



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10283.007373/2010-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.956 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 21 de julho de 2021  
**Recorrente** PANALPINA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 08/01/2010

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS . SÚMULA CARF Nº 02.

Por força do disposto na súmula CARF nº 02, este Colegiado não tem competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

EXCESSO DE PRAZO. ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. PEREMPÇÃO.

O não cumprimento do prazo processual previsto no artigo 24 da lei nº 11.457/2007 não dá ensejo à perempção da exigência do crédito tributário.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 08/01/2010

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REGISTRO EXTEMPORÂNEO DE CONHECIMENTO ELETRÔNICO.

A informação extemporânea das cargas transportadas enseja a aplicação da penalidade aduaneira estabelecida no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei nº 37/66. Incabível os argumentos de denúncia espontânea por não se aplicar aos casos de descumprimento de prazos. Aplica-se o estabelecido na Súmula CARF nº 126.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da parte relacionada a ofensa a princípios constitucionais, em rejeitar a preliminar de perempção suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques D’Oliveira e Sabrina Coutinho Barbosa.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3001-001.956 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10283.007373/2010-16

## Relatório

Versa o presente processo sobre controvérsia instaurada em razão da lavratura de auto de infração para exigência de penalidade prevista no artigo 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-lei n.º 37/1966, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/2003.

Reproduz-se a seguir trecho do auto de infração que consta os motivos da aplicação da penalidade:

### *DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)*

*O presente auto de infração trata de aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória pela empresa PANALPINA LTDA., CNPJ n.º 49.728.108/0010-85, referente inserção de informação no sistema Siscomex Carga fora do prazo estipulado pela Receita Federal do Brasil.*

*(...)*

*Dos Fatos*

### *OCORRÊNCIA 01*

*A empresa PANALPINA LTDA., na qualidade de agente de carga, iniciou processo de desconsolidação de cargas no dia 08/01/2010 16:58:10, quando incluiu, no Siscomex Carga, CE mercante filhote n.º 011005002890232.*

*A embarcação 8913722 — FORTUNA, que transportou a carga incluída no Manifesto de Longo Curso Importação n.º 0110500024476 e acobertada pelo CE mercante filhote supracitado, chegou ao destino desse CE, o Porto de Manaus, no dia 10/01/2010 10:48:00, conforme registro na escala 09000413996.*

*Conforme a Instrução Normativa 800, art. 22, inciso III, o transportador prestou a informação — inclusão do CE mercante filhote - intempestivamente, pois o prazo para tanto se esgotou quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação no porto de destino do conhecimento genérico, ou seja, dia 08/01/2010 10:48:00.*

*A empresa autuada reconheceu a infração ao assinar Termo de Constatação n.º 016/2010, no dia 21/01/2010.*

Devidamente cientificada, a interessada apresentou impugnação na qual alegou, em síntese, que:

- a) Em nenhum momento deixou de prestar as informações sobre as cargas transportadas;
- b) Houve um ínfimo atraso na prestação da informação para desconsolidação do CE agregado, restando evidente um excesso de zelo por parte da fiscalização;
- c) Eventual responsabilidade que lhe possa ser atribuída fica excluída pela denúncia espontânea;
- d) Alega ainda que o Ministro da Fazenda poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, atendendo a erro ou ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato; ou a equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso;

e) O contribuinte não agiu de má-fé. Portanto, invoca-se o artigo 736 do Decreto n.º 6.759/2009.

A DRJ do Rio de Janeiro/RJ julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado conforme ementa do **Acórdão n.º 12-097.899** a seguir transcrita:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2008

**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 n.º 2724/2017.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em síntese, a decisão recorrida foi no seguinte sentido:

*Deixo de acolher as preliminares trazidas pela interessada, eis que as arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade não estão afetas ao julgador administrativo. Além disso, sequer se pode imaginar a ocorrência de denúncia espontânea, que justamente é regulada no artigo 138 do CTN e tem seu escopo na infração que enseja o pagamento de tributo, não se aplicando esse instituto ao caso concreto.*

*De outra feita, qualquer alegação acerca de ausência de tipicidade e motivação também devem cair por terra, ou mesmo sobre ilegitimidade passiva ou mesmo de requerimento de relevação de penalidade, pois em nenhum dos casos há coaduação com o que se verifica dos autos, eis que o controle das importações deve ser feito pela autoridade aduaneira e seus prazos precisam ser cumpridos, até porque as multas nesses casos são aplicadas exatamente pelo fato de não possuir condições de realizar o efetivo controle se os prazos deixarem de ser cumpridos, no que toca, em especial, aos lançamentos extemporâneos dos conhecimentos eletrônicos, seja house, seja mercante ou do próprio manifesto em si. Senão vejamos.*

(...)

*Corroborando esse entendimento, o tipo infracional em que se enquadra a conduta da autuada dispõe expressamente que ele se aplica ao agente de carga, como se pode constatar da leitura do art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei n.º 37/1966, com redação dada pela Lei n.º 10.833/2003, a seguir reproduzido:*

(...)

*O caso ora apreciado diz respeito à importação de cargas consolidadas, as quais são acobertadas por documentação própria, cujos dados devem ser informados de forma individualizada para a geração dos respectivos conhecimentos eletrônicos (CEs). Esses registros devem representar fielmente as correspondentes mercadorias, a fim de possibilitar à Aduana definir previamente o tratamento a ser adotado a cada caso, de forma a racionalizar procedimentos e agilizar o despacho aduaneiro. Nesses casos, não é viável estender a conclusão trazida na citada SCI, conforme se passa a demonstrar.*

*Apenas para efeito de esclarecimento, informa-se que o fornecimento das informações exigidas, no âmbito do transporte internacional de cargas, objetiva proporcionar à*

*Aduana subsídios para a análise de risco dessas operações, a ser realizada previamente ao embarque ou desembarque das mercadorias no País, de forma a racionalizar procedimentos e agilizar o despacho aduaneiro. Daí a necessidade de os dados exigidos serem prestados correta e tempestivamente.*

*Observa-se que, o foco principal dessa obrigação é o controle aduaneiro, mas ela também interessa à administração tributária. Com base nas informações exigidas muitas vezes são constatadas infrações como o subfaturamento de preços; o erro no enquadramento tarifário, objetivando obter tratamento mais favorável; a ausência de recolhimento de direitos antidumping ou compensatório. Ademais, não se pode negar que um dos objetivos da Aduana é justamente proteger a economia nacional contra a concorrência desleal de produtos estrangeiros.*

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância alegando preliminarmente a ocorrência da preclusão na constituição definitiva do crédito tributário e, conseqüentemente, exigir o pagamento do valor objeto do presente processo, tendo em vista o descumprimento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n.º 11.457/07. No mérito, apresenta os seguintes argumentos: 1) Efetuou o cumprimento da obrigação acessória; 2) Ocorrência do instituto da denúncia espontânea; 3) Ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

### **Da competência para julgamento do feito**

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017.

### **Conhecimento**

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Destaco ainda que a alegação de ofensa aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco não merece ser

conhecida tendo em vista que este Tribunal Administrativo não tem competência para análise de ofensa a princípios constitucionais. Adicionalmente, cabe aos Conselheiros a observância do que determina as súmulas editadas por este Conselho conforme determina o art. 72 do RICARF, em especial a Súmula CARF n.º 2, que se enquadra no presente caso, a seguir reproduzida:

*Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Diante destas considerações, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de afronta a princípios constitucionais.

### **Preliminar**

A Recorrente alega em sede de preliminar argumentos de ocorrência de preempção do direito de constituir definitivamente o crédito tributário e, conseqüentemente, exigir o pagamento do valor objeto do presente processo, tendo em vista o descumprimento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n.º 11.457/07 bem como em respeito aos princípios da celeridade processual, razoabilidade, eficiência, segurança jurídica e da legalidade. Afirma ainda que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou neste sentido conforme julgamento em sede de Embargos de Declaração em Agravo Regimental no REsp n.º 1.090.242-SC. Alega também que se deve aplicar o disposto no parágrafo único do art. 173, de modo que o procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito tributário seja definitivamente encerrado no prazo nele determinado, ou seja, que “*a administração pública tinha o prazo de cinco anos para concluir definitivamente o procedimento administrativo fiscal de n.º 10283.007373/2010-16 (ou seja, constituir definitivamente o crédito tributário em exame), a contar da data que a Recorrente foi intimada da lavratura do respectivo auto de infração*”.

Entendo que não lhe assiste razão.

A Recorrente fundamenta seu pleito no artigo 24 da Lei n.º 11.457/2007 que assim estabelece:

*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.*

O prazo previsto no art. 24 da Lei n.º 11.457/2007 de fato é uma meta a ser alcançada pelo julgador levando-se em conta o princípio constitucional da razoável duração do processo. Entretanto, não concordando com os argumentos da Recorrente, entendo que este prazo constante da determinação legal ficou denominado pela doutrina como “prazo impróprio”, visto que não estabelece conseqüências para o eventual não cumprimento da sua obrigação. Neste sentido, também não cabe ao intérprete da norma criar a sanção sem que lei a estabeleça, sob o risco de fulminar princípio constitucional da reserva legal nos termos do inciso XXXIX do art. 5º da Constituição: “*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*”.

A respeito dos argumentos da aplicação do parágrafo único do art. 173 do CTN, também reputo improcedentes.

Primeiramente cabe, de maneira bastante sintetizada, apresentar os conceitos relacionados aos termos “procedimento administrativo fiscal”, “lançamento fiscal/auto de infração” e “processo administrativo fiscal” apresentados no Recurso Voluntário.

O Procedimento Administrativo Fiscal Federal é um conjunto de atos decorrentes da atividade fiscalizadora relativa a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com vistas a verificação do cumprimento das obrigações estabelecidas pela legislação tributária federal. Havendo descumprimento das citadas obrigações, ocorrerá a constituição do crédito tributário que se materializará com a formalização do auto de infração ou da notificação de lançamento, conforme determinado pelo art. 9º do Decreto nº 70.235/72. Este crédito tributário poderá ser contestado pelo interessado, em respeito ao contraditório e a ampla defesa. Havendo a contestação, ocorrerá a instauração da fase litigiosa do procedimento fiscal conforme disposto no art. 14 do citado decreto. O Processo Administrativo Fiscal é, portanto, a etapa litigiosa após a formalização do crédito tributário na esfera administrativa, caracterizada pelo conflito de interesses entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

Após entendimento destes conceitos, cumpre destacar a equivocada interpretação dada pela Recorrente a respeito do parágrafo único do art. 173 do CTN. Isto porque, os efeitos práticos desta norma somente ocorrerão quando houver notificação de medida preparatória do lançamento (intimação pela autoridade fiscal) antes do início da contagem do prazo decadencial insculpido no inciso I do citado artigo. Isto porque ocorreria a antecipação do início prazo decadencial, que seria no primeiro dia do exercício seguinte, mas com a intimação realizada pela autoridade fiscal o prazo é antecipado para a data da ciência da referida intimação. Exemplificando, se determinado autoridade tributária em Procedimento Fiscal iniciado em outubro de 2019 intima o contribuinte a apresentar documentações relacionadas a determinado imóvel para fins de efetuar o lançamento de IPTU concernente ao ano de 2019. Neste caso, com base no parágrafo único do art. 173, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário se inicia em outubro/2019 (data da intimação fiscal) e não em janeiro/2020 (primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser constituído).

A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou neste sentido quando do julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9202-008.992, de relatoria da I. Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em sessão de julgamento realizada em 26 de agosto de 2020. A seguir a reprodução da ementa do referido acórdão:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/11/1994 a 31/12/1998*

**DECADÊNCIA. TERMO "A QUO" DA CONTAGEM DO PRAZO. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INTERRUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*A regra estabelecida no parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início da contagem do prazo decadencial, quando ainda não esteja em curso, e jamais para dilatar o prazo de cinco anos a favor da Fazenda Pública. Iniciada a fluência do prazo de decadência, não se interrompe pela notificação ao sujeito passivo do início do procedimento fiscal.*

*AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. AFERIÇÃO INDIRETA. SUPERAÇÃO DA NULIDADE. BASE DE CÁLCULO FIXADA A PARTIR DOS ELEMENTOS TRAZIDOS PELO CONTRIBUINTE.*

*Inexiste nulidade por ausência de fundamentação legal para aferição indireta quando o lançamento, após diligência, deixa de aplicar o arbitramento para adotar como base de cálculo valor apurado a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte.*

Portanto, voltando a análise desta lide, não há que se falar em aplicação do parágrafo único do art. 173. Não procedendo a alegação da Recorrente de que o presente processo deveria ter sido julgado em sede administrativa dentro do prazo de cinco anos.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de preempção suscitada pela Recorrente.

### **Mérito**

A Recorrente alega em sua peça recursal, em relação ao mérito, dois pontos: 1) Efetou o cumprimento da obrigação acessória; 2) Ocorrência do instituto da denúncia espontânea.

#### **1) Cumprimento da obrigação acessória**

A Recorrente afirma que procedeu a desconsolidação do Conhecimento Eletrônico Master n.º 011.005.001.755.676 lançando as informações do Conhecimento Eletrônico Agregado n.º 011.005.002.890.232. Destaca que o agente de navegação promoveu em tempo hábil a inclusão das informações a respeito das cargas transportadas através do CE Máster. Neste sentido, afirma que os prazos exigidos pela fiscalização aduaneira foram cumpridos.

Não assiste razão à Recorrente.

A norma que trata da presente demanda (IN SRF n.º 800/07, art. 22, II, “d” e III e art. 37, §1º) determina que o agente de carga (Recorrente) deverá prestar à Receita Federal do Brasil, dentro do prazo de até quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação ao porto brasileiro, informações relativas a desconsolidação dos conhecimentos eletrônicos (*máster* ou *sub-máster*). Não o fazendo dentro deste prazo, sujeita-se a penalidade prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-lei n.º 37/1966, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/2003.

Repare que a Recorrente argumenta que houve o cumprimento da obrigação acessória quando da prestação de informações relacionadas ao Conhecimento Eletrônico Máster. Entretanto, estas informações são de obrigação do agente de navegação, como a própria Recorrente destaca em sua defesa, e não aquelas que são de sua responsabilidade, como a motivadora da presente autuação e explicitado no parágrafo anterior. Logo, resta caracterizado que a Recorrente deixou de prestar as informações de desconsolidação após o prazo de 48 antes da chegada da embarcação em porto nacional.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

## **2) Da ocorrência do instituto da denúncia espontânea**

A Recorrente também alega em seu Recurso Voluntário que a responsabilidade indevidamente atribuída à Recorrente foi excluída pela denúncia espontânea, devendo ser aplicado o art. 102, § 2º do Decreto-lei n.º 37/66. Entende que as informações foram prestadas antes de qualquer procedimento fiscalizatório, não havendo que se falar em aplicação de penalidade no presente caso.

O objetivo da denúncia espontânea é estimular que o infrator informe à Administração Aduaneira a prática das infrações de natureza tributária e administrativa instituídas na legislação aduaneira. Destaque-se que, para sua aplicação, é necessário que a infração (tributária ou administrativa) seja passível de denúncia por parte do infrator.

Percebe-se que a infração objeto da presente lide, qual seja, condutas extemporâneas do sujeito passivo, naturalmente torna impossível a denúncia espontânea da infração tendo em vista o descumprimento da obrigação dentro do prazo estabelecido na legislação. Para estas infrações, a denúncia espontânea não poderá desfazer ou paralisar o fluxo inevitável transcurso do prazo, circunstância inexorável para ocorrência do instituto alegado.

Portanto, nesta linha de entendimento, não há que se falar em denúncia espontânea para as infrações que tem por fundamento o descumprimento de prazos da obrigação acessória, tendo em vista que o núcleo do tipo infracional é o atraso no cumprimento da obrigação legalmente estabelecida.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também tem se posicionado nesta mesma linha de interpretação, conforme pode ser evidenciado no Acórdão n.º 9303-003.552, de 26/04/2016, rel. Rodrigo da Costa Pôssas, cuja ementa segue reproduzida:

*“Assunto: Obrigações Acessórias*

*Data do fato gerador: 07/06/2006*

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

*A modificação introduzida pela Lei 12.350, de 2010, no § 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66, que estendeu às penalidades de natureza administrativa o excludente de responsabilidade da denúncia espontânea, não se aplica nos casos de penalidade decorrente do descumprimento dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira.*

*Recurso Especial do Contribuinte Negado”*

Nessa esteira, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a Súmula CARF n.º 126, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros em seus julgamentos, conforme art. 72 do RICARF:

*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.*

Portanto, improcedente a alegação da Recorrente na aplicação do instituto da denúncia espontânea da infração no presente caso.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

### **Da conclusão**

Diante todo o exposto, voto por em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da parte relacionada a ofensa a princípios constitucionais, em rejeitar a preliminar de preempção suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva