



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.000648/2009-11
ACÓRDÃO	3002-004.403 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 08/03/2004

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MULTA ADUANEIRA. ART. 107, IV, "E", DO DECRETO-LEI Nº 37/1966. OBRIGAÇÃO DE REGISTRAR DADOS DE EMBARQUE NO SISCOMEX. NATUREZA ADMINISTRATIVA DA INFRAÇÃO. NORMA PRIMORDIALMENTE VOLTADA AO CONTROLE DO TRÂNSITO INTERNACIONAL DE MERCADORIAS E À REGULARIDADE DO SERVIÇO ADUANEIRO. TEMA 1293 DO STJ. ART. 1º, §1º, DA LEI Nº 9.873/1999. PARALISAÇÃO SUPERIOR A TRÊS ANOS EM AMBAS AS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. EXTINÇÃO DO CRÉDITO.

A multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, aplicada em razão do registro intempestivo de dados de embarque no SISCOMEX, possui natureza administrativa, porquanto a norma infringida — que impõe ao transportador e ao agente de carga o dever de prestar informações sobre veículos e cargas transportadas na forma e nos prazos definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil — 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 o negócio jurídico realizado. A eventual colaboração reflexa dessa obrigação para a atividade fiscal não altera sua natureza jurídica precípua, conforme o critério vinculante fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1293 (REsp nº 2.147.578/SP, trânsito em julgado em 11/11/2025). Reconhecida a natureza administrativa da infração, incide o prazo trienal de prescrição intercorrente do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999.

AGENTE MARÍTIMO. REPRESENTANTE DO TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. Após a edição do Decreto-Lei nº 2.472/1988 e, especialmente, com a nova redação conferida ao art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/1966 pelo art. 77 da Lei nº

10.833/2003, o agente de carga — figura em que se enquadra a recorrente ao representar o transportador estrangeiro perante as autoridades aduaneiras e portuárias — passou a constar expressamente do rol de sujeitos passivos da penalidade pelo descumprimento do dever de informar cargas transportadas. O entendimento cristalizado na Súmula nº 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos foi superado pela evolução legislativa subsequente e não mais se aplica ao regime normativo vigente à época dos fatos.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA FORMAL. PRAZO DETERMINADO. INFRAÇÃO INSTANTÂNEA E IRREVERSÍVEL. INAPLICABILIDADE. A prestação de informação sobre carga embarcada além do prazo regulamentar não admite o benefício da denúncia espontânea, porquanto a infração se consuma de modo instantâneo e irreversível no exato momento em que se esgota o lapso fixado para o cumprimento da obrigação, tornando impossível a reparação do dano ao controle aduaneiro contemporâneo ao fato. A Lei nº 12.350/2010, que ampliou o alcance do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/1966, não retroage de maneira benéfica ao sujeito passivo neste caso, pois a extensão do instituto a penalidades administrativas não transforma em reparável o que, pela estrutura da obrigação, é irreparável: decorrido o prazo, a infração formal já está consumada independentemente do regime legal aplicável.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ELEMENTO ESSENCIAL. INTERESSE DA FISCALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS. ART. 113, §2º, DO CTN. CONFIGURAÇÃO. O dever de registrar tempestivamente os dados de embarque no SISCOMEX instrumentaliza o controle aduaneiro sobre o fluxo de mercadorias no comércio exterior, que é pressuposto da fiscalização tributária incidente sobre essas operações, satisfazendo o requisito do art. 113, §2º, do CTN. A responsabilidade pela infração é objetiva, independendo da intenção do agente ou da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, nos termos do art. 94, §2º, do Decreto-Lei nº 37/1966. A ausência de prejuízo arrecadatário individualizado e demonstrável não invalida a autuação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer a prescrição intercorrente, com fundamento no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999, aplicável por

força da tese vinculante do Tema Repetitivo nº 1293 do Superior Tribunal de Justiça, para declarar extinto o crédito tributário e cancelar integralmente o lançamento fiscal.

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, Neiva Aparecida Baylon, Ramon Silva Cunha (substituto[a] integral), Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Aliança Navegação e Logística Ltda., agência de navegação sediada em São Paulo, em face do Acórdão nº 12-96.368, proferido pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO) em 23 de fevereiro de 2018, por meio do qual se deu provimento parcial à impugnação administrativa, mantendo-se o crédito tributário no valor original de R\$ 15.000,00, correspondente a três infrações relativas aos navios Ever Garden, Cap Castillo e Cap Roca, com datas de embarque em 17 de março, 23 de março e 12 de abril de 2004, respectivamente. As demais autuações, referentes a embarques anteriores a 13 de março de 2004, foram canceladas por decadência.

A autuação originou-se de levantamento realizado no Setor de Exportação da Alfândega do Porto de Santos, que apurou o registro de dados de embarque no SISCOMEX fora do prazo legal, atribuído à recorrente na qualidade de representante das transportadoras estrangeiras, nos meses de março a dezembro de 2004, abrangendo 80 (oitenta) embarques realizados por meio de 57 (cinquenta e sete) navios ou viagens.

O auto de infração, originalmente lavrado em 27 de janeiro de 2009 e integralmente substituído em 13 de março de 2009, por incorreção no CNPJ, que havia sido atribuído à empresa incorporada de mesma razão social, imputou à recorrente a infração ao art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação conferida pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003, cominando multa total de R\$ 285.000,00 (duzentos e oitenta e cinco mil reais), à razão de R\$ 5.000,00 por embarque.

Ciente da autuação em 13 de março de 2009, a recorrente apresentou impugnação em 31 de março de 2009, articulando, em síntese: ilegitimidade passiva do agente marítimo, por não ser o representante do transportador para fins de responsabilidade aduaneira; atipicidade do enquadramento legal, com invocação do fundamento equivocado da alínea "c" em lugar da alínea

"e" do inciso IV do art. 107; ausência de elemento essencial das obrigações acessórias, ao argumento de que o descumprimento do prazo de informação não geraria reflexo arrecadatário ou fiscalizatório; aplicação da denúncia espontânea, tendo em vista que as informações teriam sido prestadas antes da lavratura do auto de infração; e, por fim, decadência parcial das penalidades aplicadas a embarques ocorridos mais de cinco anos antes da lavratura do auto.

O julgamento em primeira instância somente veio a ocorrer em 23 de fevereiro de 2018 — vale dizer, quase nove anos após a apresentação da impugnação. O Acórdão nº 12-96.368 rejeitou as preliminares de ilegitimidade passiva e de atipicidade, afastou a denúncia espontânea com amparo na Súmula nº 49 do CARF e repeliu a alegação de ausência de elemento essencial. Acolheu, todavia, a arguição de decadência, cancelando as penalidades relativas a embarques anteriores a 13 de março de 2004, e manteve tão somente as três autuações acima identificadas.

Irresignada, a recorrente interpôs recurso voluntário em 17 de julho de 2018, tempestivamente, renovando os fundamentos de ilegitimidade passiva do agente marítimo, de cabimento da denúncia espontânea à luz da nova redação do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/1966 dada pela Lei nº 12.350/2010, e de ausência de elemento essencial das obrigações acessórias, postulando o cancelamento integral do crédito remanescente.

Os autos foram encaminhados ao CARF para sorteio apenas em 9 de janeiro de 2025, após interregno de mais de seis anos desde a protocolização do recurso voluntário. Em sessão de 25 de setembro de 2025, a 2ª Turma Extraordinária da 3ª Seção determinou, por unanimidade, o sobrestamento do feito até o trânsito em julgado dos Recursos Especiais nº 2.147.578/SP e nº 2.147.583/SP, afetos ao Tema Repetitivo nº 1.293 do Superior Tribunal de Justiça, ante a constatação de que o tempo transcorrido nas instâncias administrativas havia ultrapassado o marco trienal em ambas as fases. Certificado o trânsito em julgado do REsp nº 2.147.578/SP em 11 de novembro de 2025, conforme despacho de encaminhamento da Dipro/Cojul, os autos foram restituídos ao Relator para prosseguimento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

I. Da tempestividade do recurso voluntário.

A recorrente foi cientificada do Acórdão nº 12-96.368 em 17 de junho de 2018, por meio de sua caixa postal eletrônica, e protocolou o recurso voluntário em 17 de julho de 2018, dentro do prazo de trinta dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972. O recurso é, portanto, tempestivo.

II. A prescrição intercorrente como questão prévia ao exame do mérito.

O julgamento do presente recurso exige que se aprecie, antes das questões de mérito suscitadas pela recorrente, uma preliminar que, se acolhida, torna prejudicado o exame de qualquer dos fundamentos recursais: a prescrição intercorrente, à luz das teses jurídicas vinculantes fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1293 (REsp nº 2.147.578/SP), cujo acórdão de mérito transitou em julgado em 11 de novembro de 2025.

A própria decisão de sobrestamento proferida por esta Turma em setembro de 2025 já antecipou, com precisão, a pertinência desse tema ao caso em exame, ao consignar expressamente que o tempo transcorrido no curso do processo havia superado o marco de três anos em ambas as instâncias administrativas.

III. O regime da prescrição intercorrente nas infrações aduaneiras: a Lei nº 9.873/1999 e o Tema 1293 do STJ.

A Lei nº 9.873/1999 estabelece dois prazos prescricionais distintos em matéria de apuração de infrações à legislação federal pela administração pública federal. O art. 1º, caput, institui o prazo de cinco anos para o exercício da ação punitiva, contado da data da prática do ato. O §1º do mesmo artigo prevê a prescrição intercorrente: o processo administrativo de apuração da infração fica extinto caso permaneça paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho. O art. 5º ressalva expressamente a inaplicabilidade do regime às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.

Foi justamente a delimitação do alcance dessa ressalva, especificamente quanto às multas aduaneiras processadas pelo rito do Decreto nº 70.235/1972, que gerou a controvérsia resolvida no Tema 1293. O STJ fixou três teses de eficácia vinculante. A primeira determina que a prescrição intercorrente do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 incide quando o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras de natureza não tributária permanecer paralisado por mais de três anos. A segunda define o critério de qualificação da natureza do crédito: será administrativa, e sujeita à prescrição intercorrente, se a norma infringida visar primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que reflexamente colabore para a fiscalização de tributos. A terceira delimita a exceção: o dispositivo não incidirá apenas se a obrigação descumprida se destinar direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

O STJ esclareceu ainda, com precisão metodológica de relevo, que o rito processual escolhido pelo legislador para a apuração da infração, o do Decreto nº 70.235/1972, ordinariamente empregado na constituição de créditos tributários, não tem aptidão para alterar a natureza jurídica da norma de conduta infringida. O procedimento não converte infrações administrativas em tributárias. O critério definidor é a substância da obrigação descumprida, e não o veículo processual de sua apuração.

IV. A natureza jurídica da infração: análise do art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/1966 à luz do Tema 1293.

A norma de conduta infringida nestes autos é o art. 37, caput, do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003, que obriga o transportador a prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas e sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado. A regulamentação vigente à época dos fatos — o art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, interpretado pela Notícia SISCOMEX nº 105, de 27 de julho de 1994 — fixava o prazo de vinte e quatro horas contadas do efetivo embarque para o registro dos dados no sistema eletrônico.

A finalidade precípua dessa obrigação é o controle do trânsito internacional de mercadorias e a regularidade do serviço aduaneiro. O registro tempestivo dos dados de embarque permite à autoridade aduaneira exercer fiscalização concomitante ao embarque, identificar irregularidades documentais e de carga, cruzar informações com as declaradas pelo exportador e, eventualmente, intervir antes que a mercadoria deixe o território nacional.

O próprio acórdão recorrido o reconheceu ao consignar que a prestação intempestiva da informação "impede eventual ação fiscal contemporânea ao fato, causando claro embaraço à fiscalização". O bem jurídico diretamente tutelado é, pois, a regularidade e a eficiência do controle aduaneiro, e não a fiscalização tributária em sentido estrito.

A conexão entre o dever de informar e a atividade de fiscalização tributária existe, mas é reflexa. As operações de exportação são, como regra geral, desoneradas ou imunes dos principais tributos sobre o comércio exterior, de modo que a obrigação de registrar dados de embarque no SISCOMEX não guarda relação direta e imediata com a arrecadação ou a fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio subjacente, mas sim com o controle de fluxo e a regularidade do serviço aduaneiro em si mesmo.

O SISCOMEX, nesse contexto, funciona primariamente como instrumento de controle do trânsito de mercadorias, e não, diretamente, como instrumento de fiscalização dos tributos incidentes sobre as operações de exportação. Essa colaboração meramente reflexa com a atividade fiscal não satisfaz o critério do Tema 1293, que exige destinação direta e imediata à arrecadação ou à fiscalização dos tributos sobre o negócio realizado para afastar a incidência da prescrição intercorrente.

Conclui-se, portanto, que a multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, aplicada em razão do registro intempestivo de dados de embarque no SISCOMEX, constitui sanção de natureza administrativa, sujeita ao regime de prescrição intercorrente da Lei nº 9.873/1999, nos termos do Tema 1293 do STJ.

V. O cômputo da prescrição intercorrente: análise da cronologia processual.

Definida a natureza administrativa da infração e reconhecida a aplicabilidade do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, cumpre examinar se o prazo trienal de prescrição intercorrente se consumou concretamente no curso deste processo.

A cronologia dos autos é a seguinte: o auto de infração definitivo foi lavrado em 13 de março de 2009, data em que a recorrente tomou ciência. A impugnação foi apresentada em 31 de março de 2009. O julgamento em primeira instância somente ocorreu em 23 de fevereiro de 2018, após um hiato de oito anos, onze meses e vinte e três dias, sem que os autos registrem qualquer ato processual impulsionador no intervalo.

Proferido o acórdão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário em 17 de julho de 2018. Os autos foram encaminhados ao CARF para sorteio apenas em 9 de janeiro de 2025, após novo interregno de seis anos, cinco meses e vinte e três dias, igualmente sem registro de ato capaz de interromper ou suspender o cômputo do prazo.

O art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 exige, para a consumação da prescrição intercorrente, apenas que o processo fique paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho. Esse requisito é satisfeito, de modo manifesto e independente, em cada uma das duas fases do processo administrativo: a primeira paralisia supera o triênio em quase seis anos; a segunda, em mais de três anos. Em nenhuma das fases os autos registram causa interruptiva ou suspensiva do prazo.

Não se ignora que, sob o regime do Decreto nº 70.235/1972, o processo administrativo tributário é tradicionalmente considerado imune à prescrição intercorrente, em razão da ausência de previsão normativa específica e da suspensão de exigibilidade prevista no art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. Esse raciocínio, contudo, aplica-se exclusivamente aos créditos de natureza tributária.

Para os créditos de natureza administrativa, categoria em que se enquadra a presente multa aduaneira, conforme demonstrado, a Lei nº 9.873/1999 institui o prazo específico para o desfecho do processo, sob pena de extinção do crédito pela prescrição intercorrente, sem que o regime do CTN seja aplicável.

O sobrestamento determinado por esta Turma em setembro de 2025 é ato processual endereçado à aplicação coerente das teses do Tema 1293 e não constitui causa interruptiva ou suspensiva da prescrição já consumada. O processo havia estado paralisado, em cada uma das instâncias, por período muito superior ao triênio legal antes de qualquer providência desta Turma. O sobrestamento não sana paralisação pretérita nem retroage para neutralizar prescrição já verificada.

O art. 100 do RICARF/2023 impõe o sobrestamento obrigatório do julgamento nos casos em que houver acórdão de mérito, ainda não transitado em julgado, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça que declare a ilegalidade de norma em matéria exclusivamente infraconstitucional. Após a certificação do trânsito em julgado, as teses fixadas em sede de recursos repetitivos vinculam os órgãos julgadores do CARF, nos termos do art. 99 do mesmo Regimento.

Certificado o trânsito em julgado do REsp nº 2.147.578/SP em 11 de novembro de 2025, este Conselho não dispõe de margem para afastar a aplicação das teses do Tema 1293 ao

caso dos autos, seja por requalificar a natureza da infração, o STJ examinou especificamente a multa do art. 107, IV, "e", do DL 37/66 e a classificou como administrativa, seja por entender que a paralisia não atingiu o triênio legal, dado que a cronologia processual, por si mesma, afasta essa conclusão de maneira inequívoca.

Portanto, acolho a preliminar de prescrição intercorrente.

É certo que o acolhimento da prescrição intercorrente opera a extinção do crédito exigido nestes autos e torna, conseqüentemente, prejudicadas todas as questões de mérito suscitadas no recurso voluntário.

Não obstante, tendo em vista que a matéria será submetida ao escrutínio do colegiado e que existe a possibilidade, ainda que remota, de rejeição da prescrição intercorrente pela maioria dos membros desta Turma, passo ao exame subsidiário das alegações de mérito, para o caso de ser vencido na preliminar.

Esse exame subsidiário não implica reconhecimento de qualquer dúvida quanto ao acerto da conclusão pela prescrição, mas visa apenas a oferecer ao colegiado, de forma completa, a análise de todas as questões controvertidas no processo, em atendimento ao dever de fundamentação e ao princípio da prestação jurisdicional integral.

VIII. Da ilegitimidade passiva do agente marítimo.

A recorrente sustenta, em síntese, que atuou nos embarques em questão exclusivamente na qualidade de agência de navegação marítima da empresa transportadora, e não como transportadora propriamente dita, razão pela qual não poderia figurar como sujeito passivo das penalidades aduaneiras cominadas com base no Decreto-Lei nº 37/1966.

Invoca, em apoio a essa tese, a Súmula nº 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos, segundo a qual o agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário nem se equipara ao transportador para os efeitos do referido diploma legal.

Acrescenta que o Superior Tribunal de Justiça, em precedentes posteriores à referida súmula, teria reafirmado esse entendimento, e que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região teria reconhecido a nulidade de autos de infração lavrados contra agentes marítimos em situações análogas.

A preliminar não merece acolhimento, e as razões para sua rejeição têm assento firme na evolução legislativa que transformou profundamente o regime de responsabilidade aduaneira a partir do final da década de 1980.

A Súmula nº 192 do TFR foi editada em 1985 em um contexto normativo específico: o regime anterior à edição do Decreto-Lei nº 2.472/1988, no qual, de fato, inexistia previsão legal expressa de responsabilidade do agente marítimo enquanto representante do transportador estrangeiro. A súmula foi a resposta jurisdicional à lacuna normativa então existente, que impedia,

pelo princípio da legalidade estrita em matéria tributária e sancionatória, a imputação de responsabilidade a sujeito não expressamente arrolado em lei.

Esse cenário normativo, porém, foi radicalmente alterado pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, que introduziu no ordenamento a responsabilidade tributária do representante no País do transportador estrangeiro, e, de forma ainda mais precisa, pela nova redação conferida ao art. 37 e ao art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966 pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

Com a redação vigente à época dos fatos, o caput do art. 37 do Decreto-Lei nº 37/1966 impõe ao transportador o dever de prestar à Secretaria da Receita Federal as informações sobre as cargas transportadas e sobre a chegada de veículos.

O §1º do mesmo artigo estende expressamente essa obrigação ao agente de carga, definido como qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e ao operador portuário. A alínea "e" do inciso IV do art. 107, por seu turno, é categórica ao indicar expressamente a sujeição tanto da empresa de transporte internacional quanto do agente de carga à penalidade pelo descumprimento desse dever informacional.

A agência de navegação marítima, ao representar o transportador estrangeiro perante as autoridades aduaneiras e portuárias nacionais, ao assumir o gerenciamento documental da embarcação e da carga a cada escala em porto brasileiro, e ao ser o elo de contato entre o armador e os órgãos governamentais — incluindo a Receita Federal — enquadra-se com precisão no conceito de agente de carga previsto no §1º do art. 37.

É exatamente por essa razão que a Instrução Normativa RFB nº 800/2007, ao regular a matéria, estabelece em seus arts. 4º e 5º que as referências normativas ao transportador abrangem a sua representação por agência de navegação, confirmando a interpretação sistemática que já decorre da leitura do texto legal.

O fundamento adicional extraído do art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966, que responsabiliza, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a prática da infração ou dela se beneficie, reforça ainda mais a legitimidade passiva da recorrente: ao assumir a representação do transportador estrangeiro e ao ter o controle da documentação relativa à carga transportada, a agência de navegação era o sujeito materialmente habilitado — e legalmente obrigado — a efetuar o registro dos dados de embarque no SISCOMEX dentro do prazo regulamentar.

O argumento de que precedentes do STJ confirmariam a aplicabilidade da Súmula 192/TFR ao regime normativo atual não prospera. Os precedentes invocados pela recorrente foram proferidos, em sua maioria, sob a égide do ordenamento anterior ou em casos que não consideraram a nova redação do art. 107, IV, "e", dada pela Lei nº 10.833/2003, que é o fundamento específico da autuação. A nota da PGFN/CRJ nº 1.114/2012, reproduzida no acórdão recorrido, sintetiza com precisão o atual entendimento da administração tributária federal: para o período posterior à vigência do Decreto-Lei nº 2.472/1988, é possível atribuir ao agente marítimo

a responsabilidade pelas obrigações aduaneiras pertinentes. Rejeita-se, portanto, a preliminar de ilegitimidade passiva.

IX. Da denúncia espontânea.

A recorrente alega que as informações de embarque foram registradas no SISCOMEX antes da lavratura do auto de infração, o que caracterizaria denúncia espontânea apta a excluir as penalidades. Sustenta que o bloqueio automático do sistema eletrônico que impede o registro fora do prazo não constitui ato fiscalizatório, pois é automatizado e prescinde de ação dos fiscais.

Nessa linha, ao solicitar voluntariamente a inclusão das informações junto à Receita Federal antes de qualquer procedimento de ofício, a recorrente teria formalizado a denúncia espontânea em tempo hábil. Invoca, ainda, a nova redação do art. 102, §2º, do Decreto-Lei nº 37/1966 dada pela Lei nº 12.350/2010, que teria estendido o instituto às penalidades de natureza administrativa, com aplicação retroativa benéfica ao contribuinte nos termos do art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

A alegação não prospera, e as razões para afastá-la são de ordem tanto lógica quanto normativa.

A denúncia espontânea, tal como concebida no art. 138 do CTN e no art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, pressupõe a possibilidade real de reparação do dano causado pela infração. Ela opera como mecanismo indutor de comportamento: estimula o sujeito passivo a corrigir a situação irregular antes que o Fisco a detecte, premiando a boa-fé com a exclusão da penalidade. Esse mecanismo, porém, é estruturalmente incompatível com as infrações omissivas instantâneas vinculadas a prazo determinado — categoria em que se enquadra, com precisão, o descumprimento do prazo para o registro de dados de embarque no SISCOMEX.

A razão é simples: decorrido o prazo, a infração está consumada de modo irreversível. Não há como retornar ao estado anterior ao descumprimento do lapso temporal fixado, porque o dano ao controle aduaneiro contemporâneo ao embarque — que é exatamente o que a obrigação visa a prevenir — já ocorreu e não pode ser desfeito. O transportador poderá, a posteriori, inserir as informações no sistema, mas não poderá restaurar a possibilidade de fiscalização aduaneira no momento do embarque, que é o bem jurídico tutelado pela norma.

A Súmula nº 49 do CARF expressa precisamente esse entendimento ao dispor que a denúncia espontânea não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. O enunciado sumulado é aplicável à hipótese dos autos, pois o registro de dados de embarque no SISCOMEX constitui declaração eletrônica de natureza análoga às demais obrigações acessórias de cumprimento vinculado a prazo, cujo atraso já consuma a infração de forma irremediável.

A obrigação de informar não é uma obrigação de dar ou de pagar, passível de adimplemento tardio com efeito liberatório pleno; é uma obrigação formal cuja essência está no

cumprimento tempestivo, sem o qual a finalidade da norma — a fiscalização contemporânea ao fato — resta permanentemente frustrada.

Quanto ao argumento fundado na retroatividade benéfica da Lei nº 12.350/2010, que teria estendido a denúncia espontânea às penalidades administrativas, impõe-se igualmente a rejeição, por dupla razão.

Isso porque a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, do CTN aplica-se quando a lei nova deixa de definir o fato como infração ou comina penalidade menos severa — hipóteses que pressupõem, em qualquer caso, que a infração seja da espécie a que o instituto possa legitimamente se aplicar. A Lei nº 12.350/2010 não alterou a estrutura da infração nem reduziu a penalidade; ela apenas ampliou, em tese, o alcance da denúncia espontânea.

Ocorre que essa ampliação não opera qualquer benefício real ao contribuinte nas infrações omissivas instantâneas, pois o pressuposto lógico da denúncia espontânea — a reparabilidade da infração — continuou ausente antes e depois da Lei nº 12.350/2010: a natureza irreparável da infração não é consequência do regime legal anterior, mas da estrutura ontológica do ilícito. Não há, portanto, lei nova mais benéfica a retroagir, porque a nova lei não torna possível o que a natureza da infração torna impossível.

Além disso, cabe observar que a exclusão da denúncia espontânea em relação às obrigações acessórias autônomas de prazo determinado é entendimento que transcende a esfera da legislação aduaneira, tendo sido afirmado pelo próprio Superior Tribunal de Justiça para as obrigações acessórias em geral, conforme assentado no Recurso Especial nº 1.129.202/SP, no qual se decidiu que os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.

Esse entendimento foi igualmente reafirmado na Solução de Consulta Interna nº 8 da Cosit, de 30 de maio de 2016, vinculante para todos os órgãos da Receita Federal do Brasil, ao concluir ser inadmissível a denúncia espontânea para tornar sem efeito norma que estabelece prazo para a entrega de documentos ou informações por meio eletrônico ou outro que a legislação aduaneira determinar.

Rejeita-se, assim, a alegação de denúncia espontânea.

X. Da ausência de elemento essencial das obrigações acessórias.

A recorrente sustenta, por fim, que o descumprimento do prazo para prestação de informações sobre a carga não geraria qualquer efeito no âmbito arrecadatário ou fiscalizatório de tributos, razão pela qual a obrigação careceria do elemento essencial exigido pelo art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional.

Argumenta que a autoridade autuante não indicou, no auto de infração, qual teria sido o prejuízo concreto causado ao Fisco pelo atraso na prestação das informações, e que a fiscalização das mercadorias importadas somente se inicia com o Registro do Despacho de Importação, de modo que a inclusão tardia das informações não teria produzido qualquer dano

arrecadatório. Acrescenta que a liberação da carga só é possível após a verificação dos dados no SISCOMEX CARGA e o recolhimento dos tributos devidos, o que demonstraria que a prestação intempestiva não comprometeu efetivamente o controle fiscal.

O argumento não encontra amparo no direito positivo e parte de uma premissa equivocada sobre o que o art. 113, §2º, do CTN efetivamente exige.

O referido dispositivo determina que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A norma exige que a obrigação acessória, enquanto espécie normativa, seja instituída no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária — vale dizer, que a obrigação tenha essa finalidade como pressuposto de sua criação pelo legislador.

A norma não exige, em absoluto, que o descumprimento de cada obrigação acessória em cada caso concreto produza prejuízo arrecadatório individualizável e demonstrável. Uma interpretação nesse sentido esvaziaria completamente a eficácia das obrigações acessórias de natureza formal, pois raramente o descumprimento de uma declaração ou informação tributária produz, por si só, dano arrecadatório direto e quantificável: o dano é, por definição, o risco de que a fiscalização seja comprometida, e não a certeza de que um tributo deixou de ser recolhido.

O dever de registrar tempestivamente os dados de embarque no SISCOMEX foi instituído pelo legislador no inequívoco interesse da fiscalização aduaneira e, mediatemente, da fiscalização tributária incidente sobre as operações de comércio exterior. O SISCOMEX é o sistema de controle eletrônico do fluxo de mercadorias no comércio exterior brasileiro, e o registro das informações de embarque é pressuposto necessário ao exercício dessa fiscalização.

Sem o registro tempestivo, a autoridade aduaneira perde a capacidade de fiscalizar a operação de forma contemporânea ao embarque, o que é exatamente o dano que a norma visa a prevenir. A conexão com o interesse da arrecadação e da fiscalização tributária é, portanto, evidente e estrutural, satisfazendo plenamente o requisito do art. 113, §2º, do CTN.

Há ainda um argumento de natureza sistemática que afasta definitivamente a tese da recorrente. O art. 94, §2º, do Decreto-Lei nº 37/1966 dispõe expressamente que a responsabilidade pela infração à legislação aduaneira independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A responsabilidade é, portanto, objetiva e não comporta a espécie de análise casuística de dano que a recorrente propugna. Ao estabelecer a independência da responsabilidade em relação à efetividade dos efeitos do ato, o legislador recusou, de forma expressa, o argumento de que a ausência de prejuízo concreto e demonstrável afastaria a penalidade. A infração existe pelo simples descumprimento do prazo, independentemente de qualquer consequência arrecadatória específica.

O argumento de que a autoridade autuante não teria indicado o embarço concreto causado à fiscalização tampouco procede. O Relatório Fiscal expressamente correlaciona o descumprimento ao art. 37 combinado com o art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, o qual dispõe que o descumprimento do prazo de registro dos dados de embarque constitui embarço à atividade de fiscalização aduaneira, sujeitando o infrator ao pagamento da multa prevista no art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966.

A caracterização do embarço decorre, portanto, diretamente da lei, sem necessidade de demonstração individualizada em cada caso: a própria Instrução Normativa presume — de forma iuris et de iure — que a prestação intempestiva da informação constitui embarço à fiscalização, e essa presunção é coerente com a estrutura objetiva da responsabilidade consagrada no art. 94, §2º, do Decreto-Lei nº 37/1966.

O fato de a liberação da carga depender da verificação dos dados no SISCOMEX CARGA não afasta o embarço causado pelo registro tardio; ao contrário, confirma-o. A necessidade de verificação posterior é exatamente a consequência do descumprimento da obrigação de registrar tempestivamente, que privou a autoridade da possibilidade de exercer o controle no momento adequado.

Rejeita-se, portanto, também essa alegação.

XI. Conclusão.

Em síntese, reconheço a prescrição intercorrente nos termos do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, à luz das teses jurídicas vinculantes do Tema 1293 do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 2.147.578/SP), e voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário para cancelar integralmente o crédito tributário exigido no valor original de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), referentes às infrações relativas aos navios Ever Garden, Cap Castillo e Cap Roca, ficando prejudicadas, em consequência, as demais questões suscitadas no recurso.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA