



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12689.000115/2009-38  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.543 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2021  
**Recorrente** AGENCIA MARITIMA GRANEL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2004

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.

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 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, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Renata da Silveira Bilhim (relatora) e Cynthia Elena de Campos que davam parcial provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís 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 Luís 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 n.º 11-42.400 (e-fls. 782-793), proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

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

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2004

PRESTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DOS DADOS DE EMBARQUE.

O registro dos dados de embarque, no Siscomex, relativo à mercadoria destinada à exportação realizado fora do prazo fixado constitui infração pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 37 da Instrução Normativa SRF n.º 28, de 1994 sujeitando o transportador à multa prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966.

PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. DENUNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não alcança as penalidades aplicadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias, como é o caso da informação dos dados de embarque de mercadoria destinada à exportação prestada fora do prazo estabelecido normativamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Não será deferida a perícia quando os autos reuniram os elementos necessários à formação da convicção do julgador.

RELEVAÇÃO DE PENALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA EXAME.

A relevação de penalidade somente poderá ser exercida dentro dos limites e condições estabelecidos em lei, e pela autoridade para tanto competente.

Impugnação Improcedente

## Crédito Tributário Mantido

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ em Recife (PE) e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 04 do processo eletrônico), levantamento realizado na Seção de Fiscalização Aduaneira da Alfândega do Porto de Salvador, para o ano de 2004, constatou que o interessado deixou de prestar informação dos dados de embarque, no Siscomex, na forma e prazo estabelecidos pela RFB, referente a 45 (quarenta e cinco) embarques realizados por navios por ela representados.

Tal conduta, segundo a autoridade fiscal, configuraria descumprimento do prazo na informação dos dados de embarque no Siscomex, sujeitando o infrator à multa de R\$ 5.000,00 por embarque, perfazendo um total de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais).

Ressalta a fiscalização que em anexo ao auto de infração encontra-se a relação de dados de embarque informados fora do prazo por DDE. Nessa tabela se encontra, também, informada a data de embarque para cada DDE, e a data de informação no Siscomex dos respectivos dados de embarque. Na coluna denominada "VIAGEM" foram consolidados os efetivos embarques por navio em que houve atraso na informação dos dados de embarque.

Devidamente cientificada o contribuinte apresenta impugnação, com base sinteticamente nos seguintes fundamentos:

a) alega sua ilegitimidade passiva, pois não se encontra investida na figura de "TRANSPORTADOR INTERNACIONAL", mas sim, de Agência de Navegação Marítima da empresa transportadora. Transcreve ementas de julgados do STJ e súmula do extinto TFR;

b) solicita a aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional, ao argumento de que (imagem extraída da peça impugnatória original):

2.7. Conforme consta da fundamentação legal do Auto de Infração ora impugnado, as operações de exportação que ensejaram a aplicação da penalidade de multa, ocorreram nos meses de janeiro/2004 a dezembro/2004, sendo que a comunicação dos respectivos embarques deu-se até dezembro/2004, ou seja, sem que houvesse qualquer procedimento de fiscalização instaurado pela Alfândega do Porto de Salvador para apurar eventuais irregularidades quanto a informação no Siscomex dos aludidos embarques.

c) o auto de infração ofende ao princípio da estrita legalidade, posto que os próprios AFRFB autuantes, para fundamentar a exigência da penalidade de multa lançada, fazem expressa menção ao artigo 37, da IN/SRF n.º 28/94, com as posteriores alterações da IN/SRF n.º 510/2005, portanto, em face do princípio da hierarquia das normas, tratando-se as Instruções Normativas n.ºs 28/94 e 510/2005 de atos inferiores a Lei, lhe é defeso contrariar, restringir ou ampliar suas disposições, em face do seu nítido caráter acessório. Transcreve ementas de julgados do TRF;

d) pela nova redação do artigo 107, inciso IV, incisos "c" e "e", do Decreto lei n.º 37/66, que lhe foi conferida pelo artigo 77, da Lei n.º 10.833/2.003, não definiu o legislador quais seriam essas infrações que, em tese, causariam "embaraços à fiscalização", resultando na aplicação da penalidade de multa em questão;

e) jamais impediu ação fiscalizadora Fazendária, até porque, enfatize-se, jamais poderia fazê-lo, em face de expressa previsão legal contida em nosso ordenamento jurídico vigente. Portanto, não há qualquer relação entre os fatos ocorridos no caso em tela, em comparação ao descrito no preceito legal acima citado (artigo 77, inciso IV, letra "c", Lei n.º 10.833/2.003);

f) da mesma forma, o inciso VI, letra "e" do dispositivo legal acima referenciado, também não tem aplicação na questão posta nos autos, vez que a ora Requerente prestou, sim, no SISCOMEX, as informações relacionadas com os 331 (trezentos e trinta e um) embarques alusivos as DDE's constantes da planilha anexada ao Auto de infração ora impugnado, conforme comprovam cópias das telas do SISCOMEX, na função "CONSULTA DE HISTORICO DE DESPACHO", ora anexadas à presente impugnação;

g) é norma básica do direito tributário que a sanção deve obedecer aos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e com reserva absoluta da lei formal. Por conseguinte, somente aqueles fatos explicitamente previstos na lei podem ensejar a aplicação da penalidade, sendo inadmissíveis eventuais interpretações maleáveis em prejuízo do contribuinte ou responsável. Transcreve trechos de julgados administrativos;

h) quando muito, teria sido praticado pela ora Requerente, mera irregularidade formal, irregularidade essa, contudo, que não causou qualquer prejuízo ao Fisco, passível, portanto, de serem relevada pela repartição fiscal de origem ou outra de hierarquia superior. Cópia art. 654 todos os requisitos nesse artigo, razão pela qual, eventuais irregularidades formais cometidas merecem ser relevadas por parte dessa repartição fiscal, vez que, além de ausente qualquer prejuízo à Fazenda Nacional, inexistiu, no caso, qualquer tentativa de dolo, fraude ou simulação, visando fraudar o erário público. Aduz ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade;

i) solicita realização de diligência, elabora quesitos, indica perito, sob pena de nulidade processual, por cerceamento ao seu "Direito de Defesa" e ofensa ao "Devido Processo Legal".

Requer (imagem extraída da peça impugnatória original):

- a) – Sejam acolhidas as preliminares suscitadas no item 02 (dois) da presente impugnação, declarando-se a nulidade do Auto de Infração ora Impugnado, vez que, conforme restou demonstrado, o referido lançamento encontra-se eivado de vícios formais insanáveis, seja em decorrência da ilegitimidade de parte passiva, da caracterização da denúncia espontânea, e da total ausência de tipicidade, na medida em que restou plenamente caracterizada a violação ao princípio da estrita legalidade.
- b) – Caso superadas as preliminares, por força da aplicação da orientação contida no parágrafo 3º, do artigo 59, do Decreto n.º 70.235/72, requer seja o Auto de Infração julgado totalmente Improcedente e Insubsistente, cancelando-se a penalidade de multa exigida, com o que se estará fazendo a mais serena e pacífica JUSTIÇA!

Por fim, acrescenta que o levantamento fiscal incorreu em grave equívoco, na medida em que lançou as penalidades em duplicidade (traz planilha às fls. 748 do processo eletrônico), cuja correção se impõe, na eventualidade da procedência da ação fiscal.

O Contribuinte foi intimado da decisão de primeira instância em 01/10/2013, conforme Termo de ciência de fls. 799, apresentando o Recurso Voluntário na data de 11/10/2013, 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 ilegitimidade passiva da Impugnante eis que não é qualificada como transportadora, mas agente de navegação e a consequente; (ii) a inaplicabilidade da penalidade aplicada já que prestou todas as informações devidas ao SISCOMEX; (iii) a denúncia espontânea, antes de iniciado procedimento fiscal, afasta a imposição da multa, assim como descaracteriza a ocorrência de eventual embaraço à fiscalização (iv) conversão do julgamento em diligência;

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. Mérito

Trata-se o presente processo de Auto de Infração à legislação tributária, visando à cobrança de multa no valor de R\$ 225.000,00 (duzentos e vinte e cinco mil reais) porque a contribuinte teria embaraçado ou impedido a ação da fiscalização, inclusive não atendendo à intimação, além de ter deixado de prestar as informações sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executou, nos prazos e formas estabelecidos pela RFB, na forma da art. 37, da Instrução Normativa RFB n.º 28/94. Assim, lhe foi imposta a penalidade descrita na alínea “c” e “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 (fls. 02-08).

A fiscalização constatou que, **para o ano de 2004**, a Recorrente deixou de prestar informação dos dados de embarque, no Siscomex, na forma e prazo estabelecidos pela RFB, referente a 45 (quarenta e cinco) embarques realizados por navios por ela representados, aplicando-lhe a multa do art. 107, IV, alínea ‘e’, do Decreto-Lei n.º 37/66:

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 porta-a-porta, ou ao agente de carga.

Em regra, o prazo que deveria ser observado é o do art. 37, § 2º, da IN SRF n.º 28/94, com redação dada pela IN SRF n.º 510/2005, vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores, em 2004, in verbis:

Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de dois

dias, contado da data da realização do embarque. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005)

(...)

§ 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005)

A Contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese, preliminarmente, sua ilegitimidade passiva; e no mérito, aduz que jamais impediu a ação da fiscalização aduaneira e que a informação prestada com atraso não pode ser interpretada como embaraço ou impedimento à ação da fiscalização; que as informações foram prestadas antes de qualquer procedimento fiscal (denúncia espontânea); a violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e, por fim, pede a conversão do processo em diligência.

A DRJ manteve a autuação entendendo que o registro dos dados de embarque, no Siscomex, relativo à mercadoria destinada à exportação realizado fora do prazo fixado constitui infração pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994 sujeitando o transportador à multa prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966..

A Recorrente repisa, em Recurso Voluntário, as alegações já tratadas na impugnação, pugnando pela insubsistência do referido Auto de Infração tendo em vista, em síntese: (i) a ilegitimidade passiva da Impugnante eis que não é qualificada como transportadora, mas agente de navegação e a consequente; (ii) a inaplicabilidade da penalidade aplicada já que prestou todas as informações devidas ao SISCOMEX; (iii) a denúncia espontânea, antes de iniciado procedimento fiscal, afasta a imposição da multa, assim como descaracteriza a ocorrência de eventual embaraço à fiscalização (iv) conversão do julgamento em diligência;

#### **(a) Preliminar: Ilegitimidade Passiva**

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

O art. 37, da IN nº 28/94, 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 Aduaneiro<sup>1</sup> 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 ou importador poderiam ser autuados

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

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:

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, fora do prazo estipulado na legislação, 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.

Nada obstante a toda explanação acima, importante mencionar que a Instrução Normativa nº 800/07, no seu art. 2º, § 1º, inciso IV, para os efeitos fiscais de que trata esta instrução normativa, 'empresa de navegação operadora', 'empresa de navegação parceira', 'consolidador', 'desconsolidador' e 'agente de carga' equiparam-se a transportador, nas situações a seguir especificadas:

Art. 2o Para os efeitos desta Instrução Normativa define-se como:

(...)

§ 1o Para os fins de que trata esta Instrução Normativa:

(...)

IV - o transportador classifica-se em:

- a) empresa de navegação operadora, quando se tratar do armador da embarcação;
- b) empresa de navegação parceira, quando o transportador não for o operador da embarcação;
- c) consolidador, tratando-se de transportador não enquadrado nas alíneas "a" e "b" , responsável pela consolidação da carga na origem;
- d) desconsolidador, no caso de transportador não enquadrado nas alíneas "a" e "b" , responsável pela desconsolidação da carga no destino; e
- e) agente de carga, quando se tratar de consolidador ou desconsolidador nacional;

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.**

#### **(b) Os fatos descritos não caracterizam à infração apontada no AI**

A Recorrente alega, em poucas palavras, que o art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei nº 37/66, não tem aplicação ao caso concreto, uma vez que foram prestadas, no SISCOMEX, as informações relativas aos embarques alusivos às DDEs constantes da planilha anexada ao auto de infração. Ademais, alega que não agiu com dolo e que não houve dano ao erário.

O enquadramento legal da infração praticada pela Recorrente é o do art. 107, inciso IV, alíneas "e", do Decreto-lei nº 37/66, que assim dispõe:

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 porta-a-porta, ou ao agente de carga; (grifou-se)

Vê-se da leitura do dispositivo acima transcrito que a tipificação da conduta não é apenas deixar de prestar informação, mas também deixar de prestar na forma ou no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal. É conduta formal lesiva ao controle aduaneiro, sendo irrelevante, para a imputação da multa, a intenção do agente de lesar o Fisco (art. 94, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66).

Desta forma, se o sujeito passivo apresentar as informações depois do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, estará cometendo a infração de *'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'*, enquadrando-se

perfeitamente na conduta tipificada no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-Lei n.º 37/66, legitimando a aplicação da multa aduaneira.

Ocorre que, analisando o caso concreto, **verifica-se que os embarques dos navios ocorreram no ano de 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, **aplicável para os embarques até 14 de fevereiro de 2005**:

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**, vigente a partir de 14/02/2005:

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)

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 (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 (denúncia espontânea e a conversão do julgamento em diligência).

### **3. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao 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 à 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.

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 vênua 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 n.º 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 n.º 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