



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



**Processo nº** 12689.721559/2012-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3001-002.304 – 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: 09/01/2008

**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.

**INFRAÇÃO CONTINUADA. EMBARQUES DIFERENTES.  
INAPLICABILIDADE.**

A prestação intempestiva de informações acerca dos dados de embarque de veículos transportadores diferentes caracteriza infrações distintas para fins da incidência da multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei n.º 37/1966, o que torna inaplicável a teoria da infração continuada no caso concreto.

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 n.º **0517600/00506/12** (fls. 02/07) para a aplicação de multa prevista no artigo 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei n.º 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/2003.

De acordo com as informações contidas no referido auto, no **RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO PRATICADA** (fls. 08/09), no **RELATÓRIO FISCAL DE APLICAÇÃO DA MULTA** (fls. 10) e na **PLANILHA 01** (fls. 11), a ora Recorrente informou, no SISCOMEX, dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação fora do prazo estabelecido na Instrução Normativa SRF n.º 28, de 27 de abril de 1994, incorrendo em infração punível com a citada penalidade. Da análise desses documentos, contata-se o seguinte embasamento para a autuação:

**Auto de infração (fls. 04 dos autos):****DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)**

Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações acessórias pelo sujeito passivo supracitado, foram apuradas as infrações abaixo descritas:

001 - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DADOS DE EMBARQUE INFORMADOS FORA DO PRAZO LEGAL ESTABELECIDO

A descrição dos fatos que originaram o presente Auto de Infração encontra-se no Relatório Fiscal da Infração Praticada e no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, anexos a este Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor
09/01/2008	R\$ 5.000,00
09/01/2008	R\$ 5.000,00

[...]

**Relatório Fiscal da Infração Praticada (fls. 08 dos autos):**

1. A empresa **CMA CGM do Brasil Agência Marítima Ltda.**, acima identificada, deixou de registrar, tempestivamente, no Sistema Integrado de Comércio Exterior —SISCOMEX, os dados de embarque referentes às Declarações de Exportação listadas na Planilha 01, anexa a este Auto de Infração. Nesta planilha estão relacionados os dados de embarque informados fora do prazo por Declaração de Exportação — DE. Para cada DE encontram-se informados a data de embarque; a data de informação no SISCOMEX dos respectivos dados de embarque e o número do Conhecimento de Embarque Marítimo. Na coluna "MULTA" foi cobrado o valor de R\$5.000,00 (Cinco mil reais) por data de embarque e navio transportador. O artigo 94 do Decreto-Lei 37, de 18/11/66 diz que: " 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 ".

[...]

**Relatório Fiscal de Aplicação da Multa (fls. 10 dos autos):**

1. A multa aplicada pela infração praticada é de R\$10.000,00 (Dez mil reais), calculada de acordo com a Planilha 01, anexa. A multa aplicada teve como fundamentação legal:

Decreto-Lei no. 37/66, artigo 107, inciso IV, alínea "e", abaixo descrita:

Artigo 107 do Decreto-Lei 37/66: " Aplicam-se ainda as seguinte 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 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 ".

[...]

**Planilha 01 (fls. 11 dos autos):**

PLANILHA 01 - EMPRESA: CMA CGM DO BRASIL AG. MARÍTIMA LTDA/CNPJ: 05.951.386/0002-11  
(DECLARAÇÕES DE EXPORTAÇÃO (DEs) COM DADOS DE EMBARQUE INFORMADOS FORA DO PRAZO LEGAL ESTABELECIDO )

DE (NÚMERO)	CONHECIMENTO (NÚMERO)	DATA DE EMBARQUE	DATA FATO GERADOR	DATA REGISTRO DADOS DE EMBARQUE	DIAS DE ATRASO	MODAL (VIA)	NAVIO TRANSPORTADOR	MULTA
20715737120	BR1362492	01/01/2008	09/01/2008	09/01/2008	1	MARÍTIMA	CMA CGM ITAJAI	R\$5.000,00
20716107279	BR1362388	01/01/2008	09/01/2008	09/01/2008	1	MARÍTIMA	CMA CGM ITAJAI	
20716107368	BR1362477	01/01/2008	09/01/2008	09/01/2008	1	MARÍTIMA	CMA CGM ITAJAI	
20716107490	BR1362480	01/01/2008	09/01/2008	09/01/2008	1	MARÍTIMA	CMA CGM ITAJAI	
20715886681	BR1362218	01/01/2008	09/01/2008	09/01/2008	1	MARÍTIMA	CMA CGM IGUAÇU	R\$5.000,00
<b>VALOR TOTAL DA MULTA</b>								<b>R\$10.000,00</b>

(grifo nosso)

Cientificada da autuação, a ora Recorrente apresentou impugnação (às fls. 24/48), 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)** a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, devido a deficiência na descrição da infração; **(4)** que não estaria adstrita ao prazo de 7 dias para registro da DDE; e **(5)** que a autuação caracteriza ofensa aos princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade.

Ao apreciar a impugnação (acórdão nº **12-113.661**, às fls. 79/93), a **2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ)**, por unanimidade de votos, acordou em julgá-la IMPROCEDENTE e em MANTER o crédito tributário, no montante de R\$ 10.000,00. A decisão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2008

**ILEGITIMIDADE PASSIVA. DESCABIMENTO.**

O interveniente, na qualidade de agência marítima e representante do transportador, é responsável, para todos os efeitos legais e fiscais, pela apresentação dos dados e informações eletrônicas, sobre as operações que execute e respectivas cargas, na forma e no prazo estabelecidos pela Receita Federal do Brasil.

**LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

**PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO INTEMPESTIVA. MULTA. CABIMENTO.**

Comprovada a prestação de informações sobre o embarque fora do prazo legal previsto, resta caracterizada infração cometida, ficando o responsável sujeito à aplicação da respectiva multa aduaneira.

**MULTA REGULAMENTAR. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO EXTEMPORÂNEA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.**

O instituto da denúncia espontânea é incompatível com o descumprimento extemporâneo de obrigação acessória concernente à prestação de informação no sistema aduaneiro, uma vez que tal fato configura a própria infração.

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS (PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE). APLICAÇÃO. DESCABIMENTO.**

Discussões acerca da constitucionalidade das leis exorbitam da esfera de competência das autoridades administrativas, às quais cabe apenas cumprir o que determina a legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

Inconformada com a decisão de piso, a ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (fls. 107/127), 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; (4) defende a tese de que a autuação incorreu em erro material ao aplicar mais de uma multa em uma mesma ação fiscal (ofensa à teoria da infração continuada) e, por fim, (5) 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 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**

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 'D', do Recurso Voluntário)**, diga-se de plano que não cabe a este Colegiado afastar autuação sob o argumento de que representaria ofensa a este ou aquele princípio. 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 n.º 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 n.º 37/66 para que a RFB, a partir de dispositivos da IN RFB n.º 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, há que se dizer, preambularmente, que de fato não houve delegação para que fosse atribuída, por norma regulamentar, responsabilidade não prevista em lei. Acontece que, em relação aos responsáveis por prestar informações sobre veículos e cargas nele transportada, a IN RFB n.º 800/07 não faz outra coisa senão conceituar os possíveis sujeitos da infração, ou seja, aquelas pessoas que obrigadas à prestação das informações o fazem em desacordo com a forma ou prazos. Nesse sentido, a citação feita pela DRJ ao disposto nos arts. 4º e 5º da referida IN, *in verbis*:

**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.**

(grifo nosso)

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. 02/07) e seus anexos (fls. 08/21) 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 n.º 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 n.º 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 das informações com fundamento na Súmula n.º 49 do CARF, na Solução de Consulta COSIT n.º 08/16 e na jurisprudência do STJ relativa ao artigo 138 da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional – “CTN”)” e que “esse entendimento, todavia, se encontra equivocado”.

Ademais, com base no disposto no §2º do art. 32 da IN RFB n.º 800/2007, a Recorrente defende que a própria Receita Federal do Brasil admite a ocorrência da denúncia espontânea em casos análogos ao discutido nesses autos.

Posto o argumento, entendo que foi acertada a decisão do colegiado a quo. Além da Súmula n.º 49 do CARF e da Solução de Consulta COSIT n.º 08/16, há também a Súmula CARF n.º 126, que, de maneira ainda mais específica, expõe o entendimento predominante neste Conselho de que “a denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei n.º 12.350, de 2010”.

Nesse sentido, há que se 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 nº12.350/2010.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

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

## ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/04/2010

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

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

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

Por fim, julgo também não assistir razão à Recorrente quanto ao argumento de que o disposto no 2º do art. 32 da IN RFB nº 800/2007 representaria o entendimento da própria RFB quanto à aplicabilidade da denúncia espontânea a casos análogos aos tratados nestes autos (infrações envolvendo a inobservância de prazos para o cumprimento deveres instrumentais).

Ao se analisar a redação do referido dispositivo, mais precisamente sua parte final, vê-se que a denúncia espontânea de que ele trata refere-se a um tipo específico de infração, àquelas **relativas à carga transportada** em embarcações que chegam ao país. Trata-se, portanto, de infrações relacionadas especificamente às cargas contidas nos veículos transportadores, como, por exemplo, volumes não manifestados, mercadorias manifestadas e extraviadas ou carga a granel em regime de trânsito aduaneiro não encontrada.

Conforme estabelece a parte inicial desse dispositivo, “*a chegada no primeiro porto formaliza a entrada da embarcação no País, caracterizando o fim da espontaneidade*”. Tal disposição vai ao encontro do que estabelece o § 1º do art. 26 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), que fixa o início do controle aduaneiro do veículo transportador desde a sua entrada no território aduaneiro, bem como sobre as mercadorias e outros bens a bordo dele.

Logo, o disposto no 2º do art. 32 da IN RFB nº 800/2007 não reflete o entendimento da Receita Federal do Brasil de que a denúncia espontânea é aplicável às infrações envolvendo o descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos para prestação de informações por ela fixados, até porque isso discreparia diametralmente do entendimento consignado pela própria RFB na já citada Solução de Consulta Interna Cosit Nº 8, DE 30 DE MAIO DE 2016.

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 n.º 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”.

Defronte a tais argumentos, há que se dizer que assiste razão à Recorrente quando alerta que de acordo com art. 52 da IN SRF n.º 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 as exportações se enquadrariam 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 as declarações de exportação a que se refere o auto de infração tenham sido registradas após o embarque das mercadorias. Pelo contrário, cotejando-se as informações contidas nos históricos das DEs 2071573712/0 (fls. 13), 2071206407/9 (fls. 15), 2071610736/8 (fls. 17), 2071610749/0 (fls. 19) e 2071588668/1 (fls. 21) com os seus respectivos registros de dados embarque (fls. 12, 14, 16, 18 e 20), conclui-se que não houve embarque antecipado, já que o registro das declarações ocorreu antes do embarque, seguindo, portanto, o procedimento comum.

Vê-se que houve, na sequência: o registro das declarações, a inclusão das presenças de carga, o desembaraço das declarações, 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 Desembaraço	Data do Embarque	Registro dos Dados de Embarque	Fls. Dos Autos
2071573712/0	19/12/2007	19/12/2007	21/12/2007	01/01/2008	09/01/2008	12/13
2071610727/9	28/12/2007	29/12/2007	29/12/2007	01/01/2008	09/01/2008	14/15
2071610736/8	28/12/2007	29/12/2007	29/12/2007	01/01/2008	09/01/2008	16/17
2071610749/0	28/12/2007	29/12/2007	29/12/2007	01/01/2008	09/01/2008	18/19
2071588668/1	21/12/2007	27/12/2007	27/12/2007	01/01/2008	09/01/2008	20/21

Portanto, tendo a Recorrente alegado que as declarações de exportação estariam submetidas 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 n.º 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 n.º 28/994, o que, conseqüentemente, acarretou a infração prevista no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei n.º 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.

### **4.3. Erro Material na Lavratura do Auto de Infração / Ofensa à Teoria da Infração Continuada**

A ora Recorrente defende que “*a aplicação de mais de uma multa por intermédio de uma única ação fiscal é ato ilegal e arbitrário, que tinha sido superado pela própria Receita Federal, com fundamento na teoria da infração continuada*”. Arrazoa que “*à luz da jurisprudência do STJ, a referida teoria assenta que, diante de duas ou mais infrações administrativas da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem as subseqüentes infrações ser consideradas como continuação da primeira*”.

Julgo que nesse ponto também não assiste razão à Recorrente. No caso concreto, por tudo que fora demonstrado no auto de infração e em sua documentação de suporte, restou claro não se tratar da continuidade de uma mesma infração, mas, sim, de duas infrações distintas. Conforme consta no **RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO PRATICADA** (fls. 08/09), “foi cobrado o valor de R\$5.000,00 (Cinco mil reais) por data de embarque e navio transportador”. Na **PLANILHA 01** (fls. 11), constata-se que as multas incidiram sobre a prestação de informações extemporâneas acerca dos dados de embarque quanto a embarcações diferentes: CMA CGM ITAJAÍ e CMA CGM IGUAÇU.

Conclui-se, então, ser inaplicável, *in casu*, a tese de infração continuada, não havendo, portanto, que se falar de erro material ou nulidade do auto de infração, visto que este fornece informações detalhadas para cada uma das infrações identificadas.

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