Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10283.002968/2011-66

Processo nº	10283.002968/2011-66
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3402-009.241 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de outubro de 2021
Recorrente	DHL LOGISTICS (BRAZIL) LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

PRAZO PARA APRECIAÇÃO DE PEDIDO. 360 DIAS. ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. SANÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A norma do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, que diz que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, não prevê sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária, muito menos o reconhecimento tácito do direito pleiteado.

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. INOCORRÊNCIA.

O prazo para efetuar lançamento de multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações é de 5 anos contado da data da infração, na forma dos artigos 138 e 139, do Decreto-Lei nº 37/67. Dessa forma, realizado o lançamento dentro do prazo estipulado, não se opera a decadência.

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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA POR ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS CARF Nº. 126.

A denúncia espontânea não afasta a aplicação da multa por atraso no cumprimento de deveres instrumentais atinentes ao atraso na entrega de declaração ou à prestação de informações à RFB.

Súmula CARF nº 126: A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais 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, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

MULTA REGULAMENTAR. DESCONSOLIDAÇÃO. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES FORA DO PRAZO.

A multa por prestação de informações fora do prazo encontra-se prevista na alínea "e", do inciso IV, do artigo 107 do Decreto Lei n 37/1966, sendo cabível para a informação de desconsolidação de carga prestada fora do prazo estabelecido nos artigos 22, da Instrução Normativa RFB nº 800/07.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.240, de 25 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10283.006919/2010-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral substituído pela Conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

Ementa:

DISPENSA DE EMENTA

Estão dispensados de ementa os acórdãos resultantes de julgamento de processos fiscais de valor inferior a R$ 100.000,00 (cem mil reais), na forma da Portaria RFB nº 2724/2017.

Documento nato-digital

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

> Versa o processo sobre a controvérsia instaurada em razão da lavratura pelo fisco de auto de infração para exigência de penalidade prevista no artigo 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003.
>
> Os fundamentos para esse tipo de autuação nesse conjunto de processos administrativos fiscais são os seguintes:
>
> As empresas responsáveis pela desconsolidação da carga lançaram a destempo o conhecimento eletrônico, pois segundo a IN SRF nº 800/2007 (artigo 22), o prazo mínimo para a prestação de informação acerca da conclusão da desconsolidação é de 48 horas antes da chegada da embarcação no porto de destino.
>
> Caso não se concluindo nesse prazo é aplicável a multa.
>
> Devidamente cientificada, a interessada traz como alegações neste tipo de processo questões preliminares, como ocorrência de denúncia espontânea, ausência de tipicidade, ilegitimidade passiva, ausência de motivação. Também, em outros do mesmo tipo, os quais tenho julgado em bloco, eis que possuem a mesma natureza da penalidade imposta no auto de infração, são levantadas pelos sujeitos passivos questões que destacam infringência a princípios constitucionais e até em alguns casos ocorre a solicitação de relevação da penalidade.
>
> Ou seja, são suscitados questionamentos que tragam ao auto de infração a ineficiência do instrumento de lançamento e a desconstrução do verdadeiro cerne da autuação que foi o descumprimento dos prazos estabelecidos em legislação norteadora acerca do controle das importações.
>
> Antes mesmo do Registro da DI, a argumentação de que, de fato, as informações constam do sistema, mesmo que inseridas, independente da motivação, após o momento estabelecido no diploma legal pautado pela autoridade aduaneira.

O Contribuinte foi intimado da decisão de primeira instância, conforme Termo de ciência, apresentando o Recurso Voluntário pugnando pelo provimento do recurso e o cancelando da exigência fiscal.

Em síntese, a Recorrente alega o seguinte: a) a ocorrência da preclusão contida no art. 24, da Lei nº 11.457/07; (b) a decadência, nos termos do art. 173, do CTN; (c) a

Documento nato-digital

ilegitimidade passiva do agente de carga; (d) a aplicação do instituto da denúncia espontânea; e (e) a ofensa a princípios constitucionais da reserva legal, proporcionalidade e razoabilidade.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> **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 de Auto de Infração à legislação tributária, visando à cobrança de multa no valor de R$ 60.000,00 (sessenta mil reais) pela não prestação de informação dentro dos prazos regulamentares sobre veículo ou carga transportada, nos termos da alínea "e", do inciso IV do art. 107, do Decreto-Lei n° 37, de 18/11/1966, com redação dada pelo art. 77, da Lei n° 10.833, de 29/12/2003, *in verbis*:
>
> > 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.
>
> O prazo que deveria ser observado é o do art. 22, inciso II, alínea 'd', da IN SRF nº 800/07, vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores, em 2011, *in verbis*:
>
> > Art. 22. São os seguintes os prazos mínimos para a prestação das informações à RFB:
> >
> > I - as relativas ao veículo e suas escalas, cinco dias antes da chegada da embarcação no porto; e
> >
> > II - as correspondentes ao manifesto e seus CE, bem como para toda associação de CE a manifesto e de manifesto a escala:
> >
> > (...)
> >
> > **d) quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação, para os manifestos e respectivos CE a descarregar em porto nacional, ou que permaneçam a bordo;**
>
> A Fiscalização apurou que a Recorrente, responsável pela desconsolidação da carga, lançou a destempo o conhecimento eletrônico "mercante agregados", pois segundo a IN SRF nº 800/2007 (artigo 22), o prazo mínimo para a prestação de informação acerca da

Documento nato-digital

conclusão da desconsolidação é de 48 horas antes da chegada da embarcação no porto de destino do "conhecimento genérico". Assim, quando extrapolado o referido prazo é passível a aplicação da multa prevista para tal situação.

A Contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese: (a) que em nenhum momento deixou de prestar as informações sobre as cargas transportadas de modo a ensejar a aplicação da penalidade; diz que se trata de excesso de zelo da fiscalização e que não houve prejuízo ao Fisco; (b) alega a sua ilegitimidade passiva; (c) pede a aplicação do instituto da denúncia espontânea.

A DRJ afastou as preliminares, e argumentou a impossibilidade de aplicação da denúncia espontânea. Aduz que deve ser mantido na presente autuação e destacou que o lançamento extemporâneo do conhecimento eletrônico, fora do prazo estabelecido na IN SRF nº 800/2007, por causar transtornos ao controle aduaneiro, deve ser mantido na presente autuação, inobstante de constar do sistema o CE máster, pois o controle da importação deve ser realizado por inteiro e se há falta de uma parte da carga que fora desconsolidada após a atracação, interfere diretamente no controle aduaneiro.

A Recorrente, em Recurso Voluntário, alega o seguinte: (a) a ocorrência da preclusão contida no art. 24, da Lei nº 11.457/07; (b) a decadência, nos termos do art. 173, do CTN; (c) a ilegitimidade passiva do agente de carga; (d) a aplicação do instituto da denúncia espontânea; e (e) a ofensa a princípios constitucionais da reserva legal, proporcionalidade e razoabilidade.

(a) Prescrição - do prazo para manifestação da administração – art. 24 da lei n. 11.457/2007

A Recorrente alega que, da análise do procedimento administrativo, observou que entre o protocolo da impugnação 30/03/2011 e a ocorrência do julgamento, em 29/08/2018, transcorreu-se prazo superior ao legalmente permitido - 360 dias desde a data do protocolo, o que configuraria resistência ilegítima do Fisco.

Aduz que a demora da administração pública em analisar os aludidos pedidos da impugnação viola o disposto no artigo 24 da Lei n° 11.457, de 16 de março de 2007, in verbis:

> Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

A Contribuinte extrai, do citado dispositivo legal, que o prazo máximo estabelecido para exame e resposta dos pedidos é de 360 (trezentos e sessenta) dias, assim, conclui-se pela ilegalidade da omissão da Administração Pública em não proceder à dita análise, o que ocorreu em detrimento e prejuízo da contribuinte injustificado dano advindo da violação de seu direito.

Vejamos:

O dispositivo legal em referência, em que pese estabelecer um prazo para que seja proferida decisão administrativa, não traz em seu texto qualquer sanção incidente sobre o seu descumprimento, bem como não vincula ao reconhecimento do mérito em favor do sujeito passivo.

Nota-se, igualmente, que o dispositivo em questão direciona o prazo de 360 dias às fases processuais, ou seja, às decisões administrativas acerca de cada petição, defesa ou recurso. Não há qualquer menção ao término do processo, tampouco à constituição definitiva do crédito tributário.

Documento nato-digital

Neste sentido, destaco o posicionamento do i. Autor Fernando Facury Scaff[1]:

> Observa-se que este prazo não é para a finalização do processo. **A norma não se refere ao "encerramento" do processo no prazo de 360 dias, mas para que seja "proferida decisão administrativa"**. Logo, é razoável entender que apresentada a Impugnação a um Auto de Infração, esta receba "decisão administrativa" dentro de 360 dias, incluídos todos os prazos intermediários; e, uma vez apresentado recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes, novo cômputo de 360 dias venha a ocorrer, até nova "decisão administrativa", e assim por diante, dentro das diversas instâncias recursais. Trata-se do prazo máximo para ser proferida "decisão administrativa" para o cômputo da duração razoável do processo – pode-se até criticá-lo, mas é o prazo estabelecido em lei.
>
> (grifou-se)

Cumpre ponderar que muitas questões fáticas surgem no decorrer de um processo, as quais, por vezes, são apuradas mediante realização de diligências, inclusive mediante produção de prova pericial, deliberadas no intuito de proporcionar a legítima busca pela verdade material. Este Colegiado, inclusive, sempre prezou por exaurir as controversas postas em julgamento, proporcionando à parte a ampla defesa e o contraditório, guardadas as atribuições quanto ao ônus da prova.

Diante da necessária **busca pela verdade material e do contraditório oportunizado nesta esfera administrativa**, não é razoável aceitar a possibilidade de preclusão da constituição definitiva do crédito tributário em razão de ultrapassar o prazo de 360 dias previsto pelo artigo 24 da Lei nº 11.457/2007.

Com relação à **duração razoável do processo**, peço vênia para reproduzir os fundamentos que embasam o v. Acórdão nº 3403-002.746[2], de relatoria do Ilustre

[1] SCAFF, Fernando Facury. Duração razoável do processo administrativo fiscal federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2008, p. 127-128.

[2] ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS
Período de apuração: 01/04/2005 a 31/10/2005
NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO.
A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade.
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (Súmula CARF n. 11).
DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.
Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PENA DE PERDIMENTO. INCOMPATIBILIDADE.
A denúncia espontânea, como estabelece o § 2o do art. 102 do Decreto-Lei no 37/1966, em qualquer de suas redações, não se aplica a infrações sujeitas à pena de perdimento.
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADES. CUMULATIVIDADE. MULTA. PERDIMENTO.
A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2o do Decreto-Lei no 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1o da Lei no 9.430/1996, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar".

Documento nato-digital

Conselheiro Rosaldo Trevisan, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4º Câmara da 3ª Seção no PAF nº 13116.000756/200788, **os quais adoto como razões de decidir**, *literis*:

> **Da duração razoável do processo**
>
> Recorda o Sr. JESSÉ SILVA que a autuação foi lavrada mais de um ano e meio após a notificação, e que o processo demorou 4 anos para ser julgado em primeira instância, e mais um para ser baixado em diligência por este CARF, sustentando que tais prazos afrontam o disposto no art. 24 da Lei no 11.457/2007, que dispõe:
>
> > *"Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."*
>
> **É cediço que o comando legal indicado insere-se em um contexto que busca dotar de maior celeridade o processo administrativo, em consonância com os princípios constitucionais que regem a matéria.**
>
> **Contudo, é preciso reconhecer que não atribuiu o legislador efeito de nulidade ao processo em desacordo com o comando. E poderia tê-lo feito, se o desejasse, visto que a mesma Lei no 11.457/2007 promove alterações ao Decreto no 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal. Neste Decreto é que se arrolam (art. 59) as causas de nulidade, entre as quais não se encontra a aqui indicada pela recorrente.**
>
> **Também é sabido que no processo há prazos próprios e impróprios, e que estes não acarretam consequências processuais, embora possam ensejar discussões sobre responsabilização funcional, caso o retardo não seja justificável.**
>
> Veja-se, a título ilustrativo, o art. 189 do Código de Processo Civil, que também tem por escopo a celeridade nos julgados:
>
> > *"Art. 189. O juiz proferirá:*
> >
> > *I – os despachos de expediente, no prazo de 2 (dois) dias;*
> >
> > *II – as decisões, no prazo de 10 (dez) dias."*
>
> Embora se possa entender o escopo do artigo, afigura-se irrazoável dele deduzir que um processo com decisão judicial proferida após dez dias seria objeto de nulidade. No mesmo sentido as observações em relação ao art. 4º do Decreto no 70.235/1972 e ao 24 da Lei no 11.457/2007.
>
> Ademais, o art. 24 da Lei no 11.457/2007 possuía dois parágrafos que foram vetados pelo Poder Executivo (veto mantido). Um deles exatamente porque atribuía efeitos ao processo no caso de descumprimento (o § 2º dispunha que "haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte").
>
> Na mensagem nº 140, de 16/3/2007, são esclarecidas as razões do veto presidencial, proposto pelos Ministérios da Fazenda e da Justiça:
>
> > *"Razões do veto "Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Não obstante, a esfera administrativa tem se constituído em via de*

Documento nato-digital

> *solução de conflitos de interesse, desafogando o Poder Judiciário, e nela também são observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual a análise do processo requer tempo razoável de duração em virtude do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária.*
>
> *Ademais, **observa-se que o dispositivo não dispõe somente sobre os processos que se encontram no âmbito do contencioso administrativo, e sim sobre todos os procedimentos administrativos, o que, sem dúvida, comprometerá sua solução por parte da administração, obrigada a justificativas, fundamentações e despachos motivadores da necessidade de dilação de prazo para sua apreciação.***
>
> *Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção. Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das consequências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julgamento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria."*

Derradeiramente, não devemos confundir a celeridade procedimental com a duração razoável do processo (ambas garantidas pelo Texto Constitucional):

> ***"Embora seja difícil conceituar precisamente a noção de razoável duração do processo, percebe-se que tal conceito não está relacionado única e exclusivamente ao "processo rápido" propriamente dito. O processo deve ser rápido o suficiente para dar a resposta apropriada à lide, porém adequadamente longo para garantir a segurança jurídica da demanda. Por tal motivo, o princípio da razoável duração do processo é dúplice, pois tanto a abreviação indevida como o alongamento excessivo são potencialmente danosos ao indivíduo**."2*

Outra confusão levada a cabo em sede de recurso voluntário é em relação ao art. 21 da Lei nº 12.844/2013. O Sr. JESSÉ SILVA, em seu recurso (fl. 2020), após apresentar decisão do STJ e do TRF1, sustenta que "a Receita Federal não poderá mais divergir de entendimentos do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ)", em face do citado dispositivo legal.

A simples leitura do dispositivo legal permite a compreensão de quais decisões, e em que circunstâncias, serão vinculantes para a Administração. E no presente processo não se reúnem as condições necessárias ao caráter vinculante dos julgados colacionados.

Nenhuma mácula, assim, no processo, em virtude do prazo decorrido, pelo que se mantém a autuação nesse aspecto. **(sem destaques no texto original)**

Por tais razões, não há que se falar em **prescrição** no caso em análise, seja por impossibilidade de confundir celeridade procedimental com a duração razoável do processo, seja pela necessária garantia da segurança jurídica na busca pela verdade material e, especialmente, por ausência normativa de sanção à omissão em responder à petição protocolada pelo sujeito passivo, bem como por inexistir prazo peremptório fixado pela lei para encerramento do processo administrativo fiscal.

Documento nato-digital

Ademais, destaco que o dispositivo em análise poderia ter sido utilizado pelo Contribuinte para buscar a celeridade no julgamento de sua impugnação, mediante ajuizamento de ação judicial com pedido liminar, o que não significa, entretanto, que a multa imposta deva ser afastada pelo transcurso, em branco, do prazo de 360 dias.

Desse modo, não cabe razão à Recorrente quando aduz que a extrapolação do prazo de trezentos e sessenta dias para a solução definitiva do processo administrativo fiscal implica a fluência do prazo de prescrição, até porque a prescrição para a cobrança da dívida tributária somente começa a correr após a constituição definitiva do crédito tributário, a teor do art. 174, do CTN. Quanto muito, o art. 24 da Lei n° 11.457/2007 poderia ser invocado para se exigir uma decisão da autoridade administrativa, mas não para justificar ou fundamentar suposta prescrição, com o consequente reconhecimento de insubsistência da autuação.

Portanto, não assiste razão à Recorrente neste tópico.

(b) Preliminar: Decadência

Alega a Recorrente que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente de obrigação principal ou acessória é de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do art. 173, inciso I, do CTN. Logo, findo tal prazo, há de ser reconhecida a decadência.

Não assiste razão à Recorrente nesse ponto. Vejamos:

O prazo para efetuar lançamento de multas administrativas relacionadas ao controle aduaneiro das importações e exportações é de 5 anos contado da data da infração, nos termos do art. 138 c/c art. 139, ambos do Decreto-Lei nº 37/66, *verbis*:

> Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em **5 (cinco) anos,** a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.
>
> Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.
>
> Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior **se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração**. (grifou-se)

Nesse sentido, deve ser regida pelo art. 139, do Decreto-lei nº 37/66, a contagem do prazo decadencial para que a Aduana formalize a exigência relativa à multa aduaneira relativa à infração ocorrida. Logo, a autoridade administrativa tem o prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da infração para aplicar penalidade cabível ao infrator.

A infração imputada à Recorrente é a não prestação de informação dentro dos prazos regulamentares sobre veículo ou carga transportada, nos termos da alínea "e", do inciso IV do art. 107, do Decreto-Lei n° 37, de 18/11/1966. No caso o prazo seria de 48 horas antes da chegada da embarcação, conforme art. 22, inciso II, alínea 'd', da IN SRF nº 800/07.

Os fatos geradores das infrações datam de 13 e 14 de outubro de 2010. Ou seja, a data limite para a aplicação da sanção seria para infrações com data de embarque até **13/10/2015**. O Auto de Infração foi lavrado em **03/03/2011** (fl. 3) e a **ciência ao sujeito passivo em 15/03/2011**, conforme Aviso de Recebimento de fls. 106.

Portanto, não há que se falar em decadência.

(c) Preliminar: Ilegitimidade Passiva

Documento nato-digital

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

Argumenta a Contribuinte que a legislação não menciona representante, mandatário, ou agente, de forma que só o transportador poderia ser autuado 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 se 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;

Documento nato-digital

> II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incubida 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, após referido o embarque, 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.

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.**

Improcedente, portanto, a alegação da Recorrente.

(d) Denúncia Espontânea

A Recorrente Impugnante alega que a prestação de informação fora do prazo, mas antes do início do procedimento fiscal constitui denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN e do art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66.

Documento nato-digital

Sobre o tema denúncia espontânea no âmbito das obrigações acessórias autônomas, como, por exemplo, aquela de apresentar declaração ou de prestar informações, dentro de certo prazo, à autoridade tributária ou aduaneira, o CARF já possui entendimento consolidado no sentido de que o referido instituto não se aplica àquelas situações. Tal posição foi exarada na Súmula CARF número 126, *in verbis*:

> **Súmula CARF nº 126:** A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais 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, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).** (grifou-se)

Portanto, tendo em vista que o caso concreto em análise versa sobre o descumprimento de dever instrumental atinente à não apresentação de resposta à intimação, dentro do prazo convencionado; além de prestar, intempestivamente, informação acerca de dados de embarque referente às mercadorias despachadas, é plenamente aplicável a Súmula CARF nº. 126, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, na forma do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), afastando-se, desse modo, o argumento de denúncia espontânea.

(e) Violação a princípios constitucionais razoabilidade e proporcionalidade

Como já decidido pelo colegiado *a quo*, a vinculação do agente público, inclusive Conselheiros do CARF, ao Princípio da Legalidade, não permite a decisão em sentido contrário à lei vigente.

Para que possa ser adotada decisão pelo cancelamento da multa, deveria a recorrente demonstrar motivo pelo qual não se enquadra no fato gerador da norma punitiva, não sendo possível a este Conselho, a pretexto de analisar o caso concreto, atacar o conteúdo da própria norma.

Como se sabe, no Ordenamento Jurídico brasileiro, o controle de legalidade e constitucionalidade dos atos normativos é próprio do poder judiciário, não cabendo ao CARF desconsiderar a aplicação do Decreto-Lei nº 37/66 em virtude de eventual descumprimento de princípios constitucionais, como o da razoabilidade e proporcionalidade.

É nesse sentido que se aplica a Súmula CARF nº 2, ao prever a incompetência deste Tribunal Administrativo para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, também afasto esse argumento.

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

Documento nato-digital

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Documento nato-digital