



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

**Processo n°** 11050.001188/2009-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-001.986 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de agosto de 2013  
**Matéria** MULTA REGULAMENTAR  
**Recorrente** WILSON SONS AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 15/06/2004 a 26/06/2004

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 tal fato configura a própria 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.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 15/06/2004 a 26/06/2004

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Álvaro Almeida Filho, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama, que acolhiam a arguição de ilegitimidade passiva e reconheciam a denúncia espontânea da infração. Fez sustentação oral o advogado Sérgio Piqueira Pimentel Maia, OAB/RJ 24968.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama.

## Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 3/10), em que formalizada a aplicação da multa regulamentar, no valor de R\$ 35.000,00, motivada pela prática de infração por não prestação de informação sobre carga transportada, tipificada na 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.

O fato motivador da autuação fora o registro extemporâneo, no Siscomex, dos dados de embarques de mercadorias exportadas, após o prazo de sete dias, fixado no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, conforme discriminado no tabela de fls. 5/7.

Na peça impugnatória colacionada aos autos (fls. 14/17), a atuada alegou a improcedência da autuação, com base nos argumentos que foram assim resumidos no relatório integrante do acórdão recorrido:

*- Por razões alheias à vontade da impugnante, como o atraso das informações que deveriam ser prestadas pelos exportadores, as referidas DDEs não puderam ser entregues dentro do prazo estabelecido.*

*- A conduta da impugnante (atraso) não se encontra tipificada, sendo punível somente a omissão na informação.*

*- Argüi denúncia espontânea.*

*- Por ser uma agente de navegação, não pode a impugnante ser penalizada com a penalidade em questão por não ser empresa transportadora internacional ou prestadora de serviço de*

*transporte internacional expresso porta-a-porta ou agente de carga.*

Em 19/8/2011, foi proferida a decisão primeira instância (fls. 32/34), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e mantido o crédito tributário exigido, sob o fundamento de que a recorrente havia registrado os dados de embarque fora do prazo determinado na legislação aduaneira, fato punível com a cobrança da multa regulamentar imposta.

Em 17/2/2012 (fls. 39/41), a recorrente foi cientificada da decisão primeiro grau. Em 12/3/2012, protocolou o recurso voluntário de fls. 41/48, em que reafirmou as alegações aduzidas na fase impugnatória.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

### Da preliminar de ilegitimidade passiva.

Alegou a recorrente que a penalidade prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003, objeto do auto de infração em apreço, não podia ser-lhe cominada, pois era apenas **agência de navegação** ou **agência marítima**, representante da empresa transportadora internacional, mas não era a ela equiparada nem responsável solidária para fins tributários.

É fato incontroverso que recorrente era a representante do transportador estrangeiro, no País, conseqüentemente, era ela quem detinha a responsabilidade pelo registro, no Siscomex, dos dados das cargas embarcadas nos navios da empresa de navegação por ela representada.

Logo, tratando-se de infração à legislação aduaneira e tendo em vista que a recorrente concorreu para a prática em tela, indubitavelmente, ela deve responder pela correspondente penalidade aplicada, conforme dispõe o inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir transcrito:

*Art. 95 - Respondem pela infração:*

*I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;*

*(...).*

Além disso, não se pode olvidar que a responsabilidade é exclusiva do infrator em relação aos atos praticados pelo mandatário com infração à lei, segundo determina o inciso II do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN), a seguir reproduzido:

*Art. 135 - 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:*

[...]

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

[...].

Portanto, na condição de agência marítima e mandatário do transportador estrangeiro, a recorrente estava obrigada a prestar, tempestivamente, as informações no Siscomex sobre a carga transportada pelo seu representado. Em decorrência dessa atribuição e por ter descumprido a dita obrigação, a autuada foi quem cometeu a infração capitulada na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833, de 2003, por conseguinte, deve responder pessoalmente pela infração em apreço.

Alem disso, é oportuno ressaltar que, os termos do *caput* do art. 94 do Decreto-lei nº 37, de 1966, constitui infração aduaneira toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que “importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los”.

Assim, demonstrada a legitimidade passiva da recorrente, rejeita-se a alegação de ilegitimidade passiva.

### **Do mérito.**

No mérito, a controvérsia limita-se à questão atinente à subsunção do fato imputado à recorrente à conduta abstrata descrita na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcrito:

*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*

[...]. (grifos não originais)

Trata-se de norma penal em branco, cuja aplicação exige a complementação do seu conteúdo por outro diploma normativo de natureza administrativa, a ser expedido pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (RFB).

No caso, a norma complementar que determina o prazo de registro, no Siscomex, dos dados de embarque de mercadoria é o art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28,

de 1994. Na data da infração, o prazo para o transportador registrar os referidos dados era dois dias prazo, contado da data da realização do embarque, conforme (redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005). A partir de 14/12/2010, data da vigência da Instrução Normativa SRF nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010, que deu nova redação ao referido artigo, o citado prazo foi alterado para sete dias e a ter a seguinte redação, *in verbis*:

*Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque.*

[...] (grifos não originais)

No caso, com base nos dados da tabela integrante do auto de infração (fls. 5/7), verifica-se que o registro dos dados de embarque, objeto da autuação em apreço, foram efetivados após o prazo de sete dias fixado na atual redação do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, o que exclui a possibilidade de aplicação da retroatividade benigna prevista na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN.

Com base nessas considerações, fica demonstrado que o fato imputado a recorrente subsume-se perfeitamente à descrição da infração estatuída no art. 107, IV, “e”, do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a nova redação da Lei nº 10.833, de 2003, portanto, não procede a alegação da recorrente de que o fato a ela atribuído era atípico.

#### **Da denúncia espontânea da infração.**

Alegou a recorrente que, no caso em tela, era incabível a aplicação de qualquer penalidade, porque às 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 específico da infração a legislação aduaneira estabelecido 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 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 n° 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 n° 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 citado 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.

### **Da conclusão.**

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento