carga.

Parágrafo único. As informações necessárias aos controles referidos no caput serão prestadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) pelos intervenientes na forma e prazos estabelecidos nesta Instrução Normativa, mediante o uso de certificação digital:

I - no Sistema de Controle da Arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (Sistema Mercante); e (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.473, de 2 de junho de 2014)

II - no Siscomex Carga.

O SISCOMEX-Mercante é um **módulo (parte do programa)** do SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior – sistema de controle das operações de Comércio Exterior) por meio do qual os intervenientes no comércio exterior (armadores, agências de navegação e agentes de carga) prestam informações à Secretaria da Receita Federal acerca do veículo transportador e da carga transportada dentro dos portos e aeroportos.

Assim, antes da saída da mercadoria do porto de origem e 05 (cinco) dias antes de a mercadoria chegar ao destino o transportador (armador) ou quem o represente deve informar por meio do SISCOMEX-Carga, por exemplo – e aqui se utiliza apenas de um exemplo, pois a extensão da lista certamente tornaria a leitura enfadonha – o número da viagem, da embarcação, os portos de escala no exterior (até 50 portos), previsão da última atracação, portos subsequentes e outros dados.

É o que determinam o artigo 8º, o artigo 22 inciso I e o Anexo I da IN 800/2007:

Art. 8º A empresa de navegação operadora da embarcação ou a agência de navegação que a represente deverá informar à RFB a escala da embarcação em cada porto nacional, conforme estabelecido no Anexo I.

(...)

*Art. 22. São os seguintes os prazos mínimos para a prestação das informações à RFB:
I - as relativas ao veículo e suas escalas, cinco dias antes da chegada da embarcação no porto;*

Após o armador prestar as informações no SISCOMEX-Carga o *coloader* presta informações sobre o navio transportador e sobre a carga, **na forma descrita no Conhecimento de Embarque Master**, emitido por ele, tais como porto de origem, porto de destino, peso bruto, volume, NCM, e descrição da carga, informações sobre o frete, unidade da federação do destino final da carga, transbordo no exterior, etc

Os prazos para a informação do manifesto e do conhecimento eletrônico são:

- na exportação, de 05 (cinco) horas antes da data da saída do Brasil da embarcação para cargas a granel e 18 (dezoito) horas para outras cargas, e

- na importação, de 48 (quarenta e oito) horas antes da chegada da embarcação no território nacional.

Neste sentido, os artigos 11, 13 e 22 da IN SRFB 800/2007:

Art. 11. A informação do manifesto eletrônico compreende a prestação dos dados constantes do Anexo II referentes a todos os manifestos e relações de contêineres vazios transportados pela embarcação durante sua viagem pelo território nacional.

§ 1º A informação dos manifestos eletrônicos será prestada pela empresa de navegação operadora da embarcação e pelas empresas de navegação parceiras.

(...)

Art. 13. A informação do CE compreende os dados básicos e os correspondentes itens de carga, conforme relação constante dos Anexos III e IV, e deverá ser prestada pelo transportador.

(...)

Art. 22. São os seguintes os prazos mínimos para a prestação das informações à RFB: II - as correspondentes ao manifesto e seus CE, bem como para toda associação de CE a manifesto e de manifesto a escala:

a) dezoito horas antes da saída da embarcação, para os manifestos de cargas estrangeiras com carregamento em porto nacional, exceto quando se tratar de granel;

b) cinco horas antes da saída da embarcação, para manifestos de cargas estrangeiras com carregamento em porto nacional, quando toda a carga for granel;

(...)

d) quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação, para os manifestos de cargas estrangeiras com descarregamento em porto nacional, ou que permaneçam a bordo;

Por fim, os agentes de carga no destino devem informar no SISCOMEX/Carga – no mesmo prazo estabelecido para a manifestação do *coloader* – acerca da desconsolidação da carga, **com base nas informações prestadas pelo coloader no SISCOMEX-Carga e no conhecimento de embarque house (EMITIDO PELO AGENTE DE CARGA NA ORIGEM)**.

Desta feita, os agentes de carga no destino devem informar até 48 (quarenta e oito horas) antes da chegada da embarcação no porto de destino, o porto de origem, o peso bruto, volume, NCM, e descrição da carga, informações sobre o frete, unidade da federação do destino final da carga, transbordo no exterior, etc.

Neste sentido os artigos 17, 18 e 22 inciso III da IN SRFB 800/2007:

Art. 17. A informação da desconsolidação da carga manifestada compreende:

I - a identificação do CE como genérico, pela informação da quantidade de seus conhecimentos agregados; e

II - a inclusão de todos os seus conhecimentos eletrônicos agregados.

Art. 18. A desconsolidação será informada pelo agente de carga que constar como consignatário do CE genérico ou por seu representante.

(...)

Art. 22. São os seguintes os prazos mínimos para a prestação das informações à RFB:

(...)

III - as relativas à conclusão da desconsolidação, quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação no porto de destino do conhecimento genérico.

Como facilmente se deduz do arrazoado há uma infinidade de informações que **devem ser repassadas pelos agentes de carga na origem (na exportação) e agentes de carga no destino (na importação)** para a Receita Federal do Brasil **por repetidas vezes em prazos exíguos**, o que já seria suficiente para induzir erros ou desencontro de informações.

O fato é que as informações prestadas para a Receita Federal pelos agentes de carga **dependem integralmente de informações provenientes de terceiros**. Isto é: quando o agente de carga no destino presta informações no SISCOMEX-Carga ele **NÃO TEVE NENHUM CONTATO COM A CARGA! TODAS AS INFORMAÇÕES QUE ELE POSSUI E PRESTA À RECEITA ACERCA DO BEM TRANSPORTADO SÃO BASEADAS EM DADOS FORNECIDOS POR TERCEIROS**, nomeadamente:

- **O AGENTE DE CARGA NA ORIGEM** – emitente do conhecimento de embarque house
- **O COLOADER** – responsável pelas informações acerca do conhecimento eletrônico máster e
- **O ARMADOR DO NAVIO** – responsável pelas informações da embarcação.

Ou seja: **o agente de carga no destino em uma operação de importação, apenas terá contato físico com a carga depois de esta adentrar um armazém alfandegado.**

Assim, por exemplo, um navio pode “pular” um porto, ou, por qualquer outro motivo antecipar a chegada ao porto de destino. Ou ainda o armador pode deixar de informar no SISCOMEX-Carga algum dado que ele tenha ciência, como o nome do capitão e todos os portos de parada.

Desta forma, em havendo antecipação da chegada do navio ao porto, ou omissão de informação pelo armador ou pelo *coloader*, os agentes de carga ficam impossibilitados (na prática) de informar todos os dados acerca da carga no prazo estabelecido na legislação.

E o que é ainda de lembrar (por ser mais grave): o prazo para o *coloader* e para o agente de carga no destino prestarem informações no SISCOMEX-Carga **se encerra CONCOMITANTEMENTE na quadragésima oitava hora contadas (essas horas) retroativamente a partir do momento da chegada da embarcação no porto de destino.**

Ademais, podem o exportador, o importador, o agente de carga na origem e mesmo o *coloader* **informar de forma equivocada** o peso ou o volume das mercadorias no conhecimento de

carga ou no SISCOMEX-Carga. Do mesmo modo, devido a condições não ideais de acondicionamento, as mercadorias podem ganhar ou perder peso ou volume no curso da viagem.

Esta discrepância entre o volume e o peso anteriormente informados e o peso e volume efetivos da carga são constatados pelo agente de carga do destino **APENAS NO MOMENTO EM QUE ESTE TEM CONTATO FÍSICO COM A CARGA**, na entrada do armazém alfandegado no destino. E isto evidentemente traz a necessidade de **correção** das informações prestadas por meio do SISCOMEX-Carga.

Destarte, os agentes de carga, no intuito de colaborar com a fiscalização alteram as informações prestadas por meio do SISCOMEX-Carga.

Contudo, a SRFB, diante da correção de informações incorretas (correção realizada pelos agentes de carga) baseadas em informações prestadas por terceiros, imediatamente **lavra auto de infração para aplicação de multa por descumprimento da obrigação acessória consistente na omissão de informação no prazo legal de carga ou veículo transportador**, descrita no artigo 728, inciso IV alínea 'e' do Regulamento Aduaneiro e artigo 107 inciso IV alínea 'e' do Decreto-Lei 37/66:

*Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes **multas**: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)*

(...)

*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;*

*Art. 728. Aplicam-se ainda as seguintes **multas** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 107, incisos I a VI, VII, alínea "a" e "c" a "g", VIII, IX, X, alíneas "a" e "b", e XI, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77):*

(...)

*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 do Brasil, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga; e (...)*

Não fosse a falta de razoabilidade na aplicação da sobredita multa é fato que o artigo 102 § 2º do Decreto-Lei 37/66 – de forma mais ampla que o artigo 138 do CTN – **exclui, expressamente, a**

aplicação de penalidade de natureza administrativa (multas, advertências, suspensões, cancelamentos) por descumprimento de obrigação acessória.

Denúncia Espontânea

Todavia, o Judiciário afasta de maneira automática a aplicação da denúncia espontânea em tais casos, porque – segundo entendimento consolidado do STJ – **não é possível a aplicação da denúncia espontânea em infrações tributárias acessórias autônomas.**

Já o CARF, após um sem número de decisões que afastavam a penalidade por denúncia espontânea, editou a **Súmula Vinculante 126**, *verbis*:

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.

Todavia, **A DENÚNCIA ESPONTÂNEA NO TERRENO ADUANEIRO ENCONTRA FUNDAMENTO ESPECÍFICO NO ARTIGO 102 § 2º DO DECRETO-LEI 37-66 EXCLUINDO A RESPONSABILIDADE POR QUAISQUER INFRAÇÕES**, *verbis*:

art. 102 – (...)

§ 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.

É possível afirmar, sem qualquer dúvida, que a intenção do legislador ao promulgar a Lei 12.350/2010 foi **justamente (i) afastar a errônea interpretação de alguma Jurisprudência** acerca do artigo 138 do Código Tributário Nacional e (ii) eliminar quaisquer dúvidas acerca da amplitude do antecedente normativo e, conseqüentemente, alcance da cláusula de exclusão de responsabilidade.

É, aliás, o que expressamente revela a **exposição de motivos** da norma:

40. A proposta de alteração do § 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, visa a afastar dúvidas e divergência interpretativas quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea e a conseqüente exclusão da imposição de determinadas penalidades, para as quais não se tem posicionamento doutrinário claro sobre sua natureza.

(...)

*47. A proposta de alteração objetiva deixar claro que **o instituto da denúncia espontânea alcança todas as penalidades pecuniárias, aí incluídas as chamadas***

***multas isoladas**, pois nos parece incoerente haver a possibilidade de se aplicar o instituto da denúncia espontânea para penalidades vinculadas ao não-pagamento de tributo, que é a obrigação principal, e não haver essa possibilidade para multas isoladas, vinculadas ao descumprimento de obrigação acessória.*

Há, portanto, **clara exclusão da responsabilidade do sujeito passivo na esfera aduaneira por todas as infrações, quer elas sejam diretamente relacionadas com o recolhimento de tributo quer não.**

Para tanto basta que o sujeito passivo se utilize da denúncia espontânea da infração, isto é, que **antes** da ciência de qualquer procedimento de ofício da fiscalização, corrija a informação incorreta.

Os intérpretes que defendem a inaplicabilidade dos efeitos da denúncia espontânea para obrigações acessórias autônomas, com a máxima vênia, aparentemente, olvidam-se das regras de interpretação do direito.

Para demonstrar o alegado, reitera-se a dicção do § 2º do artigo 102 do Decreto-Lei 37/66:

*Art. 102 – (...) § 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.*

Como a norma em questão não traz qualquer limitação de espécie, não é então possível ao interprete distinguir entre obrigações acessórias autônomas ou “vinculadas”, quando o legislador não o fez.

Ademais, o artigo 102 § 2º do Decreto-Lei 37/66 refere-se a afastamento de **penalidades de natureza administrativa** (e não em obrigações acessórias). Destarte, e sabedores que a Lei não contém palavras inúteis, cumpre delimitar o que são “penalidades de natureza administrativa” na esfera aduaneira.

Penalidades de natureza administrativa são sanções relacionadas com descumprimento de **obrigações de natureza administrativa**, isto é, são penalidades aplicadas pela Administração “no exercício do poder de polícia, para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado”.²

Distingue-se da penalidade de natureza tributária por não guardar relação alguma com o fato gerador de tributos é justamente por este motivo que esta obrigação é chamada de autônoma.

² MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

Nos casos aqui analisados a obrigação imposta aos transportadores e agentes de carga é administrativa, de informar dados sobre a carga transportada, não guardando vínculo nem direto, nem mediato com o fato gerador de tributos.

Tanto é assim, que a norma não excepciona sua incidência a mercadorias imunes ou em trânsito de passagem (com destino a outros países).

Ademais, não é desprezível o argumento geográfico ao constatar que a multa aplicada aos agentes e transportadores está descrita no artigo 107 inciso IV alínea 'e' do Regulamento Aduaneiro e que esse artigo 107 é parte da Seção V do Capítulo II do Decreto-Lei 37/66, dedicado às **INFRAÇÕES ADMINISTRATIVAS**, isto é, **não tributárias**.

Com efeito, plenamente cabível a incidência dos efeitos da denúncia espontânea aos casos aqui analisados, conforme alguma Jurisprudência dos Tribunais Regionais como, por exemplo, o Acórdão de Relatoria da Desembargadora Marli Ferreira proferido no Agravo de Instrumento nº 0020063-02.2015.4.03.0000 publicado em 29 de fevereiro de 2016, em que restou assentado:

*AGRAVO DE INSTRUMENTO. ADUANEIRO. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR. OCORRÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AFASTADA MULTA. Nos termos dos artigos 2º, 3º e 5º da IN/RFB nº 800/2007, a agravante é responsável pela prestação das informações discutidas nos presentes autos. **De acordo com o auto de infração a ora agravante prestou as informações a destempo, sendo-lhe imposta a multa no valor de R\$ 5.000,00. O artigo 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, declara que 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."** Embora o e. STJ tenha declarado que a denúncia espontânea, prevista no artigo 138, do CTN, não se aplica às obrigações acessórias autônomas, o Decreto-Lei nº 37/66 prevê tal possibilidade. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem aplicado a denúncia espontânea para afastar a multa tratada nos presentes autos. **No caso dos autos, a princípio, restou demonstrado que a ora agravante, antes do início do procedimento fiscal, prestou as informações, sendo de rigor o reconhecimento da denúncia espontânea, nos termos do artigo 102, do Decreto-Lei nº 37/66 e dos precedentes do próprio CARF. Agravo de instrumento provido.***

Nesse Acórdão a então **Agravante** afirmava ter sido autuada por suposto descumprimento do artigo 107 inciso II alínea 'e' do Decreto-Lei 37/66, por haver informado a destempo (**porém antes de qualquer procedimento da fiscalização**) no SISCOMEX-CARGA dados corretos sobre a carga transportada. A **Agravante** daquele processo então argumentou (entre outras coisas) o afastamento da punição por denúncia espontânea nos termos do artigo 102 § 2º do Decreto-Lei 37/66, pleiteando a suspensão do processo administrativo em que foi fixada a multa:

Trata-se de agravo de instrumento interposto por MARANOL SERVIÇOS ADUANEIROS E TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA. contra decisão que, em ação de rito ordinário, indeferiu a antecipação da tutela cujo objeto era a suspensão da exigibilidade do crédito tributário consubstanciado na multa aplicada no Auto de Infração nº 0817800/06527-14 (PAF 11128-730348/2014-19), lavrado pela Alfândega do Porto de Santos (fls. 100/101). (...)

Pondera que informou sobre as cargas antes da atracação da embarcação, contribuindo para o ato de fiscalização e se enquadrando, portanto, na hipótese da denúncia espontânea prevista nos artigos 13, do CTN e 102, do Decreto-Lei nº 37/66.

Anota que, embora o c. STJ tenha declarado que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138, do CTN não se estendem às obrigações acessórias, é certo que a Lei nº 12.350/2010, ao dar nova redação ao §2º do artigo 102 do Decreto-Lei nº 37/66, excluiu a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

Desse modo, declara que como a penalidade que pretende anular tem natureza administrativa e não diz respeito a perdimento de mercadoria, é aplicável o Decreto-Lei nº 37/66, ao presente caso.

A Quarta Turma daquele Tribunal **reconheceu a aplicabilidade da denúncia espontânea** àquele caso e deu provimento ao Agravo de Instrumento para suspender os créditos tributários descritos no processo administrativo combatido naquele processo (judicial):

Passo a analisar a alegação da ocorrência da denúncia espontânea.

*Nesse ponto, observo que o artigo 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, declara que **“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.”***

Em que pese o e. STJ ter declarado que a denúncia espontânea, prevista no artigo 138, do CTN, não se aplica às obrigações acessórias autônomas, o referido decreto-lei acima mencionado prevê tal possibilidade.

*Demais disso, **o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem aplicado a denúncia espontânea para afastar a multa** tratada nos presentes autos, conforme ementa que reporto: **“MULTA ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO RELATIVA A VEÍCULO OU CARGA NELE TRANSPORTADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE. ART. 102, §2º, DO DECRETO-LEI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350/2010.”** Uma vez satisfeitos os requisitos ensejadores da denúncia espontânea, **deve a punibilidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa**, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro, em face da incidência do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº*

37/66, cuja alteração trazida pela Lei nº 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas."

No caso dos autos, considerando as datas informadas pela própria autoridade fiscal no Auto de Infração, a princípio, restou demonstrado que a ora agravante, antes do início do procedimento fiscal, prestou as informações, sendo de rigor o reconhecimento da denúncia espontânea, nos termos do artigo 102, do Decreto-Lei nº 37/66 e dos precedentes do próprio CARF.

Ante o exposto, dou provimento ao agravo de instrumento.

Não fosse a clara mensagem do legislador, quer no corpo da norma, quer na exposição de motivos, não fosse o entendimento do poder Judiciário, inclusive em Ação Coletiva intentada para este fim, há também a considerar o fato de o Brasil ser signatário de tratados internacionais que **afastam a penalidade** aqui tratada quando ocorra denúncia espontânea.

Com efeito, o Parágrafo Terceiro do Artigo VIII do GATT-47, segunda parte, dispõe que

"as penalidades pecuniárias impostas em virtude de omissões ou erros nos documentos apresentados à Alfândega não excederão, nos casos em que forem facilmente reparáveis e manifestamente isentos de qualquer intenção fraudulenta, que não correspondam a negligência grave, importância que represente uma simples advertência".

Ora, estamos aqui tratando, à toda evidência:

- de penalidade pecuniária imposta por omissão em documento apresentado à Alfândega (corriqueiramente, um conhecimento eletrônico)
- de omissão facilmente reparável, bastando simples acesso ao sistema para inclusão/retificação da informação na imensa maioria dos casos
- de omissão ou a incorreção normalmente ditada não por má-fé ou por negligência (que sequer é questionada na aplicação da penalidade, fonte no artigo 136 do CTN – a rigor, inaplicável), mas pelo imenso volume de informações a prestar e pela falta de contato com a carga.

Diante deste contexto, a única pena aplicável é a advertência.

Some-se ainda a esses argumentos a *internacionalização* do instituto da denúncia espontânea pelo item 3.6 do Acordo de Facilitação do Comércio:

*3.6. Quando uma pessoa **espontaneamente** revelar à administração aduaneira de um Membro as circunstâncias de uma violação de suas leis, regulamentos ou atos normativos procedimentais de caráter aduaneiro **antes** da descoberta dessa violação pela administração aduaneira, o Membro é incentivado a considerar, quando for o*

*caso, este fato como **potencial circunstância atenuante** ao estabelecer uma penalidade para essa pessoa.*

Claro que a norma internacional não fala em afastamento da responsabilidade e sim em “atenuar a sanção” em ocorrendo denúncia espontânea da infração – o que nos leva à imperiosa necessidade de alteração do ordenamento nacional, sob pena de condenação do Brasil na OMC.

4. Sugestão de Alteração Legislativa

Tendo em vista que mesmo ante clara mensagem do Legislador, ante clara mensagem do Judiciário, ante clara mensagem dos Tratados Internacionais ainda assim a fiscalização não cede, não resta opção salvo nova alteração legislativa para atenuar o peso da sanção em caso de denúncia espontânea da infração, nos seguintes termos:

Decreto-Lei 37/66

Art. 107 (...) § 3º As multas descritas neste artigo serão de 10% do valor descrito em cada um dos incisos caso o infrator adote o regime de tributação Simples-Nacional e 40% caso o infrator adote o regime de lucro-presumido.

Situação semelhante ocorreu em outras espécies de infrações tributárias e aduaneiras, a exemplo, SISCOSEV, DIRPF-Papel Imune e REFRI.

Trata-se, claramente, de uma solução intermediária e paliativa, com especial intuito de compor todos os interesses envolvidos nesta questão, especialmente o do Poder Público e o do contribuinte.

É este o nosso parecer a respeito do tema proposto.

São Paulo, 30 de julho de 2021

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO