



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10907.002580/2008-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.297 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2021
Recorrente WILLIAMS SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. ANÁLISE PREJUDICADA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (súmula CARF nº 2), razão pela qual se tem por prejudicada a alegação de violação aos princípios da vedação ao confisco, da equidade e da razoabilidade, dado tratar-se de multa prevista em lei válida e vigente, de observância obrigatória por parte da Administração Pública.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EQUIDADE. INAPLICABILIDADE. EXISTÊNCIA DE DISPOSIÇÃO EXPRESSA.

A utilização da equidade na integração da legislação tributária somente se viabiliza nos casos de “ausência de disposição expressa”, sendo que, tratando-se de multa prevista em lei válida e vigente, sua imposição pela Administração tributária é de caráter vinculado e obrigatório.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

REGISTRO DE INFORMAÇÕES NO SISCOMEX. INTEMPESTIVIDADE. MULTA.

O registro intempestivo, no Siscomex, de dados de embarque da mercadoria destinada à exportação constitui infração decorrente do descumprimento de obrigação acessória, punível com multa regulamentar.

AGENTE MARÍTIMO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O agente marítimo, representante do transportador estrangeiro no País, é responsável tributário pelo registro fora do prazo de informação de interesse da administração aduaneira.

FATOS E INFRAÇÕES DISTINTOS. PENALIDADE INDIVIDUALIZADA.

Tratando-se de fatos e infrações distintos, a penalidade deve ser aplicada de forma individualizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Laércio Cruz Uliana Junior, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

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

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 n.º 28/1994, com redação dada pela IN SRF n.º 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 n.º 37/1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 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 tributário nem equiparado à transportadora;

b) de acordo com decisões de tribunais e a Súmula n.º 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 n.º 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 acolheu em parte os argumentos do então Impugnante, decidindo por cancelar parte do auto de infração relativamente a cinco 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 n.º 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 indicavam 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 era 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 n.º 37, de 1966, com redação dada pelo Decreto-Lei n.º 9.247, 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 n.º 37/1966 e inciso II do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto ao novo prazo de 7 dias fixado pela IN SRF n.º 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 n.º 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 n.º 37/1966, pelo fato de que prestara todas as informações relativas aos embarques antes de qualquer medida de fiscalização relacionada à alegada infração.

Em 27 de fevereiro de 2013, a 3ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF, por meio do acórdão n.º 3803-003.959, julgou procedente o Recurso Voluntário, aplicando-se a denúncia espontânea, tendo a ementa sido registrada nos seguintes termos:

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).

Interposto Recurso Especial pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu afastar a denúncia espontânea, com base na súmula CARF n.º 126, sendo determinada a prolação de novo acórdão com análise das demais questões de mérito não julgadas, *verbis*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

PRAZOS INSTITUÍDOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.
INOBSERVÂNCIA. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. DENÚNCIA
ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea não se aplica às penalidades decorrentes do descumprimento dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal para prestação de informações à Administração Tributária/Aduaneira. Súmula CARF n.º 126.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator

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

Conforme acima relatado, o presente julgamento decorre de decisão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em cujo acórdão se decidiu por afastar a denúncia espontânea, com base na súmula CARF n.º 126, sendo determinada a prolação de novo acórdão para a análise das demais questões de mérito não julgadas.

Inicialmente, merece registro que, tendo sido cancelada pela DRJ 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 haviam sido registradas anteriormente ao embarque.

Passa-se à análise do Recurso Voluntário, partindo-se da premissa de que, nos termos da súmula CARF n.º 2, este Colegiado não é competente para se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária, razão pela qual se tem por prejudicada a análise da alegação de violação aos princípios da vedação ao confisco e da razoabilidade, por se tratar de penalidade prevista em lei válida e vigente, de observância obrigatória por parte da Administração Pública, dado o caráter vinculado de sua atuação.

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 n.º 37/1966, 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.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tem jurisprudência assentada no sentido de que o agente marítimo, na condição de representante do transportador estrangeiro,

responde pela infração, conforme se pode verificar da ementa do acórdão n.º 9303-010.293, de 16 de junho de 2020, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 18/07/2006, 06/08/2006, 16/08/2006, 30/08/2006, 19/10/2006, 03/11/2006, 07/11/2006, 26/11/2006, 27/11/2006, 30/11/2006, 02/12/2006, 11/12/2006, 12/12/2006, 27/12/2006, 07/01/2007

ILEGITIMIDADE PASSIVA. AGENTE MARÍTIMO. INOCORRÊNCIA.

O **agente marítimo** que, na condição **de representante do transportador estrangeiro**, em caso de infração cometida **responderá pela multa** sancionadora da referida infração. (g.n.)

Merece registro o seguinte excerto que consta do voto condutor do acórdão supra:

Sendo assim, sem delongas, entendo que, ainda que fosse apenas a representante, no País, do transportador estrangeiro, também seria responsabilizada solidariamente pelo imposto devido por força do inciso II do parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei 37, de 1966, com redação dada pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001. 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.** Por estas razões, afasto a preliminar de ilegitimidade passiva. (g.n.)

A CSRF tem inúmeros outros acórdãos no mesmo sentido, destacando-se os mais recentes: 9303-010.295 e 9303-010.292, ambos de 16/06/2020; 9303-008.384 e 9303-008.393, ambos de 21/03/2019; e 9303-003.276, de 05/02/2015.

Nesse último acórdão da CSRF, fez-se referência à decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp n.º 1.129.430, relator Ministro Luiz Fux, publicado em 14/12/2010, cuja ementa assim dispõe:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AGENTE MARÍTIMO. ARTIGO 32, DO DECRETO-LEI 37/66. FATO GERADOR ANTERIOR AO DECRETO-LEI 2.472/88. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

1. O agente marítimo, no exercício exclusivo de atribuições próprias, no período anterior à vigência do Decreto-Lei 2.472/88 (que alterou o artigo 32, do Decreto-Lei 37/66), não ostentava a condição de responsável tributário, nem se equiparava ao transportador, para fins de recolhimento do imposto sobre importação, porquanto inexistente previsão legal para tanto.

2. O sujeito passivo da obrigação tributária, que compõe o critério pessoal inserto no consequente da regra matriz de incidência tributária é a pessoa que juridicamente deve pagar a dívida tributária, seja sua ou de terceiro(s).

3. O artigo 121 do Codex Tributário, elenca o contribuinte e o responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, assentando a doutrina que: "Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo, pouco importando o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou

responsável" (Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compêndio de Direito Tributário", 2º Volume, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2002, pág. 279).

4. O contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN).

5. O responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto), por sua vez, não ostenta liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN). (...)

11. Consequentemente, **antes do Decreto-Lei 2.472/88, inexistia hipótese legal expressa de responsabilidade tributária do "representante, no País, do transportador estrangeiro"**, contexto legislativo que culminou na edição da **Súmula 192/TFR, editada em 19.11.1985**, que cristalizou o entendimento de que: "O agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-Lei 37/66." (...)

14. No que concerne ao período posterior à vigência do Decreto-Lei 2.472/88, **sobreveio hipótese legal de responsabilidade tributária solidária** (a qual não comporta benefício de ordem, à luz inclusive do parágrafo único, do artigo 124, do CTN) **do "representante, no país, do transportador estrangeiro.** (g.n.)

Conforme decisão supra, já transitada em julgado, submetida à sistemática dos recursos repetitivos, a súmula TFR 192, referenciada pelo Recorrente em sua Impugnação, foi editada em 1985, na vigência de norma anterior em que não se previa responsabilidade tributária do agente marítimo, representante do transportador no País, o que se inverteu com a legislação superveniente.

Diante da regra insculpida no § 2º do art. 62 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 pela infração, inexistindo, no presente caso, a alegada ilegitimidade na identificação do sujeito passivo, razão pela qual se afasta a preliminar de nulidade arguida.

2. Mérito.

Registre-se que os argumentos de mérito trazidos aos autos em grau de recurso se restringem às seguintes alegações: (i) graduação ilegal da penalidade (art. 99 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966) e (ii) aplicação da equidade (art. 108, § 2º, do CTN).

A aplicação da denúncia espontânea, requerida pelo Recorrente em sua peça recursal, conforme acima relatado, restou afastada pela CSRF com base na súmula CARF n.º 126.

2.a – Aplicação da equidade.

No que se refere à reclamada aplicação da equidade, tem-se que o seu atendimento se encontra totalmente impossibilitado, pois, conforme preceitua o *caput* do art. 108

do CTN¹, 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 passíveis de subsunção à mesma norma jurídica.

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 passivo e somente alguns dos elementos 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 fatos diversos.

Nas Relações de Embarques presentes às fls. 12 e 13, constata-se que se trata de operações distintas, amparadas em diferentes Declarações de Despacho de Exportação (DDE).

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

¹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

3. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por afastar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis