



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

**Processo n°** 10715.005573/2009-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-00.361 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de setembro de 2011  
**Matéria** MULTA ISOLADA AO TRANSPORTADOR  
**Recorrente** TRANSPORTES AÉREOS PORTUGUESES S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 04/11/2004, 30/11/2004

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.

A expressão “imediatamente após”, constante da vigência original do art. 37 da IN SRF n° 28/1994, traduz subjetividade e não se constitui em prazo certo e indubitável 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 n° 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei n° 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 n° 510/2005 entrou em vigor e fixou prazo certo para o registro desses dados no Siscomex.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Irene Souza da Trindade Torres. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido.

José Luiz Novo Rossari – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Rodrigo Cardozo Miranda, Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Antonio Spolador Junior e Paulo Sérgio Celani.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, que decidiu pela procedência da exigência fiscal de multas em razão de a autuada ter registrado intempestivamente os dados de embarque de mercadorias em despachos de exportação realizados via aérea.

Para historiar os fatos transcrevo o relatório constante do Acórdão citado, *verbis*:

“Trata o presente processo do auto de infração de fls. 02 a 04 por meio do qual encontra-se formalizada a exigência do crédito tributário no valor de R\$ 130.000,00 em decorrência do fato de a interessada, segunda a autuação, ter registrado intempestivamente os dados de embarque de mercadorias, relativos aos despachos de exportação indicados na planilha juntada às fls. 10 a 15, descumprindo dessa forma a obrigação acessória prevista no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 14 de fevereiro de 2005, sujeitando-se por essa infração à multa prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003.

Cientificada da exigência que lhe é imposta, a interessada apresenta a impugnação de fls. 20 a 35, argumentando, em síntese, que: a) a autuação utilizou a norma do art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994 com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 510, de 2005 para embarques ocorridos anteriormente à vigência da nova redação o que é impossível; b) ocorreu violação ao princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e da isonomia; c) não é aplicada ao caso a norma prevista na alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 1966; d) para fins de realizar os registros em questão, no Siscomex, fica na dependência de informações por parte do exportador e de outras pessoas intervenientes no processo; e) ao tempo em que deveria ter efetuado os registros em questão, no Siscomex, ocorreu falha no sistema impedindo a realização dos mesmos; e f) a aplicação de penalidade deve ser afastada em razão da Solução de Consulta nº 215, de 16 de agosto de 2004 (esta solução de consulta foi proferida pela SRRF na 9ª Região Fiscal).”

O julgamento de primeira instância foi realizado pela 1ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, decidiu pela improcedência da impugnação e por manter o crédito tributário exigido, nos termos do Acórdão DRJ/FNS nº 07-21.568, de 15/10/2010 (fls. 47/64), cuja ementa dispôs, *verbis*:

“Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2004

Registro dos dados de embarque de mercadorias destinadas à exportação. Realização. Intempestiva. Infração. Penalidade.

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.

### Impugnação Improcedente”

O órgão julgador decidiu a lide com base no entendimento de que, com o advento da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, que alterou o art. 107 do Decreto-lei nº 37/1966 e instituiu a multa prevista no inciso IV, “e” desse artigo por falta de prestação de informações, deixou de vigor o art. 44 da IN SRF nº 28/1994, que caracterizava como embarço o descumprimento do art. 37 dessa mesma IN, que estabeleceu a obrigação de registro dos dados no Siscomex imediatamente após realizado o embarque de mercadorias exportadas. Aduziu que a Notícia Siscomex nº 105, de 27/7/1994, interpretou a expressão “imediatamente após” no sentido de que deve ser entendida como “*em até 24 horas da data do efetivo embarque da mercadoria*”. Em acréscimo, concluiu que em razão da nova redação dada ao art. 37 da IN SRF nº 28/1994 pelo art. 1º da IN SRF nº 510/2005, de forma a aumentar o prazo de registro para 2 dias, é cabível a aplicação retroativa desse ato posterior, com base no art. 106, II do CTN, de modo a beneficiar o transportador, resultando em interpretar como não infracionais os casos de inobservâncias de registro de dados de até 2 dias.

A decisão recorrida aduziu ainda: quanto à consulta, que nos autos não se encontra qualquer documento que faça prova da associação ou filiação da interessada ao sindicato que a formulou, o que constitui razão para não prosperar o pretendido aproveitamento da solução de consulta; quanto à denúncia espontânea, que a infração cometida é daquelas que não comporta a denúncia espontânea, em vista de ter sido fixado prazo para o cumprimento da obrigação acessória de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, e, não sendo essa obrigação satisfeita dentro do prazo fixado, não há mais como ser satisfeita; e quanto ao pedido de perícia, deve ser indeferido, considerando que tal pedido faz-se relevante para convencimento do julgador no caso de existência de dúvidas diante dos autos, o que não ocorre neste processo.

A empresa transportadora recorre às fls. 69/100, alegando que: • deve ser aplicada ao caso a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “a”, do CTN, tendo em vista a entrada em vigor da IN RFB nº 1.096/2010, que alargou o prazo para o registro dos dados de embarque no Siscomex; • a aplicação retroativa mais benigna no que respeita ao prazo foi entendida cabível pelo próprio julgador, ao se referir à alteração do prazo feita pela IN SRF nº 510/2005; • os fatos ocorreram no mês de novembro/dezembro de 2004 e a IN que estabeleceu o prazo de 2 dias para o cumprimento da obrigação data de 14/2/2005, ou seja, a norma que embasou o Auto de Infração é posterior ao fato gerador da obrigação tributária, o que afronta aos incisos II e XL do art. 5º da CRFB, eivando o Auto de Infração de nulidade; • o ato que determinou o registro de informações imediatamente após realizado o embarque da mercadoria não disciplinou o alcance da expressão “imediatamente”; • grande parte dos atrasos no registro de informações de embarques se deram por dificuldades de averbação de informações no Siscomex, devido à inconsistência do sistema, mas os Termos de Constatação deste Auto não fazem prova suficiente do atraso das averbações porque não informam as datas em que o Siscomex estava indisponibilizado; • os Termos de Constatação do Auto de Infração não fazem prova suficiente do atraso das averbações, pois não informam quais as averbações são apenas correções e quais são efetivamente averbações novas; • simples alteração de informações referentes ao embarque de mercadorias no Siscomex não constitui hipótese de aplicação de multa por embarço à fiscalização, conforme entendimento expresso na Solução de Consulta nº 218, de 17/8/2004, da 9ª Região Fiscal; • a recorrente procedeu ao registro dos embarques antes do procedimento fiscal, devendo ser afastada a multa em vista da denúncia espontânea de infração, nos termos dos arts. 102 do Decreto-lei nº 37/1966 e 138 do CTN; • a aplicação da multa viola o princípio da finalidade do ato administrativo, porque a autoridade

fiscal e o erário público não sofreram qualquer prejuízo com a intempestividade dos registros; ● a multa de R\$ 5.000,00 por voo em que houve atraso viola o princípio da proporcionalidade, visto que a obrigação de prestar informações refere-se a um conjunto de embarques e não apenas a uma única mercadoria; ● houve erro de cálculo na aplicação da multa, visto que pela leitura da norma deve-se inferir que a multa deveria se restringir ao montante único e exclusivo de R\$ 5.000,00; ● como relatados no Auto de Infração, os fatos dariam ensejo à aplicação da multa por embarço, prevista no art. 107, IV, “c”, do Decreto-lei nº 37/1966, que também não deveria passar de R\$ 5.000,00; ● caso não seja reconhecida a improcedência da multa, o recurso deve ser provido para que seja apreciado o pedido de relevação de pena pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, em vista da delegação de competência que lhe foi atribuída pela Portaria MF nº 214/1979, com base os termos do que está previsto no art. 736 do Regulamento Aduaneiro de 2009, visto que no caso presente não houve qualquer dano ao Erário nem dolo por parte do contribuinte.

Em vista do exposto, requer seja provido o recurso para que seja aplicada a retroatividade benigna no caso presente ou acolhida a preliminar, ou seja acolhida a impugnação para rechaçar as multas e cancelar o débito fiscal; se não for esse o entendimento, solicita o encaminhamento ao Secretário da Receita Federal do Brasil para apreciar o pedido de relevação das multas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luiz Novo Rossari, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razões por que dele tomo conhecimento.

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 embarço à atividade de fiscalização aduaneira, sujeitando o infrator ao pagamento da multa prevista no art. 107 do Decreto-*

*lei nº 37/66 com a redação do art. 5º do Decreto-lei nº 751, de 10 de agosto de 1969, sem prejuízo de sanções de caráter administrativo cabíveis.”*

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, **embarçar**, 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, embarçar, 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 embarço 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 embarço, 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 dúvidas, a imposição normativa constante desse ato administrativo é destituída de força cogente para a finalidade a que se propõe, de imposição de penalidade.

Com efeito, não é próprio dos diplomas pátrios norma semelhante que tenha fixado prazo não revestido de certeza e não expresso em quantidade certa. A respeito, vê-se que o Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002) refere a prazos em horas, dias, meses e anos (arts. 132 *et alia*), o que traduz quantificação em números certos e induvidosos. Também a Lei nº 9.784, de 1999, que dispõe sobre o processo administrativo, expressa prazos em dias, meses e anos (art. 66), revelando quantificação certa. O Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estabelece todos os seus prazos em dias, também com quantificação certa.

A matéria deve ser tratada com rigor ainda mais acentuado em se tratando de norma tributária-penal, que deve obedecer ao princípio inculcado no art. 97, inciso V do CTN, devendo o elaborador usar, em sua redação legislativa, dos cuidados básicos pertinentes à matéria, de forma a evitar o surgimento de dúvidas e questionamentos elementares que venham a permitir a aplicação das regras mais benéficas ao autuado, previstas no art. 112 desse mesmo Código. O caso em exame é exemplo da falta desse cuidado, ao apontar prazo incerto para o cumprimento de norma, visto que *“imediatamente após”* não pode ser considerado como um prazo regulamentar.

Daí que, na vigência original da IN SRF nº 28/1994, não havia norma que impusesse prazo para que as empresas aéreas procedessem ao registro no Siscomex, visto que a expressão *“imediatamente após”* não se traduz em prazo certo para o cumprimento de obrigação.

Resta acrescentar, por oportuno, que a interpretação dada a essa expressão pela Notícia Siscomex nº 105/1994, no sentido de que deve ser entendida como *“em até 24*

*horas da data do efetivo embarque da mercadoria*” não tem base legal para os efeitos da lide, visto não estar compreendida entre os atos normativos de que trata o art. 100 do CTN. Trata-se, no caso, de veiculação destinada à orientação do Fisco e dos usuários do Siscomex, mas sem que possua as características essenciais de ato normativo, razão pela qual sequer foi referida na autuação.

De outra parte, também cumpre acrescentar que o art. 37 da IN SRF nº 28/1994 foi objeto de nova alteração pela IN RFB nº 1.096, de 13/12/2010, que aumentou o prazo para a apresentação de dados pertinentes ao embarque para 7 (sete) dias. Ressalte-se que esse ato normativo continua fazendo em seu art. 44 remissão ao art. 37, de forma a tratar a infração como de embarço, o que bem demonstra a falta de atenção à legislação vigente, que desde a Medida Provisória nº 135/2003 tem tipificação legal distinta.

Retornando à lide, resta que, em não havendo regra fixadora de prazo para que se implementasse a eficácia do art. 37 do Decreto-lei nº 37/1966, na redação que lhe deu a Lei nº 10.833/2003, por ocasião de sua publicação, há que se concluir que o primeiro ato administrativo que veio a disciplinar esse artigo foi a IN SRF nº 510, de 14/2/2005, antes transcrita, que em seu art. 1º alterou a redação do art. 37 da IN SRF nº 28/1994, de forma a fixar o prazo de 2 (dois) dias para o registro dos dados pertinentes ao embarque.

Desse modo, há que se concluir que a multa objeto de lide somente tem aplicação nos casos em que a inobservância da prestação de informações refira-se a fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF nº 510/2005 entrou em vigor e produziu efeitos.

Como os fatos que originaram este processo ocorreram entre 4/11 e 30/11/2004, quando ainda não existia essa Instrução Normativa, são descabidas a sua arguição e a sua trazida ao mundo jurídico, de forma a alicerçar a caracterização de infrações e a legitimar a cominação de penalidades que lhe correspondam. Nesse sentido as regras estabelecidas pelo art. 150, III, “a”, da Constituição Federal e pelo art. 2º, parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784, de 1999, que rege o processo administrativo.

Em face dos elementos constantes dos autos e da legislação aplicável à espécie, entendo que não se vislumbram os elementos básicos tendentes à caracterização de infração, resultando desnecessária a apreciação das demais alegações da recorrente.

Diante do exposto, voto por que se dê provimento ao recurso voluntário.

José Luiz Novo Rossari

Processo nº 10715.005573/2009-73  
Acórdão n.º **3202-00.361**

**S3-C2T2**  
Fl. 124

---