



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

Processo nº 11128.008121/2009-26
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3001-000.418 – 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: 16/03/2007

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. 81 a 109) interposto contra o Acórdão 16-048.976, da 23ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo 1 -DRJ/SP1- que, na sessão de julgamento realizada em 30.07.2013 (e-fls. 62 a 72), 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

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 20/10/2009, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa regulamentar no valor de R\$ 20.000,00 em virtude dos fatos a seguir descritos.

Concluído levantamento realizado na Equipe de Averbação de manifesto e Retificação de RE Averbado (EQMAX) do Setor de Exportação da Alfândega do Porto de Santos, através do qual se apurou informação que os dados de embarque no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), foram inseridos pela transportadora RELIANCE AGENCIAMENTO E SERVIÇOS PORTUÁRIOS LTDA EPP no ano de 2006 e 2007 em prazo superior a 07 (sete) dias em 09 embarques/SD realizados através de 04 navios/viagem por ela representados.

O atraso na informação dos dados de embarque no Siscomex, de acordo com o art. 44 da IN SRF nº 28/1994, constitui embarço à fiscalização, e sujeita o Transportador Marítimo ao pagamento de multa no valor de R\$ 5.000,00, conforme previsão legal do art. 107 do Decreto-Lei 37/1966, alterado pelo art. 77 da Lei 10.833/2003.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento AR, em 25/11/2009 (fls. 20), o contribuinte, protocolizou

impugnação, tempestivamente em 18/06/2007, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, de fls. 21 à 41, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

Na forma do artigo 57 Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, a impugnante alegou que:

DA INÉPCIA DA AUTUAÇÃO

A fiscalização autuante não anexou nenhum documento que comprove a infração apontada atraso no registro de informações no SISCOMEX referentes a 10 navios agenciados nos anos de 2006 e 2007 (o auto de infração limita-se a apontar uma PLANILHA com uma relação de dados de embarque supostamente registrados no Siscomex fora do prazo legal).

A não disponibilização dos documentos que levaram a fiscalização a impingir a cobrança de vultosa multa, maculam o auto de infração com a eiva da nulidade, uma vez que impossibilitam o julgamento do processo, a compreensão da infração, o enquadramento legal correto e as razões que justificam o entendimento da autoridade autuante, impossibilitando o direito à ampla defesa assegurado constitucionalmente.

Nessas condições, a arbitrariedade na imposição de multa, sem a devida fundamentação alicerçada nos documentos que supostamente comprovariam o atraso apontado, pretere o direito de defesa do contribuinte e torna insubsistente a autuação nos termos do artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, pois, como se sabe, o ato nulo não produz efeitos.

CONDUTA IMPOSSÍVEL DE SER PRATICADA

É impossível cumprir-se o prazo de 07 dias para o registro de declarações de despacho de exportação no SISCOMEX em embarques de navios, enquanto o exportador não fornecer ao transportador o número da sua Declaração de Despacho de Exportação.

Pergunta-se:

A SD/DDE supostamente entregue com atraso é um documento EMITIDO pelo transportador?

A resposta é negativa. A DDE/SD que a Alfândega exige que o transportador registre no SISCOMEX não é um documento emitido pelo transportador, mas sim pelo exportador.

O transportador prescinde obrigatoriamente que a informação, ou seja, que o número da DDE/SD lhe seja informado pelo exportador. Sem esta informação do exportador o sistema não efetua o registro, ainda que o transportador queira fazê-lo no mesmo dia do embarque.

Portanto, só pelo fato de que a Declaração de Despacho de Exportação não é um documento emitido pelo transportador, o lançamento fiscal é improcedente.

A NORMA SÓ PUNE O ATRASO NO REGISTRO COM BASE NOS DOCUMENTOS EMITIDOS PELO INFRATOR.

Como se verifica, conforme se estipula no art. 52 da IN 37, combinado com o art. 56, III, ao mesmo tempo em que a norma estipula o prazo de 07 dias para o transportador efetuar o registro no SISCOMEX, concede o prazo de 10 dias para o exportador efetuar este mesmo registro, sendo que sem a informação do exportador o transportador não consegue efetuar o registro no sistema.

Ora, essa conduta exigida pela norma, inviabiliza a prestação da informação pelo transportador marítimo.

Se o exportador não cumprir o prazo de 10 dias, o transportador continuará impedido (pelo sistema) de efetuar o registro determinado pelo art. 37 da INSRF28/94.

Ou seja, o que se exige, neste caso é uma obrigação impossível de ser cumprida, mormente porque esta obrigação está condicionada à informação de terceiros que nem sempre a fornecem no momento adequado.

O ente administrativo não pode exigir do contribuinte uma conduta impossível de ser realizada.

Em sendo assim, é evidente que não se pode penalizar esta requerente pela prestação de informações eventualmente fora de prazo em virtude de não dispô-la por razões alheias a sua vontade.

INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DO AGENTE MARÍTIMO

É de se ressaltar, outrossim, que a Requerente não é parte legítima para figurar no pólo passivo da autuação, tendo em vista que, na qualidade de mero agente marítimo não responde pelas obrigações tributárias do seu representado.

A penalidade em discussão foi instaurada em nome da Requerente, que atuou como Agente de Navegação Marítima dos navios que supostamente registraram as Declarações de Despachos de Exportação com atraso.

A matéria, na espécie, é regulamentada pelo art. 37 da Instrução Normativa SRF n. 028, de 27 de abril de 1994, publicada no DOU de 28.04.1994, com a redação dada pela IN 510 de 2005.

Portanto, a obrigação de registrar o embarque da mercadoria no prazo de 07 dias após a efetivação do embarque era e é do TRANSPORTADOR MARÍTIMO.

Logo, o entendimento adotado pela fiscalização é equivocado, uma vez que o agente marítimo não pode ser considerado representante do transportador para fins de responsabilidade tributária e nem se equipara ao próprio transportador, para os efeitos do Decreto-Lei nº 37/66.

Junta textos da Jurisprudência do STF a respeito do assunto.

Como agente marítimo, a Requerente 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, consoante a Súmula 192 do extinto, mas sempre Egrégio TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS.

Nem se diga, por outro lado, que o TERMO DE RESPONSABILIDADE firmado pela agência de navegação teria o condão de caracterizar a sua responsabilidade pelas multas aplicáveis ao transportador marítimo (o que é discutível na espécie), mormente porque somente a LEI pode fazer nascer a obrigação de se impor uma penalidade.

Junta textos da Jurisprudência do STJ a respeito do assunto.

DO NÃO ENQUADRAMENTO DA MULTA PREVISTA NA alínea “e”, IV, art. 107 do Decreto-lei 37/66 (ausência de tipicidade legal)

Como a autuada, ora Requerente, não é uma empresa de transporte internacional, não é uma prestadora de serviços de transporte expresso porta-a-porta, nem tampouco um agente de carga (agente desconsolidador de cargas), não há, na espécie, tipicidade legal para o seu enquadramento, de modo que a autuação não merece prosperar.

Nem se diga, por outro lado que, na espécie, haveria solidariedade entre o agente marítimo e a empresa de transporte internacional, a quem é imputada a obrigação acessória em discussão. A solidariedade, como se sabe, decorre apenas da LEI ou de contrato entre as partes. Evidentemente, não há contrato entre a Requerente e o fisco federal a justificar a solidariedade arguida.

Não quis o legislador, na hipótese descrita, aplicar esta multa ao agente marítimo. Quando quis fazê-lo, o fez expressamente, como se observa no art. 32 do mesmo diploma legal em relação a solidariedade ao pagamento do imposto de importação.

Mas aqui não se discute imposto de importação, mas, sim, uma obrigação tributária acessória específica a um dispositivo legal, situação totalmente distinta.

Como se sabe, a norma tributária não pode ser ampliada para albergar hipóteses que a lei não previu.

Em resumo, a multa estabelecida na alínea ‘e’ do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei 37/66, não pode ser aplicada ao agente

marítimo, nem tampouco a este pode ser estendida a solidariedade passiva por absoluta falta de previsão legal a respeito desta obrigação acessória.

DENUNCIA ESPONTÂNEA descabimento de multa

Se fosse possível considerar como infração a conduta da recorrente, hipótese de que se cogita exclusivamente para só argumentar, ainda assim, não seria cabível a aplicação de qualquer penalidade.

Isso porque, como reconhecido pela fiscalização, as DDEs mencionadas no auto de infração, foram inseridas no SISCOMEX, ANTES da lavratura do auto de infração ora impugnado.

Vale dizer, o procedimento fiscalizatório só foi iniciado após o noticiado pela Requerente.

Cita o artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Alega-se também a boa fé do impugnante.

INFRAÇÕES IDÊNTICAS. APLICAÇÃO DA TEORIA DA INFRAÇÃO CONTINUADA.

A continuidade delitiva ocorre sempre que há irregularidade praticada, embora composta de mais de uma ação ou omissão, possa ser reconduzida a uma unidade de resolução e a uma unidade de direito violado, como ocorre no caso em análise.

Na hipótese aventada, é forçoso concluir que toda e qualquer ação imputada à Requerente decorre de um mesmo fato descumprimento do prazo para o registro no SISCOMEX dos dados relativos ao embarque das mercadorias no período 2006/2007 e, portanto, corresponde a uma só infração, praticada de forma continuada, que deve ser penalizada tão-somente mediante a aplicação de uma multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), e não de uma multa para cada ato isolado, como havia suposto a fiscalização.

Junta textos da Jurisprudência do STJ.

DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, pede e espera a Requerente:

- que seja dado provimento a esta impugnação, declarando-se a nulidade ou a improcedência do lançamento, cancelando-se a multa a que este se refere; ou*
- caso assim não entendam, julgá-lo parcialmente procedente a fim de reduzir todas as multas imputadas a esta Requerente e as futuras que possam ser impostas para R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), caso se observe a*

característica da continuidade inerente a suposta infração;

É o relatório.

Da ementa da decisão de primeira instância

Com a apresentação da manifestação de inconformidade sobreveio, então, o acórdão da 23ª Turma da DRJ/SP1, cuja ementa colaciona-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO

Data do fato gerador: 16/03/2007

Multa regulamentar. Informação dos dados de embarque foram inseridos pela transportadora em prazo superior a 07 (sete) dias.

Legislação do Imposto de Exportação autoriza aplicar subsidiariamente a legislação relativa ao Imposto de Importação.

A eventual responsabilidade do exportador alegada pelo impugnante de não entregar as informações em tempo hábil deve ser discutida em outro âmbito.

Para legitimar a sanção, basta a certificação do fato infracional, independente da existência de culpa, demonstração de boa-fé.

Para cada uma das 04 (quatro) condutas praticadas o autuado deve suportar a multa correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do recurso voluntário

Inconformado com a decisão da 23ª 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 com 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 10.09.2013 (e-fl. 113), 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 09.09.2013, conforme depreende-se da chancela gravada na "Folha de Rosto" da respectiva peça recursal, após ciência no dia 12.08.2013, conforme observa-se do Aviso de Recebimento -AR- juntado (e-fls. 79/80), 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

Como muito bem salientado na decisão recorrida, é "ponto incontroverso que os dados de embarque no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) no ano de 2006 e 2007 foram inseridos em prazo superior a 07 (sete) dias em 09 embarques/SD realizados através de 04 navios/viagem por ela representados".

O litígio cinge-se, portanto, aos seguintes pontos: a₁) ilegitimidade passiva do recorrente e, complementarmente, a₂) impossibilidade de aplicação da multa, por ausência de tipicidade legal; b) excludente de responsabilidade, por denúncia espontânea da infração, notadamente 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, proceder-se-á 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 denúncia 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 denúncia 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.*

(...)

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 9 (nove) embarques dos 4 (quatro) navios, no Sistema Integrado de Comercio Exterior (Siscomex), ocorridos no ano de 2006 e 2007.

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 vigente 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

(...)

• A aplicação da teoria da infração continuada por serem infrações idênticas e a boa fé alegada.

O instituto alegado da infração continuada é próprio do Direito Penal e está ligado a conduta subjetiva do agente.

Oportuno agora se faz trazer comentários a respeito do artigo 136 do Código Tributário Nacional:

Responsabilidade por Infrações

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.

O artigo 136 do CTN seja taxativo no sentido de que a responsabilidade tributária é objetiva. Ainda agindo de boa-fé, cercado das cautelas de praxe, com razões suficientes para acreditar que está praticando um ato em conformidade com o direito, ainda que ignore o fato de seu ato ou de seus representantes estar em descompasso com a legislação, o Impugnante não pode se furtar de sua responsabilidade.

O Código Tributário Nacional, ao preceituar a aplicação de sanção por infrações tributárias, utiliza a expressão “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, ou seja, desconsidera a intenção do agente ou responsável como pressuposto para a aplicação da devida punição, bem como dispensa a comprovação dos efeitos e extensão dos danos à Fazenda Pública.

A boa fé alegada, ainda que preponderante, por força do artigo 136 do Código Tributário Nacional, não tem o condão de afastar a responsabilidade por infrações da legislação tributária.

Assim, o legislador consagrar a responsabilidade objetiva por atos infracionais tributários, dispensando a Fazenda Pública de perquirir fatos comprovadores da presença do dolo ou da culpa

e elementos de materialidade efetiva para aplicar a sanção correspondente.

Isto porque No campo tributário, existe uma estrutura na qual se estabelece uma norma criadora da obrigação tributária (hipótese de incidência + lançamento tributário), de modo que o seu não cumprimento acarretará sanções.

A responsabilidade objetiva garante de forma mais eficaz a coercibilidade do sistema punitivo tributário. De outro modo, a atividade de fiscalização se inviabilizaria se a cada infração tivesse que se provar que o contribuinte não autorizou determinada operação por negligência, imperícia ou imprudência.

Para legitimar a sanção, basta a certificação do fato infracional, independente da existência de culpa, demonstração de boa-fé.

Para cada uma das 04 (quatro) condutas praticadas o autuado deve suportar a multa correspondente.

(...)

-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 redonda 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, inexistente 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 nove embarques e quatro navios, cujos fatos geradores reportam-se aos dias 16 de março, 20 de abril e 27 de abril de 2007.

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.

Processo nº 11128.008121/2009-26
Acórdão n.º **3001-000.418**

S3-C0T1
Fl. 134

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