



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10711.722085/2019-36
ACÓRDÃO	3002-004.281 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HELLMANN WORLDWIDE LOGISTICS DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 23/10/2014

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INFRAÇÕES ADUANEIRAS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. TEMA 1293 DO STJ. APLICAÇÃO DE OFÍCIO.

Nos termos do Tema Repetitivo 1293 do Superior Tribunal de Justiça, incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 (três) anos. A multa por descrição incompleta de mercadoria importada possui natureza aduaneira (não tributária), porquanto a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias e à regularidade do serviço aduaneiro. Verificada a paralisação do processo administrativo por período superior a três anos, impõe-se o reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente.

AGENTE DE CARGA. SISCOMEX CARGA. CONHECIMENTOS ELETRÔNICOS AGREGADOS (HBL). INCLUSÃO INTEMPESTIVA. MULTA. ART. 107, IV, "e", DO DECRETO-LEI Nº 37/1966. LEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE DO AGENTE DE CARGA. RECONHECIDA.

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, possui obrigação legal autônoma e direta de prestar as informações sobre as operações que execute e as respectivas cargas, consoante o art. 37, § 1º, do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação da Lei nº 10.833/2003. A condição de representante ou mandatário do transportador estrangeiro não elide a responsabilidade própria do agente de carga perante a Administração Aduaneira, pois tal responsabilidade deriva diretamente da

lei, independentemente das relações contratuais internas entre as partes. Matéria pacificada pela Súmula CARF nº 187 (Vinculante).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DEVERES INSTRUMENTAIS ADUANEIROS. INAPLICABILIDADE.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades impostas 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 37/1966. Matéria cristalizada na Súmula CARF nº 126 (Vinculante).

RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e da Súmula CARF nº 2, é vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob fundamento de inconstitucionalidade ou de violação de princípios constitucionais. O lançamento é ato vinculado, nos termos do art. 142 do CTN.

NATUREZA OBJETIVA DA INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTROLE ADUANEIRO. IRRELEVÂNCIA.

A infração prevista no art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/1966 tem natureza objetiva, independentemente de dolo ou culpa do infrator, conforme os arts. 94, § 2º, do próprio Decreto-Lei nº 37/1966 e 136 do CTN. O prejuízo ao controle aduaneiro é imanente ao atraso na prestação das informações, sendo irrelevante a alegação de ausência de efetivo dano à fiscalização.

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Não há bis in idem na aplicação de multa distinta para cada conhecimento eletrônico agregado (HBL) incluído intempestivamente no Siscomex Carga, pois cada conhecimento eletrônico constitui documento autônomo que encerra uma obrigação independente de informação, nos termos dos arts. 10, 17 e 18 da IN RFB nº 800/2007, conforme a Solução de Consulta Interna COSIT nº 2/2016 (vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher de ofício a preliminar de prescrição intercorrente e dar provimento ao recurso voluntário para extinguir o crédito tributário constituído, por aplicação do Tema 1293 do Superior Tribunal de Justiça.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente feito de recurso voluntário interposto por HELLMANN WORLDWIDE LOGISTICS DO BRASIL LTDA, inscrita no CNPJ sob nº 03.414.316/0002-07, contra a Decisão nº 107-000.499, proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 (DRJ07) em 24 de abril de 2023, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora Recorrente, mantendo integralmente o crédito tributário exigido no valor originário de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais).

O Auto de Infração que deu origem ao presente processo foi lavrado em virtude do descumprimento da obrigação acessória concernente à prestação tempestiva de informações sobre cargas transportadas no Siscomex Carga, especificamente em razão da inclusão extemporânea de 18 (dezoito) Conhecimentos Eletrônicos do tipo HBL (House Bill of Lading), no período de 23 de outubro de 2014 a 30 de dezembro de 2014, com infração ao art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003, e ao art. 22, inciso III, da IN RFB nº 800/2007, tendo sido aplicada multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por cada ocorrência.

Cientificada eletronicamente do lançamento em 04 de setembro de 2019, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva em 26 de setembro de 2019, por meio da qual, em síntese: (i) impugnou sua legitimidade passiva, alegando ser mera representante do transportador marítimo estrangeiro; (ii) invocou a ocorrência de denúncia espontânea; (iii) arguiu

violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e segurança jurídica; (iv) afirmou a ausência de prejuízo ao controle aduaneiro e o caráter subjetivo da infração; e (v) sustentou a ocorrência de bis in idem no lançamento de uma penalidade por cada conhecimento eletrônico, pleiteando a redução da multa.

A Decisão nº 107-000.499/DRJ07, proferida monocraticamente nos termos do art. 2º, inciso I, alínea "b", da Portaria RFB nº 309/2023, por se tratar de contencioso de baixo valor, julgou improcedente a impugnação, rejeitando cada um dos argumentos apresentados pela Recorrente, com fundamento no art. 37, § 1º, do Decreto-Lei nº 37/1966, na Súmula CARF nº 187, na Súmula CARF nº 126, na Súmula CARF nº 2, e na Solução de Consulta Interna COSIT nº 2/2016, mantendo integralmente o crédito tributário constituído.

Regularmente intimada, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, reiterando as teses defensivas apresentadas na impugnação, e requerendo, ao final: (i) o reconhecimento de sua ilegitimidade passiva e a nulidade do auto de infração; (ii) alternativamente, o reconhecimento da denúncia espontânea e o cancelamento da penalidade; (iii) a aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade; (iv) a redução da penalidade em razão da inexistência de prejuízo ao controle aduaneiro; e (v) a redução da penalidade em virtude do alegado bis in idem.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

Presentes os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário interposto.

PREJUDICIALIDADE EXTERNA - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – APLICAÇÃO DO TEMA 1293 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A recorrente protocolou impugnação em primeira instância na data de 26/09/2019, conforme se verifica às fls. 122. Todavia, o julgamento do recurso pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal 07 somente ocorreu em sessão de 24/04/2023, com a prolação do acórdão n. 107-000.499. Portanto, mais de 03 (três) anos após a interposição do seu recurso administrativo.

Ocorre que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Recursos Especiais nº 2.147.578/SP e 2.147.583/SP, realizado em 12 de março de 2025, sob a relatoria do Ministro Paulo Sérgio Domingues, fixou, por unanimidade, as teses jurídicas que compõem o Tema Repetitivo nº 1293, de observância obrigatória por este Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do artigo 99 do Regimento Interno do CARF, que determina a replicação das decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em sede de repercussão geral e recursos repetitivos.

As teses firmadas no Tema 1293 do STJ são as seguintes: "1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 (três) anos. 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado".

O referido julgamento representou significativa alteração no entendimento jurisprudencial até então prevalecente neste Conselho, que, com fundamento na Súmula CARF nº 11, afastava a aplicação da prescrição intercorrente em processos administrativos fiscais. Todavia, conforme expressamente reconhecido pelo STJ, a Súmula CARF nº 11 jamais enfrentou a aplicação do artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 às multas aduaneiras de natureza não tributária, razão pela qual não constitui óbice à aplicação do entendimento firmado no Tema 1293.

O artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 dispõe expressamente: "Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso". Trata-se de norma que estabelece prazo prescricional para o exercício do poder punitivo da Administração Pública Federal no âmbito do poder de polícia, aplicável às infrações aduaneiras de natureza não tributária.

No caso dos autos, a infração imputada à Recorrente consiste na inclusão intempestiva do conhecimento eletrônico de carga, prevista no art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/1966. Referida infração possui inequívoca natureza aduaneira (não tributária), porquanto a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias e à regularidade do serviço aduaneiro, e não direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação de importação.

Com efeito, a obrigação de informar tempestivamente as mercadorias importadas tem por finalidade precípua permitir à autoridade aduaneira o controle e a fiscalização do trânsito internacional de mercadorias, verificando aspectos como a correta identificação dos produtos, a observância de restrições ou proibições à importação, o cumprimento de normas sanitárias, fitossanitárias e de segurança, entre outros aspectos relacionados à regularidade do serviço

aduaneiro. Eventual reflexo na fiscalização tributária é meramente indireto e secundário, não sendo suficiente para descaracterizar a natureza aduaneira da infração.

Registre-se que o próprio CARF, em diversos julgados proferidos entre 2020 e 2023, reconheceu a natureza aduaneira de multas similares, para fins de afastamento da aplicação do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, mantendo a aplicação do voto de qualidade com fundamento na Portaria ME nº 260/2020. Entre as multas consideradas aduaneiras nesse período está precisamente a multa do artigo 84, inciso I, da MP nº 2.158-35/2001 — erro de classificação —, conforme Acórdão nº 3401-008.042, cujo trecho, extraído do voto do eminente Conselheiro Tom Pierre, transcreve-se abaixo:

“Tal tema não é novidade nesta turma, onde a seu turno já por unanimidade de votos seguiu o entendimento do seu Conselheiro Relator, a época, Rosaldo Trevisan, que trouxe luz sobre o equívoco em se aplicar legislação tributária sobre aquela parte do Direito Aduaneiro, que versa exclusivamente sobre matéria de Direito sobre os controles administrativos, que são impostos pelo Estado Brasileiro aos atores que atuam no teatro do comércio exterior brasileiro, segundo o Acórdão nº3401-005.288, de 28 de agosto de 2018, que peço licença para reproduzir em parte: (...)”

A mesma lógica se aplica à multa por descrição incompleta, que igualmente se destina ao controle aduaneiro. Estabelecida a natureza aduaneira (não tributária) da infração, cumpre verificar a ocorrência da prescrição intercorrente. Da análise dos autos, constata-se que o processo administrativo permaneceu paralisado, sem qualquer movimentação relevante, por período superior a três anos, caracterizando a inércia da Administração Pública que autoriza o reconhecimento da prescrição intercorrente nos termos do artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 e do Tema 1293 do STJ.

Conforme consignado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema 1293, a prescrição intercorrente tem por fundamento o princípio da segurança jurídica e a vedação à eternização dos litígios. O Estado não pode manter indefinidamente pendente de julgamento um processo administrativo punitivo, sob pena de comprometer a estabilidade das relações jurídicas e causar injustificada incerteza ao administrado. A paralisação do processo por mais de três anos, por exclusiva inércia da Administração, impõe a extinção da pretensão punitiva estatal.

Destarte, com fundamento no Tema Repetitivo 1293 do Superior Tribunal de Justiça, de observância obrigatória por este Conselho, ACOLHO DE OFÍCIO a preliminar de prescrição intercorrente, declarando extinta a pretensão punitiva da Administração em relação à multa aduaneira aplicada à Recorrente e o respectivo crédito.

Não obstante o acolhimento da preliminar, que por si só seria suficiente para o provimento do recurso, passo a analisar as demais questões preliminares e de mérito

especificamente invocadas no recurso voluntário, caso venha a ser vencido na preliminar de prescrição intercorrente suscitada de ofício por este relator.

I — DA ILEGITIMIDADE PASSIVA E DA RESPONSABILIDADE PELA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES

A Recorrente sustenta, como preliminar de mérito, que não deveria figurar como sujeito passivo do lançamento ora impugnado, ao argumento de que atua na qualidade de mera intermediadora e representante do transportador marítimo estrangeiro, agindo em nome e por conta deste e, por isso, não poderia ser responsabilizada pelo suposto descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/1966. Requer, com tal fundamento, a declaração de nulidade do Auto de Infração.

O argumento não merece guarida. A responsabilidade do agente de carga pela prestação de informações à Administração Aduaneira não decorre de uma escolha contratual ou de uma relação de mandato com o transportador marítimo, mas sim de expressa imposição legal.

Com efeito, o art. 37, § 1º, do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação introduzida pelo art. 71 da Lei nº 10.833/2003, é cristalino ao dispor que 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, também deve prestar as informações sobre as operações que execute e as respectivas cargas.

Trata-se, portanto, de obrigação direta e autônoma imposta por lei ao agente de carga, independentemente das relações internas que ele possa manter com o transportador estrangeiro.

A norma é precisa ao definir o agente de carga como sujeito passivo da obrigação: é aquele que, em nome do importador ou do exportador, contrata o transporte, consolida ou desconsolida cargas e presta serviços conexos.

A Recorrente, ao exercer atividades de agenciamento e desconsolidação de cargas, enquadra-se perfeitamente nessa definição. Não há que se cogitar, portanto, de qualquer vício de sujeição passiva, pois o próprio legislador, ao redigir o art. 37, § 1º, do Decreto-Lei nº 37/1966, previu expressamente que o agente de carga deve prestar as informações sobre as operações que execute — e não apenas sobre aquelas que execute como mandatário em sentido estrito.

Acrescente-se que o art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966 estabelece que respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie.

Nesse contexto, a eventual responsabilidade concorrente do transportador estrangeiro não elide nem diminui a responsabilidade própria da Recorrente, que, na condição de agente de carga e desconsolidadora, era a responsável direta pela inclusão tempestiva dos

conhecimentos eletrônicos agregados no sistema Siscomex Carga. O sistema jurídico aduaneiro brasileiro opta, deliberadamente, por uma estrutura de responsabilidade múltipla e solidária, justamente para assegurar a efetividade do controle aduaneiro.

A alegação de que a Recorrente agiu na qualidade de mandatária do transportador, razão pela qual não poderia ser responsabilizada, confunde os planos do direito privado e do direito público. No plano do direito público tributário e aduaneiro, a obrigação de prestação de informações ao Fisco é uma obrigação ex lege, que vincula diretamente quem a lei indica como responsável.

Eventuais acordos ou relações contratuais entre o agente de carga e o transportador no plano do direito privado têm eficácia apenas inter partes e não produzem qualquer efeito perante a Administração Fazendária. A questão de quem, na relação interna entre as partes, deveria arcar com os custos do atraso é matéria a ser resolvida entre elas, sem qualquer reflexo na esfera pública da obrigação acessória.

Ademais, a própria Recorrente, ao fundamentar sua defesa, admite expressamente que não houve falta de informações — reconhecendo, implicitamente, que as informações existiam e deveriam ter sido prestadas por ela, e que o atraso se deu no âmbito de suas próprias atividades.

Ao propugnar pela denúncia espontânea e ao atribuir o atraso inicial ao transportador como justificativa, a Recorrente, de forma contraditória, está reconhecendo que cabia a ela a inclusão das informações no Siscomex Carga, e que o fez fora do prazo legal. Não é possível, portanto, afirmar ser parte ilegítima e, ao mesmo tempo, invocar a denúncia espontânea como excludente de responsabilidade.

Não bastassem os fundamentos legais e lógicos acima expostos, a questão se encontra inteiramente pacificada na jurisprudência administrativa federal, por força da Súmula CARF nº 187, de caráter vinculante nos termos da Portaria ME nº 12.975/2021, que dispõe:

"O agente de carga responde pela multa prevista no art. 107, IV, 'e' do DL nº 37, de 1966, quando descumpre o prazo estabelecido pela Receita Federal para prestar informação sobre a desconsolidação da carga."

Trata-se de enunciado sumulado redigido precisamente para situações como a dos presentes autos, não restando qualquer espaço para o acolhimento da tese recursal de ilegitimidade passiva.

Ante o exposto, rejeita-se a preliminar de ilegitimidade passiva, confirmando-se a legitimidade da Recorrente para figurar no polo passivo do presente lançamento, bem como sua responsabilidade pela prestação tempestiva das informações sobre os conhecimentos eletrônicos agregados no Siscomex Carga.

II — DA INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A Recorrente invoca o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, para sustentar que o cumprimento tardio das obrigações de registro no Siscomex Carga, efetuado antes de qualquer ação fiscalizadora, teria o condão de excluir a responsabilidade pela infração e afastar a aplicação da penalidade.

O argumento não prospera, por razões tanto doutrinárias quanto jurisprudenciais amplamente consolidadas.

A denúncia espontânea, instituto de matriz tributária inspirado no art. 138 do Código Tributário Nacional, opera como causa de exclusão de responsabilidade pela infração quando o sujeito passivo, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, confessa a irregularidade e efetua o pagamento do tributo com os devidos acréscimos.

No entanto, a jurisprudência administrativa e judicial é uníssona no sentido de que esse instituto é cabível apenas para as obrigações principais, aquelas de natureza pecuniária, não alcançando as penalidades decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias de fazer ou não fazer de natureza estritamente instrumental.

O fundamento para essa distinção é de ordem teleológica e estrutural. As obrigações acessórias instrumentais, como a obrigação de registrar informações sobre cargas no Siscomex dentro de determinado prazo, são impostas para viabilizar o controle do Fisco sobre as operações, permitindo a gestão de riscos, a racionalização do controle aduaneiro e a liberação tempestiva das mercadorias.

Quando o prazo é descumprido, a infração se consuma instantaneamente com a simples inobservância do prazo, independentemente de qualquer consequência econômica. O posterior cumprimento tardio não apaga o fato de que, no momento em que a informação deveria ter sido prestada, ela não o foi, causando, de forma imanente, prejuízo ao sistema de controle aduaneiro.

Importa destacar que o instituto da denúncia espontânea pressupõe uma "denúncia", ou seja, a revelação de uma irregularidade que o Fisco ainda não conhecia. No caso dos deveres instrumentais aduaneiros de registro no Siscomex, porém, não há o que "denunciar" em termos informativos: o próprio sistema registra automaticamente a data e horário de inclusão de cada conhecimento eletrônico, tornando evidente e imediato o descumprimento do prazo.

O contribuinte não "revela" nada ao inserir tardiamente os dados, pois o sistema já registrou a intempestividade. A lógica da denúncia espontânea, portanto, não se adapta ontologicamente às infrações formais de prazo em sistemas eletrônicos de registro.

Mais ainda: a IN RFB nº 800/2007 distingue expressamente, nos arts. 27-A e seguintes, as situações de retificação de informações já prestadas, que não configuram inclusão em atraso, das situações de inclusão extemporânea de dados que não haviam sido previamente inseridos no prazo.

No caso em apreço, como corretamente apurado pela autoridade fiscal e confirmado pela decisão recorrida, não houve retificação de informações anteriormente prestadas, mas sim a inclusão originária de conhecimentos eletrônicos depois de expirado o prazo legal. Essa é precisamente a conduta descrita como infração pelo art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/1966.

O Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento, em sede de recursos repetitivos, no sentido de que a denúncia espontânea não afasta a multa pelo descumprimento de obrigações acessórias autônomas, especialmente quando a infração é formal e o bem jurídico protegido é o dever de informar — e não o pagamento do tributo. Esse entendimento é igualmente acolhido pelo CARF, que, ao uniformizar sua jurisprudência, editou a Súmula CARF nº 126, de caráter vinculante.

Com efeito, a Súmula CARF nº 126 é peremptória: "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."

O enunciado abrange precisamente as situações de descumprimento de prazos para prestação de informações ao Siscomex Carga, afastando, de forma definitiva, a aplicabilidade da denúncia espontânea no presente caso.

Por esses fundamentos, rejeita-se o pedido de afastamento da penalidade com base na denúncia espontânea, mantendo-se integralmente a exigência fiscal, posto que a conduta da Recorrente não preenche os requisitos legais para a configuração do referido instituto.

III — DA SUPOSTA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA

A Recorrente alega que a penalidade aplicada seria desproporcional e irrazoável, ferindo os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e da segurança jurídica, razão pela qual pugna por sua redução ou cancelamento.

Sustenta, ainda, que a multa não seria razoável diante da capacidade contributiva do contribuinte e da ausência de dolo. O argumento, conquanto compreensível em termos de estratégia defensiva, é juridicamente incabível na esfera administrativa, por razões de ordem constitucional, legal e jurisprudencial.

O ponto de partida para o exame desta questão é a natureza do lançamento tributário. Nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é atividade administrativa plenamente vinculada, obrigatória e privativa da autoridade administrativa.

A expressão "plenamente vinculada" significa que a autoridade lançadora não dispõe de qualquer margem de discricionariedade ou ponderação de conveniência ao efetuar o lançamento. Verificado o fato gerador previsto em lei, o lançamento deve ser realizado, com a aplicação da alíquota ou penalidade prevista no texto legal, independentemente de juízos de valor sobre a adequação ou proporcionalidade da norma.

A penalidade imposta no presente caso — R\$ 5.000,00 por cada informação não prestada no prazo estabelecido — é a penalidade expressamente prevista no art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

Trata-se de norma legal emanada do Congresso Nacional, que goza de presunção de constitucionalidade e de legitimidade democrática. A verificação de eventual inconstitucionalidade ou desproporção dessa norma não pode ser feita pelo órgão administrativo julgador, mas apenas pelo Poder Judiciário, no exercício do controle de constitucionalidade.

Com efeito, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, acrescido pela Medida Provisória nº 449/2008 e convertido na Lei nº 11.941/2009, é absolutamente explícito ao estabelecer que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Essa norma reproduz, no âmbito administrativo, o princípio da separação dos Poderes e delimita a competência dos julgadores administrativos, que não podem exercer controle de constitucionalidade, função exclusivamente jurisdicional no sistema jurídico brasileiro.

Nesse sentido, a jurisprudência do CARF cristalizou-se no enunciado da Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Embora redigida com referência à inconstitucionalidade de lei tributária em sentido estrito, a ratio da Súmula abrange qualquer arguição de violação de dispositivos constitucionais, incluindo os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como fundamento para o afastamento da aplicação de dispositivos legais vigentes.

Aceitar o contrário implicaria admitir que o órgão administrativo poderia exercer, pela via oblíqua dos princípios, o controle de constitucionalidade que lhe é vedado exercer diretamente.

Cumprе sublinhar que a vedação não é mero formalismo: ela protege a coerência do ordenamento jurídico. Se os órgãos administrativos pudessem afastar a aplicação de normas legais com fundamento em juízos de proporcionalidade ou razoabilidade, haveria uma usurpação da função jurisdicional e uma grave insegurança para a Administração, para os contribuintes e para o sistema de precedentes.

A Recorrente, insatisfeita com a norma legal, dispõe de ação judicial para buscar, perante o Poder Judiciário, o reconhecimento de eventual desproporção ou inconstitucionalidade da penalidade.

Quanto ao argumento de violação à segurança jurídica, convém registrar que a norma que tipifica a infração e fixa a penalidade está em vigor desde 2003, quando a Lei nº 10.833/2003 deu nova redação ao art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, e os prazos de antecedência tornaram-se obrigatórios desde 1º de abril de 2009, conforme o art. 50 da IN RFB nº 800/2007 com a redação da IN RFB nº 899/2008.

A Recorrente, que atua profissionalmente no mercado de agenciamento de cargas há anos, não pode alegar surpresa ou violação à segurança jurídica diante de norma vigente e plenamente aplicável à época dos fatos (outubro a dezembro de 2014).

Por tais razões, rejeita-se o argumento de violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e segurança jurídica, mantendo-se a penalidade nos termos em que foi aplicada pela autoridade lançadora.

IV — DA NATUREZA OBJETIVA DA INFRAÇÃO E DA ALEGADA AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTROLE ADUANEIRO

A Recorrente sustenta que a infração teria caráter subjetivo, de modo que, não tendo sido demonstrado dolo de sua parte, não seria possível mantê-la. Argumenta, ainda, que o lançamento espontâneo das informações no sistema, ainda que tardio, revelaria boa-fé e não teria prejudicado o controle aduaneiro, já que o atraso não teria inviabilizado a atuação da fiscalização. Pleiteia, com tais fundamentos, a redução ou o cancelamento da multa. Também esses argumentos carecem de fundamento jurídico.

A responsabilidade pela infração prevista no art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/1966 tem natureza objetiva, conforme expressamente disposto no art. 94, § 2º, do próprio Decreto-Lei nº 37/1966, pois a responsabilidade independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Essa previsão é reforçada pelo art. 136 do Código Tributário Nacional, que estabelece, como regra geral para as infrações da legislação tributária, que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente.

Portanto, a ausência de dolo ou de culpa graves não constitui excludente de responsabilidade no âmbito das obrigações acessórias aduaneiras, sendo irrelevante a boa-fé subjetiva da Recorrente.

A estrutura normativa das infrações objetivas é deliberada e tem propósito específico, porquanto em razão da massividade das operações de comércio exterior, da

complexidade e do volume de informações que devem ser processadas pelo controle aduaneiro, e da necessidade de garantir a regularidade e a previsibilidade dos fluxos logísticos internacionais, o legislador optou por um regime de responsabilidade objetiva que assegure a observância dos prazos independentemente de investigações sobre o elemento subjetivo do infrator. A exigência de prova de dolo ou culpa tornaria o sistema de controle inoperante na prática.

Quanto ao argumento de ausência de prejuízo ao controle aduaneiro, é preciso compreender a lógica subjacente à IN RFB nº 800/2007 e ao Siscomex Carga. O objetivo do sistema de antecedência mínima para a prestação de informações sobre carga, no caso, 48 horas antes da chegada do navio ao porto de destino, é precisamente permitir que a Aduana realize a análise prévia de risco de cada operação antes do efetivo desembarque das mercadorias. Essa análise permite que o controle aduaneiro seja direcionado de forma seletiva e eficiente, concentrando-se nas operações que apresentam maior risco e agilizando a liberação daquelas que apresentam menor risco.

Quando os dados são inseridos após o prazo, ainda que antes da chegada efetiva do navio, a Aduana perde a janela temporal necessária para realizar a análise de risco de forma adequada, comprometendo a qualidade e a eficácia do controle.

O prejuízo não consiste, portanto, em um dano concreto e demonstrável em cada operação individualmente considerada, mas na degradação sistêmica da capacidade de controle aduaneiro. O bem jurídico protegido pela norma é a racionalidade e a eficiência do sistema de controle, e esse bem é lesado pelo simples fato do descumprimento do prazo, independentemente de ter havido ou não, naquela operação específica, algum problema.

Nesse sentido, a prestação de informações à Aduana vai muito além do simples recolhimento de tributos. O controle aduaneiro abrange também a segurança pública, a prevenção do contrabando, do tráfico de drogas e de armas, a proteção da saúde pública e a defesa de interesses nacionais estratégicos.

Quando um agente de carga não informa tempestivamente os dados sobre as mercadorias que irá desconsolidar, toda a cadeia de controle fica comprometida. Por esse motivo, o efetivo pagamento dos tributos aduaneiros incidentes sobre as mercadorias transportadas não afasta a aplicação de sanções pelo descumprimento das obrigações instrumentais de registro.

A alegação de que a antecipação inesperada da data de atracação teria tornado impossível o cumprimento do prazo também não resiste à análise dos autos. Como bem evidenciou a decisão recorrida, os dados de escala foram informados pelo transportador com razoável antecedência, em prazo bem anterior às 48 horas antes da previsão de atracação informada, de modo que a Recorrente tinha condições concretas de cumprir o prazo de desconsolidação, mesmo considerando a antecipação da atracação. Não se configura, portanto, qualquer causa excludente de responsabilidade por fato imprevisível.

Rejeita-se, por conseguinte, o argumento de que a infração teria natureza subjetiva e de que a ausência de prejuízo ao controle aduaneiro afastaria a penalidade, mantendo-se a exigência fiscal em sua integralidade.

V — DA INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM

A Recorrente alega, por fim, que teria havido *bis in idem* na aplicação das penalidades, pois foi lançada uma ocorrência para cada conhecimento eletrônico agregado (HBL), ainda que cada grupo de houses seja oriundo de um único Conhecimento Master (MHBL).

Sustenta que, como os conhecimentos agregados derivam de um único manifesto master, deveria haver apenas um único lançamento por manifesto, e não um lançamento autônomo para cada conhecimento eletrônico agregado inserido fora do prazo. Pleiteia, com esse fundamento, a redução da penalidade total. O argumento não encontra amparo legal nem doutrinário.

Para compreender a questão, é necessário examinar a estrutura jurídica e operacional do transporte marítimo consolidado e do regime de desconsolidação de cargas. O conhecimento de carga master (MHBL ou MBL) é emitido pelo transportador em favor do agente desconsolidador de cargas, que figura como consignatário.

Esse conhecimento master representa, em termos documentais, a relação jurídica entre o transportador e o agente consolidador/desconsolidador — não a relação entre esse agente e cada importador. A relação entre o agente de carga e cada importador é representada, individualmente, por um conhecimento agregado (HBL ou House Bill of Lading), que é um documento autônomo e distinto, emitido pelo próprio agente de carga.

Portanto, o conhecimento master e os conhecimentos house não são documentos hierarquicamente redundantes, mas sim documentos que representam relações jurídicas distintas: o master representa a relação transportador-agente, enquanto cada house representa a relação agente-importador para uma carga específica.

Cada house contém informações particulares sobre destinatário, mercadoria, pesos, volumes, valores e operação de transporte que lhe é específica. A inclusão de cada house no Siscomex Carga constitui, portanto, uma obrigação autônoma e independente de informação, que deve ser cumprida dentro do prazo estabelecido para cada conhecimento eletrônico.

A legislação de regência é explícita a esse respeito. O art. 10 da IN RFB nº 800/2007 enumera as informações que compõem a prestação de informações sobre a carga, entre elas, no inciso III, "a informação dos conhecimentos eletrônicos" e, no inciso IV, "a informação da desconsolidação".

O art. 17 da mesma IN define que a informação da desconsolidação da carga manifestada compreende: (I) a identificação do CE como genérico, pela informação da quantidade de seus conhecimentos agregados; e (II) a inclusão de todos os seus conhecimentos eletrônicos

agregados. O art. 18 determina que a desconsolidação será informada pelo agente de carga que constar como consignatário do CE genérico ou por seu representante.

Desses dispositivos extrai-se que a desconsolidação de um conhecimento master exige a inclusão de todos e cada um dos conhecimentos eletrônicos agregados (houses), sendo que cada inserção constitui obrigação de informação individualizada. Cada conhecimento agregado inserido fora do prazo configura uma violação autônoma da obrigação de informar, gerando uma ocorrência própria, passível de penalidade independente.

Não há, portanto, qualquer identidade de fato gerador entre as diversas multas aplicadas: cada uma delas tem como fato gerador uma inserção tardia específica, identificada no Auto de Infração com número de CE e data de inclusão específicos.

Ademais, a própria lógica do controle aduaneiro evidencia por que a multa deve ser aplicada por cada conhecimento eletrônico agregado inserido intempestivamente. Cada CE agrega house contém informações sobre uma operação de importação distinta, com um importador diferente, uma mercadoria específica, um destino e um risco próprios.

A análise de risco aduaneiro que a Receita Federal realiza com base nas informações do Siscomex é feita individualmente para cada CE, e não de forma genérica para o manifesto master como um todo. Portanto, a falta de informação tempestiva de cada house compromete, separadamente, a análise de risco de cada operação.

A questão foi objeto de apreciação específica pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil, que na Solução de Consulta Interna COSIT nº 2, de 4 de fevereiro de 2016, concluiu expressamente que "a multa estabelecida no art. 107, inciso IV, alíneas 'e' e 'f' do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é aplicável para cada informação não prestada ou prestada em desacordo com a forma ou prazo estabelecidos na Instrução Normativa RFB nº 800, de 27 de dezembro de 2007." A Solução de Consulta Interna da COSIT possui efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013.

O *bis in idem* pressupõe a imposição de dois ou mais encargos sobre o mesmo fato gerador. No presente caso, não há duplicidade de fatos geradores, porém, há tantos fatos geradores quantas foram as inserções tardias de conhecimentos eletrônicos agregados, 18 (dezoito) ocorrências, conforme documentado no Auto de Infração e na planilha que o instrui. Cada inserção tardia constitui fato autônomo, com CE específico, data de inserção própria e atraso individualizável, não havendo, portanto, qualquer identidade de fato gerador entre as penalidades aplicadas.

Por todos esses fundamentos, rejeita-se o argumento de *bis in idem*, confirmando-se a legalidade e a correção do lançamento das 18 (dezoito) penalidades individualmente aplicadas, uma para cada conhecimento eletrônico agregado inserido intempestivamente no sistema Siscomex Carga.

VI — DISPOSITIVO

Diante de todo o exposto, conheço do recurso para acolher de ofício a preliminar de prescrição intercorrente e dar provimento ao Recurso Voluntário para extinguir o crédito tributário constituído, por aplicação do Tema 1293 do Superior Tribunal de Justiça.

Caso seja vencido nesta preliminar, conheço do recurso para rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo integralmente a Decisão DRJ nº 107-000.499/DRJ07 e o crédito tributário constituído no valor originário de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais).

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA