



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

Processo nº 10909.004513/2009-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-002.039 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2013
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente HAPAG-LLOYD BRASIL AGENCIAMENTO MARÍTIMO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 17/01/2005 a 26/12/2005

ILEGITIMIDADE PASSIVA - A responsabilidade em relação as infrações é do representante do transportador estrangeiro, nos termos da legislação pátria.

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não caracteriza. Necessidade de restar demonstrado o prejuízo a defesa. Acusação fiscal compreendida.

MULTA REGULAMENTAR. REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE. MATERIALIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. IMPOSIÇÃO DA MULTA. POSSIBILIDADE.

O descumprimento do prazo de 7 (sete) dias, fixado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para o registro, no Siscomex, dos dados do embarque, subsume-se à hipótese da infração por atraso na informação sobre carga transportada, sancionada com a respectiva multa regulamentar.

MULTA ADMINISTRATIVA. INFRAÇÃO ADUANEIRA. INFORMAÇÃO EXTEMPORÂNEA DA CARGA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O instituto da denúncia espontânea é incompatível com o descumprimento extemporâneo de obrigação acessória concernente à prestação de informação ou entrega de documentos à administração aduaneira, uma vez que o cumprimento espontâneo da obrigação fora do prazo também representa a denúncia espontânea da correspondente infração.

2. A multa por atraso na prestação de informação sobre a carga descarregada em porto alfandegado nacional não é passível de denúncia espontânea, porque o fato infringente consiste na própria denúncia da infração.

INFRAÇÃO POR ATRASO NA PRESTAÇÃO DA INFORMAÇÃO SOBRE CARGA TRANSPORTADA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. AGENTE MARÍTIMO. INOCORRÊNCIA.

O agente marítimo que, na condição de representante do transportador estrangeiro, comete a infração por atraso na informação sobre carga transportada responde pela multa sancionadora da respectiva infração.

AUSÊNCIA DE NORMA ESTABELECEANDO PRAZO PARA COMUNICAÇÃO DO EMBARQUE ANTES DE 15/02/2005. Até a edição da IN SRF nº 510/2005 não havia prazo estabelecendo data para comunicação de embarque. Expressão “imediatamente” é indeterminada. Excluir a penalidade imposta decorrente dos embarques realizados antes de 15/02/2005.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa sobre embarques anteriores a 15/02/2005. Vencidos os conselheiros Álvaro Almeida Filho, relator, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama, que davam provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

(assinado digitalmente)

LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Presidente.

(assinado digitalmente)

ÁLVARO ARTHUR LOPES DE ALMEIDA FILHO - Relator.

(assinado digitalmente)

JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro (presidente da turma), Nanci Gama, Andréa Medrado Darzé, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Almeida Filho e José Fernandes do Nascimento.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário visando a reforma do acórdão nº 07-24.390 da 2ª Turma da DRJ/FNS, que julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento.

De acordo com o relatório da decisão recorrida se pode observar que:

*Versa o presente processo sobre aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 235.000,00 (duzentos e cinco mil reais)**, em face de o interessado em epígrafe ter deixado de informar no Siscomex, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, os dados de embarque de mercadorias que ocorreram entre 06/01/2005 e 17/12/2005, em navios de transportadores estrangeiros representados no Brasil pela empresa autuada, havendo as respectivas informações sido registradas após o*

prazo de sete dias estabelecido no art. 37 da DM SRF nº 28, de 1994, com redação dada pela IN SRF nº 510, de 2005.

Em consequência, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01 a 13, com fulcro no disposto pela alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003.

Regularmente cientificado da exação em 24/11/2009 (fl. 01), o sujeito passivo irredimido apresentou, em 17/12/2009, os documentos colacionados às fls. 125 a 233 e a impugnação de fls. 113 a 124, onde, em síntese:

Alega, preliminarmente, a sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da autuação, ao argumento de que a regra contida no art. 37 da IN SRF nº 28, de 1994, destina-se aos transportadores marítimos, ao passo que exerce a atividade de agente marítimo, não podendo ser considerado representante do transportador para fins de responsabilidade tributária, a teor do entendimento veiculado na Súmula 192 pelo extinto Tribunal Federal de Recursos e do entendimento consignado em decisões judiciais cujos excertos transcreve na peça de defesa, ao que aduz tampouco haver amparo legal para a aplicação da multa em causa ao agente marítimo, já que a alínea "e" do inciso IV do art. 107 do DL 37, de 1966, refere-se tão somente ao transportador marítimo e ao agente de carga;

- No mérito, alega que a norma que estipula o prazo de sete dias para que o transportador marítimo registre os dados de embarque no Siscomex foi introduzida no ordenamento jurídico somente a partir da IN SRF nº 510, de 15 de fevereiro de 2005, razão pela qual entende ser inaplicável essa disposição a fatos ocorridos anteriormente, época em que, segundo argumenta, não havia um prazo expressamente previsto para a realização do registro dos dados de embarque no Siscomex, já que a expressão "imediatamente após, realizado o embarque da mercadoria", que figurava na redação original do art. 37 da IN SRF nº 28, de 1994, contém um conceito indeterminado, sendo, portanto, aceitável a realização dos aludidos registros em prazo superior a sete dias;

Nesta linha, aduz, com fulcro nos artigos 112 e 144 do CTN, que a autoridade aduaneira não pode valer-se de posterior alteração no comando normativo para interpretar que a expressão "imediatamente" deve ser entendida como um prazo de sete dias;

Em outro plano, cita a Solução de Consulta SRRF 9. RF/DISIT nº 215, exarada em 16/08/2004, e alega que a informação sobre os dados do embarque realizado no navio CP YELLOWSTONE, em 17/12/2005 (sábado), foi prestada tempestivamente, se considerado o prazo de sete dias contados da do primeiro dia útil subsequente à data do embarque, aduzindo que as agências marítimas não tratam de questões operacionais nos finais de semana e feriados, mas apenas de questões emergenciais, e Receita Federal só trata desses processos em dias úteis;

Reclama que a autoridade autuante incorreu também em duplicidade de autuação, no concernente ao embarque realizado no navio TMM COLIMA, em 10/09/2005, tendo sido aplicada a multa em questão relativamente a 47 (quarenta e sete) navios, porém a listagem anexa ao feito demonstra a existência de somente 46 (quarenta e seis) navios/viagens;

Sob outro prisma, alega que a aplicação da penalidade em causa é ato ilegal e arbitrário, tendo em conta a teoria da infração continuada que repele a aplicação de penalidades sucessivas de molde a cominar uma única infração e transcreve ementa de acórdão exarado por esta 2ª . Turma de Julgamento da DRJ/FLORIANÓPOLIS, no sentido de que a multa em comento deve ser aplicada uma única vez por veículo transportador e viagem, não por quantitativo de despachos de exportação;

Reclama também ter havido duplicidade de autuação relativamente a diversos navios/viagens listados na petição impugnatória, cuja infração relacionada à prestação intempestiva dos dados de embarque já foi objeto de lançamento nos autos de infração que constituíram o objeto dos processos administrativos n.º 11128.005272/2009-22, 10909.006898/2008-15 e 11128.005669/2009-14;

Na seqüência, alega ter a fiscalização entendido que a conduta da empresa autuada caracterizaria a infração descrita nas aliena "c", do inciso IV do art. 107 do DL 37, de 1966, e reclama que a informação extemporânea dos dados de embarque não configura embaraço à fiscalização;

Evoca os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, além do que cita disposições contidas no inciso VI do parágrafo único do art. 2º da Lei n.º 9.784, de 1999, para argumentar que é vedada a aplicação de penalidade em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público, mormente no presente caso, onde não se está diante de fraude, má-fé ou tentativa de embaraço à fiscalização, uma vez que todos os registros de todos os dados de embarque foram realizados.

Finalmente, em face de tudo o quanto foi exposto, requer o cancelamento do auto de infração hostilizado.

Após analisar a impugnação, decidiu a DRJ pela procedência parcial do lançamento, consoante se depreende da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Período de apuração: 17/01/2005 a 26/12/2005

AGENTE MARÍTIMO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

A responsabilidade, pelo cometimento de infrações, de quem representa o transportador quando desincumbindo-se do cumprimento das obrigações acessórias que lhe são próprias, é expressa nos termos da legislação de regência.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 17/01/2005 a 26/12/2005 PRESTAÇÃO

*DE INFORMAÇÃO. DILAÇÃO DE PRAZO.
RETROATIVIDADE BENIGNA.*

A legislação aplica-se a ato pretérito não definitivamente julgado quando a norma superveniente deixa de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado na falta de pagamento de tributo.

*INFRAÇÃO CONTINUADA. EMBARQUES DIFERENTES.
MERA REITERAÇÃO DA CONDUTA INFRACIONAL.*

É incabível falar em infração continuada quando os atos caracterizadores da infração não resultam do aproveitamento das condições objetivas que balizaram a prática das infrações anteriores.

*DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
INFRAÇÃO OBJETIVA.*

A infração consistente no descumprimento de obrigação acessória tem natureza objetiva e independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato praticado, em razão de que a aplicação da multa que comina referida infração prescinde da constatação de ter havido, ou não, má-fé por parte do sujeito passivo, prejuízo ao Erário ou embaraço à fiscalização.

*APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIOS DA
RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.*

Inconformada com a decisão acima, a contribuinte apresenta recurso, destacando em apertada síntese:

Em sede preliminar, alega:

- 1) ser parte ilegítima para figurar no pólo passivo da demanda, afirma ainda ser apenas mandatária do transportador e que por isso não seria responsável por eventuais erros cometidos por este, completando, que cabe a ela o ônus de responder por eventuais atrasos nos registros de DDE's junto a Siscomex;
- 2) Ser descabida a multa, em razão da configuração de denúncia espontânea no ato de registro das DDE's, fundamentando tal entendimento através da nova redação dada pela lei 12.350/2010 ao Art. 102 do Decreto Lei 37/1966 e acostando julgados sobre o tema; e
- 3) Ter havido, cerceamento do direito de defesa, em virtude de nulidades insanáveis, afirmando que a fiscalização valeu-se de planilha e deixou de mencionar no corpo da autuação quais DDE's supostamente teriam sido vinculadas com atraso.

- 1) À época, inexistiam prazos expressos para alguma das infrações imputadas, nesse sentido atesta que, somente com a edição da IN SRF n.º 510, de 14/02/2005, é que o artigo 37 passou a indicar prazo de 07 (sete) dias para registro no Siscomex, dos dados pertinentes ao embarque marítimo, em continuidade alega que o artigo 37 da IN SRF n.º 28/94, donde a autoridade fiscal pretende imputar a multa, não especifica a existência de nenhum prazo, mas tão somente a expressão “imediatamente após”, que ao seu entender é um conceito indeterminado e por isso, abarcaria prazos superiores a 07 (sete) dias;
- 2) não estaria vinculada ao prazo de 07 (sete) dias, para o registro das DDE's, posto que as informações relativas ao embarque no Siscomex só poderiam ser levadas a efeito, no momento em que o transportador efetuasse o registro da respectiva declaração de exportação, nesse sentido de maneira analógica ao prazo dado ao exportador, consolidado pela IN 98/2004, que é superior aos 07 (sete) dias, entende que o prazo ora guerredo, seria incompatível com a atividade desenvolvida e que portanto, a regra insculpida no artigo 37, §2º da IN 28/94, deveria ter a aplicação afastada no referido caso;
- 3) houveram registros de DDE's no Siscomex, que foram considerado intempestivos, mesmo tendo sido realizados no prazo de 07 (sete) dias úteis, destacando o lançamento com a data de embarque e o respectivo registro (fl.385);
- 4) diversas multas foram aplicadas em duplicidade, por entender que a multa deve ser aplicada por navio/viagem, independentemente da quantidade de DDE's que supostamente foram registradas com atraso na Siscomex, listando os supostos lançamentos em duplicidade nas Fls. 386 e 387, nesse sentido, entende que deve ser excluída as multas das embarcações que já foram objeto dos autos de infração relacionado aos processos administrativos n.ºs 11128.005272/2009-22; 10909.006898/2008-15 e 11128.005669/2009-14;
- 5) a fiscalização não promoveu qualquer ação positiva afim de buscar as informações pertinentes à sua atividade de controle e portanto não teria incidido a alínea “c” do inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei 37/66, a qual dispões sobre a existência de embarço a fiscalização;
- 6) as multas que a Autoridade Fiscal pretende aplicar, ofendem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, atinentes a administração pública, presentes no artigo 2º, da Lei 9.784/99, alegando que todos os registros de dados de embarque teriam sido realizados; e
- 7) Por fim, requer a reforma integral do v. Acórdão ora recorrido, bem como seja julgado totalmente improcedente o lançamento objeto do processo administrativo n.º 10909.004513/2009-66 e de maneira subsidiária, caso não seja acolhido tal pleito, seja julgado parcialmente procedente, afastando as multas aplicadas em duplicidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho

Conheço do presente recurso por ser tempestivo e tratar de matéria de competência da terceira sessão.

Ilegitimidade Passiva

O Recorrente, no escopo de seu Recurso Voluntário ora em análise, tratou de salientar e, pois, diferenciar a função e poderes concernentes ao Agente Marítimo.

Neste entendimento, fundamentou que o agente marítimo não executa tampouco responde pelos negócios praticados por seu mandante. Assim sendo, ressalta que, apesar de ter assinado um Termo de Responsabilidade para com o mandante, não responde pelo pagamento do tributo em face do princípio da reserva legal, elencando, para tanto, jurisprudências e doutrinas atinentes à referida ausência de responsabilidade.

Desse modo, o Recorrente arguiu sua ilegitimidade. Ocorre, entretanto, que o Decreto-lei nº 37/66 dispõe e atribui, em observância ao art. 32, a responsabilidade tributária ao representante assim disciplina:

Art . 32. É responsável pelo imposto:

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Ora, expressa é a disposição deste diploma legal acerca da responsabilidade solidária do Recorrente, na qualidade de representante, para com o transportador estrangeiro. Neste entendimento já se pronunciou este Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Data do fato gerador: 05/04/2005

VISTORIA ADUANEIRA. Extravio de Mercadoria - Responsabilidade do Transportador. A responsabilidade pelos tributos apurados em relação ao extravio de mercadoria ocorrida durante o transporte será do representante do transportador estrangeiro, por expressa determinação legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Data do fato gerador: 05/04/2005

ILEGITIMIDADE PASSIVA. Por expressa determinação legal, o Agente Consolidador / Desconsolidador / Marítimo, no caso de também ser o representante do transportador estrangeiro no País, é responsável solidário com este, com relação à eventual exigência de tributos e penalidades decorrentes da prática de infração à legislação aduaneira.

Recurso Voluntário Negado.¹

Pelas razões acima, rejeita-se a preliminar arguida.

Nulidade – Cerceamento do direito de defesa.

Defende a recorrente que houve cerceamento do direito de defesa, sob argumento de que a fiscalização não mencionou na autuação, quais DDE's teriam sido apresentada em atraso.

Apesar de não ser uma regra taxativa, é oportuno esclarece que o art.59 do Decreto nº 70.235, de 1972 estabelece que hipóteses acarretam a nulidade do procedimento, são elas: 1) cerceamento do direito de defesa e 2) incompetência do agente, as quais não se identificam no presente caso.

Sobre o tema, a jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes e do próprio CARF vem entendendo que em casos análogos, que não há nulidade do lançamento quando não ocorra prejuízo a defesa, o que resta configurado, pois é possível identificar que houve a correta compreensão da acusação fiscal pelo autuado.

Compulsando os autos, identifica-se na planilha às fls. 06/07 todos os dados de embarque que foram registrados com seus respectivos números, identificando ainda as respectivas datas, para assim fundamentar a autuação.

Percebe-se que não resta caracterizado o cerceamento do direito de defesa, razão pela qual é rejeitada a preliminar arguida.

Denúncia Espontânea

Como demonstrado foi lavrado contra a recorrente auto de infração visando a exigência da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, ao ser identificado que a recorrente realizou em atraso o registro dos dados de embarque no siscomex. Entretanto, argumenta a recorrente que teria realizado o registro das declarações de exportação antes do lançamento, e, portanto, deveria ser afastada a penalidade em atenção a denúncia espontânea.

¹ CARF 3ª Seção de Julgamento, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária

Autuação nº 310100445 do Processo 11128003841200571, Assinado digitalmente em 17/02/2014 por ALVARO ARTHUR LOPES DE ALMEIDA FILHO, Assinado digitalmente em 02/05/2014 por L

No caso em liça, de acordo com a planilha de fls 06/07, todos os 47(quarenta e sete) dados de embargos foram realizados após o prazo de 07(sete) dias do envio da mercadoria, sendo o menor período de 08(oito) dias e o maior de 206(duzentos e seis) dias, enquanto último ocorreu em 26/12/2005, acontece que a recorrente apenas foi regularmente intimada do lançamento em 24/11/2009, o que motiva e fundamenta o pedido de reconhecimento da denúncia espontânea, por ser tratar de obrigação acessória.

O Código Tributário Nacional disciplina no art. 138² a exclusão da responsabilidade quando a denúncia espontânea for acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, restringindo tal hipótese quando caracterizado o início do procedimento administrativo ou qualquer medida de fiscalização, nos termos do parágrafo único.

Até a edição da lei nº 12.350/2010 a caracterização da denuncia espontânea não contemplava as obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com o fato gerador do tributo, assim não eram alcançadas pelo art. 138 do CTN, porém com a vigência da norma acima, foi modificado o § 2º, do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, incluindo as penalidades administrativas dentre aquelas possíveis de aplicação da denúncia espontânea, *in verbis*:

"Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento."

Como no caso dos autos os dados de embarque foram apresentados antes de qualquer procedimento de fiscalização, deve ser observado o art. 106 do CTN, em atenção a retroatividade benigna, afastando assim a penalidade ora discutida.

A legislação tributária de forma precípua, trata da vigência das leis sempre com visão de aplicação futura, ou seja, a eficácia da lei se faz sentir a partir da sua existência no mundo jurídico. Entretanto, em algumas situações quis o legislador criar exceções a regra

² Código Tributário Nacional - 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.

geral, atribuindo a legislação tributária, o que se convencionou chamar de retroatividade benigna. As exceções estão previstas no artigo 106³ do CTN.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso voluntário, aplicando a retroatividade benigna para excluir a penalidade aplicada em razão da denúncia espontânea.

Ausência de prazo para comunicação de embarque.

Superada a questão acima, passa-se analisar o argumento de que para algumas infrações lançadas, afasta-se a penalidade imposta, pois até a edição da IN SRF nº 510/2005, não havia prazo específico para o registro de mercadoria, já que a SRF nº 28/94 assim disciplinava:

Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos.

Já a partir de 15/02/2005, com a redação dada pela IN SRF nº 510/2005 a redação passou a definir o prazo de comunicação em 02(dois) dias, o que apenas veio ser alterado a parti da IN nº 1.096/2010, que estendeu o prazo para 07(sete) dias.

Percebe-se portanto que antes 15/02/2005, não havia norma estabelecendo prazo para comunicação do embarque, pois a expressão “imediatamente” é indeterminada, assim observando que na planilha de fls. 06/07 constam 08(oito) embarque realizados antes de 15/02/2005, e como nenhum deles corresponde ao lançamento em duplicidade identificado pela DRJ, julgo parcialmente procedente o recurso para excluir a penalidade imposta pela omissão da comunicação dos embarque realizados antes 15/02/2005.

Sala de sessões 25 de setembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

³ CTN Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) 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;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática

Aqui será analisada apenas a matéria concernente à denúncia espontânea da infração, questão que se ousa discordar, com a devida vênia, do entendimento esposado pelo i. Relator.

Alegou a recorrente que, no caso em tela, era incabível a aplicação penalidade aplicada na autuação em comento, sob o argumento de que as informações sobre a carga transportada e vinculação de manifesto à escala, após a atracação dos navios, fora feita a tempo e antes de qualquer intimação ou de qualquer outra notificação porventura expedida pela fiscalização aduaneira, o que configurava denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138 do CTN e art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Não procede a alegação da recorrente, pois, no caso em comento, não se aplica o instituto da denúncia espontânea da infração previsto no art. 138 do CTN e tampouco o preceito legal específico da infração à legislação aduaneira, previsto no art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com as novas redações dadas pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01 de setembro de 1988 e pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, a seguir reproduzido:

*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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) (grifos não originais)

O objetivo da norma em destaque, evidentemente, é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações de natureza tributária e administrativa instituídas na legislação aduaneira. Nesta última, incluída todas as obrigações acessórias ou deveres instrumentais (segundo alguns) que tenham por objeto as prestações positivas (fazer ou tolerar) ou negativas (não fazer) instituídas no interesse fiscalização das operações de comércio exterior, incluindo os aspectos de natureza tributária, administrativo, comercial, cambial etc.

Não se pode olvidar que, para aplicação do instituto da denúncia espontânea, é condição necessária que a infração de natureza tributária ou administrativa seja **passível de denunciação à fiscalização pelo infrator**. Em outras palavras, é requisito essencial da excludente de responsabilidade em apreço que **a infração seja denunciável**.

No âmbito da legislação aduaneira, em consonância com o disposto no retrotranscrito preceito legal, as impossibilidades de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea podem decorrer de circunstância de ordem lógica (ou racional) ou legal (ou jurídica).

No caso de impedimento legal, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência da norma em apreço, ao excluir determinado tipo de infração do alcance do efeito excludente da responsabilidade por denúncia espontânea da infração cometida. A título de exemplo, podem ser citadas as infrações por dano erário, sancionadas com a pena de perdimento, conforme expressamente determinado no § 2º, *in fine*, do citado art. 102.

A impossibilidade de natureza lógica ou racional ocorre quando fatores de ordem material tornam impossível a denúncia espontânea da infração. São dessa modalidade as infrações que têm por objeto as condutas extemporâneas do sujeito passivo, caracterizadas pelo cumprimento da obrigação após o prazo estabelecido na legislação. Para tais tipos de infração, a denúncia espontânea não tem o condão de desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo.

Compõem essa última modalidade toda infração que tem o **atraso** no cumprimento da obrigação acessória (administrativa) como elementar do tipo da conduta infratora. Em outras palavras, toda infração que tem o fluxo ou transcurso do tempo como elemento essencial da tipificação da infração.

São dessa última modalidade todas as infrações que têm no núcleo do tipo da infração o atraso no cumprimento da obrigação legalmente estabelecida. A título de exemplo, pode ser citada a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados das cargas embarcadas, infração objeto da presente autuação.

Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é **deixar de prestar informação sobre a carga no prazo estabelecido**, que é diferente da conduta de, simplesmente, **deixar de prestar a informação sobre a carga**. Na primeira hipótese, a prestação intempestiva da informação é fato infringente que materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a mera prestação de informação, independentemente de ser ou não a destempo, resulta no cumprimento da correspondente obrigação acessória. Nesta última hipótese, se a informação for prestada antes do início do procedimento fiscal, a denúncia espontânea da infração configura-se e a respectiva penalidade é excluída.

De fato, se registro extemporâneo da informação da carga materializasse a conduta típica da infração em apreço, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que o mesmo fato configurasse a denúncia espontânea da correspondente infração.

De modo geral, se admitida a denúncia espontânea para infração por atraso na prestação de informação, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da infração, em hipótese alguma, resultaria na cobrança da multa sancionadora, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, ao mesmo tempo, a conduta configuradora da denúncia espontânea da respectiva infração. Em consequência, ainda que comprovada a infração, a multa aplicada seria sempre inexigível, em face da exclusão da responsabilidade do infrator pela denúncia espontânea da infração.

Esse sentido e alcance atribuído a norma, com devida vênia, constitui um contrassenso jurídico, uma espécie de revogação da penalidade pelo intérprete e aplicador da norma, pois, na prática, a sanção estabelecida para a penalidade não poderá ser aplicada em

hipótese alguma, excluindo do ordenamento jurídico qualquer possibilidade punitiva para a prática de infração desse jaez.

Da mesma forma, em situação análoga, relacionada ao descumprimento de obrigação acessória de natureza tributária, caracterizada pelo atraso na entrega de declaração, a jurisprudência deste E. Conselho firmou o entendimento no sentido da inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, nos termos do enunciado da Súmula Carf nº 49, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

No mesmo sentido, tem se firmado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme enunciado da ementa a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

I - A inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária. De acordo com a moldura fática delineada no acórdão recorrido, deixou a agravante de cumprir obrigação acessória, razão pela qual não se aplica o benefício da denúncia espontânea e não se exclui a multa moratória. "As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN" (AgRg no AG nº 490.441/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 21/06/2004, p. 164).

II - Agravo regimental improvido. (STJ, ADRESP - 885259/MG, Primeira Turma, Rel. Min Francisco Falcão, pub. no DJU de 12/04/2007).

Portanto, segundo o entendimento do STJ, o cumprimento extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória configura infração formal, não passível do benefício do instituto da denúncia espontânea da infração, previsto no art. 138 do CTN, por se tratar de responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Com esse mesmo entendimento, existem vários julgados do e. Tribunal Superior em que foi declarada a impossibilidade de aplicação dos benefícios da denúncia espontânea aos casos em que configurada a infração por atraso na entrega da declaração (DCTF, DIPJ etc).

Com base nessas considerações, fica demonstrado que o efeito da denúncia espontânea da infração, previstos no art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, não se aplica às infrações aduaneiras de natureza acessória, caracterizadas pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira, em especial, a infração por informação extemporânea da carga descarregada em porto alfandegado do País, objeto da presente autuação.

Por todo o exposto, vota-se por afastar as alegações de denúncia espontânea, dando parcial provimento ao recurso, afastando-se apenas as multas sobre embarques anteriores a 15/02/2005.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

CÓPIA