



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.005480/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.505 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 11 de abril de 2024
Recorrente MAERSK BRASIL BRASMAR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 06/08/2008

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)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA NÃO IMPUGNADA EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. LEGITIMIDADE PASSIVA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO EM ÂMBITO DE JULGAMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

As razões de recurso referentes à legitimidade das partes podem ser conhecidas em âmbito de Recurso Voluntário, ainda que não suscitadas na impugnação apresentada em primeira instância, por se tratar de matéria de ordem pública, cujo conhecimento pelo julgador pode se dar até mesmo de ofício, nos termos dos arts. 485, § 3º, do Código do Processo Civil.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 06/08/2008

LEGITIMIDADE PASSIVA. AGENTE MARÍTIMO. SÚMULA CARF Nº 185.

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. (Súmula CARF nº 185).

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 nº 2 -, de 4 de fevereiro de 2016.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. 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. (Súmula CARF nº 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 nº **0817800/05540/09** (fls. 02/17) para a aplicação de multa prevista no artigo 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

De acordo com o referido auto, foram retificados de ofício e a destempo dados relativos a conhecimento eletrônico (CE), o que acarretou, segundo a fiscalização, infração punível com a citada penalidade. Os fatos foram assim descritos no auto de infração (fls. 04/11):

Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias 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

INTRODUÇÃO: Em expediente realizado na Equipe de Manifesto de Carga na Importação, da Alfândega do Porto de Santos, **foram retificados de ofício e a destempo em 06/08/2008 dados relativos ao conhecimento eletrônico CE 150805123854229**, vinculado ao manifesto eletrônico 1508501149166, escala 08000098030 (ITAGUAÍ - RJ). A carga amparada pelos supracitados documentos eletrônicos foi trazida pelo navio MONTE TAMARO (Código 9357949), em sua viagem 822W, cuja primeira atracação em porto nacional ocorreu em 01/07/2008 (Itaguaí - RJ).

O conhecimento de embarque que deu amparo à emissão do conhecimento eletrônico acima identificado é o MBL 856548323, cuja **agência de navegação responsável é a MAERSK BRASIL (BRASMAR) LTDA**, CNPJ 30.259.220/0003-67, SUJEITO PASSIVO da presente autuação.

[...]

DO PRAZO PARA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO

No que tange ao prazo para prestação de informação, dispõe a IN - RFB nº 800, de 2007, nos artigos 22 e 50, verbis:

[...]

Conforme a norma estatuiu, o prazo de 48 horas antes da atracação vigorará a partir de 1º de janeiro de 2009, porém, o transportador está obrigado a prestar informação sobre as cargas, informação esta lançada nos documentos eletrônicos existentes, conhecimento (item de carga) e manifestos eletrônicos até o registro da atracação em que o próprio sistema chama de alteração, sendo que esse é o limite temporal imposto e vigente, a partir deste momento o próprio sistema já não permite mais alteração, sendo que qualquer mudança porventura existente será feita por retificação do interveniente ou de ofício pela RFB. A criação dos dois institutos de mudança de dados, alteração e retificação, sinaliza esse momento, estando as alterações, nos termos do art. 50 da norma em comento, excluídas da aplicação de penalidade até o início do ano vindouro.

No fato gerador em análise, a atracação no Brasil ocorreu em 01/07/2008 (ITAGUAÍ (RJ) - PRIMEIRO PORTO NACIONAL), sendo a retificação registrada de ofício em 06/08/2008, a pedido da autuada.

[...]

DA MATERIALIDADE DA INFRAÇÃO

O não cumprimento de deveres instrumentais é sancionado com a imposição de penalidade pecuniária instituída por meio de lei, atendendo inteiramente o princípio da legalidade consagrada na constituição.

No caso, não há dúvida quanto à materialidade do fato, qual seja, a não apresentação de informação na forma e no prazo definido pela legislação aduaneira. Com efeito, as informações exigidas foram prestadas somente em 31/07/2008, ou seja, há 30 dias após a atracação da embarcação em porto nacional, ocorrida em 01/07/2008. O pleito foi deferido em 06/08/2008.

[...]

DO RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO NO CASO

Examinando a documentação juntada aos autos, especialmente o Conhecimento Eletrônico CE relativo à mercadoria descrita no conhecimento de embarque MBL 856548323, cuja informação fora de prazo deu origem à presente autuação, **verifica-se que figura como agência de navegação responsável e, portanto, também responsável pelo registro do conhecimento eletrônico correspondente, o que no caso em tela é o CE 150805123854229, a empresa a MAERSK BRASIL BRASMAR LTDA, CNPJ 30.259.220/0003-67.**

[grifo nosso]

Não conformado com a exigência fiscal, o sujeito passivo apresentou impugnação (às fls. 57/65), na qual alegou, em suma:

- Que “*munida das cópias dos conhecimentos de transporte marítimo que lhe foram encaminhados procedeu no sistema SISCOMEX CARGA as anotações necessárias para formação do conhecimento eletrônico CE 150805123854229; 2) que “ao lançar as informações no CE o fez com base nos dados transmitidos pelo embarcador no ato da reserva de embarque, ainda quando as mercadorias transportadas se encontravam no exterior”;*
- Que “*quando do desembarque do contêiner e da realização de sua desova foi constatado a divergência referente a informações lançadas no conhecimento de transporte, fato este que só passou a ser de conhecimento da Impugnante após efetivamente descarregado o contêiner”;*
- Que “*prestou dentro do prazo imposto pela Receita Federal Brasileira todas as informações referentes a carga transporta, o que comprova o fato de a Autuada não ter cometido qualquer infração.”;*
- Que “*ainda que assim não fosse, e apesar da responsabilidade por infrações a legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, não menos verdade é que eventual responsabilidade que lhe possa ser atribuída fica excluída pela denúncia espontânea da infração, nos termos da lição contida no artigo 138, do Código Tributário Nacional.”.*

Ao deliberar acerca da impugnação (acórdão nº **16-074.244**, às fls. 98/101), a **21ª 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: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 06/08/2008

Obrigação acessória.

Informação sobre carga transportada. Prestação efetuada a destempo. Multa prevista no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei nº 37/66. Prazo de antecedência da IN 800/07.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado desta decisão, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, (fls. 109/136), no qual sustenta, em caráter **preliminar**, **1)** que as informações foram prestadas dentro do prazo e que a penalidade foi aplicada em razão da retificação de informações; e **2)** a ilegitimidade passiva da agência marítima; No **mérito**, alega **3)** a não caracterização da infração imposta, visto que prestou as informações dentro do prazo; **4)** a violação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade; e **5)** que no caso concreto teria ocorrido a denúncia espontânea.

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 nº 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 viola os **princípios da proporcionalidade e da razoabilidade (contido no item 4.1. 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 nº. 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. Das preliminares

Antes de adentrar às questões de mérito, passo à análise das preliminares suscitadas em recurso:

3.1. Decisão COSIT – Retificação

Os argumentos trazidos nesse tópico como questão preliminar são em verdade atinentes ao mérito e, por conseguinte, serão analisados como tal.

3.2. Ilegitimidade passiva

A Recorrente diz que “*não é ela, ainda que caracterizada a infração apontada, a responsável por seu cometimento, não havendo amparo legal para que lhe seja aplicada qualquer multa.*” (fls. 115/116).

Pondera que “*NÃO É TRANSPORTADOR. Tendo atuado apenas como AGENTE de transportador marítimo, que foi quem emitiu os conhecimentos de embarque a que se refere o auto de infração, nos termos da Instrução Normativa 800, de 27 de dezembro de 2007, art. 2º, V.*” (fls. 116) e que “*não pode o agente (mandatário) ser penalizado por obrigações imputáveis ao transportador (mandante).*” (fls. 117).

Assegura que “*são inúmeras as decisões nesse sentido, mas vale destacar a súmula 192 do extinto TFR que é clara ao decidir que “O agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para os efeitos do Decreto-Lei nº 37 de 1966.*” (fls. 118).

3.2.1. Do conhecimento

Conhecida a síntese dos argumentos, necessário destacar que esses pontos não foram objeto de impugnação, o que, a rigor, implicaria preclusão temporal, dado que, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do procedimento administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação que traga as matérias expressamente contestadas, com os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

Todavia, há que se considerar que a legitimidade das partes é matéria de ordem pública e, portanto, o seu conhecimento pode se dar em qualquer grau de jurisdição. Nesse sentido é o disposto no art. 485 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), *in verbis*:

Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

[...]

IV - verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

V - reconhecer a existência de preempção, de litispendência ou de coisa julgada;

VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;

[...]

IX - em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal; e X - nos demais casos prescritos neste Código.

[...]

§ 3º O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

Diante disso, entendo ser da incumbência deste Colegiado enfrentar tal questão, ainda que só aventada em recurso, razão pela qual passo à sua análise.

3.2.2. Do voto

Diferentemente do que pugna a Recorrente, existem não só normas que estabelecem a obrigação de que o agente marítimo preste informações na forma e no prazo estabelecidos pela RFB como também que possibilitam a sua penalização em caso de descumprimento dessa obrigação.

O suporte legal para a sujeição passiva do agente marítimo encontra-se, sobretudo, no art. 136 do CTN, que é norma base para a responsabilidade por infrações em âmbito tributário, e no art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966, que, no âmbito específico da legislação aduaneira, atribui responsabilidade àqueles que conjunta ou isoladamente concorram para a prática de infrações.

É preciso esclarecer que, embora o art. 136 do Código Tributário Nacional fale em responsabilidade por infrações da legislação tributária, o que pode, a princípio, levar a certa confusão com a figura do responsável prevista no inciso II do parágrafo único do art. 121 do Codex, o “responsável” para fins do art. 136 é quem comete a infração, tendo, portanto, com ela uma relação pessoal e direta. Estaria, assim, mais próximo da figura do “contribuinte”, prevista no inciso I do art. 121. Porém, por motivos óbvios, seria inoportuno chamar de “contribuinte da sanção” aquele que comete a infração, por isso a opção por designá-lo, ainda que impropriamente, como responsável.

Já a obrigação de prestar informações referentes ao transporte internacional de carga encontra-se estabelecida no art. 37 do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003. Vejamos:

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)

Da leitura desse dispositivo, constata-se que o Decreto-Lei nº 37/1966 impõe a obrigação de prestar informações, mas deixa a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil a função de estabelecer a forma e o prazo como elas serão prestadas. A mesma lei, mais adiante, em seu art. 107, prevê multa para quem 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 do Brasil, *in verbis*:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

[...]

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 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)

Em regulamentação a tais dispositivos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 800, de 27 de dezembro de 2007, que dispõe sobre o controle aduaneiro informatizado da movimentação de embarcações, cargas e unidades de carga nos portos alfandegados. Para os fins que interessaram à análise do presente recurso, destacam-se as seguintes disposições contidas nessa IN:

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 de entrada e saída de embarcações e de movimentação de cargas e unidades de carga em portos alfandegados obedecerá ao disposto nesta Instrução Normativa e será processado mediante o módulo de controle de carga aquaviária do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), denominado Siscomex Carga.

Parágrafo único. **As informações necessárias aos controles referidos no caput serão prestadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) pelos intervenientes, conforme estabelecido nesta Instrução Normativa**, mediante o uso de certificação digital:

[...]

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

[...]

XI - conhecimento eletrônico (CE), conhecimento de carga informado à autoridade aduaneira na forma eletrônica, mediante certificação digital do emitente;

[...]

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

[...]

IV - o transportador classifica-se em:

- a) empresa de navegação operadora, quando se tratar do armador da embarcação;
- b) empresa de navegação parceira, quando o transportador não for o operador da embarcação;

[...]

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. 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 à RFB informações sobre o veículo e as cargas nacional, estrangeira e de passagem nele transportadas, para cada escala da embarcação em porto alfandegado.

[...]

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; e

[...]

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 pela empresa de navegação que emitiu o manifesto ou por agência de navegação que a represente.

§ 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. 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 e respectivos CE a descarregar em porto nacional, ou que permaneçam a bordo; e

[...]

Art. 50. Os prazos de antecedência previstos no art. 22 desta Instrução Normativa somente serão obrigatórios a partir de 1º de janeiro de 2009.

Parágrafo único. O disposto no caput não exime o transportador da obrigação de prestar informações sobre:

I - a escala, com antecedência mínima de cinco horas, ressalvados prazos menores estabelecidos em rotas de exceção; e

II - as cargas transportadas, antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no País.

[grifo nosso]

Da análise dessas disposições normativas, conclui-se que cabe ao agente marítimo (ou agência de navegação) prestar, por meio de conhecimento eletrônico (CE), as informações constantes do conhecimento de carga (único – BL – ou genérico – MBL) emitido pelo transportador.

Portanto, quando tal agente, que tem a incumbência de prestar essas informações (sujeito passivo da obrigação acessória), não as presta ou descumprir o prazo para fazê-lo, estará sujeito à penalidade prevista no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/1966. Neste contexto, tornar-se o sujeito ativo da infração (e passivo da penalidade); aquele que a cometeu; que possui relação direta com o fato; aquele que concorreu para sua prática nos termos do art. 95, I, do Decreto-lei nº 37/1966.

Acerca da Súmula TFR 192, a que faz menção a Recorrente para embasar o argumento de ausência de legitimidade passiva, cumpre destacar que além desse enunciado tratar da responsabilidade do agente marítimo para fins da cobrança do imposto de importação (II), e, por conseguinte, não ter relação com a matéria desses autos, ele consubstancia uma jurisprudência superada pelas mudanças legislativas que o sucederam. Hoje, também em relação ao II, consta disposição expressa no art. 32 do Decreto-lei nº 37/1966 acerca da responsabilidade do representante do transportador estrangeiro.

Nesse sentido, o E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.129.430/SP, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos, decidiu que o agente marítimo,

no exercício exclusivo de atribuições próprias, **no período anterior** à vigência do Decreto-Lei 2.472/88 (que alterou o artigo 32, do Decreto-Lei 37/66), **não ostentava** a condição de responsável tributário, devido à inexistência de previsão legal para tanto.

Com as alterações promovidas pelo Decreto-Lei 2.472/88 e, mais recentemente, pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001, o agente marítimo passou a figurar também como responsável legal em relação ao imposto de importação, já que antes não ostentava essa condição, nem se equiparava ao transportador, para fins de recolhimento do II, porquanto inexistente previsão legal para tanto. Hoje, existente a previsão, passou a ostentar.

Destaque-se ainda que 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.

Por outro lado, não se pode olvidar que o entendimento quanto à responsabilidade da agência marítima pela multa de que trata esses autos encontra-se consolidado no enunciado nº 185 da Súmula CARF, o qual, nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), este sim de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Súmula CARF nº 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 nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Logo, conclui-se que a Recorrente é responsável por prestar, no prazo estabelecido em norma, as informações sobre veículo ou carga nele transportada, nas operações realizadas pelos transportadores que ela representa. Ao descumprir esse dever, comete a infração capitulada na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei nº 37/1966, sujeitando-se à penalidade cominada neste dispositivo.

Nesses termos, voto por rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente.

4. Do mérito

Analisadas as questões preliminares, passemos às de mérito.

4.1. Da não caracterização da infração imposta / Decisão COSIT – Retificação

A Recorrente sustenta que “*não deixou de prestar informações*” (fls. 123) e assegura que, *in casu*, houve tão somente a alteração de informação devidamente prestada no

prazo, não sendo cabível a multa exigida, conforme concluiu a Cosit na Solução de Consulta Interna Cosit nº 2, de 04 de fevereiro de 2016.

Diz que “no presente caso o transportador somente tomou conhecimento da divergência de informações quando do desembarque das mercadorias”, que “após constatar a divergência, o transportador promoveu as alterações necessárias no Sistema Siscomex” e que “o que ocorreu foi uma simples retificação, que é um procedimento corriqueiro e padrão.” (fls. 123).

De acordo com a descrição dos fatos contida no auto de infração, a imposição da penalidade deu-se devido a pedido de retificação de informações do conhecimento eletrônico (CE) nº 150805123854229:

Em expediente realizado na Equipe de Manifesto de Carga na Importação, da Alfândega do Porto de Santos, **foram retificados de ofício e a destempo em 06/08/2008 dados relativos ao conhecimento eletrônico CE 150805123854229**, vinculado ao manifesto eletrônico 1508501149166, escala 08000098030 (ITAGUAÍ - RJ). A carga amparada pelos supracitados documentos eletrônicos foi trazida pelo navio MONTE TAMARO (Código 9357949), em sua viagem 822W, cuja primeira atracação em porto nacional ocorreu em 01/07/2008 (Itaguaí - RJ).

[...]

No fato gerador em análise, a atracação no Brasil ocorreu em 01/07/2008 (ITAGUAÍ (RJ) - PRIMEIRO PORTO NACIONAL), sendo a retificação registrada de ofício em 06/08/2008, a pedido da autuada.

Logo, a Recorrente diz que prestou as informações tempestivamente e que, portanto, não poderia ser penalizada com a multa em discussão nesses autos. A fiscalização, por sua vez, destaca que houve retificação de informações após o prazo previsto em norma (data da atracação), o que imputa ser uma infração passível da penalidade aplicada.

Ao meu ver, assiste razão à Recorrente, na medida em que, compulsando os autos, constata-se que o que ocorreu em **06/08/2008** foi apenas a retificação de informação relativa aos componentes de frete do CE nº **150805123854229** (fls. 18).

Nesse caso, julgo que a autuação deve ser afastada, já que, para fins de aplicação da multa estabelecida no art. 107, IV, ‘e’, do Decreto-Lei nº. 37/66, 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

Nesse diapasão, 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.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular, para afastar a exigência da multa objeto desses autos.

4.2. Denúncia espontânea

Por fim, a Recorrente defende que “o registro no SISCOMEX de dados de embarque fora do prazo, mas ANTES da lavratura de um auto de infração, equivale, para todos os efeitos, a uma denúncia espontânea, o que afasta a aplicação de penalidade.” (fls. 137).

Há que se dizer que, devido à constatação da inocorrência da infração no caso concreto, a análise desse argumento resta prejudicada. No entanto, para que não sobre pontos não enfrentados, cumpre registrar que nos casos em que efetivamente ocorre a prestação de informações fora do prazo, a denúncia espontânea e o consequente afastamento da penalidade não são possíveis. 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 e administrativos 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 nº 37/1966, dada pelo art.40 da Lei nº12.350/2010.

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**)

Portanto, resta afastado o argumento de denúncia espontânea para o caso do descumprimento de dever instrumental atinente à prestação tempestiva de informação acerca de veículo e de cargas transportadas.

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, por rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, por dar provimento ao recurso, para afastar a exigência da multa objeto desses autos, tendo em vista o entendimento consubstanciado na Solução de Consulta Interna nº 2 – Cosit, de 4 de fevereiro de 2016.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato