



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

**Processo n°** 11128.007652/2008-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-006.065 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 23 de abril de 2014  
**Matéria** ADUANEIRA - MULTA  
**Recorrente** AGÊNCIA DE VAPORES GRIEG SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 23/05/2008

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.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 23/05/2008

MULTA ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO RELATIVA A VEÍCULO OU CARGA NELE TRANSPORTADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE. ART. 102, §2º, DO DECRETO-LEI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350/2010.

Uma vez satisfeitos os requisitos ensejadores da denúncia espontânea deve a punibilidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro em face da incidência do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, cuja alteração trazida pela Lei nº 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas.

**RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Considerando que o dispositivo que autoriza a exclusão de multa administrativa em razão de denúncia espontânea entrou em vigor antes do julgamento da peça recursal, faz-se necessário observar o art. 106, II, a, do Código Tributário Nacional e afastar a multa prevista no art. 107, IV, e, do Decreto-Lei nº 37/66.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para cancelar o auto de infração. Os conselheiros Hécio Lafetá Reis, Corintha Oliveira Machado e Belchior Melo de Sousa votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Corintha Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Alfredo Eduão Ferreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Belchior Melo de Sousa, Corintha Oliveira Machado, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani.

## Relatório

Trata-se de auto de infração com valor total de R\$ 5.000,00, em decorrência do cumprimento intempestivo de obrigação tributária acessória de informar os dados de transporte de mercadorias pelo agente marítimo.

Irresignado, o sujeito passivo apresentou impugnação onde alega:

a) não deixou de prestar informação no prazo e, por não ser uma empresa de transporte internacional, nem tampouco um agente de carga, não há tipicidade legal para o seu enquadramento, de modo que a autuação não merece prosperar.

b) ilegitimidade para figurar no pólo passivo da autuação por não se tratar de transportador marítimo ou representante deste, mas de agente marítimo;

c) não houve atraso na prestação da informação, mas retificação, a qual independe de sua vontade por depender de informações prestadas pelos exportadores, desta feita, a presunção de sua boa-fé exclui a ilicitude diante da total ausência de qualquer dano ou prejuízo ao erário.

Ao final, requer o cancelamento do crédito tributário e o arquivamento deste processo.

A 24ª Turma da DRJ/SPI julgou a Impugnação improcedente e manteve o crédito tributário. Ementou como se segue:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 23/05/2008*

*AGENTE MARÍTIMO. REPRESENTANTE DE  
TRANSPORTADOR MARÍTIMO ESTRANGEIRO.  
LEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE  
SOLIDÁRIA.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/06/2014 por JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2014 por JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Impresso em 24/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*O Agente Marítimo, por ser o representante do transportador estrangeiro no País, é responsável solidário com este, no tocante à exigência de tributos e penalidades decorrentes da prática de infração à legislação aduaneira, em razão de expressa determinação legal.*

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 23/05/2008*

*MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE CARGA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.*

*Aplica-se a multa do artigo 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, por retificação extemporânea de informação correspondente ao manifesto e respectivos conhecimentos eletrônicos.*

*Nos termos do § 3º do art. 612 do Decreto nº 4.543/2002, não se considera espontânea a denúncia apresentada pelo transportador depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, por meio do qual alega:

a) há denúncia espontânea, uma vez que as informações retificadas pelo Requerente, foram inseridas no Siscomex antes da lavratura do auto de infração, prejudicando totalmente o auto de infração, à vista disso há exclusão da punibilidade;

b) por não ser uma empresa de transporte internacional ou uma prestadora de serviços de transporte internacional, nem tampouco um agente de carga, não há tipicidade legal para o seu enquadramento, de modo que a autuação não merece prosperar;

c) a multa não pode ser aplicada ao agente marítimo por falta de previsão legal e que, por não se tratar de responsabilidade pelo recolhimento do imposto de importação, não há solidariedade;

d) não existia atraso na conduta, uma vez que o prazo estipulado no art. 22 da IN RFB 800 não era obrigatório antes de 1º de abril de 2009

e) não houve atraso na prestação de informações, mas sim, simples retificação, que não dificulta ou impede a fiscalização. Desta forma deve-se presumir a boa-fé do contribuinte de forma a excluir a punibilidade.

Ao final requer que seja reformada a decisão recorrida, julgando-se totalmente improcedente o lançamento fiscal e arquivem-se o presente processo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira– Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

### Da preliminar de ilegitimidade passiva

O contribuinte afirma que não há qualquer legislação que permita a tipificação do agente marítimo como infrator da obrigação acessória em comento e que sua responsabilidade se restringe ao pagamento do Imposto de Importação, ainda defende que o agente marítimo, quando no exercício exclusivo de suas funções, não é responsável tributário.

Em resposta colaciono entendimento do Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro no julgamento do processo administrativo 13901.000033/2008-11, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF:

*Por outro lado, ainda que não se considere que a recorrente assumiu o lugar do próprio transportador, certamente haveria responsabilidade solidária em razão da co-autoria da conduta de prestar informações em dissonância com as exigências fixadas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*Nesse ponto, cabe registrar a opinião deste relator no sentido de que a ausência de menção expressa à figura do agente marítimo nos incisos II a VI desse mesmo art.95<sup>1</sup> não conduz à impossibilidade de impor a tal agente a co-responsabilidade pela infração.*

*Com efeito, como é possível perceber, tal e qual se verifica no art. 124 do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>, o legislador estabeleceu duas modalidades de solidariedade, a factual e a decorrente da fixação legal.*

*Nesse aspecto, afirma Maria Rita Ferragut<sup>3</sup>:*

<sup>1</sup> II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de

atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem

estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida

Provisória

nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

<sup>2</sup> 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;

Documento assinado digitalmente em 08/08/2014 por JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por CORINTHO OLIVEIRA M

Autenticado digitalmente em 24/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*O art. 124, I e II do CTN, adota dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os devedores: (i) interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário e (ii) designação expressa em lei.*

*(...)*

*Qual a diferença, então, entre os incisos I e II do artigo 124? Entendemos que, no inciso II, as pessoas solidariamente obrigadas não têm interesse comum no fato jurídico tributário, já que, se tivessem, enquadrar-se-iam na hipótese contemplada no inciso I.*

*Trazendo tal debate doutrinário para o presente litígio, o que se verifica é, feitas as devidas adaptações, o mesmo fenômeno. A imposição de penalidade com fundamento no inciso I do art. 95. Os incisos II a VI tratam da responsabilidade de terceiros que, independentemente da co-autoria ou participação, responderão pela infração enquanto que o inciso I trata das hipóteses em que a co-responsabilidade é fruto da co-autoria ou participação.*

*Observe-se, por outro lado, o que diz o art. 136 do CTN (os destaques não constam do original):*

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente **ou do responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*Acerca dessa modalidade de responsabilidade solidária, lembro a lição de Luciano Amaro<sup>4</sup>, que, analisando o art. 136 do CTN, esclarece:*

*“Responsabilidade aí nada tem a ver com a sujeição passiva indireta; é responsabilidade noutra acepção, qual seja, a sujeição de alguém às conseqüências dos seus atos. Se cometi uma infração, ‘respondo’ por ela. Ora, nesse sentido, a responsabilidade tanto se aplica ao sujeito passivo indireto (responsável), como ao contribuinte (sujeito passivo direto), como, ainda, a outras pessoas que não são contribuintes, não são responsáveis, mas eventualmente descumprem algum dever acessório (obrigação acessória ou obrigação formal). Se o indivíduo descumpra uma obrigação formal, embora não deva nada de tributo, sofre as conseqüências do seu ato, ou seja, ‘responde’ pelo seu ato.”*

***Ou seja, o artigo 136 codificado, apesar de não cindir as duas modalidades de agente, tal e qual o art. 124 do mesmo código estabeleceu a responsabilidade por infração factual. Ou seja, que decorre da ação ou omissão do responsável pela sua perpetração.***

*Finalmente, descabe falar em violação à Súmula nº 192 do TFR, na medida em que, como é cediço a responsabilidade tributária do agente resta perfeitamente delineada no parágrafo único do art. 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, cuja redação atual, fornecida pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é a seguinte:*

***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;***

*(Grifo Nosso)*

Com essas considerações, afastamos a preliminar de ilegitimidade, pois o contribuinte é representante, no País, do transportador estrangeiro e, por consequência, responsável solidário.

### **Denúncia espontânea**

O contribuinte alega que os dados foram retificados antes da lavratura do auto de infração, de tal forma que sua conduta é caracterizada como denúncia espontânea.

Apesar desse assunto não constar em Manifestação de Inconformidade, sua apreciação se faz necessária por se tratar de fato novo, respeitando o princípio da Retroatividade Benigna conforme art. 106 do CTN<sup>5</sup>, uma vez que a possibilidade da denúncia espontânea se deu com a alteração do parágrafo 2º do art. 102 do Decreto-Lei 37/66 com o advento da Medida Provisória 497/2010, posteriormente convertida na Lei 12.350/2010. Cita-se o dispositivo com a nova redação:

*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.*

<sup>5</sup> 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. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

(Grifo Nosso) 11/06/2014 por JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA, Assinado digitalmente em 11/06/2014 por JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

*§ 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.*

*(Grifo Nosso)*

Observa-se que a denúncia espontânea é um incentivo para que as irregularidades sejam sanadas sem intervenção de qualquer autoridade administrativa. Esse também é um entendimento doutrinário de Leandro Paulsen:

*O objetivo da norma é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. A previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes e que precisa, demais, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seja tempestiva, seja tardiamente. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação, preserve-se a higidez do sistema.*

Nesse caso, as informações utilizadas para basear a autuação foram as próprias informações do contribuinte sem que existisse qualquer procedimento de fiscalização. Resta esclarecer a natureza da obrigação acessória e sua compatibilidade com o instituto da denúncia espontânea.

Interessante notar que até então não se aplicava o instituto da denúncia espontânea para penalidades de natureza administrativa. O auto de infração afirma que se trata de uma infração de natureza administrativa(fl. 10), cita-se:

*De natureza administrativa, detectado o fato pelo agente do fisco, materializada está a hipótese de infração, independente de dolo ou de culpa do interveniente, pois a lei criou uma ficção legal que impõe ao interveniente a responsabilidade pelo descumprimento da norma em comento.*

Como visto anteriormente, as infrações administrativas foram adicionadas ao §2º do art. 102 do Decreto-Lei 37/66. Desse modo, por ser infração de natureza administrativa e por não ter ocorrido no curso de despacho aduaneiro ou após início de procedimento fiscal, configura-se a denúncia espontânea.

No mesmo sentido há vários julgados do CARF:

*Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 28/01/2005 a 28/12/2005*

**MULTA ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO RELATIVA A VEÍCULO OU CARGA NELE TRANSPORTADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE. ART. 102, §2º, DO DECRETO-LEI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350/2010.**

*Uma vez satisfeitos os requisitos ensejadores da denúncia espontânea deve a punibilidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro., em face da incidência do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, cuja alteração trazida pela Lei nº 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas.*

**RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*Considerando que o dispositivo que autoriza a exclusão de multa administrativa em razão de denúncia espontânea entrou em vigor antes do julgamento da peça recursal, faz-se necessário observar o art. 106, II, a, do Código Tributário Nacional e afastar a multa prevista no art. 107, IV, e, do Decreto-Lei nº 37/66.*

*(Acórdão nº 3201-001.212, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento)*

*Assunto: Obrigações Acessórias Data do fato gerador: 26/05/2008, 10/06/2008*

**MULTA REGULAMENTAR ADMINISTRATIVA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

*. Confirmado que as informações de obrigação do operador no comércio exterior, apesar de intempestivas, foram realizados em momento anterior a qualquer procedimento de fiscalização. Aplica-se o benefício da denúncia espontânea previsto no art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66 à multa administrativa, prevista no art. 69, §1º da Lei nº 10.833/2003.*

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO AS PENALIDADES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*A alteração do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66 promovida pela Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que incluiu as penalidades de natureza administrativa, dentre aquelas alcançadas pela denúncia espontânea é aplicada aos casos ainda pendentes de julgamento, em razão da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea c do CTN*

**Recurso Voluntário Provido**

*(Acórdão de nº 3102-001.686, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento)*

*Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 28/10/2008, 07/11/2008, 08/11/2008, 12/11/2008, 14/11/2008, 17/11/2008, 18/11/2008, 03/12/2008, 04/12/2008, 08/12/2008, 13/12/2008*

*MULTA ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO RELATIVA A NAVIO OU A MERCADORIAS NELE EMBARCADAS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.. POSSIBILIDADE. ART. 102, §2º DO DECRETO-LEI Nº 37/66, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 12.350, DE 20/12/2010. APLICAÇÃO RETROATIVA.*

*Uma vez satisfeitos os requisitos ensejadores da denúncia espontânea deve a punibilidade ser excluída, considerando que a natureza da penalidade é administrativa, aplicada no exercício do poder de polícia no âmbito aduaneiro., em face da incidência do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/66, cuja alteração trazida pela Lei nº 12.350/2010, passou a contemplar o instituto da denúncia espontânea para as obrigações administrativas.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.*

*(Acórdão nº 3101001.509, 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento)*

Da mesma forma os Acórdãos de nº 3401002.443, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento e o de nº 3201001.084 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento. Entre outros.

### **Conclusão**

Ante o exposto resta caracterizada a denúncia espontânea, a penalidade de multa sobre a obrigação acessória aduaneira deve ser excluída em virtude da retroatividade benigna da Medida Provisória 497/2010, posteriormente convertida na Lei 12.350/2010.

Por fim voto por DAR PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)

João Alfredo Eduão Ferreira- Relator