



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.721310/2015-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.300 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrente CUSTOM COMERCIO INTERNACIONAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/12/2010

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Súmula CARF nº 11).

Inteligência da Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

DECISÃO RECORRIDA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Os limites da lide são determinados a partir das matérias contidas na impugnação, a qual deve veicular os fundamentos de fato e de direito, os pontos de discordância e as razões e provas que o impugnante possuir. Assim, não há que se cogitar de cerceamento do direito de defesa e da nulidade de decisão que não aborda matéria não aventada na impugnação.

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

O auto de infração que contém os elementos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, sobretudo a descrição do fato, a indicação da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a partir dos quais se extraia motivação explícita, clara e congruente para a exigência fiscal nele consubstanciada não ofende o princípio da Motivação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 01/12/2010

MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não pode, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade desta norma.

Inteligência da Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ANTECIPAÇÃO DA ATRACAÇÃO DA EMBARCAÇÃO. CASO FORTUITO INTERNO. EXCLUDENTE DE RESPONSABILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Atrasos ou antecipações na chegada (atracação) de embarcações são eventos ordinários, inerentes à atividade realizada pelos agentes de carga; uma constante no que se refere ao transporte internacional de cargas. Como tal, são classificados como fortuito interno, ou seja, um acontecimento que, conquanto não possa ser evitado, é incapaz de exonerar o sujeito passivo da multa por atraso no registro de informação no Sistema SISCOMEX.

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 ADUANEIRA. ART. 107, IV, 'E', DECRETO-LEI Nº 37/1966. TIPIFICAÇÃO E TIPICIDADE. DEIXAR DE PRESTAR INFORMAÇÃO NA FORMA E NO PRAZO.

A infração prevista no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei nº 37/1966 ocorre não só quando o responsável pela prestação de informações deixa de prestá-las, mas também quando as presta em desacordo com a forma e/ou fora do prazo estabelecidos em norma editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A configuração da tipicidade da referida infração prescinde da intenção do agente ou da efetividade, natureza e extensão dos efeitos da sua conduta.

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, e, na parte conhecida, por rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(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, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por meio do processo em epígrafe, discute-se a controvérsia instaurada em razão da lavratura de auto de infração nº **0817800/05208/15** (fls. 10/34) 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, a ora Recorrente deixou de prestar informações acerca de veículo e carga transportada, na forma e no prazo estabelecidos pela IN RFB nº 800/2007, incorrendo em infração punível com a citada penalidade. Foram extraídas dos autos (fls. 12/13 e 28) as seguintes informações que embasaram a presente autuação:

1. FATO

OCORRÊNCIA Nº 001 - DATA DE REFERÊNCIA 01/12/2010

O Agente de Carga CUSTOM COMERCIO INTERNACIONAL LTDA, CNPJ Nº 66518390000102, concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico Máster MBL CE 151005205793881 a destempo em 01/12/2010 11:15:40, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o registro extemporâneo do Conhecimento Eletrônico Agregado HBL CE 151005209050131.

A carga objeto da desconsolidação em comento foi trazida ao Porto de Santos acondicionada no(s) container(es) HJCU1633393, pelo Navio M/V " RIO MADEIRA ", em sua viagem 46S, com atracação registrada em 03/12/2010 02:59:00. Os documentos eletrônicos de transporte que ampararam a chegada da embarcação para a carga são Escala 10000414627, Manifesto Eletrônico 1510502400069, Conhecimento Eletrônico Máster MBL CE 151005205793881 e Conhecimento Eletrônico Agregado HBL CE 151005209050131.

Para o caso concreto em análise, a perda de prazo se deu pela inclusão do conhecimento eletrônico house em referência em tempo inferior a quarenta e oito horas anteriores ao registro da atracação no porto de destino do conhecimento genérico.

Destaque-se ainda que o Conhecimento Eletrônico Máster MBL CE 151005205793881 foi incluído em 26/11/2010 08:33:46, momento a partir do qual se tornou possível o registro do conhecimento eletrônico agregado.

RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO NO CASO

Examinada a documentação juntada aos autos, especialmente os extratos com o registro da conclusão da desconsolidação, verifica-se que figura como agente de carga transportador/representante do NVOCC embarcador, para o Conhecimento Eletrônico Agregado HBL CE 151005209050131, a empresa CUSTOM COMERCIO INTERNACIONAL LTDA, CNPJ Nº 66518390000102.

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 nº 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
01/12/2010	R\$ 5.000,00

Devidamente cientificada, a ora Recorrente apresentou impugnação (às fls. 41/89), na qual alegou, em suma: **(1)** ilegitimidade para responder pela infração da transportadora; **(2)** ilegitimidade passiva e impossibilidade da responsabilização de terceiro em matéria de pena; **(3)** a natureza penal da sanção administrativa; **(4)** nulidade da autuação por ofensa aos princípios da motivação e da finalidade da sanção; **(5)** ausência de prejuízo à fiscalização e caracterização da denúncia espontânea e da boa-fé; e, por fim, **(6)** nulidade da autuação por inexistência de má-fé e por infringência aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Ao apreciar a impugnação (acórdão nº 12-095.920, às fls. 114/119), a **4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro**, por unanimidade de votos, acordou DEIXAR DE ACOLHER A IMPUGNAÇÃO, e considerar devida a exação no montante de R\$ 5.000,00.

Inconformada com a decisão do colegiado a quo, a ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (fls. 165/198), no qual sustenta, em caráter **preliminar**, **(1)** a prescrição intercorrente do direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário; **(2)** a nulidade da decisão recorrida por preterição do direito de defesa; **(3)** que o atraso na prestação da informação ocorreu em virtude de caso fortuito (antecipação da atracação). No **mérito**, **(4)** repisa o argumento de ilegitimidade para responder pela infração da transportadora; **(5)** argumenta, mais uma vez, sobre a inviabilidade de responsabilização de terceiro em matéria penal; **(6)** repete o argumento de que,

in casu, estaria caracterizada a denúncia espontânea; (7) defende que a obrigatoriedade da prestação antecipada de informações no sistema aplica-se apenas ao armador transportador e que houve a prestação das devidas informações; (8) defende a inexistência da tipificação da penalidade aplicada; (9) alega que a atuação fere os princípios da proporcionalidade e da isonomia; (10) expõe a tese de que a atuação incorreu em ofensa ao princípio da motivação; e por fim, (11) argumenta que a atuação afronta o princípio da razoabilidade.

Dando-se prosseguimento ao feito, 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

Este colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

2. Do conhecimento

Não obstante o recurso seja tempestivo, julgo que ele deva ser conhecido apenas parcialmente, dadas as razões a seguir expostas.

2.1. Da violação de princípios constitucionais

No que se refere ao argumento de que a multa aplicada viola os princípios da proporcionalidade, da isonomia e da razoabilidade (**itens 8 e 10** do Recurso Voluntário), diga-se de plano que não cabe a este Colegiado afastar atuação sob o argumento de que representaria ofensa a este ou aquele princípio. O raio de cognição deste órgão julgador restringe-se à apuração da ocorrência (ou não), no caso concreto, da hipótese de incidência da sanção normativamente cominada.

O afastamento da multa, em especial da norma que prevê a sanção cominada, sob o argumento de que a sanção representaria afronta a princípios constitucionais, tais como razoabilidade, proporcionalidade, isonomia ou qualquer outro princípio, significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade das normas jurídicas que prescrevem a referida sanção. 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.

Ademais, o art. 62, ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF), veda aos membros do CARF afastar a aplicação de lei sob o fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário neste particular.

Posto isso, passo à análise das razões de recurso sob os títulos dados pela Recorrente.

3. Das preliminares

3.1. Da prescrição intercorrente

A Recorrente inicia suas razões de recurso informando que impugnou o auto de infração objeto deste processo em **05/06/2015** e que a decisão de primeira instância só veio a ser proferida em **2019**, ou seja, ocorreu *“um lapso temporal de quase 4 anos entre a juntada da defesa e o acórdão de julgamento proferido”*, período no qual, segundo destaca, não ocorreu qualquer ato administrativo, razão pela qual entende que estaria configurada a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/99.

Ademais, com o fito de respaldar seu argumento, a Recorrente cita precedente em que a Junta Recursal da ANAC reconheceu a incidência de prescrição intercorrente em processo destinado a *“julgar a imposição de multa por overbooking”*. A Recorrente observa ainda que *“caso não seja reconhecida [a prescrição], culminará em expresse descumprimento de previsão legal proveniente de lei federal”*.

Defronte dessas alegações, uma primeira observação a ser fazer é que, de acordo com os autos, a decisão de primeira instância (fls. 114/119) não foi proferida em 2019, como afirma a Recorrente, mas, sim, em sessão de julgamento ocorrida em **31 de janeiro de 2018**. A considerar que a impugnação foi interposta em **05/06/2015** (fls. 40), o lapso de tempo entre a interposição e o julgamento foi de **02 (dois) anos e 07 (sete) meses**. Logo, nem mesmo houve a extrapolção do prazo previsto no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/99.

Na obstante, uma segunda observação a ser feita é que a disposição legal suscitada não é aplicável à espécie em julgamento, na medida em que as disposições da lei em comento não tratam dos créditos de natureza tributária. Isso pode ser facilmente extraído da leitura do art. 1º-A da Lei nº 9.873/99, que dispõe expressamente acerca da natureza não tributária do crédito por ele tratado. Além disso, o art. 5º desta lei é claro ao dispor que ela não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.

Por óbvio, que por força do disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), a multa de que trata este processo administrativo não se enquadra na definição de tributo. Por outro lado, é cediço que, em virtude do disposto no § 1º do art. 113 do CTN, a referida

penalidade é crédito de natureza tributária e, como tal, está submetida, por expressa opção do Codex Tributário, ao regime legal atinente aos tributos.

Em se tratando de processo administrativo fiscal, a regência se dá pelas normas contidas no Decreto nº 70.235/72, o qual fora recepcionado pela CF/88 com força de lei e aplica-se aos processos fiscais de forma abrangente, incluindo obviamente os contenciosos vinculados à exigência de créditos tributários, sejam originários de lançamento de tributos ou de aplicação de multas isoladas, sejam elas relacionadas à tributação interna ou ao comércio exterior.

A propósito, acerca da aplicabilidade das disposições do Decreto nº 70.235/72 aos créditos tributários relacionados às operações de comércio exterior, o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) é claro ao dispor:

Art. 768. A determinação e a exigência dos **créditos tributários decorrentes de infração às normas deste Decreto** serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, na forma do Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, art. 2º; e Lei nº 10.336, de 2001, art. 13, parágrafo único).

(grifo nosso)

Vê-se, portanto, que a própria legislação não fez distinção entre os créditos decorrentes de multas aduaneiras dos demais créditos tributários, dispondo que aplica-se a eles as mesmas regras processuais. Sendo assim, não haveria sentido que para créditos apurados dentro de um mesmo rito processual houvesse regras distintas apenas no que se refere à possibilidade de prescrição intercorrente.

Ademais, a considerar a existência de legislação específica para a matéria em litígio, afasta-se a aplicação de lei que não rege os fatos aqui analisados. Nesse diapasão, a decisão da Junta Recursal da ANAC, que, diga-se, não julga processos submetidos ao rito do Decreto nº 70.235/72, não serve como precedente aplicável ao caso destes autos.

Não bastasse isso, a matéria da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal está pacificada no âmbito deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 11, *in verbis*:

Súmula CARF nº 11

Aprovada pelo Pleno em 2006

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Como se observa, por força da Portaria MF nº 277/2018, referida Súmula tem efeito vinculante em relação à administração tributária federal, abarcando, assim, as decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (contra a qual a recorrente expressamente se opôs em face do transcurso de tempo havido entre o protocolo da sua impugnação e o julgamento pela instância a quo), bem como pela Procuradoria da Fazenda Nacional, além, evidentemente, das decisões deste Conselho.

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

3.2. Da nulidade da decisão por preterição do direito de defesa

Nesta preliminar de mérito, a Recorrente pugna pela nulidade da decisão de piso, na medida em que esta teria deixado de apreciar razão de defesa contida na impugnação, qual seja: “o prazo previsto na IN RFB nº. 800/07 não estava vigente na data da efetiva desconsolidação dos dados”. Na esteira de tal argumento, a Recorrente assevera que teve seu direito de defesa preterido nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Compulsando-se o acórdão proferido pelo colegiado a quo (fls. 114/119), vê-se, realmente, o colegiado não se manifestou sobre esse argumento. Acontece que, analisando o conteúdo da peça defensiva (fls. 41/89) também não se constata tópico destinado a tratar do assunto ou mesmo menção a ele.

Não obstante, é preciso destacar que, *in casu*, a data de referência para a prestação da informação (desconsolidação de carga) era 03/12/2010 (atracação da embarcação). Se consultarmos a versão multivigente da IN nº 800/2007¹, veremos que não há qualquer disposição acerca de uma possível suspensão de prazos para as informações a serem prestadas nessa data.

Uma questão que é recorrentemente suscitada nos processos em que se discute a aplicação da multa prevista no 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/1966 diz respeito à norma de vigência estabelecida pelo art. 50 da IN nº 800/2007, *in verbis*:

Art. 50. Os prazos de antecedência previstos no art. 22 desta Instrução Normativa somente **serão obrigatórios a partir de 1º de abril de 2009**. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 899, de 29 de dezembro de 2008)

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. (grifos nossos)

Por força de tal disposição, para as informações a serem prestadas antes de 1º de abril de 2009, deve ser aplicado o prazo estabelecido no parágrafo único do art. 50. Por sua vez, para a prestação de informações a partir de abril de 2009, o prazo a ser aplicado é aquele estabelecido no art. 22 da IN RFB nº 800/2007.

Como, no caso concreto, a obrigação de prestar a informação ocorreu após o dia 1º de abril de 2009, já vigiam os prazos previstos no art. 22 da IN RFB nº 800/2007.

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

3.3. Do caso fortuito

Como última questão preliminar, a Recorrente alega que “o fato que deu origem à autuação ocorreu por circunstâncias alheias à sua vontade”, já que “conforme narra o próprio

¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15753&visao=anotado>

ente autuante, o navio antecipou sua atracação em 9 horas e 59 minutos, não sendo possível para a recorrente prever tal ocorrência”.

Acrescenta que o “o rigor aplicado pelo fiscal não se sustenta, visto que no caso em tela, mesmo não sabendo que a atracação seria antecipada em 9 horas e 59 minutos, a recorrente concluiu a desconsolidação 2 DIAS ANTES DA ATRACAÇÃO PREVISTA PARA O DIA 03/12/2010, às 12h”.

Sustenta ainda que “a antecipação da atracação do navio é evento inevitável, imprevisível e inafastável pela recorrente, haja vista não guardar relação alguma com sua atividade, posto que o navio é operado por um terceiro (armador)”. Ademais, defende que “deve ser aplicado ao caso concreto não só o princípio da razoabilidade, mas também o instituto da fortuidade, que é caracterizado por eventos inevitáveis, o que de plano elimina o nexo de causalidade entre o suposto prejuízo experimentado pela administração e a conduta da recorrente, nos termos do artigo 393 do Código Civil”.

Em que pese o esforço argumentativo dos combativos patronos da Recorrente, entendo que atrasos ou antecipações na chegada de embarcações são eventos ordinários, inerentes à atividade por ela realizada; uma constante no que se refere ao transporte internacional de cargas. Nesse sentido, considero que, no caso concreto, o que se tem é um fortuito interno, incapaz de afastar a responsabilidade da Recorrente.

Objetivando analisar o argumento trazido pela Recorrente com a abrangência que ele demanda, em especial por ser o CASO FORTUITO um instituto jurídico típico do direito civil, julgo adequado destacar quais os critérios previstos na legislação tributária para a integração entre o direito tributário e o direito privado. Com vistas a isso, transcrevo a seguir os dispositivos do CTN que tratam do assunto:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifo nosso)

Verifica-se que o CTN remete à disciplina do direito civil a interpretação dos institutos jurídicos que são próprios daquele ramo do direito e reserva para si a atribuição de efeitos tributários sobre eles. Assim, vejamos o que diz o Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) sobre o instituto do CASO FORTUITO. Tal disciplina encontrar-se prevista no art. 393 do *Codex*, que a Recorrente destaca em sua peça recursal:

Art. 393. O devedor não responde pelos prejuízos resultantes de caso fortuito ou força maior, se expressamente não se houver por eles responsabilizado.

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir. (grifo nosso)

Ao abordar o disposto nesse artigo, o jurista Carlos Roberto Gonçalves destaca que o Código Civil de 2002 não faz distinção entre caso fortuito e força maior. Para esse autor, a

característica principal de ambos é a inevitabilidade². Embora o CC/2002 não os diferencie, Gonçalves os distingue da seguinte forma³:

O caso fortuito geralmente decorre de fato ou ato alheio à vontade das partes: greve, motim, guerra.

Força maior é a derivada de acontecimentos naturais: raio, inundação, terremoto.

O mesmo autor destaca que, segundo a doutrina, a configuração do caso fortuito ou da força maior exige a presença dos seguintes requisitos: o fato deve ser **necessário** (não determinado por culpa), **superveniente, inevitável e irresistível** (fora do alcance do poder humano). E Prossegue aprofundando o assunto ao tratar da diferença entre fortuito interno e fortuito externo⁴:

Modernamente se tem feito, com base na lição de Agostinho Alvim, a distinção entre “fortuito interno” (ligado à pessoa, ou à coisa, ou à empresa do agente) e “fortuito externo” (força maior, ou Act of God dos ingleses). **Somente o fortuito externo, isto é, a causa ligada à natureza, estranha à pessoa do agente e à máquina, excluiria a responsabilidade, principalmente se esta se fundar no risco. O fortuito interno, não.**

[...]

A jurisprudência brasileira admitiu expressamente a distinção entre o caso fortuito externo (força maior) e o caso fortuito interno, identificando, neste último, situações de risco inerentes à atividade do agente. (grifo nosso)

A distinção entre caso fortuito externo e interno na esfera tributária encontra-se exposta de maneira bastante didática na decisão proferida pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do **Recurso Especial nº 1.172.027 - RJ (2009/0245739-4)**. No voto da relatora do caso, a Excelentíssima MINISTRA ELIANA CALMON, destaca-se o seguinte excerto que ajuda a esclarecer a posição daquela Corte Superior acerca do tema:

O fortuito interno, como fato inevitável ocorrido no momento da realização do serviço, não exclui a responsabilidade do transportador, se ele fizer parte de sua atividade e se ligar aos riscos do empreendimento. O mesmo não ocorre com o fortuito externo, que não guarda relação alguma com a atividade do recorrente e aí sim excluiria o seu dever perante o fisco. (grifo nosso)

Note-se que, no entendimento do STJ, determinados acontecimentos, ainda que não possam ser evitados, não serão capazes de afastar a responsabilidade do sujeito passivo, se forem inerentes à atividade por ele exercida. Cabe, então, ao sujeito procurar reduzir os efeitos negativos de sua ocorrência, mas, em ocorrendo, ela não será capaz de afastar a responsabilidade tributária.

Nas próprias decisões proferidas pelo CARF, é possível encontrar precedentes tratando especificamente desse assunto. A título de exemplo, cito:

² Gonçalves, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro – vol. 4: Responsabilidade Civil. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 522/523

³ Ibid., p. 523

⁴ Ibid., p. 524/525

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 12/02/2014

INFRAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE. CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR. BOA-FÉ. INAPLICABILIDADE

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. A prestação de informações pode ser perfeitamente realizada dentro da forma e prazo estabelecidos.

[...]

(Acórdão **3001-001.768**, de 16 de março de 2021, da **3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 11/08/2010

[...]

EMBARCAÇÃO. ANTECIPAÇÃO. DATA PREVISTA PARA ATRACAÇÃO. MULTA. EXONERAÇÃO.

A chegada antecipada de embarcação ao porto, em relação à data originalmente prevista, por si só, não constitui caso fortuito ou motivo de força maior, sendo tal fato incapaz de exonerar o sujeito passivo da multa por ausência de registro de informação no Sistema SISCOMEX.

(Acórdão **3003-001.835**, de 16 de junho de 2021, da **3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**)

Como fora ressaltado pela autoridade fiscal, “o prazo estipulado pelo poder público é prazo mínimo, não há prazo máximo definido, pois o que se cuida é a proteção de um bem jurídico tutelado pelo estado, o controle aduaneiro de cargas estrangeiras”. Ademais, como o que se tem é uma **previsão** de atracação, convém que a Recorrente preste suas informações o quanto antes, precavendo-se de ocorrências do tipo e de possíveis penalidades. *In casu*, isso poderia ter sido feito desde 26/11/2010, a partir das 08:33:46h, quando houve a inclusão do CE MBL 151005205793881 (fls. 06/07).

Ademais, como já tratado em tópico específico deste voto, não incumbe a este Conselho afastar a aplicação de norma sob fundamento de ofensa a princípios constitucionais. Também não é dado analisar a atuação sob o prisma de eventual rigor excessivo da autoridade fiscal, na medida em que, como é sabido, o âmbito de uma atuação desses agentes é plenamente vinculado às disposições normativas.

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

4. Do Mérito

4.1. Das informações efetivamente prestadas

A Recorrente alega que a autuação teria como fundamento a “**NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES**” e que tal alegação “*não foi sustentada*”. Destaca que “*há de se observar a recente mudança na IN RFB nº 800/07, trazida pela Instrução Normativa RFB nº 1.473, de 2 de junho de 2014, que estipulou e clarificou que eventual atraso na prestação de informações, previsto pelo art. 22 seria IMPUTÁVEL SOMENTE AO ARMADOR TRANSPORTADOR, visto que somente este manifesta carga*”. Em síntese, a Recorrente alega sua ilegitimidade quanto à sanção que lhe foi imputada.

Posto isso, tenho que dizer que discordo dessas alegações. Primeiro, porque, diga-se de pronto, a multa objeto desses autos é aplicável não só quando as informações não são prestadas, mas também quando elas são prestadas em desacordo com a forma e/ou **fora dos prazos** estabelecidos em norma editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Segundo, 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 nº 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 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)

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 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:

[...]

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

[...]

IV - o transportador classifica-se em:

[...]

d) desconsolidador, no caso de transportador não enquadrado nas alíneas "a" e "b", responsável pela desconsolidação da carga no destino; e

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

[...]

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

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 os fatos apontados pela autoridade fiscal como ensejadores da aplicação da penalidade discutida nestes autos subsomem-se perfeitamente às previsões normativas supra mencionadas. Vejamos:

De acordo com o auto de infração, a Recorrente “concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico Máster MBL CE 151005205793881 a destempo em 01/12/2010 11:15:40, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o registro extemporâneo do Conhecimento Eletrônico Agregado HBL CE 151005209050131”.

Da análise da documentação acostada aos autos confirma-se que a desconsolidação do Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151005205793881 (fls. 06/07), a partir do registro do conhecimento HBL nº 151005209050131 (fls. 08/09), foi realizada de forma extemporânea, ou seja, fora do prazo estabelecido na IN nº 800/2007, já que o registro do CE HBL ocorreu em 01/12/2010, às 11:15:40h, e a atracação da embarcação, segundo as informações da escala nº 10000414627 (fls. 02/05), aconteceu em 03/12/2010, às 02:59:00h, portanto, extrapolando o prazo mínimo de até 48 horas antes da chegada da embarcação.

Logo, não procede o argumento da Recorrente de que prestou as informações no prazo ou que a infração não seria a ela imputável. Pela documentação juntada aos autos, está claro que a Recorrente, na qualidade de agente de cargas, prestou informação sobre desconsolidação fora do prazo legal, dando ensejo à aplicação da multa prevista no artigo 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

4.2. Da ilegitimidade da recorrente para responder pela infração da transportadora

A Recorrente alega que “está desprovida de acerto a afirmação da Receita Federal de que o artigo 107, inciso IV, alínea “a”, do Decreto-lei nº. 37/1966, permite [sua] responsabilização [...] por infração praticada por terceiros”, pois “os próprios artigos 37, 94, 95 e, em especial, o artigo 100, do Decreto-lei nº. 37/1966, são categóricos ao prescrever que a reponsabilidade é daquele que praticou o ato infracional”.

Exposta a tese, incumbe registrar que, conforme consignado no tópico anterior deste voto, o agente de cargas é o responsável por prestar, na forma e no prazo estabelecidos, pela Receita Federal do Brasil, as informações acerca da desconsolidação de cargas. Assim, nos termos do art. 17 da IN nº 800/07, incumbe-lhe incluir todos os conhecimentos eletrônicos agregados, dentro do prazo previsto no art. 22 da mesma IN.

Portanto, quando tal agente, que é o responsável por prestar essas informações, descumpre o prazo fixado em norma, fica 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; aquele que a cometeu; que possui relação direta com o fato, nos termos do art. 136 do CTN. Trata-se de uma situação fática que não se confunde com a responsabilidade tributária em sentido lato (art. 121, II, c/c art. 128 do CTN), em que a pessoa (jurídica ou física) que não possui relação direta com a situação que constitua o fato gerador (ou seja, não é o contribuinte) acaba incumbida pela lei da responsabilidade de cumprir a obrigação tributária.

Vale dizer que, além da regulamentação contida na IN nº 800/2007, o próprio Decreto-lei nº 37/1966, em seu art. 37, § 1º, atribui aos agentes de carga a responsabilidade de prestar informações sobre as operações que executem e sobre as cargas que desconsolidem, *in verbis*:

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)

Ao passo que a tipificação da infração 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 encontra-se disposta no art. 107, IV, 'e', do Decreto-Lei nº 37/1966, com a seguinte redação:

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)

Ademais, observa-se que tal tipo penal não contém qualquer ressalva quanto à necessidade de se perscrutar a intenção do agente que deu azo à infração ou de se demonstrar a efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, ou seja, amolda-se à regra geral contida no

art. 94, § 2º, da mesma lei, que estabelece a responsabilidade objetiva pelo cometimento de infrações no âmbito aduaneiro:

Art. 94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - **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.** (grifo nosso)

Portanto, conclui-se que, de fato, as disposições do Decreto-Lei nº 37/1966 são categóricas ao prescrever a responsabilidade àquele que praticou a infração, no caso, o agente de cargas que deixa de prestar informações sobre a desconsolidação de cargas na forma e no prazo estabelecido em norma.

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

4.3. Da ilegitimidade em razão da inviabilidade de responsabilização de terceiro em matéria de pena

Neste tópico de seu Recurso, em síntese, a Recorrente alega que *“somente pode responder pelo ato infracional aquele que praticou o fato descrito como ilícito pela legislação (desatendeu a um dever instrumento instituído por lei)”*.

Não há como discordar da argumentação trazida pela Recorrente. Ocorre que é justamente por essa razão que quando um agente de cargas (no caso, a Recorrente) deixa de prestar as informações no prazo e na forma estabelecidos em norma torna-se o agente da infração prevista no art. 107, IV, ‘e’, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Por assim dizer, não se está culminando a penalidade a responsável tributário na acepção ampla do termo e sim ao responsável pela infração (art. 136 do CTN), aquele que deu azo ao seu cometimento, aquele cuja ação ou omissão enquadra-se na previsão genérica da norma. Não se trata de responsabilidade tributária, nos termos do art. 128 do CTN, mas, sim, de responsabilidade pelo cometimento da infração, pois não se está transferindo obrigação que inicialmente cabia a outrem.

No mais, aqui cabem as mesmas razões de decidir dispostas no tópico anterior deste voto.

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

4.4 Da inexistência de tipificação da penalidade

A Recorrente assevera que *“resta comprovado que a autuação modificou ilegalmente os efeitos da não prestação de informações, o que é absolutamente equivocado”* e argumenta que *“a penalidade imposta pelo poder público não admite o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva, pois as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito”*.

A partir do que fora tratado em itens anteriores deste voto, conclui-se que tal argumento não procede, pois a tipificação da infração pelo art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/1966, prevê sua ocorrência não apenas por deixar de prestar informações, mas também por prestá-las fora dos prazos estabelecidos em norma editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Além da tipificação, também a tipicidade ficou demonstrada no caso concreto, já que a Recorrente, na qualidade de agente de cargas, deixou de prestar informações sobre a desconsolidação de cargas no prazo fixado em norma.

Logo, verifica-se que a autuação não recorreu à analogia ou mesmo à interpretação extensiva da norma para enquadrar a situação fática ao tipo penal, visto que na descrição dos fatos contida no auto de infração e na documentação acostadas aos autos está demonstrada a ocorrência de fato que se coaduna com a infração descrita no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/1966.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

4.5. Da denúncia espontânea

A Recorrente invoca o instituto da denúncia espontânea para afastar a multa pelo cometimento da infração. Assevera que *“as infrações de caráter administrativo, isto é, as meramente formais, como é o caso das infrações oriundas do descumprimento de prazo para prestar informações no SISCOMEX-CARGA, foram alcançadas pelo instituto da denúncia espontânea a partir da conversão da Medida Provisória nº. 497/2010 na Lei nº. 12.350/2010, que alterou o §2º do artigo 102 do Decreto-lei nº. 37/66”*.

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 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.

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 o **Acórdão nº 9303-003.552**, de 26/04/2016, rel. Rodrigo da Costa Pôssas, cuja ementa segue reproduzida:

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 07/06/2006

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

A modificação introduzida pela Lei 12.350, de 2010, no § 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66, que estendeu às penalidades de natureza administrativa o excludente de responsabilidade da denúncia espontânea, não se aplica nos casos de penalidade decorrente do descumprimento dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

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 nº 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.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

4.6. Da Ofensa ao Princípio da Motivação

A Recorrente argumenta que *“não conseguiu provar a autoridade aduaneira em que momento a impugnante deixou de prestar informações necessárias ao devido controle da Receita Federal do Brasil, conforme preceitua a Instrução Normativa RFB 800/07, posto que não fundamentou adequadamente sua autuação”*.

Adicionalmente, a Recorrente assevera que *“o auto de infração em questão está totalmente desmotivado, não havendo embasamento que justifique a sustentação da autuação”*, e, em seguida, transcreve o art. 50, incisos I e II e § 1º, da Lei nº 9.784/1999:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Pois bem. Como já tratado acima, tal fundamento não se sustenta quando colocado sob o crivo das normas que estabelecem 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.

Além disso, é preciso dizer que, em se tratando de auto de infração e do processo administrativo fiscal, prevalecem as normas específicas contidas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, entre elas os requisitos da autuação previstos em seu art. 10, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Analisando-se o auto de infração (fls. 10/34), vê-se que se trata de uma peça deveras analítica, que contempla não só os pontos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também oferece motivação explícita, clara e congruente para a exigência fiscal nele consubstanciada. Basta verificar os excertos reproduzidos no relatório deste acórdão.

Posto isso, voto por negar provimento neste particular.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, e, na parte conhecida, por rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato

