



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

**Processo n°** 10715.002502/2009-19  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-003.914 – 3ª Turma  
**Sessão de** 07 de junho de 2016  
**Matéria** Multa por atraso na prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TAM LINHAS AÉREAS S/A

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 15/05/2004 a 02/06/2004

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

O sujeito passivo que praticar uma ação ou omissão que configura fato típico previsto em norma tributária estará sujeito às penalidades ali prescritas, independentemente de alterações posteriores no prazo de cumprimento das obrigações acessórias.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez López, que davam provimento parcial para manter a multa aos casos em que o sujeito passivo excedeu o prazo de sete dias para o registro dos dados de embarque. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Rodrigo da Costa Possas - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3202-000.564**, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, consignando acórdão com a seguinte ementa (Grifos meus):

*“Assunto: Obrigações Acessórias*

*Período de apuração: 15/05/2004 a 02/06/2004*

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

*A expressão “imediatamente após”, constante da vigência original do art. 37 da IN SRF no 28/1994, traduz subjetividade e não se constitui em prazo certo e indubitado para o cumprimento da obrigação de registro dos dados de embarque na exportação. Para os efeitos dessa obrigação, a multa que lhe corresponde, instituída no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei nº 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei no 10.833/2003, começou a ser passível de aplicação somente em relação a fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF no 510/2005 entrou em vigor e fixou prazo certo para o registro desses dados no Siscomex.*

*Recurso Voluntário Provido”*

Insatisfeita com o referido acórdão, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão recorrido de modo a ser mantida a multa por descumprimento do art. 37 da IN SRF 28/94.

O apelo da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 103/105.

Irresignado, o sujeito passivo apresentou Contrarrazões às fls. 117/154 em face do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, requerendo que seja julgado improcedente o recurso, alegando, em síntese:

- Que a IN 28/94 não possuía prazo certo e inequívoco para a inserção dos dados de embarque das cargas, razão pela qual não existe penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo;

- Que não há como aplicar a multa prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei 37/66 com base nas INs 510 e 1096 – eis que os fatos geradores são anteriores às publicações das referidas Instruções Normativas e as alterações trazidas pelas mesmas não são benéficas ao sujeito passivo, o que em sentido contrário ao disposto no art. 106 do CTN;
- Subsidiariamente, a aplicação do instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, vez que o sujeito passivo inseriu espontaneamente todas as informações no Siscomex.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Depreendendo-se da análise do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que o recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, pois tempestivo e comprovada a divergência suscitada.

O acórdão recorrido decidiu no sentido de que a expressão **“imediatamente após”**, constante da vigência original do art. 37 da IN SRF no 28/1994, **traduziria subjetividade e não se constitui em prazo certo e indubitoso para o cumprimento da obrigação** de registro dos dados de embarque na exportação. Por esse motivo, afastou a aplicação da multa aplicada, instituída no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei no 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei no 10.833/2003, cancelando o lançamento por não se admitir o enquadramento legal indicado para a infração.

Por sua vez, consta do voto do acórdão paradigma que *“(…) imediato, assim se diz de tudo o que se segue, sem solução de continuidade. É o que vem logo, sem intermeio de qualquer coisa. Imediato dá, pois, a ideia de instantâneo. (...) A expressão “imediatamente” repele a existência de prazo, sendo contraditório pensar-se em lapso de tempo, em termo inicial e termo final, no caso, entre o embarque da mercadoria e o registro de dados”*.

Contrarrazões são tempestivas.

Dessa forma, considerando a matéria trazida em Recurso, passo a discorrer sobre a aplicação ou não da multa capitulada no artigo 107 do Decreto Lei 37/66, com nova redação dada pelo artigo 77 da Lei nº 10.833/2003, pela intempestividade do registro de dados no SISCOMEX após o prazo de 02 (dois) dias, contados da data da realização do respectivo embarque, prazo este que somente foi previsto no artigo 37 da IN SRF 28/94 com a nova redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510/05 – publicada posteriormente ao período ora abordado no caso em comento.

Importante mencionar que, independentemente de a IN SRF 510/05 ter trazido o prazo de dois dias para o registro do embarque das mercadorias no Siscomex, importante trazer que, com a edição da IN 1096/10, o art. 37, da IN 28/94, passou a ter nova redação. E com essa nova redação, a penalidade pelo descumprimento da obrigação passou a ser tratada de forma diferente, conforme segue:

*“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. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010)*

*§ 1º Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, ferroviária, fluvial ou lacustre, o registro de dados do embarque, no Siscomex, será de responsabilidade do exportador ou do transportador, e deverá ser realizado antes da apresentação da mercadoria e dos documentos na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de despacho. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010)*

*§ 2º Na hipótese de o registro da declaração para despacho aduaneiro de exportação ser efetuado depois do embarque da mercadoria ou de sua saída do território nacional, nos termos do art. 52, o prazo a que se refere o caput será contado da data do registro da declaração. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010)*

*§ 3º Os dados de embarque da mercadoria poderão ser informados pela fiscalização aduaneira nas hipóteses estabelecidas em ato da Coordenação Geral de Administração Aduaneira (Coana). (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.096, de 13 de dezembro de 2010)”*

Essa sensível ampliação do prazo, independentemente se tratar de embarques por via aérea ou embarques por via marítima ocorrido após a lavratura do auto de infração em comento nos remete para a regra do Código Tributário Nacional que trata da aplicação da legislação tributária no tempo, qual seja:

*“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 trata-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.”*

Ora, o prazo instituído pela IN 1.096/10 revogou aquele que trazia o período de 2 (dois) dias, majorando-o para 7 (sete) dias. – dessa forma, ao meu sentir, faz-se necessária a aplicação de prazo mais favorável ao contribuinte a teor do art. 106 do CTN transcrito acima.

A meu sentir, haja vista esses fatos e dispositivos, tem-se que, neste caso, é perfeitamente aplicável o princípio da retroatividade benigna, o que implica em subsumir a infração cometida à nova forma de apuração do valor da penalidade, considerando o lapso de 7 (sete) dias para registro no Siscomex, de modo que, no caso vertente, cabe aplicar a referida multa somente aos casos em que o sujeito passivo excedeu o prazo de 7 dias para o registro dos dados de embarque.

Em vista de todo o exposto, resta dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda.

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Redator Designado

Quanto à expressão constante da IN SRF 28, de 1994 (imediatamente após), filio-me à interpretação dada pelo acórdão paradigma. Esta matéria já foi, por diversas vezes, objeto de apreciação no CARF. O conselheiro José Luís Novo Rossari já enfrentou essa questão. Porém, ousou discordar do ilustre conselheiro.

Eis o entendimento do ilustre conselheiro, que constou de vários acórdãos de sua lavra.

*“A lide respeita à exigência feita pelo Fisco da multa prevista no art. 107, IV, “e”, do Decreto-lei nº 37/1966, na redação que lhe deu o art. 77 da Lei nº 10.833/2003, em razão de a recorrente ter registrado no Siscomex após o prazo de 2 (dois) dias fixado no art. 37 da IN SRF nº 28/1994, com a redação dada pelo art. 1º da IN SRF nº 510/2005, os dados de embarque de mercadorias em despachos de exportação.*

*Para melhor compreensão a respeito da matéria, cumpre sejam transcritas as normas legais e administrativas pertinentes aos fatos.*

*A Instrução Normativa SRF nº 28, de 27/4/1994, estabeleceu em seus arts. 37, caput, e 44 que, verbis:*

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

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.”

*O art. 107 do Decreto-lei nº 37/1966, na redação do art. 5º do Decreto-lei nº 751/1969, citado na transcrição acima, assim dispunha originalmente, tendo sido alterado apenas no tocante à atualização do valor da multa (última atualização constante do art. 646, I, do Decreto nº 4.543/2002 – Regulamento Aduaneiro), verbis:*

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

I - de 103,56 (cento e três reais e cinquenta e seis centavos) a quem, por qualquer meio ou forma, desacatar agente do Fisco, **embaraçar**, dificultar ou impedir sua ação fiscalizadora; (...)” (destaquei)

O caput do art. 37 antes transcrito foi alterado pelo art. 1º da IN SRF nº 510, de 14/2/2005, que lhe deu a seguinte redação, *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.”*  
(destaquei)

*No caso ora sob exame, o Fisco aplicou à empresa transportadora a multa específica prevista no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a nova redação que lhe foi dada pelo art. 61 da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 (DOU de 31/10/2003), que veio a ser convertido no art. 77 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que estabeleceu, verbis:*

“Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“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.  
(...)”

“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 (...)"

*Feitas essas transcrições, impõe-se ressaltar que na vigência da IN SRF nº 28/1994 a inobservância da obrigação estabelecida no seu art. 37 era entendida pela SRF como caracterizadora de embaraço à atividade de fiscalização aduaneira, conforme disposto em seu art. 44. No entanto, a partir da superveniência da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, foi estabelecida para o transportador a obrigação de **“prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas”**, como se verifica da redação retrotranscrita, emprestada ao art. 37 do Decreto-lei nº 37/1966 pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.*

*Destarte, com a entrada em vigor dessa nova norma legal, o descumprimento da obrigação de prestar à SRF, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, passou a ser cominada com a multa de R\$ 5.000,00 prevista no inciso IV, “e”, do art. 107 do Decreto-lei nº 37/1966, e não mais aquela prevista por embaraço, que veio a ser tipificada no inciso IV, “c”.*

*Para a caracterização de ilícito sujeito à aplicação da referida multa, há que ser apurado o descumprimento da obrigação, o que implica, no caso, a inobservância de prazo fixado pela SRF para a apresentação dos dados relativos ao embarque.*

*Verifica-se que, por ocasião dos fatos que geraram a aplicação das multas, vigia a redação original do art. 37 da IN SRF nº 28/1994, que estabelecia que a obrigação devia ser satisfeita “imediatamente após realizado o embarque da mercadoria”. Ora, tem-se por evidente que, por não conter regramento certo e inequívoco que permita seu cumprimento sem a permanência de dívidas, a imposição normativa constante desse ato administrativo é destituída de força cogente para a finalidade a que se propõe, de imposição de penalidade.*

A minha discordância se dá em relação à conclusão exposta no último parágrafo.

---

Não há que se falar em falta de força normativa da IN 28/1994 para a imposição da multa, já que a norma fala em imediatamente após. Não é um prazo certo, porém não se autoriza a entrega da declaração dias após o embarque. A lei não contém palavras inúteis e se fosse a intenção de não se penalizar a conduta prescrita na norma, não haveria razão para a sua existência. Tampouco há que se falar em retroatividade benigna, já que não houve alteração da penalidade. O que ocorreu foi apenas uma mudança no prazo de entrega da declaração o que não altera em nada o fato típico e nem a penalidade.

No meu entender, não há que se falar em ausência de penalidade pela falta de um prazo certo. O fato de a norma dizer "imediatamente após" não tem o condão de excluir a multa. Se assim fosse não era para a norma dizer nada. Existe um comando legal e uma penalidade. O descumprimento desse comando - obrigação acessória - enseja a aplicação da penalidade prevista na norma.

Portanto, deve-se reformar o acórdão recorrido e restabelecer a exigência da penalidade aplicada pela autoridade fiscal.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a exigência da penalidade.

Rodrigo da Costa Pôssas