



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.722397/2013-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.512 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 12 de abril de 2024
Recorrente CARGO SHIPPING SERVICES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 21/10/2010

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 21/10/2010

MULTA ADUANEIRA POR ATRASO EM PRESTAR INFORMAÇÕES. AGENTE DE CARGA. LEGITIMIDADE PASSIVA.

O agente de cargas é responsável pela prestação das informações sobre as desconsolidações de cargas que efetua e, por isso, sujeito ativo da infração prevista no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei nº 37/1966 (e, por conseguinte, sujeito passivo da sanção correspondente), caso não as preste na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

MULTA POR ATRASO NA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. CULPA DE TERCEIROS. DESCABIMENTO.

A ação ou omissão do agente da qual decorra uma infração aduaneira o sujeitará à penalidade prevista em lei, independentemente de culpa, sendo incabível invocar culpa de terceiros ou opor à Fazenda Nacional convenções particulares para alterar o sujeito passivo da obrigação.

MULTA ADUANEIRA POR ATRASO EM PRESTAR INFORMAÇÕES. PREJUÍZO FISCALIZATÓRIO. DESNECESSIDADE.

Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração à legislação aduaneira independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

MULTA. RETIFICAÇÃO DE INFORMAÇÕES. NÃO APLICÁVEL.

A simples retificação de informações sobre veículos e cargas, prestadas tempestivamente, não constitui hipótese de incidência da multa prevista no art. 107, IV, 'e', do Decreto-Lei nº 37/1966, conforme entendimento

consubstanciado na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 2 -, de 4 de fevereiro de 2016.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 126.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei n.º 12.350, de 2010. (Súmula CARF n.º 126).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos que impliquem a análise da constitucionalidade da norma que instituiu a penalidade. Na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, em dar provimento ao recurso para afastar a exigência da multa objeto desses autos.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Relatório

Por meio do processo em epígrafe, discute-se a controvérsia instaurada em razão da lavratura de auto de infração n.º 0927800/00830/13 (fls. 02/09) para a aplicação de multa prevista no artigo 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei n.º 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/2003.

De acordo com o referido auto, o sujeito passivo deixou de cumprir o prazo estabelecido para prestação de informações relativas a cargas transportadas, o que ensejou a aplicação da referida penalidade. Os fatos foram assim descritos no auto de infração (fls. 03/07):

Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributária pelo sujeito passivo supracitado, foi(ram) apurada(s) infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE VEÍCULO OU CARGA TRANSPORTADA, OU SOBRE OPERAÇÕES QUE EXECUTAR

[...]

Inicialmente, importante é demonstrar que todas as obrigações estabelecidas têm fundamento legal. De acordo com o art. 37 do Decreto-lei 37 de 1966, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com força de lei, **o Transportador, o Agente de Carga, e o Operador Portuário são obrigados a prestar informações, na forma e prazos estabelecidos pela Receita Federal**, sobre os veículos e as cargas nele transportadas.

[...]

DAS INFORMAÇÕES A SEREM PRESTADAS

Por sua vez, a já citada **Instrução Normativa RFB n.º 800/2007, autorizada por lei, estabeleceu a forma e o prazo em que as informações devem ser prestadas.**

De acordo com seu art. 8º, a empresa de navegação operadora da embarcação ou a agência de navegação que a represente deverá informar à Receita Federal, em cada porto nacional, a escala da embarcação.

(IN RFB n.º 800/07) Art. 70 A informação sobre o veículo transportador corresponde à informação de suas escalas.

Art. 8º A empresa de navegação operadora da embarcação ou a agência de navegação que a represente deverá informar à RFB a escala da embarcação em cada porto nacional, conforme estabelecido no Anexo I.

Determina também que a Empresa de Navegação operadora da embarcação ou a Agência de Navegação que a represente e o **Agente de Carga** deverão prestar, no sistema, informações relativas ao Manifesto Eletrônico (art. 11), à vinculação do Manifesto Eletrônico à Escala (art. 12), à informação dos Conhecimentos Eletrônicos - CE (art. 13), **à informação da Desconsolidação da carga (arts. 17 e 18)** e à Associação de CE a novo Manifesto Eletrônico em casos de transbordo ou baldeação (art. 21).

DOS PRAZOS PARA PRESTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES

Quanto aos prazos para a prestação dessas informações, conforme art. 22 combinado com o art. 50 daquela mesma Instrução Normativa, até 01 de abril de 2009, estabeleceu que as informações sobre o veículo deverão ser prestadas em até cinco horas antes da atracação e as informações sobre as cargas transportadas antes da atracação ou desatracação.

[...]

DOS FATOS

[...]

Considerando que **Agente de Carga deixou de prestar, na forma e prazo estabelecidos pela RFB, as informações relativas à desconsolidação das cargas sob sua responsabilidade, cujos CE mercante estão descritos abaixo:**

Escala: 10000337177

Data e hora da atracação: 09/10/2010 - 15:18:00

Manifesto: 1810501953969

Conhecimento Eletrônico Master: **181005166488710**

Conhecimento: **181005169944279**

Infração: **PEDIDO RETIF - ALTERAÇÃO ITEM PÓS ATRACAÇÃO**

Data e hora da ocorrência: 21/10/2010 - 16:46:31

Portanto, por estar plenamente configurada a conduta ali tipificada, aplica-se a penalidade prevista na alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei 37/66 para cada Conhecimento Eletrônico - CE sob sua responsabilidade em que haja o descumprimento da forma ou do prazo estabelecidos pela Instrução Normativa RFB nº 800/2007.

Fato Gerador	Valor
21/10/2010	R\$ 5.000,00

[grifo nosso]

Não conformado com a exigência fiscal, o sujeito passivo apresentou impugnação (às fls. 17/38), na qual, em suma, **1)** alega sua ilegitimidade passiva para responder pela penalidade; **2)** pondera que “*para que preste as informações devidas, depende exclusivamente das informações prestadas pelos Embarcadores e a confirmação dessas informações pelos consignatários*”; **3)** diz que não houve prejuízo à fiscalização; e **4)** sustenta que restou caracterizada a denúncia espontânea.

Ao deliberar acerca da impugnação (acórdão nº **16-97.005**, às fls. 48/61), a **17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP)**, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CARGA. MULTA.

É cabível 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, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado desta decisão, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, (fls. 69/91), no qual, em caráter **preliminar**, **1)** alega sua ilegitimidade passiva para responder pela penalidade e assevera que “*não cumpriu com suas obrigações tempestivamente por um erro único e exclusivo da empresa de navegação, a qual inseriu o CNPJ errado no CE Máster*”. No **mérito**, **2)** aduz que “*eventuais atrasos na imputação de informações ou pedidos de retificações não implicaram nenhum prejuízo à fiscalização*”; **3)** assevera que a multa aplicada ofende os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade; e **4)** diz que restou caracterizada a denúncia espontânea, na medida em que as informações foram prestadas antes da instauração do procedimento fiscal.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF n.º 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade. Todavia, no que tange ao aspecto material, julgo que ele deva ser conhecido apenas parcialmente, dada a existência de alegações acerca das quais não compete a este colegiado se pronunciar.

2.1. Ofensa aos Princípios Constitucionais da Razoabilidade e Proporcionalidade

No que se refere ao argumento de que a multa aplicada ofende os **princípios da proporcionalidade e da razoabilidade (contido no item III. b. do Recurso Voluntário)**, diga-se de plano que não cabe a este Colegiado afastar autuação sob o argumento de que representaria ofensa a este ou aquele princípio constitucional.

O afastamento da multa cominada, sob o argumento de que ela afronta princípios constitucionais, tais como razoabilidade, proporcionalidade, não confisco ou qualquer outro princípio, significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade das normas jurídicas que prescrevem a referida penalidade. Tal atribuição de controle de constitucionalidade não é dada a este Colegiado, como prescreve a consagrada Súmula CARF n.º. 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso neste particular, por se tratar de matéria da qual não cabe a apreciação por este colegiado.

3. Da preliminar

Antes de adentrar às questões de mérito, passo à análise da preliminar suscitada em recurso:

3.1. Ilegitimidade passiva

A Recorrente aduz que é *“incorreta a pretensão do fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração de imputar ao agente desconsolidador ou agente de carga – meros mandatários -, a penalidade de descumprimento dos prazos fixados na legislação citada.”* (fls. 75).

Acrescenta que *“as figuras desses agentes e de todos transportadores não se confundem”,* que *“a tipificação apontado pelo sr. Auditor excede as atribuições do recorrente, a qual, como dito, atua como mera mandatária da transportadora”* (fls. 75) e que *“a Impugnante nada mais é do que agente desconsolidador nacional, podendo, por analogia, ser comparada a um agente de navegação”* (fls. 76).

Assevera que *“a figura da autuada, equipara-se à do agente de navegação marítima, cuja jurisprudência reconhece como mero gestor de negócios, não podendo ser responsabilizado por atos do transportador”* e que *“o agente de navegação e nesse caso, por analogia, o agente desconsolidador, não pode ser responsabilizado, o já extinto TRIBUNAL DE RECURSOS (TFR) já decidiu que o agente marítimo não pode ser considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador, conforme se extrai da Súmula 192.”* (fls. 76).

Por derradeiro, pondera que *“não cumpriu com suas obrigações tempestivamente por um erro único e exclusivo da empresa de navegação, a qual inseriu o CNPJ errado no CE Máster.”* (fls. 80).

Apresentada a síntese dos argumentos, destaco desde já a minha discordância quanto a esse posicionamento, na medida em que, na qualidade de agente de cargas, a Recorrente é, sim, responsável pela prestação das informações sobre as desconsolidações de cargas que efetua e, por isso, um potencial sujeito ativo da infração prevista no artigo 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei n.º 37/1966 (e, por conseguinte, sujeito passivo da sanção correspondente).

Transcrevo a seguir a disposição legal que estabelece a tipificação da infração e a sanção aplicada à Recorrente:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003)

[...]

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003)

[...]

e) por **deixar de prestar informação** sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, **na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a**

prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga; e (grifo nosso)

A partir da leitura desse dispositivo, conclui-se que a referida multa serve para sancionar aquele que, obrigado a prestar informações sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, deixa de prestá-las na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, se o responsável pela prestação da informação o faz de modo intempestivo, estará sujeito à referida multa.

Sobre a responsabilidade pela prestação das informações referentes ao transporte internacional de carga, assim dispõe o art. 37, caput e § 1º, do Decreto-Lei nº 37/1966:

Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, **na forma e no prazo por ela estabelecidos**, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

§ 1º **O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.** (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) (grifo nosso)

Com o fito de estabelecer a forma e os prazos para a prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que os transportadores e agentes de cargas executem, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 800/2007, cujas disposições que interessam para a análise desta lide reproduzo a seguir:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 800, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2007

Dispõe sobre o controle aduaneiro informatizado da movimentação de embarcações, cargas e unidades de carga nos portos alfandegados.

Art. 1º O controle aduaneiro de entrada e saída de embarcações e de movimentação de cargas e unidades de carga nos portos, bem como de entrega de carga pelo depositário, serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa e serão processados mediante o módulo de controle de carga aquaviária do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), denominado Siscomex Carga. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014).

Parágrafo único. As informações necessárias aos controles referidos no caput serão prestadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) pelos intervenientes **na forma e prazos estabelecidos nesta Instrução Normativa**, mediante o uso de certificação digital: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

[...]

Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa define-se como:

[...]

§ 1º Para os fins de que trata esta Instrução Normativa:

[...]

IV - o transportador classifica-se em:

[...]

e) agente de carga, quando se tratar de consolidador ou desconsolidador nacional;

[...]

V - o conhecimento de carga classifica-se, conforme o emissor e o consignatário, em:

- a) único, se emitido por empresa de navegação, quando o consignatário não for um desconsolidador;
- b) genérico ou master, quando o consignatário for um desconsolidador; ou
- c) agregado, house ou filhote, quando for emitido por um consolidador e o consignatário não for um desconsolidador; e**

[...]

Art. 3º O consolidador estrangeiro é representado no País por agente de carga.

Parágrafo único. O consolidador estrangeiro é também chamado de Non-Vessel Operating Common Carrier (NVOCC).

Art. 4º A empresa de navegação é representada no País por agência de navegação, também denominada agência marítima.

§ 1º Entende-se por agência de navegação a pessoa jurídica nacional que represente a empresa de navegação em um ou mais portos no País.

§ 2º A representação é obrigatória para o transportador estrangeiro.

§ 3º Um transportador poderá ser representado por mais de uma agência de navegação, a qual poderá representar mais de um transportador.

Art. 5º As referências nesta Instrução Normativa a **transportador** abrangem a sua representação por **agência de navegação ou por agente de carga**.

[...]

Art. 6º O transportador deverá prestar no Sistema Mercante as informações sobre o veículo assim como as cargas nele transportadas, inclusive contêineres vazios e demais unidades de cargas vazias, para cada escala da embarcação. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

[...]

Art. 10. A informação da carga transportada no veículo compreende:

I - a informação do manifesto eletrônico;

II - a vinculação do manifesto eletrônico a escala;

III - a informação dos conhecimentos eletrônicos;

IV - a informação da desconsolidação; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

[...]

Art. 13. A informação do CE compreende os dados básicos e os correspondentes itens de carga, conforme relação constante dos Anexos III e IV, e deverá ser prestada pelo

transportador. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

§ 1º O CE somente será considerado informado quando seus dados básicos e pelo menos um de seus itens de carga tiverem sido registrados no sistema.

[...]

Art. 17. A informação da desconsolidação da carga manifestada compreende:

I - a identificação do CE como genérico, pela informação da quantidade de seus conhecimentos agregados; e

II - a inclusão de todos os seus conhecimentos eletrônicos agregados.

Art. 18. A desconsolidação será informada pelo agente de carga que constar como consignatário do CE genérico ou por seu representante.

§ 1º O agente de carga poderá preparar antecipadamente a informação da desconsolidação, antes da identificação do CE como genérico, mediante a prestação da informação dos respectivos conhecimentos agregados em um manifesto eletrônico provisório.

[...]

Art. 22. São os seguintes os prazos mínimos para a prestação das informações à RFB:

[...]

II - as correspondentes ao manifesto e seus CE, bem como para toda associação de CE a manifesto e de manifesto a escala:

[...]

d) quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação, para os manifestos de cargas estrangeiras com descarregamento em porto nacional, ou que permaneçam a bordo; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

III - as relativas à conclusão da desconsolidação, quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação no porto de destino do conhecimento genérico.

§ 1º Os prazos estabelecidos neste artigo poderão ser reduzidos para rotas e prazos de exceção.

[grifo nosso]

Estabelecidas as informações a serem prestadas, os responsáveis pela sua prestação e o prazo para prestá-las, percebe-se que o agente de cargas que deixar de prestar as informações **relativas à conclusão da desconsolidação de carga dentro prazo estabelecido na IN RFB nº 800/2007** estará sujeito à multa prevista no art. 107, IV, “e” do Decreto-Lei nº 37/966.

Inclusive esse é o entendimento que se encontra atualmente consolidado na súmula deste Conselho:

Súmula CARF nº 187

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O agente de carga responde pela multa prevista no art. 107, IV, “e” do DL n.º 37, de 1966, quando descumpre o prazo estabelecido pela Receita Federal para prestar informação sobre a desconsolidação da carga. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ademais, cumpre ressaltar que inexistente a equiparação entre agência de navegação e agente de carga defendida pela Recorrente, já que tais agentes exercem atividades diferentes, o que acarreta diferenças também no que tange às informações a cargo de cada um deles.

A agência marítima é pessoa jurídica nacional que representa a empresa de navegação em um ou mais portos no País, incumbindo-lhe, por exemplo, prestar informações sobre escalas, manifestos eletrônicos e conhecimentos genéricos. Por seu turno, o agente de carga é qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, competindo-lhe prestar as informações acerca das desconsolidações que realize.

Não obstante essa diferenciação, o entendimento pacificado neste Conselho é o de que os agentes marítimos também respondem pela multa prevista no art. 107 inciso IV alínea “e” do Decreto-Lei 37/66, quando prestam informações de sua competência fora do prazo, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 185

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O Agente Marítimo, enquanto representante do transportador estrangeiro no País, é sujeito passivo da multa descrita no artigo 107 inciso IV alínea “e” do Decreto-Lei 37/66. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Por fim, estabelecido que a prestação das informações sobre as desconsolidações é de responsabilidade do agente de carga, a quem incumbe fornecê-las nos prazos e na forma fixados pela RFB, descabido também invocar a culpa de terceiros para justificar os atrasos eventualmente ocorridos, dado que o simples descumprimento dos prazos já dá ensejo à aplicação da penalidade, uma vez que se as informações não forem prestadas com uma antecedência mínima, os controles aduaneiros já terão sido colocados em risco.

Sob essa perspectiva, a apuração da infração assume um viés objetivo (art. 94, § 2º, Decreto-Lei n.º 37/1966). Assim, descabe invocar eventual culpa de terceiros pelo não cumprimento de prazos na prestação de informações que são da incumbência do agente de cargas.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva.

4. Do mérito

Analisada a questão preliminar, passemos às de mérito, conforme aparecem em recurso.

4.1. Ausência de prejuízo à fiscalização – informações lançadas corretamente

Neste tópico, a Recorrente alega que “o suposto atraso na prestação de informações pela petionária não acarreta prejuízo algum à fiscalização aduaneira” e que “em nenhum momento a impugnante teve a intenção de obstruir os mecanismos de fiscalização, tanto que todas as informações sobre as informações sobre as cargas já estavam lançadas corretamente no SISCOMEX-CARGA antes da liberação de qualquer desses embarques” (fls. 80).

Assegura, ademais, que “não praticou conduta que ensejasse a aplicação de quaisquer penalidades, eventuais atrasos na imputação de informações ou pedidos de retificações não implicaram nenhum prejuízo à fiscalização razão pela qual vislumbramos mais esse motivo para que a multa aplicada seja imediatamente cancelada.” (fls. 81).

Quanto à alegação de ausência de prejuízos à fiscalização, insta salientar que a ocorrência da infração prevista no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/1966 e a imputação da penalidade por ele cominada dependem apenas da subsunção do fato à norma. Assim, quando o agente de cargas deixa de prestar, dentro do prazo estabelecido na IN nº 800/2007, as informações acerca das desconsolidações que lhe incumbe realizar, já estará caracterizada a infração, ou seja, a norma não exige nenhum resultado naturalístico para a ocorrência da infração.

De acordo com § 2º do art. 94 do Decreto-lei nº 37/1966, salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Na medida em que a norma que estabelece a infração de que trata esses autos não faz nenhuma ressalva nesse sentido, é de se concluir que a demonstração de prejuízo à fiscalização não é requisito indispensável para a configuração da responsabilidade por seu cometimento.

Enfim, pode-se dizer que o tipo infracional em comento trata do descumprimento do prazo *per se* e não dos seus efeitos. Em outras palavras, uma vez descumprido o prazo, está tipificada a infração, independentemente da materialização de um dano efetivo à fiscalização no caso concreto.

No entanto, embora a demonstração de efetivo prejuízo à fiscalização não seja um requisito para a consumação da infração, no que tange à retificação de informações, o entendimento que predomina atualmente no seio da administração tributária federal (Solução de Consulta Interna Cosit nº 2/2016) e que vem sendo adotado largamente nas decisões proferidas por este Conselho (vez que se encontra sedimentado no enunciado nº 186 da súmula CARF) é o de que a alteração ou retificação de informações já prestadas anteriormente pelos intervenientes não configuram prestação de informação fora do prazo.

Portanto, nessas situações, deve ser adotada a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, nos termos do art. 112, I, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, **em caso de dúvida quanto**:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Observando a descrição dos fatos e a prova documental juntada pela fiscalização, contata-se que a desconsolidação do Conhecimento Eletrônico Master nº **181005166488710 (fls. 10/11)**, a partir da inclusão das informações do Conhecimento filhote nº 181005169944279 (fls. 12/13), ocorreu dentro do prazo estipulado no art. 22, inciso III, da IN RFB nº 800/2007, dado que este foi incluído em 04/10/2010, às 11h:43m e a atração da embarcação ocorreu em 09/10/2010, às 15h:18m. Em verdade, o que a fiscalização imputou ser uma infração passível da penalidade aplicada foi um pedido de retificação de informações realizado em 21/10/2010

Sendo assim, a considerar o entendimento atualmente prevalente, de fato, não houve a prática de conduta que ensejasse a penalidade, motivo pelo qual voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular, para afastar a exigência da multa objeto desses autos.

4.2. Da denúncia espontânea

Por fim, a Recorrente defende que, in casu, estaria caracterizada a denúncia espontânea, na medida em que *“a peticionária, sem nenhuma provocação da Autoridade Fiscal, espontaneamente imputou as informações devidas assim que recebeu as informações necessárias, mesmo não tendo sido ela, Impugnante, a responsável pelo cometimento dos erros ou atrasos.”* (fls. 86/87). Para tanto, ancora sua tese no disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, cita decisões judiciais que abordam o tema e traz à baila excertos da doutrina que abordam essa matéria.

Trata-se de um argumento que, a julgar pelas peculiaridades da infração em análise, não merece guarida. Explico:

O objetivo da denúncia espontânea é estimular que o contribuinte informe à Administração Aduaneira a prática das infrações de natureza tributária e administrativa, antes que qualquer medida administrativa seja iniciada, recebendo em troca a exclusão da responsabilidade pela infração confessada.

Ocorre que em algumas situações, devido a uma impossibilidade jurídica ou até mesmo fática, a denúncia espontânea mostra-se inaplicável. É justamente esse o caso da infração de que trata o auto de infração, pois 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, é uma obrigação que envolve dois requisitos indissociáveis: a informação e o prazo para prestá-la. Logo, não só a informação deve ser prestada na forma estabelecida, como também é necessário que sua prestação ocorra no prazo estipulado em norma.

Assim, ainda que, em momento posterior, o sujeito passivo venha a prestar de forma espontânea a informação, inexoravelmente, a infração já estará consumada, pois, por óbvio, não será mais possível cumprir o prazo e, inevitavelmente, o bem jurídico tutelado, qual seja, o controle aduaneiro, já terá sido colocado em risco, na medida em que a prestação de

informações de maneira intempestiva atrapalha o fluxo de trabalho da aduana e prejudica o necessário exame prévio das cargas.

Traçando um paralelo com o direito penal, poderíamos, a grosso modo, comparar a denúncia espontânea do direito tributário com os institutos da desistência voluntária e do arrependimento eficaz, próprios daquele ramo do direito. No primeiro, o agente desiste voluntariamente de prosseguir nos atos executórios já iniciados (detém o *iter criminis*). No segundo, o agente, após encerrar os atos executórios de um delito, busca (e consegue) evitar o seu resultado. Em ambos os casos, o agente responde somente pelos atos que já praticou.

No entanto, nem todos os tipos de delito comportam a aplicação da desistência voluntária e do arrependimento eficaz. Nos chamados delitos unissubsistentes, não é possível a desistência voluntária, já que a execução destes ocorre em ato único, não havendo possibilidade de fracionamento. Por sua vez, os delitos classificados como formais e de mera conduta (também conhecidos como delitos de atividade), cuja consumação exige apenas a conduta do agente, dispensando-se a ocorrência de um resultado naturalístico, não comportam o arrependimento eficaz, pois não há resultado a ser evitado.

Assim é também no caso do descumprimento de prazo para prestação de informações de interesse do controle aduaneiro. Tendo em vista que a consumação da infração independe da ocorrência de um resultado naturalístico (art. 94 c/c art. 107, IV, 'e', do Decreto-Lei nº 37/1966) e que uma vez extrapolado o prazo para a prestação das informações a infração já estará consumada, a denúncia espontânea torna-se inviável. Inclusive, na esteira desse entendimento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a Súmula CARF nº 126:

Súmula CARF nº 126: A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

No mais, os precedentes judiciais citados pela Recorrente em sua peça recursal, embora sirvam de fundamento de argumentação, não possuem caráter vinculante por força de Lei. Portanto, seus efeitos não se estendem genericamente a outros casos e não vinculam as decisões das turmas deste Conselho. O mesmo vale para as posições doutrinárias que a Recorrente diz se subsumirem à sua linha argumentativa.

Tanto é assim que é possível encontrar até mesmo na Câmara Superior de Recursos Fiscais posicionamento pela inaplicabilidade da denúncia espontânea nos casos envolvendo penalidade pelo descumprimento de prazos. A título de exemplo, cito:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 07/10/2005 a 15/10/2005

[...]

PENALIDADE ADMINISTRATIVA. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento de deveres instrumentais, como os decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela

Secretariada Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n.º 37/1966, dada pelo art.40 da Lei n.º12.350/2010.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

(Acórdão **9303-003.788**, de 26 de abril de 2016, da **3ª Turma da CSRF**)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/04/2010

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

A multa por atraso na prestação de informação, no Siscomex, sobre dados de embarque de mercadoria exportada, não é passível de denúncia espontânea porque o fato infringente consiste na própria denúncia da infração. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(Acórdão **9303-003.556**, de 26 de abril de 2016, da **3ª Turma da CSRF**)

Posto isso, tendo em vista que o caso concreto versa sobre o descumprimento de dever instrumental atinente à prestação tempestiva de informação acerca de veículo e cargas transportados, é plenamente aplicável a Súmula CARF n.º 126, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), restando afastado, portanto, o argumento de denúncia espontânea.

Nesse sentido, voto por negar provimento neste particular.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos que impliquem a análise da constitucionalidade da norma que instituiu a penalidade. Na parte conhecida, voto por rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, por dar provimento ao recurso para afastar a exigência da multa objeto desses autos.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato

Fl. 15 do Acórdão n.º 3001-002.512 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10909.722397/2013-47