



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.720338/2015-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-002.353 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente WILSON SONS AGENCIA MARITIMA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 27/05/2010

**ILEGITIMIDADE PASSIVA. AGENTE MARÍTIMO.
INOCORRÊNCIA. 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).

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 negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João José Schini Norbiato, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3001-002.353 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11128.720338/2015-56

Relatório

Por meio do processo em epígrafe, discute-se a controvérsia instaurada em razão da lavratura de auto de infração n.º **0817800/05013/15** (fls. 02/24) 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, a ora Recorrente deixou de prestar informações acerca de veículo e carga transportada, na forma e no prazo estabelecidos pela IN RFB n.º 800/2007, incorrendo em infração punível com a citada penalidade. Foram extraídas dos autos (fls. 04, 05 e 18) as seguintes informações que embasaram a presente autuação:

1. FATO

OCORRÊNCIA 001 DATA DE REFERÊNCIA 27/05/2010

A Agência de Navegação **WILSON SONS AGENCIA MARITIMA LTDA**, CNPJ **00423733001704**, incluiu o **Conhecimento Eletrônico BL 151005082439520** a destempo em **27/05/2010 17:11**, segundo o prazo pré-estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

A carga foi trazida ao Porto de Santos pelo Navio M/V " CAMELLIA " em sua viagem EK149S, **com atracação registrada em porto nacional (1º porto) em 18/05/2010 02:54**. Os documentos eletrônicos de transporte que ampararam a chegada da embarcação no Brasil são: Escala 10000160250 (relativa à atracação no 1º porto nacional), Escala 10000164191 (relativa à atracação no Porto de Santos - descarga), Manifesto Eletrônico 1510501006219, Conhecimento Eletrônico BL 151005082439520.

Para o caso concreto em análise, a perda de prazo se deu pela inclusão do conhecimento eletrônico em referência em tempo inferior a quarenta e oito horas anteriores ao registro da atracação em porto nacional, ou seja, o primeiro porto.

RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO NO CASO

Examinada a documentação juntada aos autos, especialmente os extratos com o registro do conhecimento eletrônico em referência, **verifica-se que figura como agência de navegação responsável pela emissão do documento extemporâneo, o BL 151005082439520, a empresa WILSON SONS AGENCIA MARITIMA LTDA, CNPJ 00423733001704.**

Nos termos das normas de procedimentos em vigor, a empresa supra é considerada responsável para efeitos legais e fiscais pela apresentação dos dados e informações eletrônicas na forma e no prazo estabelecidos pela Receita Federal do Brasil - RFB.

[...]

III. CONCLUSÃO

Feita toda a análise jurídica, constitui a autoridade o presente crédito fiscal, em cumprimento ao disposto no "caput" do artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e no uso das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a

verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Fato Gerador	Valor
27/05/2010	R\$ 5.000,00

(grifo nosso)

Cientificada da autuação, a ora Recorrente apresentou impugnação (às fls. 38/48), na qual alegou, em caráter **preliminar**, (1) a ineficácia do lançamento em razão da revogação do art. 45 da IN RFB n.º 800/2007. No **mérito**, (2) asseverou a necessidade de anulação do lançamento, dado que a autoridade tributária teria extrapolado os limites do artigo 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei n.º 37/1966, ao aplicar multa em relação à solicitação de retificação de CE-Mercante; (3) a impossibilidade de aplicação de penalidade a agente marítimo (ilegitimidade passiva); (4) que no caso concreto estaria caracterizada a denúncia espontânea, e por fim; que (5) que o auto de infração não identifica o sujeito passivo, no caso, o transportador.

Ao apreciar a impugnação (acórdão n.º **107-011.033**, às fls. 106/135), a **1ª turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 (Rio de Janeiro/RJ)**, por unanimidade de votos, acordou em julgá-la improcedente, mantendo o crédito tributário exigido. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 27/05/2010

AGÊNCIA MARÍTIMA. IRREGULARIDADE NA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

A agência de navegação marítima representante no País de transportador estrangeiro responde por eventual irregularidade na prestação de informações a que estava legalmente obrigada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 27/05/2010

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA A PRAZO CERTO. DESCABIMENTO.

A denúncia espontânea não é aplicável às obrigações acessórias vinculadas a prazo certo, cujo atraso no cumprimento já consuma a infração, não havendo como reverter dano causado pela inobservância do limite temporal estabelecido.

PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES RELATIVAS AO TRANSPORTE DE CARGAS. INCLUSÃO EXTEMPORÂNEA DE CONHECIMENTO ELETRÔNICO. MULTA.

A inclusão de conhecimento eletrônico depois de esgotado o prazo para prestar informações sobre a correspondente carga configura a hipótese de incidência da penalidade estabelecida no art. 107, IV, "e", do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

Inconformada com a decisão de piso, a ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (fls. 142/151), no qual (1) repisa o argumento de ilegitimidade passiva do agente marítimo para responder pela penalidade objeto destes autos e (2) retoma a tese de que no caso concreto estaria caracterizada a denúncia espontânea.

Depois disso, 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 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, 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 de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Posto isso, passo à análise das razões de recurso na sequência e sob os títulos dados pela Recorrente.

3. Da ilegitimidade passiva

Depois de uma breve descrição dos fatos, a Recorrente dá início às suas razões de recurso com a retomada de um argumento que expusera em primeira instância e que não fora encampando pelo colegiado a quo: a ilegitimidade passiva do agente marítimo para responder pela penalidade prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-Lei 37/66.

A Recorrente entende que a decisão de piso deve ser reformada, para tanto (1) argumenta que o art. 107, inciso IV, alínea “e”, não cita a agência marítima, portanto, faltaria

amparo legal para responsabilizá-la, (2) destaca que o agente marítimo não se confunde com outros atores do transporte marítimo, (3) informa que não há sob sua posse ou propriedade qualquer embarcação e que também não está cadastrada nos órgãos competentes como empresa de navegação (ANTAQ, Marinha do Brasil) e que, portanto, não pode ser equiparada a transportador, sendo apenas uma mandatária deste; (4) argumenta que a atribuição de responsabilidade solidária demandaria expressa previsão legal conforme dispõe o artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, (5) cita precedentes, tanto em âmbito judicial quanto administrativo, pela ilegitimidade do agente marítimo.

Exposta a summa dos bem concatenados argumentos da Recorrente, passo a decidir.

De pronto, consigno que compartilho do entendimento do colegiado a quo quanto à legitimidade da Recorrente para responder pela multa objeto desses autos. Diferentemente do que pugna a Recorrente, existem não só normas que estabelecem a obrigação de o agente marítimo prestar 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 n.º 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 n.º 37/1966, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 10.833, de 29.12.2003) (grifo nosso)

Da leitura desse dispositivo, contata-se que o Decreto-Lei n.º 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 essas informações 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

(grifo nosso)

Da análise dessas disposições normativas, conclui-se que cabe ao agente marítimo (ou agência de navegação) prestar em até quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação, 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.

Trata-se de responsabilidade por infração, conforme previsto no art. 136 do CTN, que não se confunde com a figura do responsável (art. 121, II, c/c art. 128 do CTN), ou seja aquela pessoa (jurídica ou física) que não possui relação direta com a situação que constitua o fato gerador (não é o contribuinte) mas acaba, por lei, incumbida da responsabilidade de cumprir a obrigação tributária.

No recurso se argumenta que para a atribuição de responsabilidade solidária, seria necessária expressa previsão legal, com base no disposto art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN. Todavia, insta destacar que tal disposição legal não veicula norma relacionada à responsabilidade solidária, mas sim aborda a figura do responsável, aquele que junto do contribuinte constituem os sujeitos passivos da obrigação tributária principal.

Nos termos do parágrafo único do art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (inciso I), e responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (inciso II).

Por seu turno, a obrigação solidária, propriamente dita, encontra-se disciplinada nos arts. 124 e 125 do CTN. De acordo com o art. 124, o devedores solidários em âmbito tributário dividem-se em dois grupos:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

No primeiro grupo, temos a solidariedade de fato (natural). Ela se dá entre pessoas que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. O vínculo de solidariedade, nesse caso, não depende de previsão em lei específica. A lei a estabelecê-la é o próprio CTN. O exemplo mais comum é a responsabilidade solidária pelo pagamento de impostos sobre propriedade, quando o bem objeto da tributação pertence a múltiplos proprietários.

No segundo, há a chamada solidariedade de direito. Nesse caso, a responsabilidade em comum decorre de disposição nas leis específicas dos tributos. Um exemplo pertinente é o art. 32 do Decreto-lei nº 37/1966, que a Recorrente destaca (acertadamente ao meu ver) não ser aplicável a este caso. De acordo com a norma contida no inciso II do parágrafo único desse artigo, o representante, no País, do transportador estrangeiro é responsável solidário pelo imposto de importação.

Ocorre que, no caso concreto, a imputação da obrigação tributária à Recorrente não se deve a hipótese de solidariedade prevista no art. 32 do Decreto-lei nº 37/1966 ou ao fato dela ostentar a condição de responsável nos termos do art. 121, II, c/c art. 128 do CTN. Conforme consignado acima, a sujeição passiva da Recorrente advém do descumprimento da obrigação de prestar informações no prazo e na forma estabelecidas na IN RFB nº 800/2007, conduta que subsume-se à norma contida no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/1966. Dito de outra maneira, a Recorrente é a “responsável” pela infração (sujeito passivo da penalidade) nos termos dos art. 136 do CTN.

Ainda assim, se, in casu, fossemos cogitar de responsabilidade solidária, ela seria, sem dúvidas uma solidariedade de fato (art. 124, I, do CTN), entre o agente marítimo e o transportador.

No mais, a Recorrente não deter a propriedade ou posse de embarcação e não possuir registro nos órgãos competentes (ANTAQ, Marinha do Brasil em nada interfere no fato de estar ela obrigada a prestar informações sobre veículo ou carga nele transportada, nas operações realizadas pelos transportadores que ela represente.

Destaque-se ainda que 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.

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 n.º 37/1966, sujeitando-se à penalidade cominada neste dispositivo.

Nesses termos, voto por negar provimento ao Recurso neste particular.

4. Da denúncia espontânea

Como segundo e último ponto de seu recurso, a Recorrente invoca o instituto da denúncia espontânea para afastar a multa cuja exigência é discutida neste processo. Em busca desse desiderato, consigna “*que o procedimento fiscalizatório somente ocorreu após a notícia espontânea realizada pela Recorrente. Isto é, a fiscalização somente se atentou de qualquer inconsistência nas informações após a Recorrente ter realizado a denúncia espontânea, de modo que não há que se falar na aplicação da multa prevista no art. 107, IV, alínea “d”, do Decreto-Lei n.º 37/66*” (fls. 149).

Ademais, acrescenta “*que a redação dada ao § 2º, do art. 102, do Decreto-Lei n.º 37/66, pelo art. 40, da Lei n.º 12.350/2010, exclui, mediante a denúncia espontânea, a aplicação de penalidades tanto para as obrigações de natureza principal, como para as obrigações de natureza acessória*” (fls. 150).

Pois bem. Expostos os pontos suscitados no Recurso Voluntário quanto a uma possível incidência do instituto da denúncia espontânea no caso posto em análise nestes autos, deixo, desde já, consignado que, no meu entender, os argumentos esposados não merecerem 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 forma e o prazo. 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 n.º 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 n.º 126:

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.

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.

Posto isso, voto por negar provimento neste particular.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato

Fl. 12 do Acórdão n.º 3001-002.353 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11128.720338/2015-56