



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



**Processo nº** 10611.720269/2020-23  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3001-002.251 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 1 de dezembro de 2022  
**Recorrente** VALE S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 21/09/2015 a 07/06/2018

CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO III DO ART. 711 DO DECRETO Nº 6.759/09. SÚMULA CARF Nº 2

De acordo com a Súmula carf nº 2, “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 21/09/2015 a 07/06/2018

MULTA ADUANEIRA. FATO TÍPICO

Se o contribuinte prestou a informação de forma completa, porém em campo da DI errado, a conduta não se subsume ao fato típico previsto no inciso III do art. 711 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro - RA), qual seja, “omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecidos os argumentos que resultariam na formação de juízo sobre a constitucionalidade do dispositivo legal em que foi capitulada a multa, e, na parte conhecida, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João José Schini Norbiato e Marcos Roberto da Silva, que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, João José Schini Norbiato e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado para cobrança da multa por declaração inexata ou incompleta prevista no art. 69 da Lei 10.833/03 (1% do valor aduaneiro, mínimo de R\$ 500,00), no valor total de **R\$ 25.014,09**.

Segundo consta dos autos, a empresa VALE S.A., quando do registro de diversas Declarações de Importação – DI, omitiu ou prestou de forma inexata/incompleta informação de natureza administrativo-tributária necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado. A empresa teria deixado de indicar, em campo próprio, o processo judicial nº 0074080-95.2013.4.01.3400, cuja decisão autorizou o desembaraço das mercadorias sem o correspondente recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI. Segue trechos colacionados do Termo de Verificação Fiscal (fls. 10-31):

(...)

*Não resta dúvida, portanto, que quando a importação é relacionada a processo administrativo ou judicial, seu número e tipo devem ser informados no campo específico "Processo Vinculado", no momento do registro da DI, e que há ampla orientação da RFB aos importadores quanto à importância de que as informações sejam prestadas em campo próprio, conforme determina a Instrução Normativa SRF nº 680 de 2006.*

(...)

*Em outras palavras, o preenchimento inadequado da DI, como a falta de informações em campo próprio, prejudica sobremaneira a eficácia dos controles eletrônicos da RFB, o que resulta, diversas vezes, na liberação automática de declarações que demandariam exames mais aprofundados.*

*Assim, as informações indicadas na DI devem ser preenchidas com exatidão, nos campos adequados, inclusive a existência de processo judicial ou administrativo relacionado à importação registrada, de forma a evidenciar a situação da operação pretendida, possibilitando ao fisco proceder à correta análise e aplicar o controle aduaneiro pertinente.*

(...)

*Importante observar que a infração capitulada é uma infração formal, que se considera consumada independentemente de demonstração da ocorrência do resultado. Assim, ela se consuma quando há o descumprimento da obrigação acessória do importador em informar no ato do registro da Declaração de Importação se existe processo judicial ou administrativo relacionado à importação registrada, de forma a evidenciar a situação da operação pretendida, possibilitando ao fisco proceder a correta análise e aplicar o controle aduaneiro pertinente.*

*Sendo assim, contrário às infrações materiais, para as quais a lei prevê necessariamente um resultado, as infrações formais e as infrações de mera conduta se consumam no exato momento em que a ação/omissão é praticada, com a perfeita subjunção do fato à norma, independentemente de qualquer resultado que venha a ser produzido. É suficiente que o sujeito passivo tenha agido da forma descrita na lei*

*para que a infração esteja consumada, independente da ocorrência do efetivo prejuízo aos cofres públicos.*

*No caso em questão, o referido texto legal ao descrever a infração não exige como elemento integrante do tipo que as condutas ali enunciadas produzam algum resultado material, como, por exemplo, falta ou insuficiência de pagamento de tributos, bastando tão-somente para caracterização da infração a prática da omissão ou prestação inexata das informações determinadas pela legislação.*

*A infração objeto da presente ação fiscal não possui natureza material, mas refere-se sobretudo ao controle administrativo/aduaneiro das importações e exportações sendo que, por esse motivo, sua caracterização independe da ocorrência do inadimplemento do pagamento dos tributos devidos (obrigação tributária principal), como resultado da informação omitida no ato de registro das respectivas Declarações de Importação.*

*Com vista à melhor compreensão da finalidade pretendida pela lei, ao conceber esse comando punitivo, deve-se identificar o bem jurídico tutelado, que consiste no controle aduaneiro das importações exercido por meio das informações declaradas à Aduana. A norma visa a garantir que o exercício do controle aduaneiro seja efetivado por meio de informações verídicas prestadas na Declaração de Importação - DI na data do registro da mesma.*

*Para que as medidas administrativas ligadas ao controle do Comércio Exterior sejam efetivas, a Aduana deve dispor de informações verídicas e tempestivas acerca das importações ocorridas no País. Se estas forem incorretas, acarretam dificuldades ao poder estatal de regular o comércio exterior, provocando dano ao regime de controle das importações/exportações.*

*Nesse contexto, impõe-se distinguir as infrações tipicamente de controle aduaneiro de outras espécies que possuem feição eminentemente tributária. A infração em questão tem relação com descumprimento do sistema administrativo de controle das importações e exportações, acarretando prejuízo a esse regime de controle aduaneiro, o qual tem por base, principalmente, as informações prestadas na Declaração de Importação-DI e Licença de Importação-LI, não tendo, de fato, correlação direta com falta de pagamento de tributos, possuindo natureza formal e, como tal, prescinde da efetiva ocorrência de prejuízo aos cofres públicos.*

*Considerando esse caráter distintivo da infração e o propósito da disposição legal punitiva, resta claro, que o objetivo da sanção referente ao caso em questão e ora fiscalizado, não consiste em reprimir e sancionar a falta de recolhimento de tributos/prejuízo aos cofres públicos, punível com multa específica, a finalidade principal da penalidade aplicada é coibir o prejuízo a um regime de controle aduaneiro a que se sujeitam as importações e exportações causado pelas omissões de informações ou sua prestação de forma incorreta/inexata ou intempestiva nos documentos apresentados ao órgão alfandegário.*

*Assim, para configuração dessa espécie de infração não é necessário perquirir se a ação do importador resultou em vantagem fiscal e lesão aos cofres públicos, sendo que o poder lesivo da conduta de que trata a lei recai sobre o controle aduaneiro.*

*O entendimento acima vai ao encontro do entendimento constante na Solução de Consulta COSIT 38 de 30 de janeiro de 2019 Publicada no DOU de 18/02/2019, seção 1, página 27, cujo a ementa transcrevemos abaixo:*

*(...)*

*Segue abaixo demonstrativo das multas exigidas:*

#	DI	Registro	Valor multa (R\$)
01	15/1674728-5	21/09/2015	2.500,00
02	16/1851403-4	23/11/2016	834,66
03	17/0260225-9	14/02/2017	923,82
04	17/0801506-1	17/05/2017	500,00
05	17/1670812-7	29/09/2017	17.849,69
06	17/1868471-3	30/10/2017	500,00
07	17/1868815-8	30/10/2017	664,06
08	18/0961544-7	28/05/2018	661,33
09	18/1018926-0	07/06/2018	580,53
Total:			25.014,09

Em 03/04/2020, o interessado foi cientificado (fl. 472) da autuação e, em 05/05/2020, apresentou sua impugnação (fls. 479-492) onde, resumidamente, alega que:

Preliminarmente, a maioria das DI's autuadas já foram objeto de outro auto de infração (PAF 10715.720225/2020-35, fls. 513-601) onde se exige multa aduaneira fundamentada na ausência de indicação do processo judicial no campo "processo vinculado". Portanto, a presente exigência representa manifesto *bis in idem*, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

No mérito, o contribuinte informou os dados do processo judicial nas respectivas DI's no **campo destinado a "dados complementares"**.

Antes da lavratura do presente auto de infração, a impugnante **retificou as DI's** informando em campo próprio o número do processo judicial, procedimento este permitido pelos arts. 44 e 45 da IN SRF nº 680/2006. Inexiste prazo específico para a retificação de DI.

Desde janeiro de 2015, quando a União Federal foi citada e intimada sobre o deferimento da antecipação de tutela nos autos do processo nº 0074080-95.2013.4.01.3400, a **RFB já detinha conhecimento** que a impugnante não deveria recolher o IPI e a razão para tanto. Não houve qualquer prejuízo à parametrização.

As supostas infrações são de mesma espécie e envolvem as mesmas condições fáticas, devendo ser consideradas como **continuação da primeira infração** cometida pelo contribuinte e, portanto, punidas com a aplicação de uma única multa.

Finda sua defesa requerendo: (i) extinção do crédito lançado, (ii) subsidiariamente, imposição de apenas uma multa por infração continuada.

É o relatório."

A DRJ julgou a impugnação improcedente. O Acórdão nº 08-52.421 não foi ementado. Reproduzo os principais trechos do voto condutor:

#### **"Das alegações de afronta a Princípios Constitucionais**

Quanto às alegações de afronta a Princípios Constitucionais (Legalidade, Razoabilidade, Proporcionalidade, Vedação ao Confisco, etc) esclareço, de plano, que a apreciação de tal argumento ultrapassaria os limites legais da competência da autoridade julgadora, conforme disposto no art. 26-A do Decreto no 70.235/72:

(. . .)

#### **Da alegação de 'bis in idem**

(. . .)

Analisando atentamente a cópia do PAF 10715.720225/2020-35, anexado pela defesa às folhas 513 à 601, constata-se que naquele processo estão sendo autuadas 185 DI's por embaraço à fiscalização pela omissão em campo apropriado do número do processo judicial 0074080-95.2013.4.01.3400.

Ocorre que a exigência da multa de embarço à fiscalização capitulada no art. 107, inciso IV, alínea “c”, do Decreto-lei n.º 37/1966 (Redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/2003) não prejudica a exigência de outras penalidades cabíveis:

(. . .)

#### **Do mérito**

*Da multa por declaração inexata/incompleta.*

(. . .)

De acordo com o Auto de Infração, a informação prestada de forma inexata ou incompleta foi a ausência do número do processo judicial em campo próprio da Declaração de Importação-DI. A autoridade fiscal apresentou, em síntese, as seguintes justificativas em razão das quais considerou a informação prestada inexata ou incompleta:

(. . .)

A Impugnante, por sua vez, em síntese, sustenta que **(i)** informou os dados do processo judicial nas respectivas DI's no **campo destinado a “dados complementares”**; **(ii)** antes da autuação, **retificou as DI's** informando em campo próprio o número do processo judicial, procedimento este permitido pela IN SRF n.º 680/2006; **(iii)** não houve prejuízo à parametrização e **(iv) RFB já detinha conhecimento** que a impugnante não deveria recolher o IPI e a razão para tanto.

Parte dos temas apresentados pela defesa, no que refere à imposição da multa em questão, já foram objeto de manifestação pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) por intermédio da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 26, de 13 de setembro de 2013, que tem efeito vinculante<sup>1</sup> no âmbito da RFB.

(. . .)

Como se vê, qualquer informação constante do anexo único da IN SRF 680/2006 enseja a aplicação da multa prevista no art. 711, III, do RA.

A obrigação para o importador informar o número do processo judicial, quando do preenchimento da DI, está contida no item 8 do anexo único da IN SRF 680/2006. E mais, não pode o importador decidir a esmo em qual campo da DI irá prestar tal informação. Na sistemática atual, já de longa data, a DI consiste em um documento eletrônico operado por um sistema informatizado, o Siscomex. Daí a obrigatoriedade de prestação das informações corretas nos campos precisamente destinados a receber tais dados, porquanto, para todos os efeitos legais, o sistema apenas validará os dados neles devidamente inseridos.

A informação do processo judicial no campo “Dados Complementares” da DI não tem o condão de sanar a falta e, portanto, não descaracteriza a infração. Releva destacar que a informação computada pelo Siscomex para efeito de processamento dos dados declarados tem por base os campos específicos da DI, no caso, o campo denominado “Processos Vinculados”. Assim, o dado a ser considerado para se aferir se houve prestação correta da informação é aquele constante no citado campo, fora do qual a informação é considerada omitida.

(. . .)

Quanto à alegação de que houve retificação das DI's antes da autuação, corrigindo a ausência da informação em campo específico, entendo que tal correção de dados para fins de excluir a penalidade imposta (denúncia espontânea) deveria reparar o prejuízo causado ao controle aduaneiro. Não houve tal reparação no presente caso,

uma vez que a Declaração de Importação não é parametrizada novamente após sua retificação.

#### **Da alegação de infração continuada**

Quanto à alegação de que no presente caso seria aplicável a teoria da infração continuada (advinda do Código Penal, artigo 71) em razão dos argumentos desenvolvidos na peça de defesa, tem-se que no âmbito do direito tributário não há como adotar tal tese, visto que aqui deve prevalecer o princípio da estrita legalidade.

Ademais, esclareça-se que não se pode confundir reincidência delitiva com infração continuada.

(. . .)

O fato de terem ocorrido reiteradas infrações de mesma espécie em datas relativamente próximas, pelo mesmo agente, não significa, por si só, que as infrações subsequentes serão tidas como continuação da primeira, para fins do art. 71 do Código Penal.

(. . .)”

O contribuinte interpôs recurso voluntário, em que alega o seguinte:

- a) Falta de enquadramento da conduta na norma punitiva.
- b) Não houve omissão de informação, pois o número do processo foi informado na DI. Ademais, não se verificou prejuízo ao processo aduaneiro ou ao erário.
- c) A retificação das DI ocorreu antes de iniciado o procedimento fiscal, pelo que as multas devem ser canceladas, com a aplicação da denúncia espontânea.
- d) A multa deve ser reduzida, com a adoção do instituto da infração continuada, originado do direito penal.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Não foi informado no campo da DI titulado “Processo Vinculado” o número da ação judicial por meio do qual determinados produtos foram desembaraçados sem pagamento do IPI:

#### **Auto de Infração**

“( . . . )

No curso da fiscalização em questão, constatou-se, como foi demonstrado ao longo do Termo de Verificação Fiscal-TVF, parte integrante e inseparável do presente auto de infração, que **o contribuinte omitiu informação de natureza administrativa-tributária, cambial ou comercial, necessária à determinação do procedimento de controle apropriado**, pois não informou na data do registro da Declaração de Importação, especificamente no campo "Processo Vinculado", a existência do processo judicial nº 0074080- 95.2013.4.01.3400/DF.

(. . .)” (g.n.)

**TVF**

“( . . )

A exigência da informação do número do processo judicial, em campo próprio, na data do registro da Declaração de Importação, encontra amparo na legislação tributária vigente, especificamente no item 8 do anexo único da Instrução Normativa SRF n.º 680 de 2006.

*Art. 4º A Declaração de Importação (DI) será formulada pelo importador no Siscomex e consistirá na prestação das informações constantes do Anexo único, de acordo com o tipo de declaração e a modalidade de despacho aduaneiro.*

(...)

**ANEXO ÚNICO****INFORMAÇÕES A SEREM PRESTADAS PELO IMPORTADOR**

(...)

**8 - Processo**

*Tipo e identificação do processo formalizado na esfera administrativa ou judicial que trate de pendência, consulta ou autorização relacionada à importação objeto do despacho.” (g.n.)*

Então, foi lavrado auto de infração para cobrança da multa de 1% sobre os valores aduaneiros, prevista no inciso III do art. 711 do Decreto n.º 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro – RA):

“Art.711.Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 69, §1º):

(. . .)

III - quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro **omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação** de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial **necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.**

(. . .)” (g.n.)

No tópico 3.1 do recurso voluntário, a recorrente afirma que a multa deve ser aplicada, quando há omissão ou prestação de informação necessária à determinação do controle aduaneiro. Contudo, número de processo judicial não se encontra entre as consideradas essenciais pelo § 1º do art. 21 da IN SRF n.º 680/06, o que, por si só, já constituiria motivo suficiente para o cancelamento da penalidade:

“Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

§ 1º A seleção de que trata este artigo será efetuada por gerenciamento de riscos, com auxílio dos sistemas da RFB, e levará em consideração, entre outros, os seguintes elementos:

I - regularidade fiscal do importador;

II - habitualidade do importador;

III - natureza, volume ou valor da importação;

IV - valor dos impostos incidentes ou que incidiriam na importação;

V - origem, procedência e destinação da mercadoria;

VI - tratamento tributário;

VII - características da mercadoria;

VIII - capacidade organizacional, operacional e econômico-financeira do importador; e  
IX - ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo importador.”

No tópico 3.2, alega que não deixou de prestar informação ou o fez de forma inexata, porém tão somente a colocou no campo errado: ao invés de preencher o campo “Processo Vinculado”, incluiu no campo “Dados Complementares”. Desta forma, a conduta não se subsume ao dispositivo em que foi capitulada a sanção.

Ademais, o Fisco não poderia alegar que não tinha conhecimento da ação judicial, pois dela foi regularmente intimado e manifestou-se nos autos, bem como, em sede de outro processo administrativo, lavrou auto de infração, para prevenir a decadência do IPI.

Assim, como o número do processo foi indicado nas DI e é incontroverso que o Fisco tinha ciência da lide, está equivocado o entendimento adotado pela DRJ para ratificar a autuação:

“A informação do processo judicial no campo “Dados Complementares” da DI não tem o condão de sanar a falta e, portanto, não descaracteriza a infração. Releva destacar que a informação computada pelo Siscomex para efeito de processamento dos dados declarados tem por base os campos específicos da DI, no caso, o campo denominado “Processos Vinculados”. Assim, o dado a ser considerado para se aferir se houve prestação correta da informação é aquele constante no citado campo, fora do qual a informação é considerada omitida.”

Não obstante, caso haja dúvida quanto à atipicidade da multa, há de se reconhecer que existe, no mínimo, uma dúvida se teria havido ou não omissão ou provimento inexato de informação. E, assim sendo, haveria de se conferir uma interpretação mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o art. 112 do CTN.

Ainda no tópico 3.2, invoca os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e acusa a multa de abusiva, posto que não houve prejuízo ao controle aduaneiro ou ao erário.

No tópico 3.3, consigna que, antes de iniciado o procedimento fiscal, retificou as DI, o que foi reconhecido pelo agente fiscal. Se tivesse a intenção de omitir alguma informação ou de fornecê-la de forma incorreta, não teria espontaneamente retificado as DI.

Todavia, assim mesmo, a DRJ manteve a autuação, com alegações contraditórias. Por uma lado, alegou que a “correção de dados para fins de excluir a penalidade imposta (denúncia espontânea) deveria reparar o prejuízo causado ao controle aduaneiro”, porém sem indicar quais teriam sido os danos causados. E, por outro, afirmou que a infração cometida independe do resultado produzido.

Destaca que a DRJ falou em reparação de danos, porém não os indicou.

Cita o Acórdão nº 3401-005.379, de 13/11/18, que aplicou o instituto da denúncia espontânea, em caso de retificação de DI, para corrigir classificação fiscal.

Conclui, pedindo o cancelamento da multa, com a adoção da denúncia espontânea.

Por fim, no tópico 3.4, pleiteia a redução do valor da autuação, com a cobrança de apenas uma multa, com fulcro na teoria da infração continuada:

“( . . . )

Dito de outro modo, a sequência de várias infrações da mesma espécie apuradas em uma única autuação, tal como ocorre *in casu*, caracteriza a chamada infração

continuada, cujas infrações que a compõem não podem ser tratadas como se tivessem sido isoladamente praticadas e punidas de forma separada.

No presente caso, o acórdão admitiu ser o caso de infrações de mesma espécie. É ver:

*O fato de terem ocorrido reiteradas infrações de mesma espécie em datas relativamente próximas, pelo mesmo agente, não significa, por si só, que as infrações subsequentes serão tidas como continuação da primeira, para fins do art. 71 do Código Penal.*

No entanto, o acórdão entendeu que o instituto não pode ser aplicado ao caso dos autos, eis que a sua aplicação ficaria adstrita ao processo penal propriamente dito, enquanto o Direito Tributário rege-se pelo princípio da estrita legalidade.

O raciocínio não é correto. O fato de o Direito Tributário reger-se pelo princípio da estrita legalidade não impede que os institutos do Direito Penal sejam aplicados em casos de pretensão punitiva.

A jurisprudência aplica às sanções administrativas, como é o caso dos autos, os institutos de direito penal que sejam benéficos ao suposto infrator, a exemplo da continuidade delitiva aplicada pelo STJ nas multas exigidas pela SUNAB (STJ, 2ª Turma, REsp 616.412/MA, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 28/09/2004, DJ 29/11/2004, p. 295).

(. . .)

Por fim, cumpre trazer à baila o art. 99 do Decreto-Lei nº 37/66:

“Art. 99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas.

§ 1º - Quando se tratar de infração continuada em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão eles reunidos em um só processo, para imposição da pena.

§ 2º - Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado.”

Veja-se que o caput da norma prevê que a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa jurídica implica a imputação das penas de forma cumulativa, se elas (as infrações) não forem idênticas. Ora, uma interpretação a contrario sensu deixa claro que sendo idênticas as infrações, não há que falar na aplicação cumulativa de penalidades.

Ratificando o raciocínio acima, o §1º do art. 99 Decreto-Lei nº 37/66 determina que os processos que se refiram a infrações continuadas devem ser reunidos para a imposição da pena. Ora, qual seria o sentido de reunir os processos senão para a imposição de uma única penalidade para todas as infrações?

Para além disso, observe-se que o dispositivo determina a reunião dos processos **para** a imposição da pena. Logo, seu objetivo é justamente impedir que uma infração continuada seja punida por diversas multas, onerando-se excessivamente o contribuinte. O uso do singular “pena” no dispositivo é significativa, e demanda justamente que apenas uma pena seja aplicada em caso de infração continuada. Tanto é assim que o *caput* ao tratar de múltiplas infrações não continuadas, usa a mesma palavra no plural: “penas”. Logo, o §1º representa uma restrição ao *caput*: se em um mesmo processo forem apuradas a prática de várias infrações, as penas (plural) serão aplicadas cumulativamente, exceto se as infrações forem continuadas, quando será considerada uma infração continuada para imposição de pena (singular).

(. . .)”

Aprecio os argumentos.

No tópico 3.2, pede exoneração da multa, fundada nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Qualificou a multa como abusiva, posto que não houve prejuízo ao controle aduaneiro ou ao erário.

Afastar dispositivo legal em vigor na data da autuação (inciso III do art. 711 do Decreto n.º 6.759/09, fundamentado no art. 69 da lei n.º 10.833/03), pela aplicação dos citados princípios, equivaleria a fazer juízo acerca de sua constitucionalidade, o que não é de nossa competência, nos termos da Súmula CARF n.º 2.

Nego provimento ao pedido de cancelamento da multa, com base no instituto da denúncia espontânea (tópico 3.3), em função da Súmula CARF n.º 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 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).”

No tópico 3.4, importa do direito penal a teoria da “infração continuada” e pleiteia que seja cobrada uma única multa. E destaca que o mesmo conceito estaria insculpido no art. 99 do DL n.º 37/66.

Neste ponto, concordo com a DRJ.

O direito tributário rege-se pelo princípio da estrita legalidade, pelo que reputo no mínimo controversa a aplicação da teoria da “infração continuada”.

Não obstante, entendo que não precisamos adentrar nesta polêmica, pois, tal qual concluiu o relator da decisão recorrida, entendo que não estamos diante de uma caso de “infração continuada”, porém de “reincidência delitiva”, pelo que julgo inaplicáveis os artigos 71 do Código Penal e o 99 do DL n.º 37/66.

Para robustecer meu posicionamento, adoto o respectivo trecho da decisão recorrida como minha razão de decidir (§ 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99):

#### **“Da alegação de infração continuada**

Quanto a alegação de que no presente caso seria aplicável a teoria da infração continuada (advinda do Código Penal, artigo 71) em razão dos argumentos desenvolvidos na peça de defesa, tem-se que no âmbito do direito tributário não há como adotar tal tese, visto que aqui deve prevalecer o princípio da estrita legalidade.

Ademais, esclareça-se que não se pode confundir reincidência delitiva com infração continuada.

O crime continuado é um instituto, derivado do direito penal, onde, por uma ficção legal, presume-se que uma pluralidade de infrações constituem um único crime para efeitos de imposição de penalidade, conforme estampado no art. 71 do Código Penal:

“Art. 71 - **Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e**, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, **devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro**, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.”

Portanto, vê-se que há uma série de requisitos que devem ser observados para caracterização do crime continuado, são eles:

- i) mais de uma ação;
- ii) mais de um crime da mesma espécie;
- iii) que os crimes posteriores devem ser considerados uma continuação do primeiro;

Quanto aos dois primeiros requisitos listados, não há dúvidas que estão presentes no caso em análise, ou seja, houve mais de uma infração cometida e as mesmas são da mesma espécie.

No entanto, não se observa no caso concreto o atendimento ao requisito que estabelece que é necessário que os crimes cometidos sejam, nada mais, do que a continuação do primeiro delito. O que ocorreu, na verdade, no caso concreto, foi uma sucessão de infrações de mesma espécie, mas autônomas e independentes em si, ou seja, uma habitualidade no cometimento das mesmas.

O fato de terem ocorrido reiteradas infrações de mesma espécie em datas relativamente próximas, pelo mesmo agente, não significa, por si só, que as infrações subsequentes serão tidas como continuação da primeira, para fins do art. 71 do Código Penal.

Sendo assim, voto no sentido de não considerar o caso em questão como um caso de infração continuada.”

Isto posto, nego provimento ao pedido de redução da multa.

Por fim, abordo o tópico 3.1 e parte do 3.2.

Nas fls. 328 a 461, encontram-se os extratos das DI e das correspondentes retificações, onde é possível confirmar que a recorrente indicou no campo “Dados Complementares” informação sobre o processo judicial n.º 074080-95.2013.4.01.3400. E, na “Tabela 02” do “Termo de Verificação Fiscal”(fls. 17 e 18), que as DI foram retificadas antes de iniciado o procedimento fiscal e para que os dados sobre a ação judicial passassem a figurar no campo “Processos Vinculados”.

Dito isto, consigno que concordo com a recorrente que a conduta não se subsume ao fato típico previsto no inciso III do art. 711 do Decreto n.º 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro – RA), qual seja, “omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro”.

A informação foi indubitavelmente prestada e de acordo com o item 8 do Anexo Único da Instrução Normativa SRF n.º 680/06.

Ademais, para robustecer meu posicionamento, cumpre mencionar que há clara semelhança entre os fatos em debate e os examinados pela SCI COSIT n.º 02/16, que tratou da aplicação das penalidades previstas nas alíneas “e” e “f” do inciso IV do art. 107 do DL n.º 37/66:

“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; e  
f) por deixar de prestar informação sobre carga armazenada, ou sob sua responsabilidade, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada ao depositário ou ao operador portuário.”

O Fisco manifestou entendimento de que a retificação de informações anteriormente prestadas de forma tempestiva não estavam sujeitas às multas:

“( . . . )

10. Assim, depreende-se dos dispositivos transcritos que a multa deve ser exigida para cada informação que se tenha deixado de apresentar na forma e no prazo estabelecidos na IN RFB 800, de 2007. Deve-se ponderar que cada informação que se deixa de prestar na forma e no prazo estabelecido torna mais vulnerável o controle aduaneiro.

11. Infere-se, ainda, da legislação posta o não cabimento da aplicação da referida multa quando da obrigatoriedade de uma informação já prestada anteriormente em seu prazo específico, ser alterada ou retificada, como, por exemplo, as retificações estabelecidas no art. 27-A e seguintes da IN RFB N.º 800, de 2007, que podem ser necessárias no decorrer ou para a conclusão da operação de comércio exterior. **Ou seja, as alterações ou retificações intempestivas das informações já prestadas anteriormente pelos intervenientes não configuram prestação de informação fora do prazo, não sendo cabível, portanto, a multa aqui tratada.**

( . . . )” (g.n.)

Com base no acima exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecidos os argumentos que resultariam na formação de juízo sobre a constitucionalidade do dispositivo legal em que foi capitulada a multa, e, na parte conhecida, dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira