



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10509.000135/2009-54  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-004.304 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de maio de 2017  
**Matéria** COMEX. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** ABSA AEROLINHAS BRASILEIRAS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 26/08/2004

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° 37, de 1966, com redação dada pelo artigo 77 da Lei n° 10.833, de 2003, visto que à época do embarque a IN SRF n° 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° 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.

Crédito Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

[assinado digitalmente]

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto o relatório do r. Acórdão de Recurso Voluntário nº **3801-005.241**, de fls.228/235, conforme a seguir transcrito:

*Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10509.000135/2009-54, contra o acórdão nº 0734.840, julgado pela 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis I (DRJ/FNS), na sessão de julgamento de 21 de maio de 2014, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte.*

*Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Delegacia Regional de Julgamento de origem, que assim relatou:*

*A presente autuação refere-se à exigência da multa capitulada no art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto-Lei n.º 37/66, com a redação da Lei n.º 10.833/2003, no valor de R\$5.000,00, aplicada por veículo/viagem, identificado pelo respectivo voo, por não prestar as informações sobre a carga transportada no prazo estabelecido na IN SRF n.º 28/1994, alterada pela IN SRF n.º 510/2005.*

*Consta no Auto de Infração uma relação com as informações acerca dos embarque e data do registro dos respectivos dados, bem como da DDE e número do voo (fls. 11). Junta também às fls. 13/21, extratos do Sistema Siscomex (consulta dados de embarque e consulta histórico despacho).*

*Intimada da autuação, a interessada apresentou a impugnação alegando, em síntese, o que segue:*

*1-Cerceamento do direito de defesa e ausência de provas da infração: não existem no processo cópias de telas do MANTRA que comprovem as informações da fiscalização constantes da planilha que embasou o auto, a qual não tem qualquer valor probatório. É latente o desrespeito ao art. 9.º do Decreto n.º*

*70.235/72 que determina a instrução do auto de infração com elementos de prova.*

*2-A lei aplicável deve sempre ter sido publicada anteriormente a ocorrência do Fato Gerador para que possa surtir efeitos no ordenamento jurídico, conforme preceitua o princípio da anterioridade, razão pela qual não poderá ser aplicada a IN/SRF nº 510/2005, cuja publicação ocorreu em 15 de fevereiro de 2005, que estipulou prazo para prestação de informação.*

*Anteriormente não havia prazo, não podendo, então, retroagir norma que imponha prazo não vigente à época dos fatos.*

3-A Instrução Normativa n.º 510/2005 não é lei, razão pela qual não pode estabelecer um prazo que vincule o cumprimento de uma obrigação acessória. A Lei n.º 10.833/2003 jamais poderia ter delegado à Secretaria da Receita Federal a capacidade de estabelecer prazo para cumprimento de uma obrigação acessória. Esta lei fere o princípio da legalidade.

4- Refere-se ao aumento de exportações no ano de 2004, razão pela qual a Receita Federal se manifestou verbalmente no sentido de permitir que as averbações fossem realizadas em prazo indeterminado.

5- Os atrasos ocorreram também pela ineficiência do Sistema da Receita Federal que é falho e sai do ar a todo instante e ainda pela demora do agente de carga em entregar os conhecimentos ocasionando atraso nas averbações. É de responsabilidade do agente de carga fazer constar as informações precisas no documento de conhecimento aéreo.

5- Não cabe a aplicação da multa tendo em vista que a informação quanto embarque foi prestada e o texto da lei é claro que haverá a imposição da multa a quem não prestar a informação. Deve ser considerada a ocorrência da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

6- Houve violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

7- Existe previsão legal específica na constatação de mercadoria transportada não manifestada ou não informada à SRF na forma e no prazo estabelecidos legalmente, prevista no art. 107, XI, "a", do Decreto-Lei n.º 37/66.

8- Pelas razões expostas, requer a improcedência do lançamento e ainda uma auditoria no Sistema da receita Federal, visto que a planilha juntada não possui qualquer valor probatório.

A DRJ de Florianópolis (DRJ/FNS) decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito. Colaciono a ementa abaixo transcrita:

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário:2004 Ementa: Acórdão dispensado de ementa, de acordo com a Portaria SRF n° 1.364, de 10/11/2004.

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

*Inconformada com improcedência de sua manifestação de inconformidade, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário a fl. 78/127, expondo que:*

1- O auto de infração foi lavrado com base em incorreta tipificação, bem como em incorreta adequação dos fatos à norma;

2- *A impossibilidade de aplicação das normas IN 510/2005, utilizada para embasar o auto de infração, e da IN 1.096/2010, uma vez que não vigentes à época dos fatos e prejudiciais à recorrente;*

3- *Necessário afastamento da penalidade ora aplicada à Recorrente em razão da aplicação do Instituto da denúncia espontânea, cuja legislação sofreu modificação para abranger também as penalidades de natureza administrativa;*

4- *Impossibilidade de responsabilização da Recorrente pelo descumprimento da obrigação acessória contida no art. 37 da IN nº 28/94 em razão das folhas técnicas do Sistema Siscomex;*

5- *Inexistência de embaraço à fiscalização, bem como necessária desoneração das exportações e também nítida violação à finalidade do ato administrativo;*

6- *Violação ao princípio da isonomia, tendo em vista que diversas companhias aéreas autuadas exatamente pela mesma infração já tiveram seus débitos definitivamente exonerados na via administrativa.*

*É o sucinto relatório.*

Através do Acórdão nº 3801-005.241 foi dado provimento ao recurso voluntário, em sede preliminar, aplicando a denúncia espontânea para afastar a exigência da multa ora combatida.

Cientificada do referido acórdão o Representante da Fazenda Nacional apresentou recurso especial suscitando divergência quanto à exoneração da penalidade em comento por aplicação da denúncia espontânea prevista no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a nova redação dada pela Lei 12.350, de 2010.

O recurso foi admitido por intermédio de despacho do Presidente da Câmara recorrida, e o contribuinte apresentou contrarrazões.

Nos termos do acórdão nº **9303-003.564**, de 26/04/2016, fls.295/303, a CSRF ao julgar o recurso especial, assim decidiu conforme excertos da ementa e voto a seguir transcritos:

**Ementa:**

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Ano-calendário:2004*

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

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

*Recurso Especial Provido em Parte.*

**Excertos do voto:**

*Todavia, assim como no Direito Penal, no Tributário algumas infrações não são suscetíveis de denúncia espontânea. São aquelas em que a mera conduta, por si só, já configura o ilícito, o qual, uma vez ocorrido, não há possibilidade jurídica, ou até mesmo física, de se evitar o resultado.*

*O exemplo mais característico desse tipo de infração, é, justamente, a referente ao atraso no cumprimento de obrigação acessória, pois, no exato momento em que se exauriu o prazo legal sem que a obrigação tenha sido adimplida, a infração está configurada e o atraso não poderá ser reparado.*

*Em outras palavras, atendo-se às normas do Direito Tributário, o dano relativo ao descumprimento de obrigação principal pode ser reparado, pagando-se o tributo e os consectários legais. Todavia, se se tratar de infrações referentes a obrigações acessórias autônomas, **a ser prestada em determinado prazo**, o dano não pode ser sanado, posto que o núcleo do bem jurídico protegido, uma vez violado, não tem como ser restabelecido. Assim, por exemplo, se a obrigação era apresentar declaração até determinada data, e se esta não foi apresentada no prazo determinado, não há como cumprir a obrigação acessória tempestivamente, salvo se se voltar no tempo, ainda não possível com a tecnologia disponível hoje.*

*No caso dos autos, a obrigação acessória autônoma, descumprida pelo transportador ou seus representantes, consistia no dever de o sujeito passivo informar os dados de embarque de mercadorias no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Note-se que, uma vez exaurido o prazo para se prestar as informações sem que elas tenham sido prestadas ao órgão competente, a infração restou configurada, não havendo mais possibilidade de se evitar o resultado.**(grifei).*

*Note-se que, se a sanção fosse destinada, apenas e tão-somente, a punir o não cumprimento da obrigação acessória, poder-se-ia admitir que, o adimplemento a destempo, desde que espontâneo, poderia ser beneficiado com a norma excludente da penalidade.*

*Entretanto, se a sanção é destinada a coibir o atraso no cumprimento da obrigação, uma vez ocorrida a mora, não há que se falar em denúncia espontânea.(grifei).*

(...)

*Por isso, afastada a denúncia espontânea, deve o processo retornar à instância a quo para que sejam enfrentadas as*

***questões de mérito trazidas pelo Sujeito Passivo no recurso voluntário.*** (grifei).

*Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, para considerar inaplicável ao caso a denúncia espontânea, devendo o processo retornar à instância a quo para apreciação das demais questões trazidas no recurso voluntário e que não foram objeto de deliberação por aquele Colegiado."*

Após ciência do julgamento do recurso especial a empresa ABSA AEROLINHAS BRASILEIRAS S.A. interpôs Embargos de Declaração contra o Acórdão nº 9303-003.564, de 26 de abril de 2016, fls. 295 a 303, tendo sido rejeitados, em caráter definitivo, nos termos do despacho de Admissibilidade de Embargos de Declaração, de fls.326/330.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

### **PRELIMINARES**

#### ***Dos requisitos de admissibilidade***

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

#### ***Da Impossibilidade de responsabilização da Recorrente em razão das falhas técnicas do Sistema Siscomex***

Quanto às supostas falhas técnicas do Sistema Siscomex, cabe destacar que as normas procedimentais preveem as alternativas quanto ao fornecimento de informações pelo responsável pela carga quando da indisponibilidade do Siscomex, no entanto, conforme será analisado na parte meritória esse não foi o suporte fático da autuação.

#### ***Violação ao princípio da isonomia***

Quanto à suposta violação ao princípio da isonomia, tendo em vista que diversas companhias aéreas autuadas, exatamente pela mesma infração, já tiveram seus débitos definitivamente exonerados na via administrativa, cabe ressaltar que o processo uma vez formalizado e integrando o contencioso administrativo, pela impugnação, será apreciado pelas instâncias de julgamento com observância da lei instrumental, Decreto nº 70.235, de 1972 e da lei material aplicável ao caso, portanto, ainda que supostamente formalizados em decorrência de situação idêntica, o resultado do julgamento advém da apreciação soberana dos órgãos de julgamento que detêm a competência para tal, tendo o sujeito passivo direito aos recursos definidos pela legislação de regência.

Rejeita-se portanto, as preliminares suscitadas.

### **MÉRITO**

#### ***Da multa pela extemporaneidade dos dados de embarque***

Para melhor compreensão da situação fática, transcreve-se a seguir excertos da Descrição dos Fatos, fls.01/21:

*(...) prestação de informação dos dados de embarque de mercadoria no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) fora do prazo estabelecido na legislação, relativamente a três embarques realizados no Aeroporto Internacional de Salvador (Salvador-BA)*

*No caso listado **foi extrapolado o prazo de 2 (dois) dias** para a informação dos dados de embarque, em se tratando de transporte por via aérea, **de acordo com o previsto no art.37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27/04/1994, com redação dada pela IN SRF nº 510/2005** (grifei).*

*(...)*

*a Notícia Siscomex nº 105, (...) que o termo "**imediatamente**" deveria ser interpretado como o lapso temporal de 24( vinte e quatro) horas,(grifei).*

*....art. 37 da IN SRF nº 28/1994, foi alterado pela IN SRF nº 510, de 2005, passando a vigorar com a seguinte redação, **mais benéfica ao contribuinte** e aplicável neste caso concreto:(grifei).*

Observa-se portanto que o lançamento decorre da multa capitulada no art. 107, IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação da Lei n.º 10.833, de 2003, pela não informação ou informação fora do prazo sobre a carga transportada, conforme dados do embarque, de fls. 11/20, o qual ocorreu em 26/08/2004.

É de relevo destacar que estando a cominação de penalidades no campo da reserva legal, ou melhor, reserva absoluta da lei, *ex vi* do <sup>1</sup>inciso V do artigo 97 do Código Tributário Nacional - CTN, sendo exigível para a espécie, lei em sentido material e formal, significa que somente nas hipóteses expressamente delineadas no tipo legal pode ser aplicável uma penalidade.

Esclarecida a situação fática, analisa-se a base legal aplicada.

Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003:

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

*(...)*

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

*(...)*

---

<sup>1</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - (omissis);

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;"

*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; (...)(grifei)*

Constata-se que o dispositivo legal em comento remete à Secretaria da Receita Federal a disciplina **da forma e prazo para a prestação**, das informações nele explicitadas.

Disponha a IN SRF nº 28, de 1994, vigente à época do embarque:

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

Em cumprimento à determinação acima gizada, a então SRF, com o escopo de normatizar os procedimentos editou os seguintes atos:

IN SRF nº 510, de 2005, que definiu o prazo de comunicação em 02(dois) dias, aplicado no caso concreto para a exigência em lide:

*"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.(grifei).*

IN RFB nº 1.096, de 2010:

*"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 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque.*

Note-se que, objetivamente estabelece o dispositivo legal ([artigo 107, IV, alínea “e”, do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, com a redação da Lei n.º 10.833, de 2003) uma sanção quando da ocorrência do seguinte pressuposto fático: **....deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.**

À época do embarque, **ocorrido em 26/08/2004**, vigia a IN SRF nº 28, de 1994, com o seguinte enunciado [**Imediatamente após realizado o embarque** da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX].

Ocorre que integra o núcleo infracional acima [**deixar de prestar informação...**] duas situações, na forma e **prazo**, cujo rito procedimental ficou à cargo da RFB, no entanto para a espécie dos autos, **cuja cominação deveu-se pela extrapolação de dois dias à data de embarque**, utilizando-se a definição de prazo estabelecida na IN SRF nº 510, de 2005, por ser mais benéfica ao contribuinte, visto que comparada às disposições interpretativas da Notícia Siscomex nº 105, de 1994, é inaplicável a multa exigida, visto que a IN SRF nº 28, de 1994, não dispunha de um prazo e sim de um conceito indeterminado [**Imediatamente após realizado o embarque**], ou melhor, um conceito jurídico indeterminado, cuja compreensão é incerta, ambígua, contrapondo-se assim a um conceito jurídico determinado como sói acontecer por exemplo com as medidas de grandezas, prazos, etc, tampouco a Notícia Siscomex nº 105, de 1994, se insere na categoria dos atos

administrativos normativos, disciplinados nos incisos I dos artigos 100 e 103 do CTN, visto que carece de um requisito fundamental que é a publicidade.

Nesse mister, importa realçar que é princípio assente no seio constitucional o da não retroatividade da lei penal, exceto para beneficiar o réu (art. 5º, XL).

O cânone interpretativo fundamental é o de que as leis devem ser interpretadas de acordo com as normas superiores da Constituição. Nesse sentido é importante ressaltar que em sede infraconstitucional, consagra o Código Tributário Nacional - CTN no <sup>2</sup>art. 106 a possibilidade de aplicação retroativa da legislação tributária a fatos pendentes nas hipóteses nele elencadas que são: a) **lei expressamente interpretativa** e; b) **tratando-se de ato não definitivamente julgado**: lei tributária penal que estabeleça penalidade mais branda; que 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; ou deixe de considerar determinado fato como infração.

Assim deduz-se da situação fática, que à época do embarque, a norma procedimental não dispunha do prazo a ser observado para a prestação das informações, requisito esse que só foi estabelecido pela IN SRF nº 510, de 14/02/2005, DOU de 15/02/2005, norma não vigente à época do embarque, portanto inaplicável ao caso, visto que a condição imposta pela lei, para a cominação da multa [**deixar de prestar informação... no prazo estabelecido** ], inexistia à época do embarque, tampouco há que se falar em aplicação de norma mais benéfica, uma vez que ao caso *sub examine* são inaplicáveis as disposições do artigo 106 do CTN.

Ante os fundamentos acima, pode-se concluir que 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.

*Ex positis*, estando o auto de infração formalizado com o lançamento da multa, com base IN SRF nº 510, de 14/02/2005, DOU de 15/02/2005, norma não vigente à época do embarque, torna-se incabível ao caso em apreço.

Cabe ainda destacar que a interpretação acima encontra precedente neste E. Conselho, conforme dispõe o acórdão **3102-002.040, de 25/09/2013**, a seguir ementado:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 17/01/2004 a 26/01/2005*  
*ILEGITIMIDADE PASSIVA A responsabilidade em relação as*  
*infrações é do representante do transportador estrangeiro, nos*  
*termos da legislação pátria.*

<sup>2</sup> 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.

*NULIDADE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não caracteriza. Necessidade de restar demonstrado o prejuízo a defesa. Acusação fiscal compreendida.*

*MULTA REGULAMENTAR. REGISTRO EXTEMPORÂNEO DOS DADOS DE EMBARQUE. MATERIALIZAÇÃO DA INFRAÇÃO.IMPOSIÇÃO DA MULTA. POSSIBILIDADE.*

*O descumprimento do prazo de 7 (sete) dias, fixado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para o registro, no Siscomex, dos dados do embarque, subsumese à hipótese da infração por atraso na informação sobre carga transportada, sancionada com a respectiva multa regulamentar.*

***AUSÊNCIA DE NORMA ESTABELECEENDO PRAZO PARA COMUNICAÇÃO DO EMBARQUE ANTES DE 15/02/2005.** Até a edição da IN SRF nº 510/2005 não havia prazo estabelecendo data para comunicação de embarque. Expressão “imediatamente” é indeterminada.(grifei).*

*Excluir a penalidade imposta decorrente dos embarques realizados antes de 15/02/2005.*

*Recurso Voluntário Provido.*

Ante o exposto, VOTO POR REJEITAR AS PRELIMINARES  
SUSCITADAS E NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar