



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

**Processo n°** 10715.006159/2009-81  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-00.559 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 05 de julho de 2011  
**Matéria** MULDI  
**Recorrente** CONTINENTAL AIRLINES INC  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Exercício: 2004

Ementa: REGISTRO DOS DADOS DE EMBARQUE DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. REALIZAÇÃO INTEMPESTIVA. INFRAÇÃO. PENALIDADE.

A apresentação de registro de dados de embarque de mercadorias feita fora do prazo definido na Instrução Normativa SRF n° 28/94 constitui, por si só, infração de caráter objetivo, independente da intenção do agente, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional, sujeitando seu infrator à penalidade prevista no art. 107, IV, *e*, do Decreto-lei n° 37/66.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2004

Ementa: RETROATIVIDADE DE NORMA BENÉFICA ANTES DE JULGAMENTO DEFINITIVO.

De acordo com o art. 106, II, *a*, do Código Tributário Nacional, é de ser aplicada norma que aumenta o prazo para apresentação do registro de dados de embarque, por deixar de considerá-lo intempestivo no prazo mais exíguo exigido pela regra revogada.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2004

Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVOS ARGUMENTOS TRAZIDOS AO PROCESSO SEM APRECIÇÃO DA INSTÂNCIA ORIGINÁRIA. NÃO CONHECIMENTO.

De acordo com os arts. 16, III, e 17, do Decreto n° 70.235/72, não são passíveis de conhecimento em sede recursal argumentos novos, que não tenham sido apreciados pela instância *a quo*.

Recurso Voluntário Conhecido Parcialmente e Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda- Presidente.

(assinado digitalmente)

**Bruno Maurício Macedo Curi**- Relator.

(assinado digitalmente)

EDITADO EM: 05-07-2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda (Presidente), Francisco José Barros Rios, Tatiana Midori Migiyama, José Fernandes do Nascimento e Solon Sehn.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário que chega a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em razão da insurgência do contribuinte epigrafado contra o Acórdão n.º 07-21580, de 15/10/2010, de lavra da 1ª. Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis/SC.

Em momento prévio à análise das motivações recursais, é conveniente sejam revisitados os atos e fases processuais já superados.

Por bem resumir a controvérsia até a respectiva fase processual, tomo emprestado a descrição fática lançada no acórdão da instância *a quo* acima referido (fl. 49 dos autos):

*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\$ 55.000,00 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 as fls. 10 e 11, descumprindo dessa forma a obrigação acessória prevista no art. 37 da Instrução Normativa SRF n.º 28, de 27 de abril de 1994, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF n.º 510, de 14 de fevereiro de 2005, sujeitando-se por essa infração 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. 17 a 30, argumentando, em síntese, que: a) ausência de fundamento legal para exigir o registro no prazo de dois dias; b) não foi observado o princípio da finalidade e da isonomia; c) não ocorreu embargo à ação fiscal; d) não houve prejuízo ao fisco, embora o registro tenha sido efetuado a destempo; e) realizou o registro no prazo médio de três a quatro dias da data do embarque.*

Ao analisar a impugnação oposta à ação fiscal, a 1ª. Turma da DRJ de Florianópolis/SC entendeu pela procedência do lançamento tributário, refutando os argumentos expendidos na peça defensiva do sujeito passivo.

Confira-se a ementa do julgado:

*Assunto: Obrigações Acessórias*

*Exercício: 2005*

*Ementa: Registro dos dados de embarque de mercadorias destinadas 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 multa prevista na alínea "e" do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em seu **Recurso Voluntário** (fls. 69-96), que ora é objeto de exame, o sujeito passivo se insurge contra o acórdão *a quo*, pelo qual, além de reiterar os argumentos já aduzidos por ocasião da sua impugnação inicial, requer: (i) a aplicação de retroatividade de norma tributária posterior que aumentou o prazo para apresentação dos registros de dados de embarque de mercadorias transportadas para o exterior e (ii) limitação valorativa da multa no montante de R\$ 5.000,00 – aplicando-se a multa definida no art. 107, IV, *e*, do Decreto-lei nº 37/66 uma única vez sobre todos os registros de embarque intempestivos e não por cada registro atrasado, já que o legislador não teria “vinculado referida conduta a um evento determinado.

Os autos então seguiram ao CARF para conhecimento e julgamento da referida manifestação recursal.

Sendo esses os aspectos mais relevantes do presente procedimento de revisão de lançamento tributário, passa-se ao voto.

## Voto

Conselheiro Bruno Maurício Macedo Curi, Relator

O recurso se mostra admissível quanto à sua tempestividade, motivo pelo qual passo ao respectivo exame.

Compulsando os autos, verifica-se que o lançamento de ofício contestado resultou de registros de embarque realizados a destempo, já que posteriores ao prazo exigido pela legislação.

À época da ocorrência dos fatos geradores, o art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/94 determinava os registros de embarque no SISCOMEX *imediatamente* após o efetivo transporte da mercadoria exportada, nos termos que seguem abaixo:

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

*Parágrafo único. Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, 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 à unidade da SRF de despacho.*

O Recorrente, na qualidade de transportador, nada obstante tecer longas linhas sobre o conteúdo jurídico da expressão *imediatamente*, sabe ou deveria saber que além do vernáculo não abrir possibilidades de dilação temporal ao conceito comum *imediatamente*, a Notícia SISCOMEX nº 105/94 **esclarece** que a exigência de apresentação *imediate* comporta até 24 horas de tolerância para o cumprimento da referida obrigação acessória.

*Por oportuno, esclarecemos que o termo imediatamente, contido no art. 37 da IN 28/94, deve ser interpretado como "em até 24 horas da data do efetivo embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes no Siscomex, com base nos documentos por ele emitidos". Salientamos o disposto no art. 44 da referida IN, ou seja, a previsão legal para autuação do transportador no caso de descumprimento do previsto no artigo acima referenciado.*

Observe-se que a referida Notícia faz menção expressa à *previsão legal para autuação do transportador*, o que realça ainda mais sua adequação ao caso.

Nada obstante isso, o Recorrente deixou de cumprir o disposto na IN SRF nº 28/94, vindo a efetuar o registro dos embarques das mercadorias somente depois dessas 24 horas, em diversas ocasiões ao longo do exercício de 2004. Isso, de plano, já rechaça seu argumento de necessidade de interpretação mais benéfica ao sujeito, ante a dúvida sobre o conteúdo jurídico da expressão *imediatamente* carregada pelo art. 37 da IN SRF nº 28/94 (item II.1 do Recurso Voluntário).

Apesar, todavia, da apresentação dos registros de embarque ter superado 24 horas (ferindo assim as disposições da IN SRF nº 28/94), o Auto de Infração, lavrado em 2009, já partiu de norma mais benéfica – qual seja a redação dada ao mesmo dispositivo pela IN SRF nº 510/2005, que passou a tolerar a apresentação dos registros de embarque dentro do prazo de **dois dias** contados da data da realização do embarque, *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.*

*§ 1º Na hipótese de embarque de mercadoria em viagem internacional, por via rodoviária, 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 SRF de despacho.*

§ 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)

Isso porque a própria autoridade administrativa já houvera reconhecido a aplicação da norma mais benéfica para o sujeito passivo, uma vez que o art. 37 da IN SRF nº 28/94, com a redação dada pela IN SRF nº 510/2005, passou a considerar intempestivos – infracionais, portanto – os registros de embarque apresentados somente após dois dias, e não mais as exíguas 24 horas exigidas à época da ocorrência dos fatos geradores.

Ora, fez-se o quanto exigido pelo art. 106, II, *a*, do Código Tributário Nacional, que exige a aplicação retroativa da norma que deixe de considerar como infração algum ato não definitivamente julgado.

Incabíveis, destarte, os argumentos do sujeito passivo quanto à suposta nulidade material do auto de infração por penalização do contribuinte com base em norma inexistente no momento do fato gerador, já que, em verdade, o sujeito passivo foi beneficiado pela aplicação da redação da IN SRF nº 28/94 inovada pela IN SRF nº 510/2005.

O Recorrente, todavia, mesmo pretendendo anular o auto de infração pela aplicação de norma posterior à vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, ampara-se no critério adotado pela autoridade administrativa (e reafirmado pela instância *a quo*) para buscar a aplicação de norma mais recente, que, alterando novamente a redação da IN SRF nº 28/94, aumentou o prazo para apresentação dos registros de embarque para sete dias. Trata-se da IN RFB nº 1096/2010, que, modificando o art. 37 da IN SRF nº 28/94, deixou referida norma com a seguinte redação:

*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.*

*§ 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.*

*§ 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.*

*§ 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).*

De fato, a regra ora vigente possui disposição que beneficia o sujeito passivo, ao considerar intempestivos somente os registros de embarque apresentados após o decurso de sete dias contados da data da realização do embarque.

É de se aplicar então o art. 106, II, *a*, do Código Tributário Nacional, o qual impõe a retroatividade da norma que deixa de considerar infrações certos atos ainda não definitivamente julgados. No caso particular, não é mais *infração*, para os fins da legislação aduaneira, a apresentação do registro de embarque após dois dias contados da data da realização do embarque, desde que essa apresentação não ocorra em tempo superior a sete dias.

Desse modo, é de se excluir do presente lançamento todo e qualquer registro de embarque porventura feito em prazo inferior a sete dias, em estrita observância ao que determina a IN SRF nº 28/94, com a redação dada pela IN RFB nº 1096/2010.

Acolhe-se, portanto, a preliminar constante do item II.7 do Recurso Voluntário.

### Quanto ao mérito

No que toca o mérito, o Recorrente traz como argumentos (i) a violação dos princípios da legalidade, da razoabilidade e da isonomia, pedindo para que se interprete de modo mais favorável ao sujeito passivo a regra tributária que impunha prazo *imediato* para apresentação dos registros de embarque, ante a indeterminação daquele conceito e as inconsistências sistêmicas do SISCOMEX, além de considerar injusto que o prazo marítimo à época da autuação fosse maior que o prazo aéreo, (ii) a inexigibilidade da multa ante a configuração de denúncia espontânea, (iii) a ausência de prejuízo ao fisco e (iv) a atribuição de uma única multa de R\$ 5.000,00 por todos os atrasos nos registros de embarque.

Passo à análise de cada um deles.

O argumento de ofensa ao princípio da legalidade, no sentido de que a forma e o prazo para registro do embarque a serem observados pelas transportadoras depende de lei, não tem como ser acolhido. Isso pelo simples fato de que o art. 115 do Código Tributário Nacional permite que toda a legislação tributária disponha sobre as obrigações acessórias, desde seu fato gerador. Assim sendo, não há qualquer ofensa à legalidade nesse aspecto.

Quanto ao argumento de ofensa aos princípios da legalidade, razoabilidade e isonomia) não pode ser conhecido, como já foi estabelecido pelo Acórdão 07-21580. Conforme dispõe o art. 62 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF 256/2009) e Súmula 01 da CSRF, é vedado ao Conselho realizar análise tendente à avaliação dos aspectos inerentes a constitucionalidade das normas, pois esse mister é exclusivo do Poder Judiciário, como tem entendido os tribunais administrativos e judiciais. Arguições dessa natureza, portanto, são inócuas na esfera administrativa.

Assim, sempre e quando se entender que a norma aplicada não atendeu os princípios mencionados, a matéria deve ser levada à apreciação do Poder Judiciário. Além disso, o argumento de ofensa ao princípio da razoabilidade não pode ser conhecido, por não ter sido aduzido à instância originária.

Já no início do voto expus que a Notícia SISCOMEX nº 105/94 trouxe ao mundo jurídico, cerca de dez anos antes da ocorrência dos fatos geradores objeto do presente lançamento tributário, esclarecimento quanto ao conteúdo jurídico da expressão *imediatamente*, constante do art. 37 da IN SRF nº 28/94.

Impraticável, portanto, o Recorrente, que tem como uma de suas atividades-fim o transporte de mercadorias para o exterior, simplesmente desconsiderar isso. E ainda assim, eventual desconhecimento dessa regra (que nem mesmo foi alegado pelo sujeito passivo, reforçando sua presunção de conhecimento ante a publicação no Diário Oficial da União) não constitui erro escusável, para quaisquer fins de direito.

O Recorrente reforça seu argumento aduzindo que o SISCOMEX é um sistema extremamente instável, que por vezes não registra certas informações do sujeito

passivo, e, por outras, mostra-se inflexível quanto a pequenas divergências eventuais entre características das mercadorias exportadas.

Ocorre que o artigo 136 do Código Tributário Nacional é claro ao dispor que:

*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Assim é que eventuais inconsistências do SISCOMEX não podem servir como excludente de responsabilidade tributária, já que o sujeito passivo dispõe de dias para efetuar o registro do embarque. Deve, portanto, ser diligente para evitar que divergências com seu cliente exportador, ou mesmo eventuais quedas do sistema, prejudiquem o cumprimento da sua obrigação tributária.

Por sua vez, a alegação de inexigibilidade da multa por configurar-se denúncia espontânea também não pode ser acatada.

O Recorrente aduz que a mera apresentação dos registros de embarque, ainda que a desoras, desde que feita antes de qualquer ação fiscal investigativa desse fato, redundaria em denúncia espontânea – que excluiria sua responsabilidade pela infração, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional.

No caso em tela, a infração é objetiva pelo simples decurso do prazo para apresentação do registro de embarque. Assim, uma vez transcorrido esse prazo sem que o sujeito passivo tenha adimplido com sua obrigação, a infração restará caracterizada.

Admitir a denúncia espontânea no caso em tela seria transformar esse instituto em instrumento de permissibilidade para infrações referentes a obrigações acessórias, já que o simples cumprimento, no tempo intentado pelo sujeito passivo (desde que antes de descoberto pela fiscalização), não o levaria a qualquer tipo de responsabilização. O instituto, no lugar de incentivar o voluntarismo do sujeito passivo em reconhecer seu erro e buscar retificá-lo, incentivaria o atraso no cumprimento das obrigações acessórias.

Esse tem sido o entendimento de ambas as Turmas de Direito Público do STJ e também do CARF. No que toca o CARF, apenas à guisa de ilustração transcrevo o Acórdão abaixo:

*Acórdão nº 101-95.964, de 25/01/2007*

*Ementa NULIDADE- Não há vedação para a assinatura digital, não implicando vício formal nem cerceamento de defesa. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA- O instituto da denúncia espontânea para excluir a responsabilidade por infração não alcança a multa por atraso na entrega da declaração.*

De igual modo, a multa a ser aplicada no caso em tela não é feita por provocar prejuízos materiais ao fisco, mas por simples descumprimento de obrigação acessória. Assim é que, uma vez ocorrido o fato gerador, nos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo está vinculado ao ente tributante para cumprir com um dever formal diferente do pagamento. Seu descumprimento já é mais do que suficiente para a imputação de penalidade: trata-se de multa de caráter formal.

Assim, o fato de não haver falta de recolhimento de tributos não pode servir como excusante para aplicação de penalidade pelo sujeito passivo quanto ao descumprimento de suas obrigações acessórias. A rigor, a simples independência entre essas duas obrigações – conceito basilar do direito tributário – já leva a essa conclusão.

Quanto aos argumentos expendidos no Recurso Voluntário (ofensa ao princípio da razoabilidade, atribuição de uma única multa de R\$ 5.000,00 por todos os atrasos nos registros de embarque) não podem ser conhecidos, por não terem sido aduzido à instância originária.

Isso porque o Decreto nº 70.235/72 é claro ao determinar, em seu artigo 16, III, que:

*Art. 16. A impugnação mencionará: (...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

O art. 17 do mesmo diploma arremata quanto à matéria que não tenha sido objeto da impugnação:

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Assim, não havendo sido aduzidos na impugnação os argumento ora sob exame, não podem eles ser objeto de conhecimento em sede de Recurso Voluntário.

## **Conclusão**

Isto posto, conheço parcialmente do recurso voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, a fim de se aplicar a redação do art. 37 da IN SRF nº 28/94 dada pela IN RFB nº 1094/2010, excluindo-se do lançamento, por conseguinte, todos os registros de embarque apresentados dentro do prazo de sete dias contados da data do embarque das mercadorias transportadas.

(assinado digitalmente)

Bruno Maurício Macedo Curi