



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11128.729667/2014-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3001-002.309 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2023  
**Recorrente** SCHENKER DO BRASIL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 09/06/2010, 22/06/2010

**PREJUÍZO À INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.**

A norma contida no art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 visa impedir que por meio de um mesmo auto de infração ou notificação de lançamento sejam sancionadas infrações com tipificações distintas ou exigidos tributos com regras matrizes de incidência diferentes, dificultando a compreensão da exigência fiscal e o exercício do contraditório. Logo, não há prejuízo à individualização das condutas quando em um só auto de infração são identificadas, individualizadas e sancionadas infrações do mesmo tipo cometidas mais de uma vez por um mesmo sujeito passivo.

**MOTIVAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. 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.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA POR ATRASO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 126.**

O instituto da denúncia espontânea pressupõe a possibilidade de reparação do dano causado. A obrigação de prestar informações dentro do prazo estipulado envolve dois requisitos indissociáveis: a informação e o prazo para prestá-la. Descumprido o prazo, o dano já terá sido causado de maneira irremediável, ainda que o sujeito passivo venha a prestar espontaneamente a informação em momento posterior.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 09/06/2010, 22/06/2010

**MULTA. INFORMAÇÕES NÃO PRESTADAS OU PRESTADAS EM DESACORDO COM A FORMA OU PRAZO ESTABELECIDOS PELA RFB. INCIDÊNCIA A CADA INFORMAÇÃO PRESTADA FORA DO PRAZO.**

A multa estabelecida no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-Lei nº 37/1966 é aplicável a cada informação prestada fora do prazo previsto no parágrafo único do art. 50 da Instrução Normativa RFB nº 800/2007 ou do prazo estabelecido no art. 22 da mesma IN, a depender da data em que a informação deveria ter sido prestada.

**CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IMPEDIMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.**

As hipóteses de suspensão da exigibilidade acarretam restrições ao direito de a Fazenda promover a execução judicial do crédito tributário, mas não são um impedimento à sua constituição.

**LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA. DEVER. RESPONSABILIDADE FUNCIONAL.**

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, CTN). Diante da ocorrência de um fato jurídico tributário, a autoridade administrativa tem o dever de constituir o crédito correspondente para evitar a decadência do direito, ainda que haja controvérsia judicial a respeito da sua exigibilidade.

**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.

**MULTA REGULAMENTAR. RESPONSABILIDADE. DANO AO ERÁRIO. INAPLICABILIDADE.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de insubsistência do auto de infração e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(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).

## Relatório

Por meio do processo em epígrafe, discute-se a controvérsia instaurada em razão da lavratura de auto de infração nº **0817800/06302/14** (fls. 20/44) 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. 22/24 e 39) as seguintes informações que embasaram a presente autuação:

### 1. FATO

#### **OCORRÊNCIA Nº 001 - DATA DE REFERÊNCIA 09/06/2010**

**O Agente de Carga SCHENKER DO BRASIL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA, CNPJ Nº 43823079000163, concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico Sub-Máster MHL CE 151005089909440 a destempo em 9/6/2010 09:27, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o registro extemporâneo do Conhecimento Eletrônico Agregado HBL CE 151005090081329.**

A carga objeto da desconsolidação em comento foi trazida ao Porto de Santos acondicionada no(s) container(es) SUDU5505870, pelo Navio M/V " RIO BLANCO ", em sua viagem 21S, **com atracação registrada em 11/06/2010 02:50**. Os documentos eletrônicos de transporte que ampararam a chegada da embarcação para a carga são: Escala 10000183218, Manifesto Eletrônico 1510501071665, Conhecimento Eletrônico Máster MBL CE 151005087910387, Conhecimento Eletrônico Sub-Máster MHL CE 151005089909440 e Conhecimento Eletrônico Agregado HBL CE 151005090081329.

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 Sub-Máster MHL CE 151005089909440 foi incluído em 8/6/2010 17:58, 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 151005090081329, a empresa **SCHENKER DO BRASIL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA, CNPJ Nº 43823079000163**.

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.

[...]

#### **OCORRÊNCIA Nº 002 - DATA DE REFERÊNCIA 22/06/2010**

O Agente de Carga **SCHENKER DO BRASIL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA, CNPJ Nº 43823079000163**, concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico Máster **MBL CE 151005093284980** a destempo em **22/6/2010 20:32**, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o registro extemporâneo do Conhecimento Eletrônico Agregado **HBL CE 151005098888760**.

A carga objeto da desconsolidação em comento foi trazida ao Porto de Santos acondicionada no(s) container(es) SUDU6031477, pelo Navio M/V " BAHIA NEGRA ", em sua viagem 16S, com atracação registrada em **24/06/2010 00:49**. Os documentos eletrônicos de transporte que ampararam a chegada da embarcação para a carga são Escala 10000195810, Manifesto Eletrônico 1510501136996, Conhecimento Eletrônico Máster **MBL CE 151005093284980** e Conhecimento Eletrônico Agregado **HBL CE 151005098888760**.

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 151005093284980** foi incluído em **14/6/2010 13:24**, 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 151005098888760**, a empresa **SCHENKER DO BRASIL TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA, CNPJ Nº 43823079000163**.

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
09/06/2010	R\$ 5.000,00
22/06/2010	R\$ 5.000,00

Cientificada da autuação, a ora Recorrente apresentou impugnação (às fls. 51/78), na qual alegou, em suma: **(1)** que as informações foram efetivamente prestadas; **(2)** que a autuação caracteriza ofensa aos princípios da **Proporcionalidade, da Isonomia, do Não Confisco e da Razoabilidade**; **(3)** a inexistência da tipificação da penalidade aplicada; **(4)** que a autuação caracteriza ofensa ao princípio da Motivação; **(5)** que no caso concreto estaria caracterizada a denúncia espontânea; e **(6)** que o atraso na prestação da informação ocorreu em virtude de caso fortuito (antecipação da atracação).

Ao apreciar a impugnação (acórdão n.º **08-39.255**, às fls. 114/124), a **2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE)**, por unanimidade de votos, acordou em julgá-la IMPROCEDENTE, mantendo integralmente a exigência fiscal. Em síntese, foram estas as razões de decidir do colegiado a quo:

- 1) Acerca da alegação de ofensa a princípios constitucionais, decidiu-se o seguinte: *“uma vez constatada a ocorrência do fato típico previsto na hipótese de incidência legalmente estabelecida, a norma deve ser aplicada, pois a atuação dos servidores públicos é pautada pelo princípio da legalidade estrita. Sendo assim, por incompetência desta turma, não se aprecia as alegações de ofensa aos princípios constitucionais ou de ilegalidade das normas relativas ao Siscomex Carga, devendo ser aqui examinada somente sua correta aplicação pela autoridade fiscal”*;
- 2) Sobre a ocorrência da denúncia espontânea, o entendimento da decisão de piso foi de que: *“apesar de as infrações de natureza administrativa em geral também se beneficiarem do instituto da denúncia espontânea, tal benefício ocorre somente quando não se tratar de obrigações acessórias sujeitas a prazo certo, cujo prejuízo devido à intempestividade no seu cumprimento torna-se irreparável”*;
- 3) Quanto à alegação de que autuação não apresentaria motivação adequada, a decisão consigna que: *“na descrição dos fatos constam o CE objeto da autuação, a data em que ele foi informado e a data da atracação do navio. Estas informações são suficientes para comprovar o descumprimento do prazo de 48h previsto no art. 22, inc. III da Instrução Normativa RFB n.º 800, de 2007, também citado no auto de infração”*;
- 4) Acerca da inexistência da tipificação da penalidade aplicada, decidiu-se o seguinte: *“no caso em análise, resta configurada a materialidade da infração e incidência da norma, pois somente depois de esgotado o prazo mínimo de 48 h que antecede à atracação do navio, conforme descrito no auto de infração e relatado neste acórdão, o agente de carga informou*

*o(s) CE agregado(s) relativo(s) à carga desconsolidada, sem fato que justificasse tal(is) atraso(s)”;*

- 5) No que tange ao argumento de que as informações foram prestadas, destacam-se os seguintes excertos da decisão: *“observa-se que a autuação não foi motivada pela falta de informação, e sim pela sua prestação fora do prazo determinado pela RFB no art. 22, inc. III e IV da Instrução Normativa RFB n.º 800/2007, conforme autorização legal. Em outras palavras, a infração ocorreu devido a mero atraso das informações (MHL ou HBL) sobre a desconsolidação da carga, independente de dolo ou culpa do próprio desconsolidador ou de terceiro (existe excludente de penalidade por culpa do armador que não se aplica ao caso em análise)”*.

Inconformada com a decisão de piso, a ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (fls. 134/156), no qual sustenta, em caráter **preliminar**, (1) a nulidade do auto de infração em virtude da aplicação de mais de uma multa em relação a um único veículo transportador e de mais de uma multa na mesma autuação; e (2) a insubsistência do auto de infração em razão de tutela antecipada concedida no âmbito de ação judicial ajuizada pela Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Cargas Aérea, Comissária de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC) – processo judicial n.º 0005238-86.2015.4.03.6100. No **mérito**, (3) argumenta que as informações foram efetivamente prestadas; (4) defende a inexistência da tipificação da penalidade aplicada; (5) expõe a tese de que a autuação incorreu em ofensa ao princípio da Motivação; (6) argumenta que estaria caracterizada a denúncia espontânea; e, por fim, (7) defende que não houve dano ao erário.

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

Em virtude da norma contida no artigo 23-B do Anexo II da Portaria MF n.º 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. Das preliminares

### 3.1. Nulidade do Auto de Infração

A Recorrente inicia suas razões de recurso suscitando, como questão preliminar, a nulidade do auto de infração objeto deste processo. Argumenta que, em uma recente decisão, a DRJ São Paulo aplicou a Solução de Consulta Cosit nº 8/08 a caso análogo ao tratado nestes autos, determinando a impossibilidade da aplicação de mais de uma multa em relação a um único veículo transportador. Assevera que equivocou-se a câmara baixa ao decidir com base na Solução de Consulta Interna Cosit nº 2, de 4/2/2016, pois esta se aplicaria apenas a pedidos de retificação. Acrescenta que a lei é clara ao dispor que a administração deve autuar apenas uma multa de R\$ 5.000,00 por navio, conforme art. 729 do Regulamento Aduaneiro.

No mais, a Recorrente defende que *“autuação fiscal jamais poderia ter agrupado 11 MULTAS NO MESMO AUTO DE INFRAÇÃO, OCORRIDAS EM DATAS E NAVIOS DIFERENTES, INCLUSIVE COM INTERVENIENTES DIFERENTES NO PROCESSO DE IMPORTAÇÃO, JÁ QUE SE TRATAM DE ARMADORES TRANSPORTADORES DIFERENTES”*; que isso contraria o disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, ferindo a determinação de individualização das condutas e o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Pois bem. A começar por este último argumento, cumpre registrar que, compulsando o auto de infração, não se observa qualquer prejuízo à “individualização das condutas”. A descrição dos fatos é clara ao atribuir uma multa distinta para cada uma das ocorrências que a autoridade fiscal reputa ser um descumprimento de prazos passível de penalidade. No mais, no auto de infração há a indicação de 02 (duas) ocorrências envolvendo o mesmo tipo de infração; não onze, como ressalta a Recorrente.

O que o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 busca, ao determinar que *“a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade”*, é impedir que em um mesmo auto sejam exigidos diferentes tributos ou aplicadas diferentes penalidades, devido ao risco de que a junção de penalidades com naturezas distintas ou de tributos com regras matrizes de incidência diferentes possa comprometer a compreensão da exigência imposta.

No caso concreto, não se observa nenhum prejuízo, já que a exigência fiscal refere-se a penalidade circunscrita a um único enquadramento legal e a descrição dos fatos contida no auto de infração (às fls. 22/24 dos autos, cujo teor já fora reproduzido no relatório deste acórdão) é suficientemente completa e descreve de maneira detalhada os eventos que ensejaram a sua aplicação.

*In casu*, a unidade do auto de infração é apenas formal. Em termos materiais, o auto descreve as infrações de modo autônomo (ocorrência por ocorrência), com a descrição dos fatos, do sujeito ativo da infração (passivo da penalidade) e da multa correspondente. Tanto é assim, que permitiu à Recorrente suscitar uma ampla discussão acerca do mérito em sua impugnação e no presente Recurso, algo incompatível com a tese de cerceamento do direito de defesa.

Acerca do argumento de que, com base na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 8, de 14/02/2008, haveria vedação à aplicação de mais de uma multa em relação a um mesmo veículo transportador, entendo que também não assiste razão à Recorrente. Vejamos o que diz a ementa da mencionada SCI, *in verbis*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS **DESPACHO DE EXPORTAÇÃO**.  
MULTA POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. REGISTRO NO SISCOMEX DOS  
DADOS APÓS O PRAZO.

Aplica-se a retroatividade benigna prevista na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN, pelo não registro no Siscomex dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria no prazo previsto no art. 37 da IN SRF n.º 28, de 1994, em face da nova redação dada a este dispositivo pela IN SRF n.º 510, de 2005.

Para as infrações cometidas a partir de 31 de dezembro de 2003, **a multa a ser aplicada na hipótese de o transportador não informar, no Siscomex, os dados relativos aos embarques de exportação** na forma e nos prazos estabelecidos no art. 37 da IN SRF n.º 28, de 1994, é a que se refere à alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com a redação dada pela Lei no 10.833, de 2003.

Deve ser aplicada ao transportador uma única multa de R\$ 5.000,00, por se tratar de uma única infração. (grifos nossos)

De plano, é possível constatar que esta SCI aborda especificamente o registro de dados relativos ao embarque de exportação, na forma e nos prazos estabelecidos no art. 37 da IN SRF n.º 28, de 1994, situação que não guarda relação com os fatos discutidos no presente processo. O fato dessa SCI tratar da multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei n.º 37/1966 não implica a sua aplicabilidade a todas as hipóteses em que é possível a incidência da referida penalidade. É preciso destacar que as soluções de consulta se prestam a abordar assuntos específicos e sua força vinculante no âmbito da RFB está adstrita às hipóteses por elas abrangidas (art. 33 da IN RFB n.º 2058, de 09 de dezembro de 2021).

Ademais, se não é permitido aos órgãos julgadores afastarem a aplicação de normas tributárias sob o argumento de inconstitucionalidade (Súmula CARF n.º. 2), muito menos lhes é facultado fazê-lo com base em analogia.

Nessa esteira, perfilho o mesmo entendimento da decisão recorrida de que, no caso concreto, o lançamento é respaldado pela Solução de Consulta Interna Cosit n.º 2, de 4/2/2016, já que a multa foi aplicada devido à prestação de informações sobre a desconsolidação de cargas provenientes do exterior (importação) em desacordo com o prazo estabelecido na IN RFB n.º 800/2007. Eis a ementa desta SCI:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE  
IMPORTAÇÃO. **CONTROLE ADUANEIRO DAS IMPORTAÇÕES**. INFRAÇÃO.  
MULTA DE NATUREZA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA.



A multa estabelecida no art. 107, inciso IV, alíneas “e” e “f” do Decreto-Lei nº37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pela Lei nº10.833, de 29 de dezembro de 2003, **é aplicável para cada informação não prestada ou prestada em desacordo com a forma ou prazo estabelecidos na Instrução Normativa RFB nº 800, de 27 de dezembro de 2007.** As alterações ou retificações das informações já prestadas anteriormente pelos intervenientes não configuram prestação de informação fora do prazo, não sendo cabível, portanto, a aplicação da citada multa. Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº37, de 18 de novembro de 1966; Instrução Normativa RFB nº800, de 27 de dezembro de 2007.

Há que se dizer que esta SCI não trata apenas da aplicabilidade ou não da multa em questão aos pedidos de retificação de informações. Conforme pode ser observado em sua ementa, o objeto dessa solução de consulta são as hipóteses de aplicação da multa estabelecida no art. 107, inciso IV, alíneas “e” e “f”, do Decreto-Lei nº 37 pela não prestação ou pela prestação em desacordo com a forma ou prazo estabelecidos na IN RFB nº 800/2007 de informações destinadas ao controle aduaneiro das importações de forma geral. Tanto é que em sua fundamentação está consignado que:

Assim, depreende-se dos dispositivos transcritos que a multa deve ser exigida para cada informação que se tenha deixado de apresentar na forma e no prazo estabelecidos na IN RFB 800, de 2007. Deve-se ponderar que cada informação que se deixa de prestar na forma e no prazo estabelecido torna mais vulnerável o controle aduaneiro

Como, *in casu*, tem-se a autuação pela prestação intempestiva de informações referentes à desconsolidação de cargas na importação, destaquemos a seguir quais são essas informações e quem são os responsáveis por prestá-las segundo os arts. 17 e 18 da IN RFB nº 800/2007:

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.**

Vê-se que a desconsolidação envolve não só a prestação de informações quanto ao conhecimento genérico (Master Bill of Lading - MBL) como também a inclusão de todos os conhecimentos agregados/filhotes (House Bill of Lading – HBL). Logo, conclui-se que a inclusão de cada conhecimento agregado constitui uma informação distinta. Assim, a cada informação destas que é prestada de forma intempestiva, é cabível a aplicação de uma penalidade distinta. No caso concreto, mais de uma informação não foi prestada dentro do prazo, e sobre cada uma destas foi cobrada a multa correspondente.

Se prevalecesse o entendimento de que a penalidade só poderia ser aplicada uma única vez por navio/viagem, bastaria a incidência da multa em relação a um dos intervenientes que atuaram nesse transporte (e que descumpriu o prazo para a prestação de informações) para

que todos os demais, na mesma situação, se sentissem desobrigados a prestar as informações a seu encargo dentro do prazo estabelecido.

Ou ainda, se um agente de cargas responsável pela prestação de informações sobre várias cargas distintas relacionadas a uma desconsolidação (diversos CEs agregados, por exemplo), só pudesse ser apenado uma única vez, ao perder o prazo para prestar a informação sobre uma dessas cargas, não veria urgência para informar as demais, já que a penalidade seria a mesma.

Se assim fosse, criar-se-ia uma situação esdrúxula, em que se penalizaria na mesma medida sujeitos em situações distintas, ou, pior ainda, penalizar-se-ia uns em detrimento de outros. Além disso, a eficácia da norma que criou a mencionada obrigação praticamente se perderia, o que seria um prejuízo não só para a Aduana, mas também aos contribuintes, pelo provável aumento do tempo de despacho e dos gastos com armazenagem.

Vale lembrar que a desconsolidação tem como objetivo prático principal identificar o real adquirente das mercadorias importadas, fornecendo informações importantes para a identificação de eventuais declarações falsas de carga. Trata-se de informação que antecede o início do procedimento de despacho aduaneiro, servindo de valioso insumo para a análise das cargas. Nesse ponto, apresenta uma diferença fundamental em relação à informação dos dados de embarque na exportação, que, em geral, são prestados após a conclusão do despacho.

No que tange a um possível desrespeito ao art. 729 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), cabe registrar que tal dispositivo trata de infração que envolve contexto fático diverso do abordado neste processo e, portanto, não se aplica a ele.

Por fim, quanto ao citado acórdão da colenda 23ª Turma da DRJ São Paulo, não obstante o devido respeito que tal decisão merece, é fato que, por não se tratar de jurisprudência de caráter vinculante, seus efeitos não se estendem genericamente para além das partes envolvidas no processo administrativo a que diz respeito e, por conseguinte, não vinculam as decisões das turmas deste Conselho.

Portanto, julgo improcedentes os argumentos de que, no caso concreto, a multa deveria ter sido aplicada uma única vez por veículo transportador ou de que em um único auto de infração (unidade formal) só poderia ter sido aplicada uma única penalidade, razão pela qual voto por rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente.

### **3.2. Insubstância do Auto por Decisão Judicial**

Como segunda questão preliminar, a Recorrente defende a tese de que o auto de infração de que trata esse processo seria nulo em razão da antecipação de tutela concedida no processo judicial nº 0005238-86.2015.4.03.6100, no qual figura como requerente a Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC).

Alega que, em razão dessa decisão, a Fazenda Nacional estaria impedida de exigir a penalidade (multa prevista no artigo 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/1966) sempre que os associados da ACTC tenham prestado ou retificado informações durante o exercício de seu direito de denúncia espontânea. Por fim, conclui que *“a lavratura do auto de infração em comento é indevida, já que vai de encontro com a decisão judicial referida [...], razão pela qual deve ser anulada”*.

Posto o argumento, é preciso dizer, em primeiro lugar, que consultando os autos constata-se que o auto de infração foi lavrado em 22/12/2014 (fls. 21), já a decisão que concedeu a antecipação de tutela no processo judicial nº 0005238-86.2015.4.03.6100 foi proferida em 07/08/2015 (fls. 160). Portanto, é inadequado dizer que a lavratura do auto de infração é indevida por contrariar a decisão judicial, já que o auto foi lavrado praticamente 08 (oito) meses antes que fosse proferida a referida decisão.

Mas ainda que o auto de infração tivesse sido lavrado após a concessão da antecipação de tutela em questão, tal fato não implicaria sua nulidade, uma vez que a referida decisão (fls. 157/160) não vedou a possibilidade de autuação. Isso pode ser confirmado pela simples leitura de seu dispositivo:

Ante o exposto, defiro parcialmente a antecipação da tutela para determinar que a Ré se **abstenha de exigir** das associadas da Autora as penalidades em discussão nestes autos, independentemente do depósito judicial, sempre que as empresas tenham prestado ou retificado as informações no exercício de seu legítimo direito de denúncia espontânea, nos termos do artigo 102 do Decreto-lei 37/66. (grifo nosso)

Verifica-se que essa antecipação de tutela impossibilita que a Fazenda Nacional exija o crédito tributário decorrente da multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/1966 nas condições que ela especifica, mas não impede que o auto de infração seja lavrado. Explico:

Por se tratar de uma tutela provisória, essa decisão enquadra-se na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151, V, do Código Tributário Nacional. Todavia, em absoluto, trata-se de uma vedação ao lançamento. Como sabemos, o lançamento não acarreta a necessária e imediata exigência do crédito tributário.

Vale lembrar que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são, antes de tudo, restrições ao direito de a Fazenda promover a cobrança e a execução judicial do crédito. Em sentido oposto, podem ser encaradas como uma garantia para o contribuinte de que, em sua vigência, a Administração não poderá propor a execução judicial ou nela prosseguir, se já proposta. Ao se constatar que não se está diante de uma delas, abre-se espaço para a exigência da obrigação tributária imediatamente.

Outro aspecto a considerar é que, dada à sucessão lógica de eventos tributários, o habitual é que primeiro ocorra a constituição do crédito (por meio do lançamento tributário e da notificação ao sujeito passivo) para que então venha-se a vislumbrar uma das hipóteses de suspensão de sua exigibilidade. A doutrina, no entanto, aponta situações em que a “suspensão” da exigibilidade pode ocorrer antes mesmo que o lançamento seja efetuado. Nesse sentido, Ricardo Alexandre<sup>1</sup> ensina que:

---

<sup>1</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 15. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021. p. 503

Outro ponto digno de nota é que as causas de suspensão do crédito tributário não operam apenas nos casos em que o lançamento já foi efetuado.

**É possível, por exemplo, que seja concedida uma liminar em mandado de segurança mesmo antes da constituição do crédito. Nesse caso, a jurisprudência tem afirmado que a autoridade fiscal não fica impedida de realizar o lançamento, pois o que a liminar suspende é a exigibilidade do crédito e não a possibilidade de constituí-lo. Assim, o crédito pode (e deve) ser constituído, mas sem estipulação de prazo para pagamento e sem imposição de penalidade, devendo-se apor, ao final do documento que instrumentaliza, o lançamento, a expressão "suspensão por medida judicial". (grifo nosso)**

Esse entendimento, inclusive, encontra-se positivado no art. 63 da lei n.º 9.430/1996:

**Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)**

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (~~Vide Medida Provisória n.º 75, de 2002~~)

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (Vide Medida Provisória n.º 75, de 2002) (grifo nosso)

Portanto, ainda que presente uma causa de suspensão da exigibilidade, quando da ocorrência de um fato jurídico tributário, a autoridade tem o dever de constituir o crédito correspondente, sob pena de responsabilidade civil, criminal e administrativa (art. 142, parágrafo único, CTN). Trata-se de uma atividade obrigatória e vinculada, tendo em vista a indisponibilidade do crédito tributário e a obrigatoriedade legal de se efetuar o lançamento tributário com vistas à prevenção da decadência.

Nessa fase (pré-constituição do crédito), o prazo que passa a fluir é o decadencial. Esvaindo-se este prazo, caduca o direito ao crédito tributário e, mais que isso, ocorre a sua extinção, nos termos do inciso V do art. 156 do CTN.

Assim, ainda que haja uma controvérsia judicial acerca da exigência tributária, não há um impeditivo à constituição do crédito, principalmente quando o prazo decadencial está correndo e não se tem ainda uma decisão definitiva sobre a lide (no caso concreto, tem-se uma tutela provisória).

Impedir que, na pendência de uma decisão definitiva, o lançamento fosse realizado, poderia tornar inviável o direito de a Fazenda futuramente exigir o crédito, caso, ao final da lide, a decisão lhe fosse favorável, pois, repita-se, o prazo decadencial está correndo até que o lançamento seja efetuado. Aliás, até por isso, o habitual é que as decisões judiciais, enquanto não haja o trânsito em julgado, não obstem a realização do lançamento.

No mais, é lógico que, em ocorrendo o trânsito em julgado a favor da Recorrente, deverá a Fazenda Nacional não só se abster de exigir o crédito tributário, nos termos em que

dispuser a decisão, como também deverá extinguir os créditos já lançados e que estejam em desacordo com ela.

Logo, não bastasse o fato de o auto de infração ter sido lavrado antes da concessão da tutela provisória, o que por si só já seria motivo para não se cogitar de sua nulidade, a decisão judicial, no caso concreto, não impede a realização do lançamento, não havendo assim que se falar da nulidade do auto também por esse motivo.

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

#### 4. Do mérito

##### 4.1. Das informações efetivamente prestadas

Neste tópico de sua peça recursal, a ora Recorrente argumenta que “a [...] *autuação teria fundamento em suposta ‘NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES’, mas [que] referida alegação não se sustenta*”. Destaca que “*se as informações não tivessem sido prestadas na forma e no prazo estabelecidos pela própria Receita Federal, conforme alegado, não poderiam ser efetuadas quaisquer operações de carga e descarga, conforme Art. 37, § 2º, do Decreto-Lei 37/66*”.

Posto isso, tenho que dizer que discordo dessas alegações. Primeiro, porque 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, verificando a descrição dos fatos contida no auto de infração, constata-se facilmente que a infração ocorreu devido à prestação extemporânea das informações (isso pode ser confirmado a partir dos excertos contidos no relatório deste acórdão). Logicamente, após a informação ter sido prestada (ainda que de forma intempestiva), a vedação prevista no § 2º do art. 37 do Decreto-Lei nº 37/1966 deixou de existir.

A fim de analisar mais detidamente o que levou à autuação no caso concreto, vejamos a disposição legal que tipifica a infração e que comina a sanção aplicada à Recorrente, *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)

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:

#### **1) OCORRÊNCIA Nº 001 - DATA DE REFERÊNCIA 09/06/2010**

De acordo com o auto de infração, a Recorrente “concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico Sub-Máster MHL CE 151005089909440 a destempo em 9/6/2010 09:27, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o registro extemporâneo do Conhecimento Eletrônico Agregado HBL CE 151005090081329”.

Da análise da documentação acostada aos autos, confirma-se que a desconsolidação do Conhecimento Eletrônico (CE) MHL 151005089909440 (fls. 08/09), a partir do registro do conhecimento HBL nº 151005090081329 (fls. 10/11). 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 09/06/2010, às 09:27:03h, e a atracação da embarcação, segundo as informações da escala nº 10000183218 (fls. 04/07), aconteceu em 11/06/2010, às 02:50:00h, portanto, extrapolando o prazo mínimo de até 48 horas antes da chegada da embarcação.



## 2) OCORRÊNCIA N.º 002 - DATA DE REFERÊNCIA 22/06/2010

Segundo o auto de infração, a Recorrente “concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico Máster MBL CE 151005093284980 a destempo em 22/6/2010 20:32, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o registro extemporâneo do Conhecimento Eletrônico Agregado HBL CE 151005098888760”.

Da análise da documentação acostada aos autos, confirma-se que a desconsolidação do Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151005093284980 (fls. 16/17), a partir do registro do conhecimento HBL n.º 151005098888760 (fls. 18/19), foi realizada de forma extemporânea, ou seja, fora do prazo estabelecido na IN n.º 800/2007, já que o registro do CE HBL ocorreu em 22/06/2010, às 20:32:12h, e a atracação da embarcação, segundo as informações da escala n.º 10000195810 (fls. 13/15), aconteceu em 24/06/2010, às 00:49:00h, portanto, extrapolando o prazo mínimo de até 48 horas antes da chegada da embarcação.

Logo, não procede o argumento da Recorrente. Pela documentação juntada aos autos, está claro que ela, 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 n.º 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/2003.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

### 4.2. Da Inexistência de Tipificação da Penalidade

A Recorrente assevera que “a conduta descrita na norma como subsumível à hipótese de autuação é a NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO”. Afirma 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 n.º 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 acostada 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 n.º 37/1966.

Ademais, a referência que a Recorrente faz ao disposto no art. 107, IV, 'c', do Decreto-lei n.º 37/66, para defender que a norma busca punir quem embarça a fiscalização com dolo específico, é improcedente, já que a infração prevista na alínea 'c' (embarço à fiscalização) não se confunde com a estabelecida na alínea 'e' (não prestar informações no prazo). Embora deixar de prestar informações de interesse fiscal dentro do prazo fixado em norma, invariavelmente, constitua um embarço à fiscalização, tal conduta, por específica que é, se enquadra na previsão contida na alínea 'e' (que fora imputada à Recorrente no auto de infração) e não na previsão genérica da alínea 'c' do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei n.º 37/66.

O fato é que tanto o embarço à fiscalização quanto a não prestação de informações no prazo são infrações que prescindem de culpa em sentido amplo. Basta que da ação ou omissão do sujeito decorra o fato típico para que a infração esteja configurada. Isso pode ser facilmente constatado a partir da leitura do art. 94 do Decreto-Lei n.º 37/1966, cujo teor reproduzo abaixo:

**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.

Portanto, no sentido dessas normas, os termos ação e omissão (destacados pela Recorrente quando pugna pela imprescindibilidade de dolo para a ocorrência da infração), estão ligados à conduta (omissiva ou comissiva) que gera (pelo nexo causal) a infração, e não à vontade (dolo) ou à culpa, em sentido estrito, do agente. Como o art. 94 deixa claro, a infração estará configurada quando a conduta, seja ela voluntária ou involuntária, importe inobservância da norma.

A Recorrente ainda alega que “*a norma pretende punir a quem embarce, dificulte ou impeça ação de fiscalização*”. Sobre isso é preciso dizer que a norma contida no artigo 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei n.º 37/66 não exige nenhum resultado naturalístico para a ocorrência da infração.

É inegável, todavia, a necessidade que as informações sobre o veículos e cargas sejam prestadas no prazo estabelecido em norma, pois é a partir delas que a Aduana define o tratamento a ser adotado a cada caso, de forma a racionalizar procedimentos e agilizar o despacho aduaneiro.

O objetivo principal dessa obrigação é o controle aduaneiro. Logo, a informação tempestiva interessa à administração tributária, pois possibilita que se constatem infrações como

o subfaturamento de preços, o erro no enquadramento tarifário e a ausência de recolhimento de direitos antidumping ou compensatório. Assim, embora não seja um requisito para a configuração da infração, o embaraço à fiscalização, devido ao atraso na prestação das informações, acaba sendo uma consequência.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

#### **4.3. Da Ofensa ao Princípio da Motivação**

Neste ponto de sua peça recursal, a Recorrente defende que *“é possível concluir que da simples análise do Auto de Infração combatido, o mesmo é carecedor de fundamento que ampare sua existência, portanto, não há qualquer razão que auxilia a existência do mesmo”* e que *“autoridade aduaneira não conseguiu demonstrar em momento algum que a Recorrente teria deixado de prestar as 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”*.

Por tudo que já foi tratado neste voto, entendo que tal argumento 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.

Analisando-se o auto de infração (fls. 20/44), vê-se que se trata de uma peça deveras analítica, que contempla não só os pontos previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 (regra específica quantos aos requisitos para este tipo de ato), como também oferece motivação explícita, clara e congruente para a exigência fiscal nele consubstanciada (de acordo com a determinação insculpida no art. 50, § 1º, da Lei n.º 9.784/1999). Basta verificar os excertos reproduzidos no relatório deste acórdão e neste voto.

Neste sentido, não se observa a alegada ausência de motivação, já que o auto não só demonstra estar de acordo com as regras específicas que regem o processo administrativo fiscal como também se mostra motivado pelos fatos e normas que ele aponta como fundamento para a autuação, estando, assim, também em consonância com a expressão do princípio da motivação contida no art. 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei n.º 9.784/1999.

Logo, voto por negar provimento neste particular.

#### **4.4. Da Denúncia Espontânea**

A Recorrente invoca o instituto da denúncia espontânea para afastar a multa pelo cometimento da infração. Argumenta que a *“informação supostamente prestada fora de prazo, imputados à Recorrente, a desconsolidação das cargas no Siscomex foi efetuada anos antes da lavratura do auto de infração, corroborando com a determinante aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 102 do Decreto-lei 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 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.

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 n.º 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 n.º 126, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), restando afastado, portanto, o argumento de denúncia espontânea.

Nesse sentido, voto por negar provimento neste particular.

#### **4.5. Da Ausência de Dano ao Erário**

Encerrando suas razões de recurso, a ora Recorrente suscita que da situação descrita no auto de infração (prestação intempestiva de informações acerca de desconsolidações de carga) não decorreu nenhum dano ao erário. Diante disso, conclui que *“uma vez que as cargas foram devidamente informadas no sistema e já que a descarga das mercadorias ocorreu sem nenhuma ressalva por parte da fiscalização aduaneira, podemos afirmar que não houve qualquer dano comprovado à fiscalização”*.

Como já tratado no item 4.2 deste voto, a ocorrência da infração prevista no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei n.º 37/1966 e a imputação da penalidade por ele cominada depende apenas da subsunção do fato à norma. Assim, se o agente de cargas deixa de prestar, dentro do prazo estabelecido na IN n.º 800/2007, as informações acerca das desconsolidações que lhe incumbe realizar, já estará caracterizada a infração; ou seja, a norma não exige nenhum resultado naturalístico para a ocorrência da infração.

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

Portanto, voto por negar provimento neste particular.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente, e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato