



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

Processo nº 10907.002580/2008-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-003.959 – 3ª Turma Especial
Sessão de 27 de fevereiro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO ADUANEIRO - MULTA ADMINISTRATIVA
Recorrente WILLIAMS SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 26/05/2004 a 19/09/2004

MULTA. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REGISTRO DO EMBARQUE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Aplica-se o instituto da denúncia espontânea às obrigações acessórias de caráter administrativo cumpridas intempestivamente, mas antes do início de qualquer atividade fiscalizatória e após o desembarço da mercadoria, relativamente ao dever de informar, no Siscomex, os dados referentes ao embarque anteriormente declarado em Declaração de Despacho de Exportação (DDE).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro José Luiz Feistauer de Oliveira (Suplente).

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa – Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Belchior Melo de Sousa, Hélcio Lafetá Reis, Jorge Victor Rodrigues, Juliano Eduardo Lirani, João Alfredo Eduão Ferreira e José Luiz Feistauer de Oliveira (Suplente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 115 a 121) interposto em contraposição à decisão da DRJ Florianópolis/SC (fls. 96 a 110) que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte (fls. 42 a 53), esta manejada em oposição ao auto de infração (fls. 1 a 6) lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 25.000,00, referente à multa regulamentar de R\$ 5.000,00 por navio decorrente da prestação de informação intempestiva sobre veículo ou carga transportada.

Consta do auto de infração que o contribuinte deixara de registrar no Siscomex os dados de embarque de mercadorias despachadas por meio das Declarações de Despacho de Exportação (DDE) na forma e no prazo estabelecidos no art. 37 da IN SRF nº 28/1994, com redação dada pela IN SRF nº 510/2005.

De acordo com consultas efetuadas no Siscomex (fls. 12 a 38), as mercadorias foram embarcadas, mas registradas após o prazo de 7 (sete) dias contados da data do embarque, configurando-se a infração prevista na alínea "e", inciso IV, do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

Cientificado do auto de infração, o contribuinte apresentou Impugnação e requereu o cancelamento do auto de infração, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) ilegitimidade passiva, por se tratar de mera agência de navegação marítima da empresa transportadora, não sendo nem responsável tributária nem equiparada à transportadora;

b) de acordo com decisões de tribunais e a Súmula nº 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), o exercício das funções de agente marítimo não o equipara ao transportador, agindo o agente em nome do armador, mas com este não se confundindo, não podendo, por isso, ser pessoalmente responsabilizado pela autuação;

c) a obrigação não pode ser exigida do agente marítimo por impossibilidade factual, pois o exportador é o único que detém a informação necessária à alimentação do Siscomex, não podendo o agente fiscal autorizar ao exportador o fornecimento da DDE e o lançamento no sistema Siscomex no prazo de dez dias e, ao mesmo tempo, exigir do transportador, no prazo de 7 dias, a inserção dos dados no sistema, incluído aí o número da DDE, o que configura uma exigência de cumprimento impossível;

d) a autoridade fiscal não poderia se valer da posterior alteração do art. 37 promovida pela Instrução Normativa nº 510/2005, pois o alegado ilícito ocorrera em 2004;

e) violação do princípio da reserva legal, tendo em vista que o Siscomex exige o que não é previsto no comando cogente, contrariando até mesmo a própria instrução normativa que o regula.

A DRJ Florianópolis/SC acolheu em parte os argumentos do então Impugnante, decidindo por cancelar parte do auto de infração relativamente a 4 embarques, por se tratar de hipóteses de registro de declaração de exportação *a posteriori*, operação essa

autorizada pelos artigos 52 e 56 da IN SRF nº 28/1994. Segundo o julgador, nas situações da espécie, o registro do despacho no Siscomex no prazo de 7 dias se torna impróprio, pois a informação relativa ao embarque só poderá ser registrada pelo transportador após o registro da respectiva declaração de exportação, o que pode ser concretizado no prazo de dez dias.

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva, arguiu o julgador de piso que, de acordo com os extratos de "Consulta Dados de Embarque" (fls. 12 a 58), o contribuinte constava no sistema na condição de transportador, pois era ele quem informava no Siscomex os dados relativos à mercadoria exportada. Além disso, os documentos acostados aos autos indicariam que o autuado atuava como representante do transportador estrangeiro, executando diretamente a tarefa de apor no Siscomex os referidos "dados de embarque".

Tratando-se de responsável do transportador estrangeiro no País, o contribuinte seria responsável solidário pelo pagamento do imposto de importação em razão da transferência de responsabilidade pelo pagamento desse imposto, nos termos do inciso II do parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 9.2472, de 1988.

Da mesma forma, a responsabilidade de quem representa o transportador, desincumbindo-se do cumprimento das obrigações acessórias que lhe são próprias, é expressa nos termos do inciso I do art. 95 do mesmo diploma legal, já que respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a sua prática. (fl. 97)

No que tange ao entendimento constante da súmula 192 do TRF, segundo o julgador, há muito ele já se encontrava superado, “porquanto em flagrante desacordo com a legislação de regência, eis que o representante do transportador assume a responsabilidade de seu representado, inclusive quanto ao cumprimento das obrigações acessórias que lhe são próprias” (fl. 97-verso), nos termos do inciso I do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 e inciso II do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto ao novo prazo de 7 dias fixado pela IN SRF nº 510, de 2005, para o relator *a quo*, ele se aplica retroativamente para regular os casos pretéritos não definitivamente julgados, por configurar hipótese mais benéfica ao sujeito passivo, aplicando-se ao caso a retroatividade benigna prevista na alínea "b" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN).

Cientificado da decisão em 13/2/2012 (fl. 113), o contribuinte interpôs, em 7/3/2012, o Recurso Voluntário e reiterou seu pedido de cancelamento total do auto de infração, centrando sua defesa nos seguintes argumentos:

- 1) ilegitimidade passiva *ad causam* do agente marítimo;
- 2) graduação ilegal da penalidade, pois, de acordo com o art. 99 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, apurando-se no mesmo processo fiscal a prática de duas ou mais infrações, não se aplica a pena cumulativamente se as infrações forem idênticas;
- 3) nos termos do art. 108, § 2º, do CTN, dever-se-ia aplicar ao caso a equidade, para afastar a injusta punição por alegados atrasos insignificantes, que não causaram nenhum dano ao Erário;

4) caráter confiscatório da multa;

5) necessidade de aplicação da denúncia espontânea, nos termos autorizados pelo art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/1966, pelo fato de que prestara todas as informações relativas aos embarques antes de qualquer medida da fiscalização relacionada à alegada infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Tendo sido cancelada a parcela do auto de infração relativa a registros de declaração de exportação *a posteriori*, permanece controvertido nesta instância apenas o restante da multa decorrente do registro intempestivo no Siscomex dos dados referentes ao embarque das mercadorias cujas declarações de exportação foram registradas anteriormente ao embarque.

Passa-se à análise do Recurso Voluntário, partindo-se da premissa de que, nos termos da súmula CARF nº 2, este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em razão do que se tem por prejudicada a alegação de que a multa seria confiscatória, pela simples razão de que esta se encontra prevista em lei válida e vigente, de observância obrigatória por parte da Administração Pública, dado o caráter vinculado de sua atividade.

1. Preliminar. Ilegitimidade passiva.

No que se refere à alegada ilegitimidade passiva do agente marítimo, conforme já destacou o julgador *a quo*, é possível verificar nos autos que o Recorrente se encontra identificado no Siscomex como transportador (fls. 12 a 58), atuando como mandatário do transportador estrangeiro no País.

Nos termos do art. 32, parágrafo único, alínea “b”, e do art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, o representante do transportador estrangeiro no País é responsável solidário pelo imposto de importação e **responde por eventuais infrações**, conjunta ou isoladamente, quando concorrer para sua prática.

Essa previsão legal encontra-se em consonância com o contido no art. 135, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), que estipula que os mandatários são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou, em julgamento definitivo submetido à regra dos recursos repetitivos (art. 543-C do Código de Processo Civil – CPC) que, após a alteração promovida pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, no art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, o agente marítimo representante no País do transportador estrangeiro passou a

ser responsabilizado solidariamente, portanto, sem benefício de ordem, pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes de sua atividade de representação.

Diante da regra insculpida no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, a referida decisão do STJ deve ser reproduzida pelos conselheiros nos julgamentos no âmbito do CARF.

Dessa forma, se o representante do transportador estrangeiro no País não cumpre as normas vigentes, inclusive aquelas relativas ao cumprimento de obrigações acessórias, ele responde pessoalmente pela infração, inexistindo, no presente caso, a alegada ilegitimidade na identificação do sujeito passivo, em razão do que se afasta a preliminar de nulidade arguida.

2. Mérito.

Registre-se que alguns dos argumentos de defesa foram trazidos aos autos somente em grau de recurso, não tendo sido apreciados na primeira instância administrativa, o que vai de encontro ao princípio do duplo grau de jurisdição. São as seguintes as inovações: (i) graduação ilegal da penalidade (art. 99 do Decreto-Lei nº 37, de 1966); (ii) aplicação da equidade (art. 108, § 2º, do CTN); e (iii) aplicação da denúncia espontânea (art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/1966).

O primeiro argumento (graduação ilegal da penalidade) e o terceiro (denúncia espontânea), por se tratar de hipóteses, respectivamente, de nulidade do lançamento por inobservância de preceito legal e de matéria de ordem pública (excludente de punibilidade), eles devem ser analisados pelo julgador administrativo independentemente de pronúncia da parte, de sorte que, em relação a eles, não se tem por configurada a preclusão.

2.a – Aplicação da equidade.

No que se refere à reclamada aplicação da equidade, de pronto, tem-se que, não bastasse a preclusão apontada, o seu atendimento se encontra totalmente impossibilitado, pois, conforme preceitua o *caput* do art. 108 do CTN, a utilização da equidade, assim como da analogia e dos princípios gerais de direito tributário e público, somente pode ocorrer nos casos de “ausência de disposição expressa”, o que não se coaduna com o presente caso, pois, aqui, se tem uma previsão legal de imposição de multa, válida e vigente, cujos contornos encontram-se plenamente determinados, não reclamando por integração da norma tributária, nos moldes requeridos pelo Recorrente.

2.b – Graduação da penalidade. Ilegalidade.

Quanto à alegada graduação ilegal da penalidade, parte-se do dispositivo legal apontado pelo Recorrente para se analisar a sua possível ocorrência:

Decreto-Lei nº 37 de 1966:

(...)

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.

Verifica-se do dispositivo supra que a regra é a aplicação cumulativa das penas cominadas à prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa, sendo a exceção, a hipótese de ocorrência de infrações idênticas, hipótese essa que não corresponde aos fatos geradores da multa aplicada neste processo, pois cada um deles decorreu da ausência de registro específico no Siscomex, referindo-se a fatos/infrações distintos, ainda que subsumíveis à mesma norma.

Os elementos constitutivos de uma norma tributária, abarcando as normas tributárias penais, são o elemento subjetivo e o elemento objetivo, tratando-se o primeiro dos sujeitos da relação jurídica (sujeito ativo e sujeito passivo) e o segundo da situação de fato (elementos materiais, espaciais, temporais e quantitativos).

Para se configurarem duas infrações como idênticas, necessário se torna que todos os elementos, subjetivos e objetivos, sejam coincidentes. Ainda que o elemento subjetivo e alguns objetivos sejam iguais, não se terá por configurada a identidade, pois, nos fatos da espécie dos analisados neste processo, os elementos material e temporal sempre serão diferentes, pois o fato gerador da multa é a falta de registro do embarque no Siscomex e cada registro ocorre em momento distinto (ainda que com diferença de segundos) e se reporta a um fato diverso.

O que diferencia cada registro é a Declaração de Despacho de Exportação (DDE), de forma que, encontrando-se duas ou mais mercadorias acobertadas por um mesmo DDE, elas constituirão um único embarque, o que não ocorre quando as DDEs são distintas.

Dessa forma, tem-se por não configurada a alegada graduação ilegal da penalidade.

2.c – Denúncia espontânea.

O Recorrente se vale da previsão contida no art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, para requerer a aplicação da denúncia espontânea, pelo fato de que, segundo ele, prestara todas as informações relativas aos embarques antes de qualquer medida da fiscalização relacionada à alegada infração.

Eis o teor do dispositivo:

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."

Constata-se do § 2º supra que a denúncia espontânea regida pelo Decreto-Lei nº 37, de 1966, exclui a aplicação de penalidades tanto de natureza tributária quanto de natureza administrativa, havendo a exceção apenas em relação à penalidade aplicada na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, o que não corresponde ao elemento fático deste processo, qual seja, atraso do registro no Siscomex de informação relativa a embarque de mercadoria informada em Declaração de Despacho de Exportação (DDE).

A denúncia espontânea encontra-se disciplinada no art. 138 do CTN da seguinte forma:

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.

Com base no art. 138 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem decidido¹ 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 art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

Nesse mesmo sentido, tem-se a súmula nº 49 do CARF que estipula que “[a] denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração”. Os acórdãos paradigmas que ensejaram a aprovação da súmula referem-se às declarações do imposto de renda (DIRPF e DIPJ), de retenção na fonte (DIRF) e DCTF.

Consoante tais entendimentos, a denúncia espontânea do art. 138 do CTN alcança apenas as obrigações principais e não as acessórias.

Contudo, no presente caso, tem-se uma regra expressa específica determinando que a denúncia espontânea abrange as multas administrativas (§ 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966), disposição legal essa válida e vigente a reclamar por sua observância por parte da Administração Pública.

Tal regra encontra-se inserida no corpo da mesma lei (Decreto-Lei nº 37, de 1966) que estipula a multa administrativa sob comento, o que corrobora com a conclusão de que se aplica à inobservância da obrigação acessória sob comento.

¹ AgRg no REsp 1279038, 2ª T., j. 2/2/2012; AgRg no AREsp 11340, 2ª T., j. 13/9/2011; REsp 1129202, 2ª T., j. 17/6/2010, etc.

Conforme consta da descrição dos fatos no auto de infração (fl. 3), a ação fiscal iniciara-se após o desembaraço da mercadoria e, também, após o registro no Siscomex dos dados de embarque pelo transportador, registro esse efetuado, portanto, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, o que torna o fato sob exame consentâneo com a previsão normativa supra reproduzida.

Registre-se que o referido § 2º inexistia originariamente no art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, vindo a ser incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, para abranger apenas as penalidades de natureza tributária. Com o advento da Medida Provisória nº 497, de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 2010 (art. 40, que alterou o art. 32, § 2º, do Decreto-Lei nº 37, de 1966), passou-se a prever a aplicação da denúncia espontânea às multas administrativas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias.

Mostra-se evidente a intenção do legislador de estimular o cumprimento espontâneo da obrigação acessória por parte do contribuinte ou responsável, adotando o entendimento que vem sendo difundido nos tribunais inferiores e na doutrina de que o instituto da denúncia espontânea alcança, sim, as obrigações acessórias.

Por se tratar de matéria relativa a responsabilidade infracional, a inovação promovida em 2010 pela Medida Provisória nº 497 aplica-se a fatos pretéritos, por força do contido no art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN, em que se estipula que a lei se aplica retroativamente ao ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região entende que “a exclusão da multa fiscal aplica-se tanto ao descumprimento de obrigação principal como de obrigação acessória, visto que o art. 138 do CTN não faz qualquer alusão à natureza da infração”².

Conforme apontou o Relator Desembargador na aludida decisão, o descumprimento de obrigação acessória constitui infração à legislação tributária, podendo ensejar a aplicação de multa prevista em lei, sendo do interesse da Administração tributária o seu cumprimento por parte dos contribuintes e responsáveis.

De acordo com a ressalva do mesmo art. 138 do CTN, ao destacar a expressão “se for o caso”, a denúncia espontânea não se restringe às obrigações principais, pois a referida expressão evidencia que nem sempre o cumprimento da obrigação tributária acarreta o pagamento de tributo.

A expressão “se for o caso” explica-se em face de que algumas infrações, por implicarem desrespeito a obrigações acessórias, não acarretam, diretamente, nenhuma falta de pagamento de tributo, embora sejam também puníveis, porque a responsabilidade não pressupõe, necessariamente, dano (art. 136).³

A súmula CARF, no meu entendimento, não estará sendo inobservada com a adoção deste entendimento, pois, tendo em vista o teor dos acórdãos paradigmas que a

² AC 2001.70.00.026847-7/PR, 1ª T., excerto do voto do Rel. Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, j. 17/10/2002.

³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 451.

Processo nº 10907.002580/2008-85
Acórdão n.º **3803-003.959**

S3-TE03
Fl. 142

orientaram, o seu disciplinamento abrange as declarações periódicas a que os sujeitos passivos se encontram obrigados a apresentar, seja em razão de sua condição de contribuinte ou de responsável, para repassar à Administração tributária as informações necessárias à análise do cumprimento da obrigação tributária principal.

No caso sob análise, a Declaração de Despacho de Exportação (DDE) já havia sido apresentada, restringindo-se a obrigação acessória ao registro do embarque no Siscomex, medida essa de controle meramente administrativo, o que em nada afeta o cumprimento da obrigação principal.

Nesse contexto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso para cancelar a multa aplicada.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator