



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11050.000300/2009-66  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.426 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de julho de 2021  
**Recorrente** COMPANHIA LIBRA DE NAVEGAÇÃO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 23/03/2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE AOS DEVERES JURÍDICOS INSTRUMENTAIS, CONCEITO NO QUAL SE AMOLDA O DEVER DE PRESTAR INFORMAÇÕES SOBRE EMBARCAÇÕES E CARGAS.

A teor da Súmula CARF n. 126, o instituto da denúncia espontânea não se aplica às penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres jurídicos instrumentais, denominados pelo CTN como “obrigações acessórias” e, sendo o dever de prestar tempestivamente informações sobre manifestos, cargas, partidas, trajetos e chegadas de cargas e embarcações subsumido à definição do conceito de dever jurídico instrumental, a este dever de prestar informações não se aplica o instituto da denúncia espontânea.

DIREITO DE DEFESA. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação e (iv) quando não há demonstração de prejuízo advindo de eventual irregularidade alegada

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. O ÔNUS DE ALEGAR E PROVAR OS FATOS CONSTITUTIVOS DO DIREITO DA PARTE É DE QUEM ALEGA, E DEVE SER REALIZADO NO MOMENTO PROCESSUAL ADEQUADO.

A teor do artigo 16 do DL 70.235/72 e, subsidiariamente dos artigos 333 do CPC 1973 e 373 do CPC 2015, em regra o ônus de trazer aos autos provas das alegações dos fatos constitutivos do seu direito é de quem alega e, no caso do

contribuinte, quando da apresentação do Recurso Voluntário ou Manifestação de Inconformidade, à exceção dos casos em que exista autorização normativa.

#### ILEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE DO AGENTE MARÍTIMO.

O Agente Marítimo, representante no país do transportador estrangeiro, é responsável solidário e responde pelas penalidades cabíveis.

#### ILEGITIMIDADE PASSIVA. AGÊNCIA MARÍTIMA

Com o advento do Decreto-Lei n.º 2.472/1998, que deu nova redação ao artigo 32, do Decreto-Lei n.º 37/1966, posteriormente alterado pela Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, o representante do transportador estrangeiro no País foi expressamente designado responsável solidário pelo pagamento do Imposto de Importação, o que já foi alvo de pronunciamento pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, no REsp n.º 1.129.430/SP - Relator Min. Luiz Fux, ao considerar que o Decreto-Lei n.º 2.472/1988 instituiu hipótese legal de responsabilidade tributária solidária para o representante no País do transportador estrangeiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

## **Relatório**

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se a imposição de multa pelo descumprimento de dever jurídico instrumental.

Por transcrever com fidelidade os fatos até então ocorridos no processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando de sua análise do caso.

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 5.000,00, referentes à multa regulamentar por não prestação de informação sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executar, na forma e no prazo estabelecidos pela Receita.

Conforme se descrição dos fatos, a interessada deixou de registrar os dados de embarque de Declarações de Exportação no Siscomex, na forma e prazo estabelecidos, conforme o disposto no art. 37 da IN SRF n.º 28/94.

Entendendo estar caracterizada a prestação de informação fora do prazo estabelecido pela Receita Federal do Brasil, a autoridade fiscal aplicou a multa de R\$ 5.000,00 por embarque, pelo descumprimento do prazo na informação dos dados de embarque no Siscomex.

Regularmente cientificada a interessada apresentou impugnação que, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

Alega que não deixou de prestar informação sobre veículo ou cargas neles transportadas. Apenas, em alguns casos, o fez com atraso, o que é uma hipótese diferenciada da penalidade estipulada no caso de criar embaraço à fiscalização.

Aduz que não tendo criado embaraços, dificultado ou impedido a fiscalização, nenhuma penalidade lhe deve ser imposta.

Alega que não foram observados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como o disposto no inciso VI do art. 2º da Lei n.º 9.784/99, na imposição da multa elevada de R\$ 5.000,00 por informação extemporânea, uma vez a Receita Federal já recebe tais informações por intermédio do SISCOMEX.

Protesta pela aplicação, em seu favor, do instituto da denúncia espontânea, em vista do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional e no art. 102 do DecretoLei 37/66, porque as informações foram prestadas antes que o procedimento fiscal fosse instaurado.

Requer o cancelamento das multas ou, alternativamente, requer a sua redução.

É o relatório.

Como resultado da análise do processo pela DRJ a Impugnação foi julgada improcedente.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual submete a questão a este Colegiado

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### **1. Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

## 2. Preliminar de nulidade por vício formal.

A Recorrente alega que o Auto de Infração é nulo por mencionar artigos extraídos do Decreto 4543 que dispõem acerca de temas que, segundo a Recorrente, nada se relacionam com o objeto do Auto de Infração.

Em relação a este argumento devem ser tecidas algumas observações, sejam elas:

a) a mera menção, no Auto de Infração, de artigos legais que não guardam relação com os fatos apontados não tem o condão, por si só, ou seja, automaticamente, de gerar a nulidade do Auto de Infração, eis que as nulidades no processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 a 61, nos seguintes termos do Dec. 70.235/72:

Art. 59. **São nulos:**

I - **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;**

II - **os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

b) não sendo o caso de uma nulidade, pode tratar-se de uma irregularidade, incorreção ou omissão que não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60).

Art. 60. **As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.**

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Este entendimento é adotado com frequência por este Colegiado, que é refletido no voto proferido pela Ilustre Conselheira Denise Green no processo 11080.900061/2014-56.

Na convalidação, o ato refeito retroage à data em que foi realizado, ambos formando uma unidade. Nesse sentido, a lição de Marcus Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez Lopez (Processo Administrativo Fiscal Comentado, Dialética, 3ª Edição, pag.584):

Em certos casos, o defeito do ato processual não leva, efetivamente, à decretação de nulidade. O ato posterior pode restabelecer o ato irregular, o qual, então, se revigora, evitando-se a aplicação da sanção de nulidade. A convalidação do ato é “instrumento hábil para remover imperfeições, sanando vícios de invalidade, afastando dúvidas nas

relações jurídicas criadas”. **O ato é refeito sem o vício que maculava o ato passado e retroage à data em que foi realizado, ambos formando uma unidade.** (grifou-se)

O instituto pode ser utilizado em atos vinculados ou discricionários. E não se trata de uma regra isolada no âmbito exclusivo do processo administrativo fiscal. A Lei n.º 9.784, de 1999 (que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal) também prevê a convalidação, nos seguintes termos:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

Além do mais, a jurisprudência firmada no âmbito do CARF é no sentido de que não há nulidade sem prejuízo. O seguinte precedente ilustra o entendimento dominante no CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

**De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.**

Podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade. Como no presente caso, em que o art. 10, IV do Decreto n.º 70.235/72 prescreve que o auto de infração conterà obrigatoriamente a disposição legal.

**Não obstante a existência de vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito prejuízo.** (Acórdão Acórdão n.º 920201.539 – 2ª Turma, Processo n.º 35386.001011/200616, Rel. Elias Sampaio Freire, Sessão de 09 de maio de 2011). (grifou-se)

Assim sendo, em atendimento ao princípio do *pas de nullité sans grief*, a invalidade processual há de ser entendida como uma sanção que somente será aplicada caso se constate a presença do binômio defeito e prejuízo, devendo o último ser entendido como obstáculo ao alcance da finalidade do ato processual. Isto é, não há de ser declarada a nulidade de ato processual se este não causa prejuízo a alguém, já que o processo, como meio de pacificação dos conflitos sociais, nada mais é do que o instrumento para efetivação do direito.

Não obstante considerada a inexistência da motivação que fundamentou o indeferimento do pleito da interessada, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte da contribuinte em sua defesa, pois, no presente caso, a DRJ, ao apreciar a manifestação de inconformidade, determinou o retorno à Delegacia de origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade de crédito pretendido em compensação, pois não detém poderes para praticar o ato contestado. Não há de se falar em nulidade do ato administrativo, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.

(...)

NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

As irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, hipóteses estas que as referidas irregularidades, incorreções e omissões devem ser desconsideradas.

## NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Não representa nulidade a conduta da autoridade fiscal apontar mais de um motivo pelo qual entende que um determinado fato subsume-se a uma norma.

### DIREITO DE DEFESA. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação.

Por não se tratar de uma nulidade, bem como por não haver sido demonstrado qualquer prejuízo que eventualmente houvesse sido acarretado pela inclusão, no Auto de Infração, de números de artigos legais que alega não se aplicaram ao caso concreto, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

## 3. Mérito.

### 3.1. Argumento segundo o qual não houve a caracterização da infração imposta. Fato de terceiro.

O Auto de Infração foi lavrado em razão da Recorrente não haver se desincumbido do seu dever legal de tempestivamente inserir no SISCOMEX informações sobre os dados de embarque (veículo e carga) de mercadorias.

A Recorrente alega que não cumpriu o seu dever jurídico de prestar as informações em razão de “fatos alheios a sua vontade” e que estariam previstos na legislação. Neste sentido afirma que a INS 28/94, art. 37, com redação dada pela INS 510/05 determina que o transportador deverá registrar no SISCOMEX os dados pertinentes ao embarque das mercadorias com base nos documentos emitidos pelo exportador e, conseqüentemente defende que se o exportador não prestar a informação, o atraso não pode ser atribuído ao transportador, que não teria condições de cumprir com o seu dever.

É importante destacar que este argumento não foi trazido na Impugnação ao Auto de Infração, o que aparentaria uma preclusão. Todavia, tratando-se de alegação de ILEGITIMIDADE, pode ser cognoscível a qualquer momento, razão pela qual pode ser submetida a este Colegiado.

A Recorrente pretende eximir-se das conseqüências advindas do descumprimento do seu dever legal de preenchimento, no SISCOMEX, de informações sobre os dados do embarque sob o argumento de que a responsabilidade seria de terceiro, ou ainda que dependeria de informações de terceiros.

É remansosa, neste Colegiado, a interpretação de que o agente de carga é responsável, perante o fisco, pela prestação de informações sobre o veículo e a carga, não sendo admissível a alegação de que dependeria de dados que não foram repassados por terceiros, sendo digna de transcrição o voto proferido no processo que gerou o Acórdão 3202000.641.

O agente marítimo, no caso de também ser o representante do transportador estrangeiro no País, é responsável solidário com este, com relação à eventual exigência de tributos, por expressa disposição legal do art. 32 do DecretoLei n.º 37/66 (com redação dada pelo DecretoLei n.º 2.472/1988, em seu parágrafo único, alínea "b") e pelas penalidades decorrentes da prática de infração à legislação aduaneira, nos termos do art. 95 do DecretoLei n.º 37/66, verbis:

(...)

No mesmo diapasão, o CTN prescreve no artigo 124, inciso II, que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei e, no caso em tela, o agente de carga foi expressamente indicado pela lei como responsável pela infração (alínea "e", inciso IV, do artigo 107 do DecretoLei n.º 37/66, com redação dada pelo artigo 77 da Lei n.º 10.833/03).

Registre-se, por oportuno, que no RESP 1129430, Relator Ministro Luiz Fux (matéria julgada pelo STJ sob a sistemática do art. 543C / Recursos Repetitivos), ficou assentado que o agente marítimo, no exercício exclusivo de atribuições próprias, no período anterior à vigência do DecretoLei 2.472/88 (que alterou o artigo 32, do DecretoLei 37/66), não ostentava a condição de responsável tributário, porquanto inexistia previsão legal para tanto. Entretanto, a partir da vigência do DecretoLei No. 2.472/88 já não há mais óbice para que o agente marítimo figure como responsável tributário.

A Responsabilidade da Recorrente decorre da legislação, que é plenamente reconhecida por este Colegiado e pelo Poder Judiciário.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento a este capítulo recursal.

### **3.2. Argumento segundo o qual houve a denúncia espontânea.**

A Recorrente alega que como ocorreu a prestação da informação antes do início de qualquer procedimento formal, operou-se a 'Denúncia Espontânea' de que trata o artigo 138 do CTN, bem como do artigo 102, §2º do Decreto-Lei n. 37/66.

Inicialmente é imprescindível investigar se a obrigação em testilha é uma "obrigação principal" ou uma "obrigação acessória", na linguagem do CTN, pela doutrina precisamente denominada por "dever jurídico instrumental."

A teor do artigo 113 do CTN, a obrigação dita principal "... tem por objeto o pagamento do tributo..." e o dever jurídico instrumental ou obrigação acessória são prestações positivas ou negativas previstas no interesse da legislação, geralmente um dever "fazer", no caso concreto prestar uma informação relevante para a administração pública exercer o seu poder dever de fiscalizar o cumprimento das normas jurídicas tributárias.

Indubitavelmente o dever de prestar as informações sobre manifestos, cargas, partidas, trajetos e chegadas de cargas e embarcações, dentre outras que não envolvem diretamente o recolhimento de tributos subsomem-se ao conceito de "obrigações acessórias" ou "deveres jurídicos instrumentais."

A Súmula Carf n.º 126, vinculante neste Colegiado, preconiza que 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.

Tratando-se de Súmula de observância obrigatória, voto por negar provimento a este capítulo Recursal.

#### **4. Conclusões**

Conclusivamente, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade e, no mérito negar provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad