



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11131.721026/2012-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.303 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente CMA CGM DO BRASIL AGENCIA MARITIMA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 24/10/2007

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.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. AGENTE MARÍTIMO. NÃO OCORRÊNCIA.

O Agente Marítimo, enquanto representante do transportador estrangeiro no País, é sujeito passivo da multa descrita no artigo 107 inciso IV alínea “e” do Decreto-Lei 37/66. (Súmula CARF nº 185).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PENALIDADE PELA FALTA DE INFORMAÇÃO À ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA. INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO.

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.

PROVA. FATO IMPEDITIVO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. ART. 373, II, DO CPC E ART. 28 DO DECRETO Nº 7.574/2011.

A prova de fato impeditivo à pretensão fiscal incumbe ao sujeito passivo, conforme disposto nas normas contidas no art. 373, II, do Código de Processo Civil e no art. 28 do Decreto nº 7.574/2011.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos que impliquem a análise da constitucionalidade da norma que instituiu a penalidade. Na parte conhecida, por rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, por 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 **0317600/00132/12** (fls. 02/06) 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 informou, no SISCOMEX Exportação, dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação fora do prazo estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, incorrendo em infração punível com a citada penalidade. Foram extraídas dos autos (fls. 04/05) as seguintes informações que embasaram a presente autuação:

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)

O presente Auto de Infração é decorrente de informação prestada pelo transportador, no Siscomex Exportação referente ao Despacho de Exportação nº 2071227310/7.

O transportador, aqui representado pela CMA CGM do Brasil Agência Marítima LTDA, CNPJ consta nas Telas de Consulta Dados de Embarque (Anexo I), é o responsável pela informação no Siscomex Exportação dos dados de embarque da Declaração de Exportação citada neste Auto e deixou de observar o prazo previsto no Art. 37 da IN RFB N° 28/94, com nova redação dada pela IN SRF 1096/2010 ficando, dessa forma, sujeita às penalidades ali previstas

001 - NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE VEÍCULO OU CARGA TRANSPORTADA, OU SOBRE OPERAÇÕES QUE EXECUTAR

Descrição dos Fatos

A empresa CMA CGM do Brasil Agência Marítima LTDA, qualificada neste Auto de e atuando como Transportador, informou, no SISCOMEX Exportação, os dados de embarque referente à Declaração de Exportação de no. 2071227310/7 em

discordância com o preconizado na IN SRF 28/94 e IN SRF 510/2005. conforme atestam os documentos dos Anexos I e II.

De acordo com as telas denominadas Consulta Dados de Embarque e Consulta Histórico Despacho, (Anexo I e II), extraídas do Siscomex Exportação, **o embarque das mercadorias objeto dos referidos despachos de exportação ocorreu 17/10/2007, porém os Dados de Embarque somente foram informados no já citado Sistema, em 26/10/2007, quando deveriam ter sido informados até 23/10/2007. Assim a informação dos dados de embarque ocorreu em discordância com o prazo da IN SRF 28/94 que disciplina a matéria em pauta.**

Conforme a IN SRF n' 28, de 1994, com a redação da IN SRF n' 510, de 2005 abaixo transcrita, o prazo para informação dos Dados de Embarque no referido sistema é de 7 dias.

Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de dois dias, contado da data da realização do embarque. (Redação dada pela IN no 510, de 2005)

§ 1º Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, fluvial ou lacustre, o registro de dados do embarque, no Siscomex, será de responsabilidade do exportador ou do transportador, e deverá ser realizado antes da apresentação da mercadoria e dos documentos na unidade da SRF de despacho.

§ 2º Na hipótese de embarque marítimo, o transportador terá o prazo de sete dias para o registro no sistema dos dados mencionados no caput deste artigo.

Assim sendo, o transportador, aqui representado pela CMA CGM do Brasil Agência Marítima LTDA, cujo CNPJ consta nas Telas de Consulta Dados de Embarque (Anexo I), é o responsável pela informação no Siscomex Exportação dos dados de embarque da Declaração de Exportação já citada neste Auto em relação ao Navio CMA CGM ARISTOTE e deixou de observar o prazo previsto no Art. 37 da IN RFB Nº 28/94, ficando, dessa forma, sujeita às penalidades ali previstas.

Fato Gerador	Valor
24/10/2007	R\$ 5.000,00

(grifo nosso)

Cientificada da autuação, a ora Recorrente apresentou impugnação (às fls. 12/32), na qual alegou, em suma: **(1)** a impossibilidade de aplicação de penalidade a agente marítimo (ilegitimidade passiva) **(2)** que no caso concreto estaria caracterizada a denúncia espontânea; **(3)** que não estaria adstrita ao prazo de 7 dias para registro da DDE; e **(4)** que a autuação caracteriza ofensa aos princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade.

Ao apreciar a impugnação (acórdão nº 12-115.106, às fls. 56/62), a **10ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ)**, por unanimidade de votos, acordou por negar-lhe provimento, mantendo o crédito tributário exigido. Os seguintes excertos da decisão recorrida ilustram bem as razões de decidir do colegiado a quo:

DA LEGITIMIDADE PASSIVA

6. Importante registrar que, de fato, antes da vigência do Decreto-Lei (DL) nº 2.472/1988, não existia previsão legal expressa de responsabilidade tributária do agente marítimo, enquanto representante do transportador estrangeiro.

7. Nesse contexto é que veio a edição da Súmula 192/TFR, de 1985, e jurisprudência contemporânea, estabelecendo naquelas circunstâncias, e naquela época, que o agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não era então considerado responsável tributário, nem se equiparava ao transportador para efeitos do DL nº 37/1966.

8. Observa-se que o entendimento veiculado pelo extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), em sua Súmula 192, há muito já se encontra superado, porquanto em flagrante desacordo com a evolução da legislação de regência.

[..]

11. De fato, o impugnante não nega que representa o transportador estrangeiro, na condição de agente marítimo, motivo pelo qual rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva.

[..]

DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

12. Não há que se falar em denúncia espontânea quanto à infração objeto deste processo, que ocorre quando da violação do prazo previsto para prestação de informações sobre carga, consoante enunciado da Súmula Vinculante nº 126 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

“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”.

DO PRAZO DE 7 (SETE) DIAS

13. A Impugnante alega também a existência do procedimento especial do art. 52, parágrafo único, combinado com o art. 56, inciso III, ambos da Instrução Normativa (IN) SRF nº 28/1994, na redação vigente à época dos fatos, que permitem a apresentação da *“declaração para despacho aduaneiro de exportação”* *“até o 10º (décimo) dia após a conclusão do embarque ou da transposição de fronteira, à unidade da RFB que jurisdiciona o local do embarque das mercadorias”*.

14. É importante observar, no entanto, que o denominado despacho aduaneiro *“a posteriori”* é um procedimento especial que depende de *“pedido do interessado”* e de *“autorização”* *“concedida pelo chefe da unidade local da SRF ou por quem for por ele designado”* e dos demais requisitos impostos pelo art. 55, da IN SRF nº 28/1994, *in verbis*:

[..]

15. Portanto, tratando-se de situação excepcional, caberia à Impugnante juntar aos autos prova de suas alegações, indicando a hipótese em que se enquadra no art. 52, parágrafo único, da IN SRF nº 28/1994, assim como o pedido do interessado *“para formulação da declaração para despacho aduaneiro ‘a posteriori’”*, a autorização *“concedida pelo chefe da unidade local da SRF ou por quem for por ele designado”* e os demais requisitos impostos pelo art. 55, da IN SRF nº 28/1994.

16. Compulsando os autos deste processo não se localiza quaisquer destes documentos.

17. Desta forma, a Interessada não se desincumbiu do seu ônus de provar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor em ver cumprido o prazo de 7

(sete) dias, nos termos do art. 373, inciso II, do Código de Processo Civil e do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, motivo pelo qual não pode ser acatada a alegação de que preenche, em tese, os requisitos para o procedimento especial da declaração para despacho aduaneiro ‘*a posteriori*’.

[..]

DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE

19. A responsabilidade por infrações tem natureza objetiva, uma vez que “*independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”, nos termos do art. 94, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/1966.

20. Desta forma, o fato de o Impugnante alegar que não agiu, com má-fé, fraude ou qualquer intuito, não modifica a penalidade imposta pela lei, cuja multa está de acordo com o intuito do legislador de manter o controle aduaneiro.

Inconformada com a decisão de piso, a ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (fls. 72/89), no qual sustenta, em caráter **preliminar**, (1) a impossibilidade de aplicação de penalidade a agência marítima (ilegitimidade passiva). No **mérito**, (2) defende a extinção da punibilidade pela ocorrência da denúncia espontânea; (3) alega que não está adstrita ao prazo de 07 (sete) dias para registro dos dados de embarque; e, por derradeiro, (4) argumenta que a multa aplicada ofende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

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 nº 343, de 2015, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

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 e da razoabilidade (item ‘V’, subitem ‘C’, do Recurso Voluntário)**, diga-se de plano que não cabe a este Colegiado afastar a aplicação 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 demais razões de recurso na sequência e sob os títulos dados pela Recorrente.

3. Da preliminar

3.1. Impossibilidade de Aplicação da Penalidade em Face da Recorrente, Mera Agência Marítima

A Recorrente dá início às suas razões de Recurso com a tese de que, por ser agência marítima, não teria legitimidade passiva para responder pela penalidade objeto desses autos. Argumenta que, apesar de a DRJ ter entendido ser cabível sua inclusão no polo passivo da atuação, jamais houve a delegação de competência pelo 37 e ss. do Decreto-Lei nº 37/66 para que a RFB, a partir de dispositivos da IN RFB nº 800/07, alargasse o rol dos sujeitos passivos das penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias.

Por fim, a Recorrente destaca que “*em recente sessão extraordinária, a 3ª Turma da Câmara Superior do E. CARF rejeitou, por 6 (seis) votos a 5 (cinco), a edição da 49ª Proposta de Súmula, que tinha a intenção de responsabilizar o agente marítimo, na condição de representante do transportador estrangeiro, por infrações de natureza tributária cometidas no transporte de mercadorias*”

À vista dessa alegação, destaque-se que, analisando a decisão de piso, não se observa que a razão de decidir do colegiado a quo, quanto à alegação de ilegitimidade passiva contida na impugnação, tenha se fundado em dispositivos da IN RFB nº 800/07 editados a partir de uma delegação de competência trazida pelo Decreto-Lei nº 37/66. Aliás, a decisão de piso nem mesmo faz menção à referida IN. Ao decidir sobre esse ponto da peça defensiva, a câmara baixa pondera que a Recorrente representa o transportador estrangeiro, na condição de agente marítimo, e, portanto, seria indevida a alegação de ilegitimidade.

Posto isso, devo dizer que comungo do entendimento esposado pela DRJ em sua decisão, de que a Recorrente, na qualidade de agência marítima, representante no país de empresa transportadora estrangeira, é, nesta condição, a responsável pela prestação das informações de embarque na exportação, nos termos do art. 37 da IN SRF nº 28/1994, e, portanto, sujeito ativo da infração (e sujeito passivo da penalidade) prevista no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei nº 37/1966, quando as deixa de prestar no prazo previsto em norma.

Não se trata de atribuição de responsabilidade por meio da IN nº 800/07, mas sim da responsabilização pelo descumprimento de prazo estabelecido na IN SRF nº 28/1994 para a prestação de informações acerca do embarque de mercadorias na exportação, o que sujeita o responsável por prestá-las à penalidade prevista no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei nº 37/1966. Como, no caso, incumbia à Recorrente informar os dados de embarque, na qualidade de representante do transportador, e segundo a autuação (fls. 02/06) e seus anexos (fls. 07/09) isso se deu se forma intempestiva, restou demonstrado que ela concorreu para a prática da infração, tornando-se responsável pela penalidade correspondente, nos termos do inciso I do art. 95 do citado Decreto-Lei.

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

Nesse sentido, o E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.129.430/SP, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos, decidiu que o agente marítimo, no exercício exclusivo de atribuições próprias, **no período anterior** à vigência do Decreto-Lei 2.472/88 (que alterou o artigo 32, do Decreto-Lei 37/66), **não ostentava** a condição de responsável tributário, devido à inexistência de previsão legal para tanto. Eis trecho da ementa do referido REsp:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AGENTE MARÍTIMO. ARTIGO 32, DO DECRETO-LEI 37/66. FATO GERADOR ANTERIOR AO DECRETO-LEI 2.472/88. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

1. O agente marítimo, no exercício exclusivo de atribuições próprias, no período anterior à vigência do Decreto-Lei 2.472/88 (que alterou o artigo 32, do Decreto-Lei 37/66), **não ostentava a condição de responsável tributário, nem se equiparava ao**

transportador, para fins de recolhimento do imposto sobre importação, porquanto inexistente previsão legal para tanto.

2. O sujeito passivo da obrigação tributária, que compõe o critério pessoal inserto no conseqüente da regra matriz de incidência tributária, é a pessoa que juridicamente deve pagar a dívida tributária, seja sua ou de terceiro(s).

3. O artigo 121 do Codex Tributário, elenca o contribuinte e o responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, assentando a doutrina que: "Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo, pouco importando o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou responsável" (Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compêndio de Direito Tributário", 2º Volume, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2002, pág. 279).

4. O contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN).

5. O responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto), por sua vez, não ostenta liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN).

[...]

11. Conseqüentemente, antes do Decreto-Lei 2.472/88, inexistia hipótese legal expressa de responsabilidade tributária do "representante, no País, do transportador estrangeiro", contexto legislativo que culminou na edição da Súmula 192/TFR, editada em 19.11.1985, que cristalizou o entendimento de que:

"O agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-Lei 37/66."

[...]

14. No que concerne ao período posterior à vigência do Decreto-Lei 2.472/88, sobreveio hipótese legal de responsabilidade tributária solidária (a qual não comporta benefício de ordem, à luz inclusive do parágrafo único, do artigo 124, do CTN) do "representante, no país, do transportador estrangeiro".

[...]

(grifo nosso)

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

No mais, o fato, destacado pela Recorrente, de a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais não ter aprovado a edição de súmula tratando da responsabilidade do agente marítimo por infrações de natureza tributária, não significa posicionamento quanto à impossibilidade de responsabilização desses agentes. Os inúmeros precedentes das turmas da 3ª Sessão de Julgamento, inclusive da própria CSRF, apontam na direção contrária. A título de ilustração, destacam-se apenas alguns precedentes da CSRF a esse respeito:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 08/06/2009

AGENTE MARÍTIMO. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Por expressa determinação legal, o agente marítimo, representante do transportador estrangeiro no País, é responsável solidário com este em relação à exigência de tributos e penalidades decorrentes da prática de infração à legislação tributária. O agente marítimo é, portanto, parte legítima para figurar no polo passivo do auto de infração.

Recurso especial do Contribuinte negado.

(Acórdão **9303-007.648**, de 21 de novembro de 2018, da **3ª Turma da CSRF**)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 27/12/2005

ILEGITIMIDADE PASSIVA. AGENTE MARÍTIMO. INOCORRÊNCIA.

O agente marítimo que, na condição de representante do transportador estrangeiro, em caso de infração cometida responderá pela multa sancionadora da referida infração.

(Acórdão **9303-010.295**, de 16 de junho de 2020, da **3ª Turma da CSRF**)

Além disso, de acordo com as informações trazidas pela Recorrente, a rejeição de proposta de súmula ocorreu em sessão realizada em 03 de setembro de 2019. Entretanto, um enunciado consolidando o entendimento quanto à responsabilidade do agente marítimo, enquanto representante do transportador estrangeiro no país, viria a ser aprovado pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, *in verbis*:

Súmula CARF nº 185

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O Agente Marítimo, enquanto representante do transportador estrangeiro no País, é sujeito passivo da multa descrita no artigo 107 inciso IV alínea “e” do Decreto-Lei 37/66. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, o entendimento quanto à responsabilidade da agência marítima pela multa de que trata esses autos encontra-se atualmente consolidado na jurisprudência deste Conselho por meio do enunciado nº 185, o qual, nos termos do art. 72 do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), é de observância obrigatória por seus membros.

Logo, conclui-se que, na condição de agência marítima e mandatária do transportador estrangeiro, a Recorrente é responsável por prestar, no prazo estabelecido em norma, as informações acerca dos dados de embarque. Ao descumprir esse dever, comete a infração capitulada na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei nº 37/1966, sujeitando-se, com supedâneo no inciso I do art. 95 do mesmo decreto, à penalidade cominada.

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

4. Do mérito

4.1. Da Extinção da Punibilidade pela Ocorrência da Denúncia Espontânea

Como primeiro tópico das questões de mérito, a Recorrente sustenta que “a D. DRJ afastou genericamente a alegação de ocorrência de denúncia espontânea no ato da prestação da informação com fundamento na Súmula nº126 do CARF”. Acrescenta que “a despeito de tratar da matéria objeto do presente auto de infração, o entendimento adotado na Súmula nº 126 deve ser revisto e superado pelo próprio E. CARF”, pois “foi aprovado tendo como base, majoritariamente, diversos acórdãos definidos por meio do voto de qualidade, que foi supervenientemente extinto por intermédio da Lei nº 13.988/2020”.

Em que pese o respeitável argumento da Recorrente, atualmente a Súmula CARF nº 126 permanece vigente e vinculando toda a Administração Tributária Federal, no termos da Portaria ME nº 129 de 01/04/2019. Neste sentido, acertada a decisão da DRJ quanto ao ponto aventado na impugnação, sendo esse inclusive o entendimento que entendo deva ser aplicado por este órgão colegiado também em razão do disposto no art. 72 do RICARF:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

É preciso consignar que 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.

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.

No mais, os precedentes judiciais citados pela Recorrente em sua peça recursal, embora sirvam de fundamento de argumentação, não possuem caráter vinculante por força de Lei. Portanto, seus efeitos não se estendem genericamente a outros casos e não vinculam as decisões das turmas deste Conselho.

Tanto é assim que é possível encontrar até mesmo na Câmara Superior de Recursos Fiscais posicionamento pela inaplicabilidade da denúncia espontânea nos casos envolvendo penalidade pelo descumprimento de prazos. A título de exemplo, cito:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 07/10/2005 a 15/10/2005

[...]

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

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento de deveres instrumentais, como os decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretariada Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350/2010.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

(Acórdão **9303-003.788**, de 26 de abril de 2016, da 3ª Turma da CSRF)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/04/2010

MULTA REGULAMENTAR. INFRAÇÃO ADUANEIRA. INFORMAÇÃO EXTEMPORÂNEA DA CARGA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa por atraso na prestação de informação, no Siscomex, sobre dados de embarque de mercadoria exportada, não é passível de denúncia espontânea porque o fato infringente consiste na própria denúncia da infração. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(Acórdão **9303-003.556**, de 26 de abril de 2016, da 3ª Turma da CSRF)

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.

Nesse sentido, voto por negar provimento neste particular.

4.2. A Recorrente não está adstrita ao prazo de 7 (sete) dias para registro de DDE

Neste tópico de sua peça recursal, a ora Recorrente argumenta que não se encontrava limitada ao prazo de 07 (sete) dias para o registro dos dados de embarque no SISCOMEX e que, portanto, a multa objeto desses autos não é devida. Alega que a fiscalização deixou de observar que as declarações de exportação são regidas também pelo art. 52 da IN SRF nº 28/1994, que disciplina os despachos de exportação com embarque antecipado. Assevera que *“a partir da análise dos extratos do Siscomex claramente se verifica que o despacho em questão foi registrado após o embarque das mercadorias”*. Destaca ainda que, segundo o Código Tributário Nacional, *“a legislação tributária deve ser interpretada do modo menos gravoso ao contribuinte em caso de divergências”*.

Posto o argumento, há que se dizer que assiste razão à Recorrente quando alerta que de acordo com art. 52 da IN SRF nº 28/1994 há a possibilidade de que o registro da declaração para despacho aduaneiro de exportação seja efetuado após o embarque da mercadoria ou sua saída do território nacional. Todavia, a Recorrente deixou de observar que segundo os incisos desse mesmo artigo, essa possibilidade ocorre apenas em casos bastante específicos, o que demonstra seu caráter de excepcionalidade (não por outra razão, tal artigo encontra-se sob o título “PROCEDIMENTOS ESPECIAIS”).

Analisando-se a documentação contida nos autos, não se constata que seja esse o caso. Não há prova alguma de que a exportação se enquadraria em algum dos casos tratados pelos incisos do caput do art. 52 ou de que teria havido autorização do chefe da unidade local da RFB para adoção do referido procedimento em razão de se estar diante de alguma das hipóteses previstas no parágrafo único do mesmo artigo.

Diferentemente do que afirma a Recorrente, os extratos do Siscomex juntados ao autos não indicam que a declaração de exportação a que se refere o auto de infração tenham sido registrada após o embarque das mercadorias. Pelo contrário, cotejando-se as informações contidas no histórico da DE 2071227310/7 (fls. 08/09) com o registro de dados de embarque (fls. 07), conclui-se que não houve embarque antecipado, já que o registro da declaração ocorreu antes do embarque, seguindo, portanto, o procedimento comum.

Vê-se que houve, na sequência: o registro da declaração, a inclusão das presenças de carga, o desembaraço da declaração, o embarque das mercadorias e, por fim, o registro dos dados de embarque depois de ultrapassado o prazo de 07 (dias):

Declaração Exportação	Data do Registro da DE	Inclusão da Presença de Carga	Data do Desembarço	Data do Embarque	Registro dos Dados de Embarque	Fls. Dos Autos
2071227310/7	04/10/2007	06/10/2007	10/10/2007	17/10/2007	26/10/2007	07/09

Portanto, tendo a Recorrente alegado que a declaração de exportação estaria submetida ao procedimento especial de embarque antecipado e que, por isso, não se aplicaria o prazo de 07 (sete) dias para informação dos dados de embarque, incumbia a ela, nos termos do art. 373, II, do Código de Processo Civil e no art. 28 do Decreto nº 7.574/2011, fazer prova nesse sentido, o que não fora feito.

Por outro lado, a documentação juntada aos autos pela fiscalização indica que realmente houve a extrapolação do prazo estabelecido no art. 37 da IN SRF nº 28/994, o que, consequentemente, acarretou a infração prevista no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei nº 37/1966.

Por fim, no caso concreto, não há que se cogitar de dúvida quanto à legislação aplicável. Ou se está diante de uma hipótese de registro antecipado da declaração ou não se está. Portanto, o que determina a aplicação da norma correspondente é a situação fática, que por sua vez, comprova-se a partir dos documentos e registros relacionados ao despacho de exportação objeto de análise. Logo, não se trata de hipótese de adoção de interpretação mais favorável ao sujeito passivo.

Nesse sentido, voto por negar provimento neste particular.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos que impliquem a análise da constitucionalidade da norma que instituiu a penalidade e, na parte conhecida, por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato

