



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10907.002042/2009-71  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-008.384 – 3ª Turma  
**Sessão de** 21 de março de 2019  
**Matéria** MULTA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** OCEANUS AGENCIA MARITIMA S/A

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 03/11/2009

AGENTE MARÍTIMO.DADOS DE EMBARQUE. INFORMAÇÃO. PRAZO IMEDIATO. INOBSERVÂNCIA. MULTA. COMINAÇÃO.

Aplica-se a multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) à empresa de transporte internacional ou ao agente de carga que 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do acórdão nº 3102-002.073, proferido pela 2ª Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 03/11/2009*

*MULTA PELA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. AGENTE MARÍTIMO. RESPONSABILIDADE.*

*Agente Marítimo que, em nome próprio, presta informações relativas ao embarque da mercadoria em desacordo com o estabelecido na legislação de regência, responde pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCABIMENTO*

*As penalidades decorrentes do descumprimento de obrigação acessória não se beneficiam da excludente de responsabilidade fixada no art. 138 do CTN.*

*COBRANÇA DE MULTA ISOLADA. LEGALIDADE*

*A incidência de multa isolada, decorrente do descumprimento de obrigação acessória, encontra-se plenamente amparada pela legislação que disciplina o Controle Aduaneiro.*

*REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE NA EXPORTAÇÃO. MULTA DO ART. 107, IV, “E” DO DL 37/1966 (INS SRF 28/1994 E 510/2005). VIGÊNCIA E APLICABILIDADE.*

*A expressão “imediatamente após”, constante da vigência original do art. 37 da IN SRF no 28/1994, traduz subjetividade e não se constitui em prazo certo e invidioso para o cumprimento da obrigação de registro do prazo de registro dos dados de embarque na exportação. Para os efeitos dessa obrigação, a multa que lhe corresponde, instituída no art. 107, IV, “e” do*

*Decreto-lei no 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei no 10.833/2003, somente começou a ser passível de aplicação a partir de fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF no 510/2005 entrou em vigor e fixou prazo certo para o registro desses dados no Siscomex.*

***Recurso Voluntário Provido em Parte***

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito quanto aplicação da multa do art. 107, IV, "e" do Decreto-Lei 37/66, pelo registro extemporâneo dos dados de

embarque na exportação, somente tem aplicação nos casos em que a inobservância da prestação de informações refira-se a fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF nº 510/2005 entrou em vigor e produziu efeitos, considerando que à época, não havia norma que fixava prazo a ser cumprido, posto que o normativo apenas se referia a “imediatamente após”.

No entender da Recorrente a Decisão recorrida está em divergência com outras decisões do Colegiado que entendeu aplicável, para fatos geradores anteriores a 15/02/2005, o prazo de 7 dias para registro dos dados de embarque da exportação, previsto na nova redação do art. 37 da IN SRF nº 28/1994, sob pena de multa em caso de inobservância.

O Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, às e-fls.344 /347.

Contra o acórdão obstaculizado, a Contribuinte também apresentou Recurso Especial, contudo, não foi admitido por ser manifestamente intempestivo, conforme despacho de admissibilidade, às e-fls. 478/481.

Nada obstante, a Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso interposto, às e-fls. 357/375, aduz que o acórdão atacado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o verbete “imediatamente” é, indiscutivelmente, um conceito indeterminado, sendo perfeitamente aceitável a realização dos registros em prazo superior a 7 dias, como no presente caso, seja por questões técnicas, seja por questões comerciais. Requer que seja negado provimento ao recurso especial contrarrazoado, para fins de manter integralmente o v. acórdão nº 3102-002.073, que afastou as multas impostas com base na ausência de norma que estabelecia prazo para comunicação dos embarques realizados antes de 15.02.2015 no SISCOMEX.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato. Devidamente informado passo a decidir.

## **Voto**

Conselheiro Demes Brito- Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial,

responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Decido.

*In caso*, trata-se de processo administrativo fiscal decorrente da aplicação da multa do art. 107, IV, “e”, do Decreto-lei nº 37/66, pela prestação intempestiva de informações no Siscomex de dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação.

Com efeito, a decisão recorrida, deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência relativa aos embarques anteriores a 15/02/2005, sob a justificativa de que, antes da entrada em vigor da Instrução Normativa SRF nº 510/2005, não havia prazo certo e determinado para o cumprimento da obrigação acessória.

Quanto esta matéria, não tenho maiores reflexões, ou mudança de entendimento, continuo pensando do mesmo modo, ou seja, a multa prevista no art. 107, IV, “e”, do Decreto-lei nº 37/66, havia prazo certo e determinado, mesmo antes da IN SRF nº 510/2005, considerando o esclarecimento contido na Notícia SISCOMEX nº 105/94.

Neste sentido, adoto como fundamento em minhas razões de decidir o voto condutor do acórdão nº **9303005.995**, de 29 de novembro de 2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que versa sobre a mesma matéria e Contribuinte, que passa a fazer parte integrante deste voto. Vejamos:

*"O assunto em exame não é novo. Este Colegiado teve oportunidade de discuti-lo recentemente, em decisão tomada nos autos do processo nº 10689.000018/2009-10, acórdão nº 9303--004.244, da relatoria do i. Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Uma vez que partilhe do entendimento expresso no voto, reproduzo excertos dele extraídos, de onde se colhem os fundamentos que deram azo à decisão adotada, que acolho em sua integralidade, como se meus fossem.*

*A matéria, única, diz respeito à aplicabilidade, no ano de 2004, da penalidade capitulada no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei nº 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003. Diz o dispositivo:*

*Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:*

*(...)*

*IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)*

*(...)*

*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 portaaporta, ou ao agente de carga;*

*Como facilmente se vê, a norma legal define com absoluta clareza a situação em que se configura a infração, o montante da penalidade aplicável e de quem ela deve ser exigida. Nenhum desses aspectos está em discussão.*

*Esta última se restringe à parte do dispositivo que remete à Secretaria da Receita Federal a fixação do prazo a ser observado pelos sujeitos passivos nela discriminados. À época dos fatos, tal prazo encontrava-se definido na Instrução Normativa SRF 28/94, nos seguintes termos:*

*Art. 37. **Imediatamente após** realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos. (destaquei)*

*E que essa disposição se refere à infração antes discutida di-lo o ato normativo expressamente:*

*Art. 44. O descumprimento, pelo transportador, do disposto nos arts. 37, 41 e § 3o do art. 42 desta Instrução Normativa constitui embarço à atividade de fiscalização aduaneira, sujeitando o infrator ao pagamento da multa prevista no art. 107 do Decreto-lei nº 37/66 com a redação do art. 5o do Decreto-lei no 751, de 10 de agosto de 1969, sem prejuízo de sanções de caráter administrativo cabíveis.*

*Destarte, a situação parece bastante clara: há norma legal prevendo como infração a conduta de deixar de prestar no prazo informação considerada relevante ao controle aduaneiro. Esse dispositivo legal confere à Secretaria da Receita Federal competência para fixar tal prazo; a SRF o fixa, e o que se discute é se ele pode ou não ser aplicado (!?).*

*Assim colocadas as coisas, e diante das disposições regimentais que nos impedem de afastar ato legal regularmente editado e em vigor, parece-me falecer-nos competência para concluir, como feito pelo relator da decisão recorrida, que o prazo não poderia ser aplicado por não ser certo.*

*Ora, o dispositivo legal apenas exige que haja um prazo e que ele seja fixado pela SRF. Prazo há, dado que a Administração, mal ou bem, exerceu a competência que lhe foi legalmente atribuída. A conclusão parece evidente: deixar de observar tal prazo é deixar de aplicar a Lei.*

*O que nos é lícito fazer é, portanto, apenas interpretar a norma regulatória. Concretamente, fixar o que significa a expressão "imediatamente após" insita no ato normativo. Sobre isso, em nada divirjo das considerações expendidas no acórdão paradigma pelo ex Conselheiro Luiz Sérgio Fonseca Soares, a quem presto as homenagens devidas. Peço vênias para transcrevê-las aqui:*

*Quanto ao prazo do art. 37 da IN SRF 28/94, é descabida a afirmativa de que a expressão "Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria..." possa ter o significado pretendido pela recorrente, a saber "o prazo possível do exportador poder aglomerar dados"(sic, fls ..... ). Primeiro, porque tal entendimento afronta o princípio da isonomia. Segundo, porque seria um prazo em aberto e indeterminado. Terceiro, porque os*

*dados se baseiam nos documentos de emissão do próprio transportador, não sendo razoável que não estejam disponíveis e organizados. Quarto, porque a expressão "imediatamente após" tem sentido unívoco de "de imediato", que significa: 4. Filos. Diz-se de toda relação ou de toda ação em que os dois termos se relacionam sem que haja um terceiro que se interponha como intermediário. 1. Que não tem nada de permeio, próximo. 2 Rápido, instantâneo.... 3. Que (Se) segue, seguinte.: Novo Dicionário Aurélio. Imediato... assim se diz de tudo o que se segue, sem solução de continuidade. É o que vem logo, sem intermeio de qualquer coisa..... Imediato dá, pois, idéia de instantâneo. De igual maneira, o advérbio imediatamente exprime bem a significação do que vem em seguimento, com a necessária presteza e brevidade, tão logo se tenha feito o que lhe antecede."(Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva). A expressão "imediatamente" repele a existência de prazo, sendo contraditório pensar-se em lapso de tempo, em termo inicial e termo final, no caso, entre o embarque da mercadoria e o registro de dados."*

*Disso resulta que, nos termos da IN a ser aplicada, o primeiro ato a ser cumprido pelo exportador, após o embarque da mercadoria, seria fornecer à Administração Aduaneira as informações requeridas, as quais inclusive, bem dito no voto paradigma, já se encontram prontas. Nesses termos, ainda que fossem elas apresentadas no dia seguinte, cabível seria a multa.*

*Para concluir, releva dizer que, a despeito das opiniões particulares que se tenha a respeito da aplicação retroativa dos prazos dilatados pelas instruções normativas que alteraram a IN SRF 28/94, o fato é que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/08<sup>1</sup>, admitiu tal possibilidade. Assim, não me parece razoável que este Conselho ignore uma interpretação do próprio Órgão autuante, flagrantemente favorável à empresa, ainda que, para uns ou outros, a retroação de prazos legais possa parecer indevida.*

*Sopesado isso, resta, contudo, esclarecer que nem mesmo os novos prazos legais beneficiam a autuada no caso concreto. De fato, como se depreende dos autos (e-folhas 62), os dados foram registrados no Siscomex quase quatro meses depois do embarque das mercadorias.*

*Já no que diz respeito à aplicação do excludente de responsabilidade pela infração em face da denúncia espontânea da mesma, trilha-se o mesmo caminho escolhido por ocasião da decisão tomada por este Colegiado nos autos do*

<sup>1</sup> SCI COSIT nº 8, de 14/02/2008, verbis:

“9. Observa-se que o art. 37, com a redação dada pela IN SRF no 510, de 2005, é norma complementar que modificou uma obrigação acessória. O aumento do prazo para o transportador registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, excluiu de sanções os registros feitos depois de 24 horas e antes de dois dias, bem como os registros feitos depois das 24 horas e antes de 7 dias, na hipótese de embarque marítimo. A legislação tributária deixou de definir, como infração, o registro dos dados nesses intervalos de tempo, o que tornou a nova situação jurídica mais benéfica ao transportador, devendo, portanto, ser aplicada a retroatividade benigna disposta na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN, pois deixou de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.”

*processo nº 10283.002493/2009-93, acórdão nº 9303-003.559, da relatoria do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho. Nestes termos, adoto mais uma vez, pela maestria como aborda a matéria, os fundamentos declinados no voto do i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, nos autos do processo nº processo 11128.002765/2007-49, acórdão 3802-00.568, datado de 05 de julho de 2011, como a seguir se reproduz.*

*Do instituto da denúncia espontânea no âmbito da legislação aduaneira: condição necessária.*

*É de fácil ilação que o objetivo da norma em destaque é estimular que o infrator informe espontaneamente à Administração aduaneira a prática das infrações relativas ao descumprimento das obrigações de natureza tributária e administrativa. Nesta última, incluída todas as obrigações acessórias ou deveres instrumentais (segundo alguns) que tenham por objeto as prestações positivas (fazer ou tolerar) ou negativas (não fazer) instituídas no interesse fiscalização das operações de comércio exterior, incluindo os aspectos de natureza tributária, administrativo, comercial, cambial etc.*

*Nesse sentido, resta evidente que é condição necessária para a aplicação do instituto da denúncia espontânea que a infração de natureza tributária ou administrativa seja passível de denúncia à Administração tributária pelo infrator, em outros termos, é elemento essencial da presente excludente de responsabilidade que a infração seja denunciável.*

*No âmbito da legislação aduaneira, com base no teor do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com as novas redações, está claro que as impossibilidades de aplicação do referido instituto podem decorrer de circunstância de ordem lógica (ou racional) ou legal (ou jurídica).*

*No caso de impedimento legal, é o próprio ordenamento jurídico que veda a incidência da norma em apreço, ao excluir determinado tipo de infração do alcance do efeito excludente da responsabilidade por denúncia espontânea da infração cometida. A título de exemplo, podem ser citadas as infrações por dano erário, sancionadas com a pena de perdimento, conforme expressamente determinado no § 2º, in fine, do citado art. 102.*

*A impossibilidade de natureza lógica ou racional ocorre quando fatores de ordem material tornam impossível a denúncia espontânea da infração. São dessa modalidade as infrações que têm por objeto as condutas extemporâneas do sujeito passivo, caracterizadas pelo cumprimento da obrigação após o prazo estabelecido na legislação. Para tais tipos de infração, a denúncia espontânea não tem o condão de desfazer ou paralisar o fluxo inevitável do tempo.*

*São dessa última modalidade todas as infrações que têm, no núcleo do tipo, o atraso no cumprimento da conduta imposta como sendo o elemento determinante da materialização da*

*infração. A título de exemplo, pode ser citado a conduta do transportador de registrar extemporaneamente no Siscomex os dados do embarque da carga transportado em veículo de transporte internacional de carga.*

*Veja que, na hipótese da infração em apreço, o núcleo do tipo é deixar de prestar a informação sobre a carga no prazo estabelecido, que é diferente da conduta de, simplesmente, deixar de prestar a informação sobre a carga. Na primeira hipótese, a prestação da informação intempestivamente materializa a infração, ao passo que na segunda hipótese, a prestação da informação fora do prazo estabelecido, porém antes do início do procedimento fiscal, realizando o cumprimento da obrigação, mediante a denúncia espontânea, com exclusão da responsabilidade pela infração.*

*(...)*

*Logo, no caso em destaque, se o registro da informação a destempo materializou a infração tipificada na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833, de 2003, por conseguinte, não pode ser considerada, simultaneamente, como uma conduta realizadora da denúncia espontânea da mesma infração.*

*De fato, se a prestação extemporânea da informação dos dados de embarque materializa a conduta típica da infração sancionada com a penalidade pecuniária objeto da presente autuação, em consequência, seria de todo ilógico, por contradição insuperável, que a conduta que materializasse a infração fosse, ao mesmo tempo, a conduta que concretizasse a denúncia espontânea da mesma infração.*

*No caso em apreço, se admitida pretensão da Recorrente, o que se admite apenas para argumentar, o cometimento da mencionada infração nunca resultaria na cobrança da referida multa, uma vez que a própria conduta tipificada como infração seria, simultaneamente, a conduta que representativa da denúncia espontânea. Em consequência, tornar-se-ia impossível a imposição da multa sancionadora da dita conduta, ou seja, existiria a infração, mas a multa fixada para sancioná-la não poderia ser cobrada por força da exclusão da responsabilidade do infrator. Tal hipótese, ao meu ver, representaria um contra senso do ponto de vista jurídico, retirando da prática da dita infração qualquer efeito punitivo.*

*Nesse sentido, porém com base em fundamentos distintos, tem trilhado a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme enunciado da ementa a seguir transcrita:*

*TRIBUTÁRIO. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. I - A inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária. De acordo com a moldura fática delineada no acórdão recorrido, deixou a agravante de cumprir obrigação acessória, razão pela qual não se aplica o benefício da denúncia espontânea e não se exclui a multa moratória. "As responsabilidades acessórias*

*autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN" (AgRg no AG nº 490.441/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 21/06/2004, p. 164).*

*II - Agravo regimental improvido. (STJ, ADRESP - 885259/MG, Primeira Turma, Rel. Min Francisco Falcão, pub. no DJU de 12/04/2007).*

*Os fundamentos da decisão apresentados pela E. Corte, foram basicamente os seguintes: (i) a inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária; e (ii) o descumprimento de obrigações acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.*

*Com a devida vênia, tais argumentos não representam o melhor fundamento para a conclusão esposada pela E. Corte no referido julgado.*

*No meu entendimento, para fim de definição dos efeitos do instituto da denúncia espontânea, é irrelevante a questão atinente à natureza intrínseca da multa tributária ou administrativa, isto é, se punitiva (ou sancionatória) ou indenizatória<sup>2</sup> (ou ressarcitória), uma vez que toda penalidade pecuniária tem, necessariamente, natureza punitiva, pois decorre sempre da prática de um ato ilícito, consistente no descumprimento de um dever legal, enquanto que a indenização tem como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa do agente. Essa questão, no meu entendimento, é irrelevante para definição do significado e alcance jurídicos da excludente da responsabilidade por denúncia espontânea em análise, seja no âmbito das penalidades tributárias ou administrativas.*

*É consabido que todo ato ilícito previsto na legislação tributária e aduaneira configura, respectivamente, infração de natureza tributária ou aduaneira, independentemente dela decorrer do descumprimento de um dever de caráter formal (obrigação acessória) ou material (obrigação principal). Ademais, toda obrigação acessória tem vínculo indireto com o fato gerador da obrigação principal, instrumentalizando-o e, dessa forma, servindo de suporte para as atividades de controle da arrecadação e fiscalização dos tributos, conforme delineado no § 2º do art. 113 do CTN".*

## **Dispositivo**

*Ex positis, dou provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.*

---

<sup>2</sup> A origem dessa discussão está na jurisprudência do C. STF (RE nº 79.625/SP) que tratou da natureza jurídica da multa moratória (se punitiva ou ressarcitória), quando julgou questões acerca da aplicação do art. 184 do CTN, que trata dos privilégios do crédito fiscal, no âmbito do processo de falência. Segundo o referido julgado, entendeu a Corte Suprema que a dita multa tinha natureza punitiva.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito