



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.009245/2008-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.537 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2021
Recorrente MAERSK BRASIL BRASMAR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/12/2004

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. OCORRÊNCIA.

O prazo para efetuar lançamento de multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações é de 5 anos contado da data da infração, na forma dos artigos 138 e 139, do Decreto-Lei nº 37/67. Dessa forma, exonera-se do lançamento às parcelas da multa aduaneira que tenham sido atingidas pela decadência.

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.

LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. CLAREZA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descritas com clareza as razões de fato e de direito em que se fundamenta o lançamento, atende o auto de infração o disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, permitindo ao contribuinte que exerça o seu direito de defesa em plenitude, não havendo motivo para declaração de nulidade do ato administrativo assim lavrado.

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

Inaplicável a multa prevista 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, visto que à época do embarque a IN SRF nº 28, de 1994, não dispunha de um prazo e sim de um conceito jurídico indeterminado, "imediatamente após realizado o embarque". Somente com a IN SRF nº 510, de 14/02/2005, DOU de 15/02/2005, houve a determinação de um prazo para que o responsável pela carga, registrasse no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reconhecer a decadência das infrações ocorridas antes da data de 11/12/2003. Os conselheiros Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada) e Pedro Sousa Bispo (Presidente em Exercício) acompanharam a relatora pelas conclusões quanto ao início da infração; (ii) por maioria de votos, a fim de cancelar as multas relativas as informações prestadas dentro do prazo de 7 (sete) dias, com fulcro na retroatividade benigna. Vencidas as Conselheiras Renata da Silveira Bilhim (relatora) e Cynthia Elena de Campos que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luis Cabral. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva (suplente convocado) na reunião anterior.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente) e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-077.785 (e-fls. 144-187), proferido pela 21ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que, por maioria de votos, julgou procedente, em parte, a impugnação, mantendo, também, em parte, o crédito tributário exigido.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/01/2004

A empresa de transporte internacional deixou de prestar informação sobre carga transportada.

O autuado foi impelido a agir em virtude de um ato da fiscalização: o bloqueio do sistema.

A lei designou como responsável solidário o representante no País do transportador estrangeiro.

O exame da proporcionalidade entre o fato infracional e o valor da multa não é passível de exame neste foro, porquanto a autoridade administrativa não pode usurpar a competência do legislador para alterar o valor da multa definido na lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ em São Paulo (SP) e retratado no Acórdão n.º 16-077.785, de 31/05/2017, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 19/11/2008, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa regulamentar, no valor de R\$ 535.000,00, em virtude dos fatos a seguir descritos.

Empresa de transporte internacional/prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta a porta/agente de carga, deixou de prestar as informações sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executou, identificadas em Tabela anexa, parte constante deste Auto, na forma e no prazo estabelecidos pela RFB, na Instrução Normativa RFB n.º 800, de 27 de dezembro de 2007 e Ato Declaratório Executivo Corep n.º 3, de 28 de março de 2008.

Em anexo ao auto de infração - folhas 16 a 68 do processo digital – consta a planilha com a relação dos dados de embarque informados fora do prazo por DDE, a data de embarque de cada DDE, e a data da informação no Siscomex dos respectivos dados de embarque, e quantidade de dias informados fora do prazo por navio, que consolida os efetivos embarques por navio em que houve atraso na informação dos dados de embarque.

Diante do exposto, aplica-se a multa no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), para cada ocorrência relatada na Tabela 1, pelo descumprimento de obrigação acessória (prestação de informação fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil), com base na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei n.º 37, de 18/11/1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 11/12/2008 (fls. 73) o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 08/01/2009, na forma do artigo 56 do Decreto n.º 7.574/2011, de fls. 94 a 237, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante em sua defesa alegou os seguintes pontos:

- ✓ A arguição de decadência de parte do crédito tributário cobrado;
- ✓ A arguição de ilegitimidade passiva;
- ✓ A arguição de vício formal do Auto de Infração – Nulidade;
- ✓ A arguição de não caracterização da infração imposta;
- ✓ A arguição de denúncia espontânea;
- ✓ A arguição da necessária redução da multa aplicada;
- ✓ A arguição de ausência de prejuízo ao erário e da

desproporcionalidade da multa aplicada.

✓ DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, a Impugnante requer seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração ora impugnado, cancelando-se a multa regulamentar por ele imposta, determinando-se, por consequência, o arquivamento do respectivo processo administrativo.

Apenas por hipótese, caso não seja esse o entendimento de Vossa Senhoria, requer-se a redução do valor da multa imposta, nos termos dos fundamentos acima suscitados.

O Contribuinte foi intimado da decisão de primeira instância em 30/06/2017, conforme Aviso de Recebimento de fls. 86v, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 196-222 na data de 17/07/2017, pugnano pelo provimento do recurso e o cancelando da exigência fiscal.

Em síntese, em razões de recurso foram apresentadas com os mesmos fundamentos da peça de impugnação, já relatada. Destacando-se os seguintes argumentos (i) a decadência do parcela do crédito tributário exigido; (ii) a ilegitimidade passiva da Impugnante eis que não é qualificada como transportadora, mas agente de navegação; (iii) vício formal no auto de infração; (iv) os fatos descritos não caracterizam à infração apontada; (v) a denúncia espontânea, antes de iniciado procedimento fiscal, afasta a imposição da multa, assim como descaracteriza a ocorrência de eventual embaraço à fiscalização.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Preliminares e Mérito

Trata-se o presente processo de Autos de Infração à legislação tributária, visando à cobrança de multa no valor de R\$ 535.000,00 (quinhentos e trinta e cinco mil reais) porque a contribuinte teria deixado de prestar as informações sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executou, nos prazos estabelecidos pela RFB, na forma da Instrução Normativa RFB nº 28/94, art. 37. Assim, lhe foi imposta a penalidade descrita na alínea “e”, do inciso IV do art. 107, do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, com redação dada pelo art. 77, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 (fls. 04-09).

Requer a Recorrente a insubsistência do referido Auto de Infração tendo em vista, em síntese: (i) a decadência do parcela do crédito tributário exigido; (ii) a ilegitimidade passiva da Impugnante eis que não é qualificada como transportadora, mas agente de navegação; (iii) vício formal no auto de infração; (iv) os fatos descritos não caracterizam à infração apontada; (v)

a denúncia espontânea, antes de iniciado procedimento fiscal, afasta a imposição da multa, assim como descaracteriza a ocorrência de eventual embarço à fiscalização.

(a) Preliminar: Decadência do parcela do crédito tributário exigido

Alega a Recorrente que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente de obrigação principal ou acessória é de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, na forma do art. 150 e parágrafos, do CTN. Desta forma, tendo em vista que a ciência do auto de infração pela Impugnante se deu no dia 10 de dezembro de 2008, verifica-se a ocorrência da decadência com relação a todos os fatos geradores ocorridos anteriormente ao dia 10 de dezembro de 2003.

Assiste parcial razão à Recorrente nesse ponto. Vejamos:

O prazo para efetuar lançamento de multas administrativas relacionadas ao controle aduaneiro das importações e exportações é de 5 anos contado da data da infração, nos termos do art. 138 c/c art. 139, ambos do Decreto-Lei nº 37/66, *verbis*:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em **5 (cinco) anos**, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração. (grifou-se)

Nesse sentido, deve ser regida pelo art. 139, do Decreto-lei nº 37/66, a contagem do prazo decadencial para que a Aduana formalize a exigência relativa à multa aduaneira relativa à infração ocorrida. Logo, a autoridade administrativa tem o prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da infração para aplicar penalidade cabível ao infrator.

A infração em análise é a seguinte: deixar de prestar as informações ao SISCOMEX relativos aos dados de embarque de mercadorias, no prazo disciplinado na legislação, a contar da data da realização do embarque, na forma do art. 37, da IN nº 28/94:

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

Portanto, no caso presente, como a ação fiscal aborda exportações (DDEs), a contagem do prazo decadencial de cinco anos para que a autoridade competente aplicasse a penalidade ao infrator, inicia-se na data do embarque da mercadoria, sem que haja os respectivos registros no SISCOMEX.

O Auto de Infração foi lavrado em 19/11/2008 (fl. 4) e a **ciência ao sujeito passivo em 11/12/2008**, conforme Aviso de Recebimento de fls. 73. Portanto, restam abarcadas pela decadência as infrações ocorridas antes de 11/12/2003. Ou seja, **a data limite para a aplicação da sanção seria para infrações com data de embarque até 11/12/2003**.

Conforme tabelas anexas ao Auto de Infração (fls. 16 a 68) estariam decaídos os lançamentos referentes às infrações ocorridas **antes da data de 11/12/2003**.

Dessa forma, exonera-se do lançamento às parcelas da multa aduaneira que tenham sido atingidas pela decadência.

Destaco que o Colegiado acompanhou a alegação da decadência pelas conclusões por entender que o prazo decadencial se inicia da data do término do prazo para a apresentação das informações, e não, da data do embarque das mercadorias.

(b) Preliminar: Ilegitimidade Passiva

A Recorrente alega sua ilegitimidade passiva, uma vez que não se qualifica como transportadora, mas sim como mero agente de navegação, motivo pelo qual não é sujeito passivo da infração a ela imputada.

O art. 37, da IN nº 28/94, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, previa o seguinte:

Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitido. (grifou-se)

O Regulamento Aduaneiro¹ também previa que cabe ao transportador prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

Argumenta a Contribuinte que a legislação não menciona representante, mandatário, ou agente, de forma que só o transportador poderia ser autuado pelo eventual descumprimento do prazo em referência. Desta forma, considerando que transportador e agente são figuras jurídicas diversas, a multa ora aplicada não pode subsistir e o auto de infração deve ser declarado nulo, cessando todos os seus efeitos.

Não assiste razão à Recorrente.

Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa que tem capacidade tributária passiva (dever jurídico de pagar o tributo). É o devedor do tributo: É a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, a teor do que determina o art. 121, do CTN.

O conceito de sujeito passivo é gênero, do qual contribuinte e responsável são espécies, como se vê do parágrafo único do art. 121, do CTN. O contribuinte realiza concretamente o fato gerador da obrigação tributária (sujeito passivo direto), enquanto que o responsável tributário, apesar de não realizar o fato gerador, possui obrigação decorrente de disposição expressa de lei, ou seja, é aquele que, de alguma forma, está relacionado com a situação que constitui o fato gerado. Confira os dispositivos legais mencionados:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O **sujeito passivo da obrigação principal** diz-se:

¹ Decreto nº 4.543/2004, no art. 30, assim como o atual Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/09, art. 31.

I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (grifou-se)

A depender do que determina a lei de regência do tributo envolvido, nem sempre as figuras do contribuinte e do responsável recaem sobre a mesma pessoa, o que pode fazer gerar a situação em que uma pessoa seja contribuinte, porque praticou o fato gerador, e outra seja a responsável, porque a lei determina que é ela quem deve pagar o tributo devido.

No caso das obrigações acessórias, aqueles deveres instrumentais no interesse da fiscalização, que podem emergir de um fazer ou não fazer imposto ao sujeito passivo, reza o art. 122, do CTN, que o seu sujeito passivo é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. Noutras palavras, o sujeito passivo da obrigação acessória pode ser o contribuinte ou o responsável, na forma como dispuser a legislação sobre a espécie tributária em questão.

Postas estas considerações, tratando-se da legislação aduaneira, o parágrafo único, inciso II, do art. 32, do Decreto-lei nº 37/66, dispõe que é responsável solidário pelo imposto o representante, no país, do transportador estrangeiro:

Art. 32. É **responsável pelo imposto**:

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro; (grifou-se)

De igual forma, o art. 95, inciso I, do mesmo Decreto-Lei, estabelece a responsabilidade de quem representa o transportador, dispondo que respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a sua prática, ou dela se beneficie:

Art.95 - **Respondem pela infração**:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; (grifou-se)

Assim, o agente marítimo, na qualidade de representante do transportador estrangeiro no país, responde pela infração consistente na prestação de informações sobre embarques de exportação, no SISCOMEX, após referido o embarque, sendo legitimado passivo a figurar no lançamento respectivo.

Ademais, o § 1º, do art. 37, do DL 37/66, com a redação da Lei 10.833/2003, prevê que o agente também possui o dever de prestar informações ao Fisco, nos seguintes termos:

Art. 37. O **transportador deve prestar** à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, **as informações sobre as cargas transportadas**, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

§ 1º O **agente de carga**, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas. (grifou-se)

Os agentes marítimos são os representantes dos navios e dos armadores nos portos, perante às autoridades governamentais e portuárias. Assumem a administração de cada escala do navio, incluindo documentação da embarcação e da carga, controles de origem fiscal, recolhimento de tributos, contato com as autoridades e contratação dos diversos serviços necessários.

Desta forma, embora a Recorrente não seja a transportadora, ela é a representante da transportadora internacional, logo é responsável solidária 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.**

Improcedente, portanto, a alegação da Recorrente.

(c) Preliminar: Vício formal no auto de infração

A Recorrente postula a nulidade do Auto de Infração porque a descrição dos fatos está incorreta, uma vez que é qualificada como transportadora quando, na verdade, é apenas agente marítima. Alega:

- a autoridade aduaneira incorretamente autuou o agente impondo-lhe pena como se transportador marítimo fosse, atribuindo-lhe expressamente pena cominada à pessoa diferente da prevista pelo tipo legal;

- a descrição dos fatos é vaga e não permite identificar com clareza os elementos que ensejaram a aplicação da multa. Não basta juntar documentos ou planilhas, é necessário que os fatos estejam expostos e esclarecidos, pois do contrário, tal procedimento representa flagrante cerceamento de defesa.

Desta forma, postula, tendo em vista os vícios formais acima apontados, na forma do art. 10 do Decreto 70.235/72, a nulidade do auto de infração.

A alegação da Recorrente não é suficiente para causar a nulidade do auto de infração, pois, como mencionado no item (b) acima, ela é representante da transportadora internacional e, como tal, é responsável pelas informações, figurando, assim, como sujeito passivo da obrigação acessória de prestar informações sobre os dados de embarque no SISCOMEX.

A informação destes dados no SISCOMEX é de responsabilidade do transportador que, no caso do transporte ao exterior por via marítima, recebe as mercadorias em seu veículo no porto de embarque nacional e as conduz até o porto de destino no exterior. Geralmente este transportador é empresa estrangeira que a legislação pátria prevê seja

representada no país por pessoa jurídica nacional. A empresa nacional representa e agencia o armador internacional e é ela quem figura como transportador no SISCOMEX, sendo a responsável pela informação dos dados de embarque no sistema. Esta é a situação da Recorrente.

A narrativa dos fatos e do direito constantes no Auto de Infração, fls. 6 a 9, atendem ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, sendo clara e satisfatória para oportunizar a Recorrente a sua legítima defesa e contraditório, de modo que não existe erro na descrição dos fatos, nem erro a gerar cerceamento de defesa.

Nesse passo, transcrevo abaixo pequeno trecho da decisão ora recorrida, que adoto, com lastro no art. 57, § 3º, do RICARF, como razões de decidir:

O fato que ensejou a lavratura do Auto de Infração é certo e definido no seu corpo.

Portanto, resta claro que o interessado tem acesso a todas as informações detalhadas sobre as infrações a ele imputadas, permitindo-lhe o exercício do contraditório e ampla defesa.

A impugnante tem clara ciência do teor da ação fiscal e dos atos normativos invocados no corpo do Auto de Infração que apontam para a prática de irregularidades nas operações de comércio exterior. Basta constatar os argumentos trazidos na impugnação para afastar a motivação apresentada pela fiscalização.

Portanto, sabia do que se defender e assim o fez.

Logo, não há motivos para declaração de nulidade do Auto de Infração.

(d) Mérito: Os fatos descritos não caracterizam à infração apontada no AI

A Recorrente explica que foi acusada de ter descumprido obrigação tributária acessória de registrar no Siscomex, dentro do prazo legal, os dados de embarque dos despachos de exportação. Desta forma, a fiscalização aduaneira lhe imputou a multa prevista no artigo 107, inciso IV, alínea “c” e “e”, do Decreto-Lei nº 37/66:

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

(...)

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

c) a quem, por qualquer meio ou forma, **omissiva ou comissiva, embaraçar, dificultar ou impedir** ação de fiscalização aduaneira, inclusive no caso de não-apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal;

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga; e (grifou-se)

O dispositivo acima transcrito é interpretado pela Recorrente no sentido de que é necessária uma ação ou omissão de modo a embaraçar, dificultar ou impedir a ação de fiscalização. Reconhece sustenta que (i) não praticou nenhuma conduta ativa ou omissiva a

embaraçar, impedir ou dificultar a fiscalização; (ii) nunca houve a intenção de obstruir a fiscalização da Receita Federal do Brasil; e (iii) a Recorrente não poderia ter respondido a nenhuma intimação, tendo em vista que ela nunca existiu, já que não estava em procedimento de fiscalização; motivos pelos quais não há que se cogitar a aplicação da multa exigida.

Além disso, a Recorrente destaca que a redação do art. 37, da IN nº 28/94, vigente à época da ocorrência das supostas infrações, era a seguinte:

Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitido. (grifou-se)

Portanto, a Recorrente defende que a norma acima transcrita, vigente no momento dos fatos ora analisados, não previa um prazo específico para o registro das informações, o que abre espaço para uma ampla interpretação do alcance da expressão '*imediatamente após realizado o embarque da mercadoria*', pois a Recorrente considerou os tramites e questões comerciais, as questões técnicas, e a complexidade das operações no sistema integrado de Comércio Exterior, realizando as averbações oportunamente sem que houvesse qualquer solicitação pela aduana.

Neste ponto, assiste razão à Recorrente. Explico.

No tocante à imposição da multa contida no art. 107, inciso IV, alínea 'c', tem-se que da leitura do dispositivo legal transcrito acima não há dúvida quanto à conduta formal lesiva ao controle aduaneiro, qual seja, a conduta omissiva ou comissiva de embaraçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira, cabendo, entre elas, o destaque para o caso de não-apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal. Destaca-se que, na forma do art. 136, do CTN, a intenção do agente de lesar o Fisco é desnecessária para a imputação da infração.

De fato, ao compulsar os autos do processo administrativo em análise não se encontrou qualquer vestígio de intimações fiscais endereçadas à Recorrente, motivo pelo qual, neste ponto, assiste a ela razão, porque não havia qualquer notificação a responder.

Contudo, a conduta ativa ou omissiva de embaraçar, dificultar ou impedir a ação fiscal não se perfaz apenas com a ausência de resposta à intimação, o embaraço à fiscalização também se configura quando o sujeito passivo da obrigação acessória não observa o disposto no art. 37, da IN nº 28/94, como se pode notar da leitura do art. 44, da mesma IN:

Art. 44. O **descumprimento, pelo transportador, do disposto nos arts. 37, 41 e § 3º do art. 42 desta Instrução Normativa constitui embaraço 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. (grifou-se)

Ou seja, a **inobservância do prazo estipulado** no art. 37, da IN 28/94, a respeito do registro, no SISCOMEX, dos dados de embarque da mercadoria (infração omissiva), constitui uma forma de embaraço à atividade de fiscalização aduaneira, sujeitando o transportador marítimo, ou, no caso dos autos, o agente marítimo, como visto no item (b), ao pagamento de multa no valor de R\$ 5.000,00, conforme previsão legal do art. 107, inciso IV, alínea 'c', do Decreto-Lei nº 37/1966.

Ocorre que, analisando o caso concreto, **verifica-se que os embarques dos navios ocorreram nos anos de 2003 e 2004, quando ainda não havia sido editada a IN SRF n.º 510/2005**, que determinou o prazo específico de 7 (sete) dias para o registro dos dados de embarque no SISCOMEX. Abaixo as duas redações da Instrução Normativa 28/94:

Redação da IN n.º 28/94, com redação vigente na data dos embarques 2003 e 2004:

Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitido. (grifou-se)

Redação da IN n.º 28/94, com redação dada pela IN n.º 510, de 14 de fevereiro de 2005

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.

(...)

§ 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. (grifou-se)

(grifou-se)

Portanto, não se podia aplicar, na época dos fatos, o prazo de 7 (sete) dias para o registro de dados de embarque de mercadoria, na via marítima, tendo em vista que a SRF apenas o estabeleceu em 14/02/2005, por meio da IN SRF n.º 510/2005.

Verifica-se, desta forma, que o auto de infração está fundamentado em norma inadequada para aplicação da sanção imputada à Recorrente.

Dessa forma, nada obstante a legislação aduaneira determine a imputação da penalidade quando se verifica a conduta, no caso omissiva, de embarçar a fiscalização, tendo em vista a inobservância do art. 37, da IN n.º 28/94, é certo que tal dispositivo somente a partir de 14/02/2005 passou a determinar prazo específico para que o sujeito passivo prestasse informações sobre os dados de embarque, de sorte que, se não havia prazo certo no momento dos embarques ora analisados (em 2003 e 2004), não há que se falar em infração.

Conforme art. 37, da IN SRF n.º 28/94, com a redação vigente à data dos fatos, a forma estabelecida pela Receita Federal para a prestação de informações relativas ao embarque de mercadoria seria o registro dos seus dados no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex. O momento para a efetivação destes registros era “imediatamente após realizado o embarque da mercadoria”. **O termo “imediatamente”, no caso, pode levar à interpretação de que o prazo seria indeterminado ou que seria no instante seguinte ao do embarque.**

De uma ou de outra forma, não pode a imposição da penalidade se sustentar, pois se “imediatamente” implica um prazo indeterminado, não há como aplicar a pena sob a alegação de que o prazo de 7 (sete) dias, ou qualquer outro, foi descumprido; e, se o termo “imediatamente” significa que o transportador ou o agente de carga deve proceder aos registros do embarque nos instantes seguintes a este, vale dizer, nos segundos ou minutos seguintes, então, este termo não define um prazo.

Determinar que alguém deve fazer algo imediatamente não pode ser equiparado a dar um prazo a este alguém para fazê-lo.

A própria RFB reconheceu a impropriedade de se exigir que o registro dos dados de embarque se fizesse nos instantes seguintes à sua efetivação, de modo que expediu a Notícia Siscomex n.º 105/1994, disciplinando que o termo “imediatamente” deveria ser entendido como “em até 24 horas da data do efetivo embarque da mercadoria”.

Noutra direção, já que a Notícia Siscomex não possui caráter normativo, nem sequer consta da Portaria SRF n.º 1, de 02/01/2001, que disciplina a edição de atos de natureza tributária e aduaneira, de atos administrativos, despachos e correspondência da Secretaria da Receita Federal, o prazo de 24 horas nela referido não pode ser considerado como o prazo a ser exigido do transportador ou agente de carga.

Neste sentido já se pronunciou este Conselho nos acórdãos n.º 3302-004.303, julgado em 25 de maio de 2017, de relatoria da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar e n.º 3302-006.098, julgado em 25 de outubro de 2018, de relatoria do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, cujas ementas transcrevo abaixo, respectivamente:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/12/2003

REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE NA EXPORTAÇÃO. NORMA POSTERIOR AO EMBARQUE. VIGÊNCIA. INAPLICABILIDADE

Inaplicável a multa prevista na alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 77 da Lei n.º 10.833, de 2003, visto que à época do embarque a IN SRF n.º 28, de 1994, não dispunha de um prazo e sim de um conceito jurídico indeterminado, “imediatamente após realizado o embarque”. Somente com a IN SRF n.º 510, de 14/02/2005, DOU de 15/02/2005, houve a determinação de um prazo para que o responsável pela carga, registrasse no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

(***)

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 02/08/2004 a 29/08/2004

(...)

REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE NA EXPORTAÇÃO. MULTA DO ART. 107, IV, “E” DO DL 37/1966 (IN SRF 28, de 1994, IN SRF 510, de 2005 e IN SRF n.º 1.096, de 2.010). VIGÊNCIA E APLICABILIDADE. NOTÍCIA SISCOMEX.

A expressão “imediatamente após”, constante da vigência original do art. 37 da IN SRF n.º 28, de 1994, traduz subjetividade e não possui delimitação jurídica objetiva a determinar o cumprimento da obrigação de registro dos dados de embarque. Para os

efeitos dessa obrigação, a multa que lhe corresponde, instituída no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-lei n.º 37, de 1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833, de 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 n.º 510, de 2005 entrou em vigor e fixou prazo certo para o registro desses dados no Siscomex.**

(grifou-se)

Deste modo, entendo que o prazo para registro de informações de embarque no SISCOMEX somente foi estabelecido com a edição da IN SRF n.º 510, de 14 de fevereiro de 2005. Assim, somente após a sua entrada em vigor é que se pode dizer que o prazo foi descumprido para possibilitar a aplicação de eventual multa aduaneira.

Não vejo, pois, como manter a autuação nos termos em que formalizada, especialmente, porque à época dos fatos não havia um prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal para a efetivação dos registros dos dados de embarque de mercadoria destinada ao exterior, motivo pelo qual dou provimento ao recurso voluntário, consideradas prejudicadas as demais alegações da Recorrente.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento o Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Com a devida vênia à Ilustre Relatora redijo divergência em relação ao voto vencido por maioria apenas no que diz respeito a alínea d, do Mérito, a respeito da afirmação de que os fatos descritos não caracterizariam a infração em razão de não haver um prazo específico para se cumprir a obrigação tributária acessória de registrar no Siscomex, dentro do prazo legal, os dados de embarque dos despachos de exportação.

No mais, acompanho integralmente o voto vencido com relação às questões preliminares.

A referida obrigação acessória está prevista no artigo 37, da IN RFB n.º 28/1994, conforme se transcreve a seguir:

Redação da IN n.º 28/94, com redação vigente na data dos embarques 2003 e 2004:

Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitido. (grifou-se)

Alega a Recorrente que o termo “imediatamente”, conforme expresso no texto do referido artigo não definiria um prazo específico para o cumprimento da referida obrigação acessória, nos termos do trecho de seu Recurso Voluntário, o qual reproduzo a seguir:

“O fato de não existir um prazo específico à época dos fatos abre espaço para uma ampla interpretação do alcance da expressão IMEDIATAMENTE, pois a recorrente considerou os tramites e questões comerciais, as questões técnicas, e a complexidade das operações no sistema integrado de Comércio Exterior, realizando as averbações oportunamente sem que houvesse qualquer solicitação pela aduana.”

Alega ainda que esta inconsistência teria feito a Receita Federal introduzir um prazo específico com a redação apresentada pela IN RFB n.º 510/2005, o qual passou a ser de 7 (sete) dias para os embarques marítimos.

De fato, o termo imediatamente é vago e sujeito a dúvidas em razão de seu alcance, no entanto, a Receita Federal delimitou um entendimento a respeito do alcance deste termo, através da Notícia Siscomex n.º 105/1994, onde se considera o prazo de 24 (vinte e quatro) horas, do efetivo embarque da mercadoria, para se registrarem no Siscomex as devidas informações de embarque.

A Ilustre Relatora argumenta que a Notícia Siscomex não poderia ser considerada como ato normativo aplicável em razão da Portaria SRF n.º 1/2001, não prevê-la expressamente como ato de natureza tributária e aduaneira, em razão de não contar da lista discriminada no seu artigo 2.º.

Peço a devida vênia para discordar, em razão de que o § 2.º, do artigo 1.º, da referida Portaria SRF é claro em definir que não se afasta a possibilidade de outros atos previstos em legislações específicas “*como avisos, editais, intimações, certidões de débito, autos de infração, autos de apreensão, mandados de procedimento fiscal, etc.*”

Também destaco que o Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, assim discrimina as Normas Complementares à legislação tributária:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”(grifo nosso)

Considero as notícias Siscomex como representativas de práticas reiteradas observadas pela autoridade administrativa e compatível com a Portaria SRF n.º 1/2001.

Sendo assim, não se pode afirmar que não houvesse qualquer prazo objetivo para o cumprimento da obrigação acessória, ademais, o termo “imediatamente” denota urgência, decorrente da necessidade da gestão do estoque de cargas em área de controle aduaneiro e na administração de sua movimentação dentro de Zona Primária, sendo completamente incompatível com a interpretação de indeterminação.

No entanto, tenho que reconhecer que a introdução do prazo de 7 (sete) dias para o registro dos dados de embarque no Siscomex, pela IN RFB nº 510/2005, implica em enquadrar o caso em questão nos termos da alínea b, do inciso II, do artigo 106, do CTN.

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”(grifo nosso)

Desta forma, entendo que o prazo estabelecido pela IN RFB nº 510/2005 deve retroagir para servir de definição do marco temporal necessário ao cumprimento da referida obrigação acessória superando aquele estabelecido pela Notícia Siscomex, no caso em comento.

Da análise da relação de eventos que deram origem a aplicação da multa regulamentar em questão, apresentada no auto de infração, constatamos que todas as informações foram prestadas em prazo igual ou superior a 8 (oito) dias contados da data de embarque, de forma a que não há o que se reformar na decisão de primeira instância.

Sendo assim, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, adotando o voto da Relatora nas questões preliminares, e negando provimento às demais alegações da Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral