ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11128.001022/2009-13

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

Processo nº	11128.001022/2009-13
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3001-000.417 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**
Sessão de	11 de julho de 2018
Matéria	PENALIDADES - OUTRAS - COMÉRCIO EXTERIOR
Recorrente	RELIANCE AGENCIAMENTO E SERVIÇOS PORTUÁRIOS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 13/04/2004, 29/10/2004, 05/11/2004

AGENTE MARÍTIMO. DESPACHO DE EXPORTAÇÃO. REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DA CARGA. LEGITIMIDADE PASSIVA. IMPOSIÇÃO DA MULTA. POSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, o agente marítimo, representante do transportador estrangeiro no País, é responsável solidário com este em relação à exigência de tributos e penalidades decorrentes da prática de infração à legislação tributária. Logo, o recorrente, investido na qualidade de representante do transportador estrangeiro, ao não prestar as informações devidas, no prazo regulamentar, sobre carga destinada ao exterior, no âmbito do despacho aduaneiro de exportação, responde pela respectiva sanção pecuniária, em face da referida infração.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. MULTA REGULAMENTAR. DESCONSOLIDAÇÃO DE CARGA. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO EXTEMPORÂNEA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

O instituto da denúncia espontânea é incompatível com o cumprimento extemporâneo de obrigação acessória concernente à prestação de informações ao Fisco, via sistema Siscomex, relativa a carga transportada, uma vez que tal fato configura a própria infração.

INFRAÇÃO CONTINUADA. CÓDIGO PENAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. INAPLICABILIDADE.

A gradação da pena baseada na tese da ocorrência de infração continuada, prevista no Código Penal, não tem aplicabilidade no Direito Tributário, pois este ramo do direito adota o critério objetivo, conforme prevê o CTN, em que a cada ato praticado ou omitido do contribuinte redunda na aplicação da penalidade cabível.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Renato Vieira de Avila que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)
Orlando Rutigliani Berri - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Cleber Magalhães, Renato Vieira de Avila e Francisco Martins Leite Cavalcante.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário (e-fls. 111 a 126) interposto contra o Acórdão 16-046.103, da 11ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP -DRJ/SP1- que, na sessão de julgamento realizada em 26.04.2013 (e-fls. 98 a 105), julgou improcedente a impugnação e, por consequência, manteve o crédito tributário lançado de ofício.

Dos fatos

Por sua clareza e síntese, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo em seguida:

> ***Relatório***
>
> ***O Auto de Infração***
>
> *Trata-se de processo de crédito tributário lançado através de auto de infração, lavrado contra a empresa RELIANCE AGENCIAMENTO E SERVIÇOS PORTUÁRIOS LTDA., CNPJ 03.574.813/00012003, doravante denominada impugnante, no valor de R$ 15;000,00 (quinze mil reais). O crédito lançado refere-se a multa por embaraço à fiscalização e deixar de prestar informação sobre veiculo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, prevista no art. 107, inciso IV, alíneas "c" e "e" do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.*
>
> *Conforme relato que consta do auto de infração, em levantamento realizado pelo Setor de Exportação da Alfândega do Porto de Santos, se apurou que a informação dos dados de 38 embarques/03 navios, no Sistema Integrado de Comercio Exterior (Siscomex), referentes ao período de abril a dezembro de 2004, foram prestadas com prazo superior a 07 (sete) dias.*
>
> *Os 38 embarques, os 03 navios e as datas de embarque e dos registros das informações no Siscomex encontram-se*

relacionados na planilha que acompanha o auto de infração (fls. 15 e 16).

A impugnante tomou ciência do auto de infração em 06/03/2009 (fl. 20), e apresentou impugnação tempestiva em 18/03/2009.

A Impugnação

A impugnante apresenta em sua defesa as seguintes alegações:

Falta de provas

Alega inépcia da autuação, devido ao fato da autoridade ***não ter juntado ao processo nenhum documento que comprove a infração*** *apontada, o que segundo ela é contrário ao disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/1972;*

Sobre o tema, alega ainda que a ausência dos documentos que comprovem a infração ***pretere o direito de defesa do contribuinte*** *e torna insubsistente a autuação nos termos do Inciso LV da Constituição Federal;*

Ilegitimidade Passiva

A impugnante diz ***que não é parte legítima para atuar no pólo passivo da autuação****, tendo em vista que, na qualidade de mero agente marítimo não responde pelas obrigações tributárias do seu representado. Justifica esse seu entendimento com base no disposto no artigo 37 da IN SRF 28/1994 e na decisão do STF expressa no Recurso Extraordinário 87.138SP de 22 de maio de 1979, transcrita a fl. 25 deste processo.*

Alega ainda que mesmo que se considere que o agente marítimo é solidário ao transportador, no caso em questão não cabe esta solidariedade, pois esta decorre de lei, e esta é extremamente clara ao imputar a aplicação da penalidade somente a empresa de transporte internacional, e nos termos do artigo 32, parágrafo único, Inciso II, do Decreto- Lei nº 37/66, visto acima, ***o agente de carga é solidário somente no caso do pagamento do imposto de importação, e no caso não se discute o imposto e sim uma obrigação tributária acessória a um dispositivo legal****.*

Fundamentação Incorreta do Auto de Infração

A impugnante segue suas argumentações, alegando que a sua ***conduta não caracteriza a infração descrita na alínea "c" do Inciso IV - artigo 107 do Decreto Lei nº 37/66****, e que no auto não consta qual seria o embaraço ou dificuldade causada à fiscalização em razão do suposto atraso na entrega das DDE´s.*

Denúncia Espontânea

Alega também a impugnante, que nos termos do artigo 138 do CTN, ***promoveu a denúncia espontânea****, isso porque segundo ela "como reconhecido pela fiscalização, as DDE mencionadas no auto de infração, foram inseridas no SISCOMEX,* ***ANTES*** *da lavratura do auto de infração ora impugnado".*

Infração Continuada

*Que por **se tratar de uma infração continuada** que se estendeu durante longo período do ano de 2004, o procedimento de informar com atraso os dados de embarque no siscomex deve ser penalizada tão somente mediante a aplicação de uma multa no valor de R$ 5.000,00 (cinco mil reais), e não por diversas multas isoladas oriundas do mesmo fato.*

Boa Fé

Boa fé da impugnante, uma vez que nos autos é fácil constatar que o atraso nas informações se deu por fatos alheios à sua vontade, geralmente atraso de informações de transportadores e exportadores.

Da ementa da decisão de primeira instância

Com a apresentação da manifestação de inconformidade sobreveio, então, o acórdão da 11ª Turma da DRJ/SP1, cuja ementa colaciona-se:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 13/04/2004, 29/10/2004 e 05/11/2004

Aplica-se a multa 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, se o registro no Siscomex dos dados pertinentes ao despacho de exportação ocorrer além do prazo de sete dias, na hipótese de embarque marítimo, em face da nova redação do art. 37 da IN SRF nº 28/94, dada pela IN SRF nº 510/2005.

LEGITIMIDADE PASSIVA. O representante, no País, do transportador estrangeiro é responsável solidário pelo imposto sobre a importação. Derrogação da Súmula 192 de 19/11/1985 do extinto Tribunal Federal de Recursos. Decreto-Lei nº 37/66, art. 32, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do recurso voluntário

Inconformado com a decisão da 11ª Turma da DRJ/SP1, o contribuinte interpôs recurso, no qual, em apertada síntese, trouxe à discussão os temas/pontos abaixo.

II - EXCLUSÃO DA PUNIBILIDADE FATO NOVO - Denúncia Espontânea Retroatividade Benigna - Lei 12.350/2010 alterou o parágrafo 2º, do art. 102, do Decreto-Lei 37/66

Alega que na espécie o procedimento fiscal só foi iniciado após a inserção das DDE/SDe no "Siscomex", circunstância que caracteriza, a seu ver, a denúncia espontânea que impôs a presente exigência fiscal. Nesse passo, com a vigência da Medida provisória 497

de 27.07.2010, transformada na Lei 12.350 de 2010, que alterou a redação do parágrafo 2º, do artigo 102, do Decreto-lei 37 de 1966, referida norma reconheceu que a denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidade de natureza administrativa, exatamente o caso sob apreço. Devendo, portanto, tal regramento, retroagir para alcançá-lo, de acordo co o disposto na alínea "a", do inciso II do artigo 106, do Código tributário Nacional, por tratar-se de exclusão de punibilidade. Restando, por fim, prejudicado o presente Auto de Infração.

III - INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO AGENTE MARÍTIMO

Aduz que a não responsabilização do agente marítimo, inclusive, é matéria já sumulada pelos tribunais, consoante proclamado pela Súmula 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos. Logo, sendo agente marítimo, "é considerada mera representante do armador, e, como mandatária que é, não responde pelas falhas imputáveis a seus representados, entendimento este também aplicável no âmbito fiscal".

IV - AUSÊNCIA DE TIPICIDADE LEGAL

Assevera que a norma é extremamente clara e que o legislador excluiu o agente marítimo do rol daqueles imputáveis pela presente penalidade, pois, quando quis fazê-lo, o fez expressamente, como observa-se do teor do artigo 32 Decreto-lei 37 de 1966, em relação à solidariedade ao pagamento do Imposto de Importação, situação distinta do presente processo, por tratar-se de uma obrigação tributária acessória, não podendo-se ampliar o alcance da norma para albergar hipóteses que a lei não previu. Logo, "não há embasamento legal para sua autuação, tendo em vista que o dispositivo legal que serviu de base para a aplicação da multa em discussão só pode ser aplicado ao (i) transportador internacional, a (ii) prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta a porta e/ou ao (iii) agente de carga".

V - INFRAÇÕES IDÊNTICAS - APLICAÇÃO DA TEORIA DA INFRAÇÃO CONTINUADA

Defende que, ao contrário do que sustenta a decisão recorrida, a presente autuação decorre de infrações da mesma natureza, praticadas no período de abril a dezembro de 2004, devendo, por conseguinte, ser consideradas como infração continuada, para aplicação da penalidade cabível, correspondente, na verdade, a um só infração, praticada de forma continuada, devendo, portanto, ser penalizada tão-somente mediante a aplicação de uma única multa, limitada ao valor de R$ 5.000,00 (cinco mil reais), posto que até na esfera do direito penal, a sequência de ações idênticas é considerado um único delito, cometido de forma continuada, conforme expressamente prevê o artigo 71 do Código penal. Aliás, é também neste sentido o entendimento da RFB, consubstanciado na Solução de Consulta SRFB Interna 8 de 14.02.2008, que trata das regras para aplicação do artigo 37 da IN/SRF 28 de 27.04.1994, que disciplina o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação.

Colaciona jurisprudências.

Portanto, pede que seja reformada a decisão recorrida, julgando-se improcedente o presente lançamento fiscal.

Do encaminhamento

Em razão disso, os autos ascenderam ao Carf em 01.07.2013 (e-fl. 147), que posteriormente foi distribuído para manifestação deste colegiado extraordinário da 3ª Seção, e na forma regimental, sorteado a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri, Relator

Da tempestividade

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal e apresenta-se tempestivo, na medida em que foi protocolado na Alfândega do Porto de Santos em 03.06.2013, conforme depreende-se da chancela gravada na "Folha de Rosto" da respectiva peça recursal, após ciência no dia 10.05.2013, conforme observa-se do Aviso de Recebimento -AR- juntado (e-fls. 109/110), tendo respeitado o trintídio legal, conforme exige o artigo 33 do Decreto 70.235 de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Da competência para julgamento do feito

Observo, ainda, a competência deste Colegiado, na forma do artigo 23-B do Anexo II da Portaria MF 343 de 09.06.2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -Carf-, com redação da Portaria MF 329 de 2017.

Do litígio

O litígio cinge-se aos seguintes pontos: a_1) ilegitimidade passiva do recorrente e, complementarmente, a_2) impossibilidade de aplicação da multa, por ausência de tipicidade legal; b) excludente de responsabilidade, por denúncia espontânea da infração, em especial, em razão da alteração legal promovida pela Lei 12.350 de 2010; e c) adoção da tese infração continuada, por se tratar de infrações da mesma natureza.

Da preliminar de ilegitimidade do agente marítimo

Para o recorrente, o agente marítimo não é considerado responsável tributário, uma vez que não pode ser equiparado ao transportador para efeito da responsabilização tributária, porque esta atribuição não se aplica à natureza de sua atividade de mandatária.

Para tanto, cita a Súmula 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que possui o seguinte verbete: *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 nº 37, de 1966*, bem como outras jurisprudências.

Em vista disso, requer seja dado provimento ao seu recurso voluntário para cancelamento do auto de infração.

De plano, conforme se demonstrará a seguir, não lhe assiste razão neste tópico preliminar.

Dispõe o artigo 32 do Decreto-lei 37 de 18.11.1966, *verbis*:

> *Art. 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*
>
> ***I- o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*** (grifei)
>
> *II- o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*
>
> *Parágrafo único. É responsável solidário: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*
>
> *I- o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*
>
> *II- representante, no País, do transportador estrangeiro; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*
>
> *III- adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*
>
> *c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)*
>
> *d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)*

Ressalte-se que a redação do parágrafo único dada pelo Decreto-lei 2.472 de 1988, foi mantida na redação dada pela Medida Provisória 2.158-35 de 24.08.2001.

Além disso, a solidariedade tributária passiva encontra guarida no CTN, nos seguintes dispositivos:

> *Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*
>
> *Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*
>
> *I- contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

> ***II- responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*** (grifei)
>
> *Art. 124. São solidariamente obrigadas:*
>
> *I- as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*
>
> ***II- as pessoas expressamente designadas por lei.*** (grifei)
>
> *Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*
>
> *Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a* ***responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação****, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.* (grifei)

A respeito da legitimidade da solidariedade tributária do agente marítimo em relação ao transportador estrangeiro, cite-se a decisão do REsp 1.129.430/SP, relator ministro Luiz Fux, Primeira Seção do STJ, DJE de 14/12/2010, em sede de recurso repetitivo, que assentou que o agente marítimo, no exercício exclusivo de atribuições próprias, no período anterior à vigência do Decreto-Lei 2.472 de 1988 (que alterou o artigo 32, do Decreto-lei 37 de 1966), não ostentava a condição de responsável tributário, porque inexistente previsão legal para tanto. Entretanto, a partir da vigência do Decreto-lei 2.472 de 1988 já não há mais óbice para que o agente marítimo figurasse como responsável tributário.

Em decorrência do exposto, o Agente Marítimo, por 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.

Consigna-se, por fim, que para os dois primeiros argumentos tecidos pelo recorrente em seu voluntário, este E. Tribunal em inúmeros precedentes idênticos ao caso concreto já teve a oportunidade de se manifestar, mantendo as autuações, dentre outros, cite-se os acórdãos 3401-003.883, 3401-003.882, 3401-003.881, 3401-002.443, 3401-002.442, 3401-002.441, 3401-002.440, 3102-001.988, 3401-002.357, 3401-002.379, 3302-002.733, 3802-003.962, 3403-003.252, 3802-001.127 e 3302-002.732.

Por economia, cito apenas a primeira parte da ementa do acórdão 3301-002.972, cujo julgado ocorreu em 17.06.2016, *verbis*:

> ***Assunto: Obrigações Acessórias***
>
> *Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*
>
> *AGENTE MARÍTIMO. LEGITIMIDADE PASSIVA. Por expressa determinação legal, o agente marítimo, representante do transportador estrangeiro no País, é responsável solidário com este em relação à exigência de tributos e penalidades decorrentes da prática de infração à legislação tributária. O*

agente marítimo é, portanto, parte legítima para figurar no polo passivo do auto de infração.

(...)

Recurso de Ofício negado e Recurso Voluntário negado.

É também nesse sentido o Acórdão 9303-003.276, da 3ª Turma da Câmara Superior, cujo julgado ocorreu já em 05.02.2015, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/06/1998

ILEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE DO AGENTE MARÍTIMO. O Agente Marítimo, representante no país do transportador estrangeiro, é responsável solidário e responde pelas penalidades cabíveis.

Recurso Especial da Fazenda provido.

Afasta-se, portanto, esta contestação preliminar.

Da impossibilidade de aplicação da multa, por ausência de tipicidade legal

Esclareça-se, que embora o tema agora abordado ser concorrente ao tratado no tópico anterior -ilegitimidade passiva do agente marítimo-, em homenagem ao pleno direito de defesa, procede-se a breves considerações sobre referida temática.

O enquadramento legal da infração praticada pelo recorrente é a alínea "e" do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei 37 de 1966, que assim dispõe, *verbis*:

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.

No caso em tela, não se discute se a informação foi prestada tempestiva ou intempestivamente, pois o descumprimento do prazo foi confessado pelo recorrente, não sendo, portanto, objeto de contenda.

Apenas em reforço, sabe-se que o agente marítimo, na qualidade de representante do transportador estrangeiro, no país, por força do artigo 95 do Decreto-lei 37 de 1966, responde pela infração consistente na prestação de informações sobre embarques de exportação, no SISCOMEX, fora do prazo, sendo legitimado sujeito passivo a figurar na presente exação fiscal.

Conforme também já abordado no tópico anterior, a conduta do recorrente está enquadrada de forma correta, de modo que não cabe o cancelamento do auto de infração, logo, não acode o direito ao recorrente, haja vista que prevista a obrigação de informar em prazo definido os embarques de exportação no sistema próprio e não observada a temporalidade da informação plenamente cabível a infração prescrita na alínea "e" do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei 37 de 1966, consoante o qual é aplicável a multa de R$ 5.000,00 (cinco mil reais), àquele que deixa de prestar informação sobre carga ou sobre as operações que execute, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, à empresa de transporte internacional ou ao agente de carga.

Neste contexto, portanto, não há falar em inaplicabilidade da penalidade em comento, sob a equivocada alegação de falta de tipicidade legal, por suposta inimputabilidade dos agentes marítimos.

Da denunciação espontânea da infração

O recorrente alegou a denúncia espontânea da infração cometida, para excluir a penalidade que lhe fora aplicada, sob o argumento de que com a alteração legislativa do parágrafo 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37 de 1966, promovida pela Lei 12.350 de 20.12.2010, resultante da conversão da Medida Provisória 497 de 27.07.2010, passou-se a reconhecer que a denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidade de natureza administrativa.

Porém, melhor sorte também não assiste ao recorrente, porque, como veremos, a infração em apreço, inequivocamente, não é passível de denúncia espontânea.

A fim de justificar e, por conseguinte, fundamentar o por quê de a penalidade ora objetada não comportar o *instituto da denúncia espontânea,* previsto no CTN, peço licença ao ilustre conselheiro José Fernandes do Nascimento para colacionar trechos do voto de sua lavra, consignado no Acórdão 3102-002.187, exarado em 26.03.2014:

> *(...)*
>
> *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 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)*

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 denunciação 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 denunciação 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.*

(...)

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.

(...)

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.

(...)

No mesmo sentido, o entendimento manifestado pela 3ª Turma da CSRF, por meio do Acórdão nº 9303-003.552, de 26/04/2016, rel. Rodrigo da Costa Pôssas, cujo enunciado da ementa segue reproduzido:

> *(...)*

No âmbito dos Tribunais Regionais Federais (TRF), o entendimento tem sido o mesmo. A título de exemplo, cita-se trechos do enunciado da ementa e do voto condutor do TRF da 4ª Região, proferido no julgamento da Apelação Cível nº 500599981.2012.404.7208/SC, que seguem parcialmente transcritos:

> *EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA DECORRENTE DA INFORMAÇÃO INTEMPESTIVA DE DADOS DE EMBARQUE. AGENTE MARÍTIMO. LEGITIMIDADE PASSIVA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. VALOR QUE NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO.*
>
> *1. O agente marítimo assume a condição de representante do transportador perante os órgãos públicos nacionais e, ao deixar de prestar informação sobre veículo ou carga transportada, concorre diretamente para a infração, daí decorrendo a sua responsabilidade pelo pagamento da*

> *multa, nos termos do artigo 95, I, do Decreto-Lei nº 37, de 1966. 2. Não se aplica a denúncia espontânea para os casos de descumprimento de obrigações tributárias acessórias autônomas. 3. A finalidade punitiva e dissuasória da multa justifica a sua fixação em valores mais elevados, sem que com isso ela ofenda os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.*
>
> *[...]*
>
> *Voto.*
>
> *[...]*
>
> *Não é caso, também, de acolhimento da alegação de denúncia espontânea.*
>
> *A Lei nº 12.350, de 2010, deu ao artigo 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, a seguinte redação:*
>
> *[...]*
>
> *Bem se vê que a norma não é inovadora em relação ao artigo 138 do CTN, merecendo, portanto, idêntica interpretação. Nesse sentido, é pacífico o entendimento no sentido de que a denúncia espontânea não se aplica para os casos em que a infração seja à obrigação tributária acessória autônoma.*
>
> *[...].*

Também com base no mesmo entendimento, a questão tem sido decidida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme confirma, a título de exemplo, o recente acórdão proferido no julgamento do REsp 1613696/SC, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

> *O art. 107 do Decreto-lei 37, de 1966, por sua vez, estabelece a penalidade de multa, no caso de descumprimento da obrigação acima mencionada.*
>
> *Oportuno anotar, ainda, que a declaração do embarque das mercadorias é obrigação acessória e sua apresentação intempestiva caracteriza infração formal, cuja penalidade não é passível de ser afastada pela denúncia espontânea.".*

Com base nessas considerações, afasta-se a alegada excludente de responsabilidade por denúncia espontânea, suscitada pela recorrente.

Em reforço, é de relevo destacar que a presente situação envolve operações de exportação cujos dados foram obtidos junto ao SISCOMEX EXPORTAÇÃO.

O Sistema Integrado de Comércio Exterior SISCOMEX é o instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, conforme artigo 2º do Decreto 660 de 25.09.1992.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB, como um dos órgãos gestores do Siscomex é responsável pelas áreas aduaneira e tributária, assim, a fiscalização no âmbito de sua competência objete os dados junto ao referido sistema.

Para contextualizar a situação fática, observe-se que toda mercadoria destinada ao exterior, inclusive a reexportada, está sujeita a despacho de exportação, com as exceções estabelecidas na legislação específica. (RA/2002, artigo 520) e (RA/2009, artigo 581).

Em geral, o despacho de exportação será processado por meio de Declaração de Despacho de Exportação (DDE), registrada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), tendo a si vinculados um ou mais Registros de Exportação (RE).

Assim, constata-se da planilha elaborada pela autoridade lançadora, como fundamento a exação em discussão, que os dados obtidos pela fiscalização junto ao SISCOMEX EXPORTAÇÃO foram prestados pelo próprio recorrente, já que é também, como interveniente, usuário do sistema e responsável pelos dados do embarque das mercadorias, na forma e prazo estabelecidos pela RFB, contemplam as informações necessárias para a individualização dos dados referentes aos 14 (quatorze) embarques dos 4 (quatro) navios, no Sistema Integrado de Comercio Exterior (Siscomex), ocorridos entre o período de abril a dezembro de 2004.

Portanto, sabedores que tais processamentos de embarques são determinantes para propiciar o desembaraço aduaneiro das respectivas mercadorias e, por consequência, procede à conclusão dos despachos de exportação (DDE's), não há como prevalecer a hipótese do recorrente para adotar-se a tese da denúncia espontânea da infração prevista no artigo 138 do CTN. Isto por que, como já salientado, em se tratando de penalidade aduaneira, a denúncia espontânea possui tratamento específico.

Com efeito, reproduz-se os preceitos dos artigos 612 do Decreto 4.543 de 26.12.2002 -Regulamento Aduaneiro à época vidente e do atualmente em vigor, qual seja o 683 do Decreto 6.759 de 05.02.2009:

-Regulamento Aduaneiro/2002-

> *Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).*
>
> *§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):*
>
> *I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ou*
>
> *(...)*

-Regulamento Aduaneiro/2009-

Art. 683. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento dos tributos dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 102, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 138, caput).

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ou

(...)

Da leitura dos enunciados normativos acima transcritos, verifica-se que, depois do ano de 2010, com o advento das novas redações do artigo 102 do Decreto-lei 37 de 1966, dadas pelo Decreto-lei 2.472 de 01.12.1988 e pela Lei 12.350 de 20.12.2010, em alguns casos a denúncia espontânea passou a alcançar também as multas de natureza administrativa.

Entretanto, este mesmo regramento é taxativo em determinar, desde muito antes da ocorrência do fato gerador da infração que culminou na exigência da multa sob exame, que "não se considera espontânea a denúncia apresentada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria". E é justamente este o caso dos autos, tendo em vista que o recorrente prestou extemporaneamente as informações exigidas e, por óbvio, antes do desembaraço aduaneiro das mercadorias/cargas descritas nos respectivos despachos de exportação; isto porque tal procedimento -desembaraço aduaneiro- somente é passível de perfectibilizar-se depois de prestadas as informações que estavam sob a responsabilidade do agente marítimo ora autuado.

Da hipótese da tese da infração continuada

-Da adoção da decisão recorrida

Dispõe a Portaria MF 343 de 09.06.2015, que aprovou o Ricarf vigente:

(...)

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

> *§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.*
>
> *§ 3º* ***A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida****. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)* (grifei)
>
> *(...)*

Verificado que o recorrente não apresentou novas razões de defesa perante este Colegiado, com amparo no permissivo regimental acima reproduzido, valho-me das razões de decidir contidas no acórdão recorrido, para dar início às contra-argumentações aos questionamentos reapresentados, neste tópico, na peça recursal, cujo voto condutor reproduzo abaixo:

> ***Voto***
>
> *(...)*
>
> ***Infração Continuada***
>
> *A alegação de que a infração praticada pela impugnante foi continuada, decorre de analogia ao que dispõe no artigo 71 do Código Penal.*
>
> *O crime continuado embora consista em mais de uma ação ou omissão, se mostra resultante de uma só intenção, e tendente à violação de um mesmo direito. Mas, para que se diga continuado, faz-se mister que a outra ação ou omissão, pelas condições de tempo, lugar e maneira de execução, impliquem na prática de mais de um crime da mesma espécie. Além disso, há na esfera criminal, doutrina e jurisprudência distinguem a figura do chamado "crime continuado" da mera reiteração delitiva, hipótese em que os crimes subseqüentes não resultam do aproveitamento das condições objetivas da prática dos delitos anteriores, a teor da exegese veiculada pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal no HC 71.019/SP (Rel. Min. Paulo Brossard - j. em 18.10.94 - DJ de 19.12.94, p. 35182), verbis:*
>
> > *'Habeas Corpus'. Pedido de unificação de penas relativas a doze condenações por delito de roubo. Indeferimento pelo Tribunal. Reexame pela via do "habeas corpus", HC 68.864 e HC 69.224. Caráter excepcional da unificação. Mera reiteração de pratica criminosa. Configuração que não prescinde do concurso, necessário e essencial, de outros elementos e fatores, de ordem objetiva, referidos pela lei. Crimes subseqüentes que não resultavam do aproveitamento das condições objetivas da pratica dos delitos anteriores. Inexistência das condições objetivas: tempo, lugar e maneira de execução. Atos isolados, independentes, sem seqüência ou continuidade. Variação*

> *constante de comparsas. Ausência de homogeneidade ou uniformidade nas ações criminosas e nos desígnios do paciente. Continuidade não caracterizada, HC 68.124.*
>
> *Reiteração criminosa por quem faz do crime de roubo meio de vida. Descabe o beneficio da continuidade delitiva, em se tratando de pratica habitual e reiterada do crime: HC 68.626, HC 69.899, HC 69.059". (grifo nosso)*

Ora, no caso em análise, a impugnante não está sendo penalizada devido a quantidade de dados de embarque que deixou de informar relativamente ao carregamento de um determinado navio, tendo sido aplicada, por cada embarque/embarcação utilizada, cujos dados foram informados intempestivamente, apenas uma única multa de cinco mil reais, não havendo, portanto, sequer falar, em tese, de continuidade na prática da infração administrativa, mas sim de reiteração da conduta infracional.

Observe que mesmo quando se fala em reiteração da conduta infracional, podemos estar incorrendo em um equívoco, pois a impugnante, como agente marítima, no caso está sendo autuada por ser mandatária de empresas estrangeiras de transporte marítimo. Desta forma o fato de haver no auto de infração embarcações de mais de um transportador, impossibilita a aplicação do conceito de infração continuada.

(...)

-Do prosseguimento da fundamentação

Continuando a enfrentar as razões de recorrer do autuado, quanto a aplicação da "teoria da infração continuada", deve-se, de plano, asseverar que o direito tributário adota o critério objetivo previsto no artigo 136 do Código Tributário Nacional -CTN- e, portanto, a cada ato praticado ou omitido do contribuinte redunda na aplicação da penalidade cabível. Logo, a gradação da penalidade, levando em conta a existência de infração continuada, presente no artigo 71 do Código Penal, não tem aplicabilidade na seara tributária. Demais disso, inexiste dispositivo semelhante no referido código -CTN- prevendo a possibilidade de unificação de multa em razão da continuidade da ilicitude cometida pelo contribuinte.

Observa-se que nem mesmo a aplicação do Código Penal seria possível haja vista que as condutas de deixar de prestar informações, no prazo regulamentar, sobre os dados de embarques de mercadorias destinadas ao exterior são independentes e autônomas, tanto que o fato de o infrator deixar de cumprir a referida obrigação acessória no prazo legalmente estipulado para uma determinada embarcação não tem qualquer influência nos dados de embarque de outro, *in casu*, navio. Observe-se inclusive que, no caso sob exame, sequer o período da apuração é contínuo, uma vez que as lavraturas sob discussão referem-se tão somente as operações realizadas relativamente aos dados de trinta e oito embarques e três navios, cujos fatos geradores reportam-se aos dias 13 de abril, 29 de outubro e 5 de novembro de 2004.

Assim, não resta dúvida de que a multa deve ser aplicada de forma individualizada, por navio, conforme assentado no auto de infração, em absoluta submissão ao

previsto na alínea "e" do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei 37 de 1966, com a redação dada pelo artigo 77 da Lei 10.833 de 2003, que impõe a incidência de multa pecuniária no valor de cinco mil reais para quem, estando legalmente obrigado, "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.

Da conclusão

Dessa forma, evidenciada a legitimidade passiva do recorrente, demonstrada a infração praticada e a correta aplicação da penalidade ora objurgada, voto por conhecer do recurso voluntário interposto, para rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Orlando Rutigliani Berri