



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10073.002671/2008-71</b>                          |
| <b>RESOLUÇÃO</b>   | 3402-004.217 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 12 de agosto de 2025                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA            |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário, até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), nos termos do disposto no artigo 100 do RICARF/2023. Após, retornem-se os autos para julgamento do Recurso Voluntário interposto. O conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles votou pelas conclusões. O conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honório dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-037.334, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de ofício.

O Acórdão recorrido foi proferido com a seguinte Ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 21/09/2007, 27/09/2007

PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. LEGALIDADE ESTRITA. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA VINCULADA.

Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade servem de critério interpretativo da lei em face do caso concreto, com vista a se buscar a exegese da norma, de modo que melhor promova a adequação entre meios e fins, excluindo a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público. Entretanto, o emprego dos referidos princípios, pela Administração Pública deve ser feito com observância simultânea do princípio da legalidade estrita, não autorizando, assim, o descumprimento de norma integrante da legislação tributária, mormente por se tratar de atividade administrativa plenamente vinculada.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 21/09/2007, 27/09/2007

DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO, CONDIÇÃO OU NORMA OPERACIONAL PARA HABILITAR-SE OU UTILIZAR REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. MULTA.

Aplica-se a multa no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da r. decisão de primeira instância:**

Trata o presente processo de exigência da multa prevista no art. 107, inciso VII, alínea “e”, do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003, nº valor de R\$ 493.000,00, conforme Auto de Infração fls. 02-57.

De acordo com a descrição dos fatos constante do Relatório de Auditoria Fiscal, integrante do Auto de Infração, a empresa acima identificada, beneficiária do Regime de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (Recof), descumpriu a norma operacional prevista no art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 682, de 2006.

A fiscalização teve como propósito apurar a integridade e regularidade do sistema informatizado “RecofSys”, utilizado pela beneficiária do Recof, nos termos previstos nos arts. 46 a 48 da Instrução Normativa RFB nº 757, de 25 de julho de

2007. Em conformidade com o relato, eram de observância obrigatória os dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 682/2006 e do Ato Declaratório Executivo (ADE) Coana/Cotec nº 2/2006, posteriormente revogado pelo ADE Coana/Cotec nº 5/2006.

Por meio do Termo de Intimação nº 068/2007, recebido pela interessada em 22/08/2007, esta foi intimada a apresentar cronograma de execução dos trabalhos de assistência técnica e informar o prazo estimado para a apresentação do laudo referido no art. 7º da IN SRF 682/2006, propostos pelo órgão, entidade ou empresa selecionada para prestar a referida assistência técnica, bem como a identificação desta entidade, sendo concedido o prazo máximo de 20 (vinte) dias úteis, contados a partir da ciência da intimação, vencido em 20/09/2007 (fl. 59 e 74).

A autoridade fiscal afirma que a legislação de regência estipula um prazo máximo, aduzindo que outro prazo, menor do que vinte dias úteis, pode ser fixado, em virtude das circunstâncias materiais do caso concreto, mas, em hipótese alguma, pode ser maior do que vinte dias úteis. Acrescenta que a fixação de novo prazo para cumprimento da intimação expedida não encontra amparo legal e estaria em descompasso flagrante com disposição expressa legislação disciplinadora do tema.

Em conformidade com o relato fiscal, considerando-se a data indicada por carimbo de protocolo, em 19/09/2007, a empresa fiscalizada peticionou requerendo dilação de prazo, apontando, como justificativa, o fato de o SERPRO ainda não haver apresentado oficialmente sua proposta comercial e o respectivo cronograma de auditoria sistêmica, afirmando ainda estar anexando “e-mails” e procuração (fls. 76-79).

Todavia, o Auditor-Fiscal observou que a referida petição veio firmada por despachante aduaneiro, o qual não logrou anexar o competente termo de mandato da sociedade empresária, para o feito em andamento, suscitando-se a irregularidade de representação da empresa naquela ocasião (fl. 76).

Em relação aos “correios eletrônicos”, trocados entre a sociedade interessada e o SERPRO, o agente fiscal afirma que, das três laudas apresentadas, constata-se a ocorrência de quatro tentativas de comunicação, que teriam sido endereçadas eletronicamente ao SERPRO, sendo que, em uma delas, de 27/08/2007, consta o e-mail com a extensão "ponto com, ponto br", embora o endereço eletrônico dessa empresa de processamento de dados contenha a extensão "ponto gov, ponto br".

Argumenta ainda que a contratação de assistência técnica envolve duas partes: a sociedade empresária auditada e o órgão, entidade ou empresa credenciada, cuja forma de retribuição e o valor dos serviços prestados, para tal fim, serão diretamente estipulados entre as partes.

Com base no conceito de contrato, assevera que as correspondências eletrônicas apresentadas não conferem a mínima certeza de que houve tratativas comerciais entre a sociedade interessada e a responsável pela auditoria do sistema em comento, uma vez que mostram uma tentativa de comunicação, sem se ter estabelecida a correspondência, pela outra parte, concluindo que não houve, efetivamente, a concretização de um acordo comercial com a finalidade de contratação de serviço de auditoria do sistema informatizado utilizado para controle do Recof.

Alude ao parágrafo único do art. 24 da Lei nº 9.784/99, apresentando o entendimento de que somente é aplicável nos casos em que não se tem disposição específica, conforme art. 69 do mesmo diploma legal, ao passo que, no procedimento então em curso, o art. 6º da IN SRF 682/2006 fixa expressamente o prazo máximo para cumprimento da intimação pela interessada.

Ressalta que o cumprimento do prazo normativo não se encontra sujeito nem a alterações, que o dilatam, nem a alegações de seu desconhecimento, por parte daquele que procura se beneficiar do regime Recof, uma vez que assumiu o compromisso de observar as regras regentes do tema.

Informa, então, que, em 27/09/2007, foi apresentada a resposta intempestiva da beneficiária ao Termo de Intimação nº 068/2007 (fl. 80).

Diante dos fatos até aqui narrados, no que se refere ao descumprimento do prazo retromencionado, a fiscalização concluiu que se concretizou a primeira infração da legislação que disciplina o Recof, a qual determina a sujeição do sistema informatizado de controle das mercadorias à auditoria, cujo termo a quo foi o vigésimo primeiro dia após o recebimento do Termo de Intimação, ou seja, em 21/09/2007, encontrando o dies ad quem em 27/09/2007, quando da entrega de resposta à referida intimação, nos termos previstos no art. 47 da IN RFB nº 757/2007 c/c art. 6º, caput, Iª parte, da IN SRF nº 682/2006.

Em relação à resposta apresentada, a autoridade autuante afirma que não corresponde ao que fora demandado na intimação, muito menos ao que está previsto na legislação regente, pois foi apresentada relação de duas empresas que, supostamente, poderiam levar a efeito a auditoria do sistema RecofSys, pelo fato de que elas estariam "credenciadas" junto a essa Administração Tributária.

Ainda acerca dessa resposta, entende ter havido desrespeito ao previsto no art. 6º, caput, da IN SRF nº 682/2006, no que pertine àquilo que deve ser informado, argumentando que a beneficiária procurou transferir encargo seu ao órgão fiscal, por não indicar quem efetivamente foi contratado para execução do serviço, muito menos o cronograma dos trabalhos pertinentes, bem assim quanto ao prazo para entrega do laudo previsto no art. 7º da mencionada IN.

Adverte que as finalidades da citada norma foram especificadas no Termo de Intimação enviado à beneficiária, não podendo esta alegar desconhecimento do conteúdo da informação a ser prestada, além do que, na condição de beneficiária

do Recof, deveria tomar todas as precauções para dar correto cumprimento às condições de fruição do regime em questão.

Nesse ínterim, conclui que houve concretização de três infrações à legislação do Recof, no que diz respeito ao conteúdo da informação a ser prestada, cujo termo a quo foi o dia 27/09/2007, com a apresentação da resposta à intimação, tendo como dies ad quem 07/03/2008, conforme ateste do Coordenador das Equipes Aduaneiras, quando da entrega do laudo, nos termos previstos no art. 47 da IN RFB nº 757/2007 c/c art. 6º, caput, 2ª parte, da IN SRF nº 682/2006. São elas: não indicação da entidade selecionada; não indicação do cronograma dos trabalhos pela citada entidade e não indicação do prazo estimado para apresentação do laudo, pela mesma entidade.

Em seguida, a autoridade fiscal discorre extensamente sobre a natureza jurídica do Recof, abordando temas como suspensão da exigibilidade, isenção, extrafiscalidade, regimes aduaneiros especiais, interpretação da legislação de regência, concluindo que o Recof é um regime tributário isentivo operado sob condição resolutória.

À fls. 48-49 sintetiza as seguintes infrações detectadas:

- a) não observância do prazo máximo de vinte dias úteis, fixado no caput, do art. 6º da IN SRF nº 682/2006;
- b) após resposta à intimação - não indicação expressa do órgão, entidade ou empresa efetivamente selecionada pela beneficiária do Recof, para execução dos trabalhos a que se refere o artigo indicado no item anterior, já que se limitou a indicar as "entidades" supostamente credenciadas junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- c) após resposta à intimação - não apresentação do cronograma de execução dos trabalhos de assistência técnica proposto pelo órgão, entidade ou empresa selecionada pela beneficiária do regime, uma vez que se limitou a mencionar os cronogramas das entidades que estariam credenciadas pela repartição fiscal;
- d) após resposta à intimação - não indicação do prazo estimado para entrega do laudo referido no art. 7º da IN SRF nº 682/2006, proposto pelo órgão, entidade ou empresa selecionada pela beneficiária do regime, pois apenas mencionou o que as entidades credenciadas apresentaram.

Nesse ponto, a autoridade fiscal alude ao art. 107, inciso VII, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, que estabelece a penalidade de mil reais por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados.

Apreciando a hipótese legal, identifica que o caso envolve norma operacional para utilização de regime aduaneiro especial, qual seja o Entrepósito Industrial sob

Controle Informatizado - Recof, conforme previsto no Título III, Capítulo V, do Decreto-Lei nº 37/1966, especificamente nos arts. 89 a 91.

Após traçar algumas linhas sobre a diferença entre requisito, condição e norma operacional, conclui que as infrações cometidas dizem respeito ao conjunto de normas operacionais desse regime exonerativo-tributário, apresentando à fl. 51 tabela onde se tem o demonstrativo de cálculo da multa. Por fim, discorre acerca da insubsistência da alegação de violação do princípio da legalidade, por se tratar, a disposição legal aplicada, de norma penal em branco.

Cientificada do Auto de Infração em 23/10/2008, conforme Aviso de Recebimento de fl. 233, a interessada apresentou a impugnação de fls. 240-258, em 24/11/2008, por meio da qual expõe as seguintes razões de defesa:

- 1) tão logo intimada da auditoria instaurada pela Receita Federal, a Impugnante adotou todas as providências que lhe cabiam para o efetivo cumprimento do Termo de Intimação no prazo estabelecido;
- 2) a Impugnante contatou o Serviço Federal de Processamento de Dados -SERPRO - Empresa Pública Federal devidamente autorizada para prestar assistência técnica necessária à auditoria do sistema Recof;
- 3) ocorre que o SERPRO não posicionou à Impugnante a sua proposta comercial, bem como o cronograma de auditoria sistêmica, em tempo suficiente para o cumprimento da intimação no exíguo prazo fixado, razão pela qual em 19/09/2007, foi solicitada dilação do prazo por mais 20 dias úteis;
- 4) foram entregues cópias das mensagens eletrônicas trocadas com o SERPRO, que testificam a diligência da Impugnante, bem como o descaso da Empresa Pública em relação às providências solicitadas;
- 5) diante do descaso do SERPRO, que não demonstrou comprometimento para com a Impugnante, esta houve por bem contratar outra empresa devidamente credenciada pela Receita Federal para a elaboração do cronograma de auditoria do sistema RECOF, visando atender de forma célere e eficiente às exigências da RFB, tendo apresentado o cronograma nº dia 27/09/2007;
- 6) após a conclusão do laudo pericial na data prevista no cronograma elaborado pela empresa de assistência técnica contratada, o mesmo foi apresentado à RFB, que atestou a conformidade do programa adotado pela Impugnante com os requisitos especificados pela legislação pertinente;
- 7) em 01/09/2008, a Impugnante foi intimada sobre o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, no qual restou consignada a regularidade do sistema utilizado;
- 8) a auditoria instaurada pela RFB para apurar a regularidade do sistema informatizado RecofSys utilizado pela Impugnante alcançou seu objetivo sem que houvesse qualquer prejuízo para a Administração Tributária, uma vez que se constatou a sua conformidade com as normas pertinentes ao Recof;

9) não procede a referida autuação, uma vez que o Auto de Infração partiu de premissas equivocadas, pressupondo a existência de irregularidades que não se verificam no caso, visto que a Impugnante procedeu em observância ao ordenamento jurídico, cumprindo todos os requisitos exigidos pela legislação pertinente;

10) não se pode admitir que a Administração deixe de observar as peculiaridades do caso concreto, de modo que a demora do SERPRO em responder, a tempo suficiente para o cumprimento da intimação no prazo fixado, não pode ser imputada à Impugnante, não se justificando a penalidade aplicada, existindo comprovada justificativa da impossibilidade de atendimento à intimação no prazo estabelecido, impondo-se o acolhimento do pedido da prorrogação do prazo;

11) a Impugnante agiu em nítida boa-fé e em conformidade com os princípios constitucionais que regem o processo administrativo;

12) o art. 24 da Lei nº 9.784/1999 dispõe expressamente sobre a possibilidade de dilação de prazo para a prática de atos que competem tanto à Administração quanto ao administrado, desde que mediante comprovada justificativa;

13) tal norma encontra fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, os quais norteiam todo o ordenamento jurídico pátrio, preceitos de observância cogente, previstos expressamente no art. 2º, caput e incisos VI e XIII, da Lei nº 9.784/1999: razoabilidade, proporcionalidade, adequação entre meios e fins, interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público;

14) ao incluir a razoabilidade como princípio a ser observado, a lei pretende invalidar atos que, nos processos administrativos, apresentem incongruência entre o motivo e o objeto;

15) se o administrador invoca determinada razão como pressuposto da emanção de vontade, é de se esperar que essa razão guarde compatibilidade com a providência administrativa almejada, que constitui o objeto do ato, sob pena de violação ao princípio da razoabilidade;

16) há diversos diplomas legais outros os quais admitem, em situações excepcionais e mediante justificativa, a dilação do prazo para cumprimento dos procedimentos administrativos, dentre os quais citam-se: art. 16, § 4º, alínea "a", § 5º do Decreto nº 70.235/1972; artigos 42; 49; 59, § 2º, e 67 da Lei nº 9.784/1999;

17) os prazos para conclusão dos procedimentos de fiscalização são passíveis de prorrogação por quantas vezes forem necessárias, consoante o disposto na Portaria RFB nº 11.371/2007 (arts. 11 e 12);

18) não se compatibiliza com os cânones basilares do direito a inadmissibilidade de prorrogação de prazo fixado pela Administração quando há razões plausíveis

que justificam, e diante da impossibilidade de observância do lapso temporal inicialmente estabelecido;

19) o dispositivo da IN RFB nº 682/2006 não proíbe a prorrogação do prazo inicialmente fixado, mas tão somente dispõe sobre o prazo máximo para o atendimento dos requisitos legais, admitindo implicitamente a concessão de prazos menores, visto que as restrições devem ser previstas expressamente na lei, pois não cabe ao intérprete impor limitações jurídicas que o legislador não estabeleceu;

20) não há qualquer dispositivo legal ou mesmo infralegal que estabeleça vedação à prorrogação do prazo para cumprimento das exigências concernentes à auditoria do sistema Recof;

21) a penalidade ora rechaçada foi imposta com base em interpretação equivocada do citado dispositivo infralegal, segundo a qual a autoridade fazendária considerou peremptório e não dilatatório o prazo fixado para cumprimento da obrigação;

22) tal posicionamento não encontra amparo no sistema jurídico vigente, vez que, além de impor restrição ilegal, nega efetividade aos princípios constitucionais que asseguram a eficácia de direitos fundamentais do contribuinte;

23) não merece guarida do ordenamento jurídico ato normativo ou decisão administrativa que afronte os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o que se vislumbra no caso em apreço;

24) trata-se de garantia especial, traduzida na exigência de que toda intervenção estatal se dê por necessidade, de forma adequada e na justa medida, objetivando a máxima eficácia e otimização dos vários direitos fundamentais concorrentes;

25) há complementaridade entre o princípio da proporcionalidade e o princípio da reserva legal, os quais são indissociáveis e não antagônicos, não estando a livre critério do legislador ordinário estabelecer restrições que entender cabíveis, pois não está adstrito tão somente à estrita legalidade, vinculando-se a preceitos inafastáveis que asseguram os direitos fundamentais do administrado, impondo-se a ponderação dos interesses envolvidos;

26) a interpretação e aplicação da IN RFB nº 682/2006, pela Administração, dever-se dar mediante a ponderação de valores, à luz dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade;

27) o princípio da proporcionalidade em sentido estrito determina que se estabeleça uma correspondência entre o fim a ser alcançado por uma disposição normativa e o meio empregado;

28) são corolários do princípio da proporcionalidade os subprincípios da adequação e da exigibilidade, os quais orientam que o meio escolhido se preste para atingir o fim estabelecido, mostrando-se, assim, adequado e, além disso,

esse meio deve se mostrar exigível, o que significa não haver outro, igualmente eficaz, e menos danoso a direitos fundamentais;

29) a medida adotada pelo Fisco no sentido de inadmitir a dilação do prazo e impor penalidade à Impugnante não se revela exigível para atingir o fim almejado;

30) o meio menos danoso aos direitos fundamentais do contribuinte, certamente eficaz para alcançar o objetivo perseguido e incapaz de causar qualquer prejuízo à Administração, seria o deferimento da prorrogação do prazo;

31) o meio empregado pelo legislador deve ser adequado e exigível, para que seja atingido o fim almejado, sendo que o meio é adequado quando, com seu auxílio, se pode promover o resultado desejado, e exigível quando o legislador não poderia ter escolhido outro igualmente eficaz, mas que seria um meio não prejudicial ou portador de uma limitação menos perceptível a direito fundamental;

32) o objetivo perseguido pela Administração foi alcançado, concernente à auditoria para apurar a regularidade do sistema informatizado relativo ao Recof, sem que tenha se verificado qualquer prejuízo ou ônus para a Administração Tributária em virtude da dilação do prazo inicialmente fixado para atendimento à intimação, visto que comprovada a regularidade da Impugnante com as normas relativas ao sistema Recof;

33) a interpretação dada pelo Fisco à referida Instrução Normativa fere o postulado da razoabilidade, afigurando-se prática atentatória aos cânones constitucionais;

34) o corolário do razoável se aperfeiçoa na medida em que a discricionariedade Estatal e seu entendimento acerca dos atos normativos são limitados contra quaisquer arbitrariedades que prejudiquem os direitos fundamentais do contribuinte, tais como sua legítima confiança;

35) o ato administrativo - auto de infração - carece de adequação ao objetivo colimado pela Autoridade Estatal, visto que restringir direitos mediante interpretação meramente literal e formalista de ato normativo infralegal, impedindo que o contribuinte, devido a contingências que o impossibilitaram de cumprir as exigências no prazo estabelecido, tenha tal prazo postergado, fere manifestamente o princípio da razoabilidade;

36) a penalidade imposta não é necessária à colimação dos fins pretendidos pelo Fisco, pois negar a dilação de prazo requerida mediante justo motivo e, conseqüentemente, autuar a Empresa, revela flagrante excesso na atuação estatal, lesando sobremaneira o princípio da razoabilidade;

37) a mera dilação de prazo se mostraria a conduta mais adequada e necessária para atender à finalidade almejada pelo Fisco, sem prejuízo dos direitos fundamentais do contribuinte;

38) a proporcionalidade strictu sensu não foi obedecida, visto que esta é posta como o “sopesamento entre os direitos em jogo, ou seja, a ponderação das tensões entre os princípios (valores normativos) em concorrência”, de forma que tal análise visa acurar o entendimento acerca do caso concreto para que este corresponda ao desejável equilíbrio entre os interesses conflitantes;

39) quando se confronta o interesse da Empresa em atender à exigência da Autoridade Fiscal com a penalidade cominada, percebe-se a completa ausência de razoabilidade da medida adotada pelo Fisco;

40) a inadmissibilidade da prorrogação de prazo pleiteada pela Impugnante bem como a consequente imposição de penalidade se mostram avessas aos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, afigurando-se nulas de pleno direito, por violarem frontalmente direitos fundamentais consagrados na Carta Constitucional;

41) a petição da Impugnante, devidamente protocolada com carimbo da RFB, ainda que não contenha a assinatura de quem recebeu o documento, o que só pode ser imputado ao próprio órgão estatal, goza de presunção de legitimidade e veracidade que só pode ser ilidida mediante prova em contrário a cargo da própria Administração;

42) é inquestionável a legitimidade do protocolo do requerimento de dilação do prazo, em observância à legítima confiança do Administrado, bem como a presunção de boa-fé objetiva que a Impugnante depositou na Administração, que só poderá ser ilidida ante a prova em contrário, cuja produção fica a cargo de quem tenha interesse em demonstrar que alguém se prevaleceu indevidamente dessa presunção para tirar vantagem para si ou para terceiro;

43) a Impugnante apresentou à RFB, no dia 27/09/2007, o cronograma de auditoria do sistema Recof, elaborado pela Empresa Moreira e Associados - Auditores, sendo que o simples fato de a Impugnante ter anexado também o cronograma do SERPRO não dá margem à interpretação de que não houve a indicação da Empresa selecionada pela impugnante;

44) isso se comprova pelo fato de o único laudo pericial apresentado ter sido o elaborado pela citada empresa e, por via de consequência, afasta-se também a alegação de não indicação do cronograma da entidade escolhida, vez que esta, sem dúvida, foi a Moreira e Associados - Auditores;

45) o mesmo se afirma com relação à indicação do prazo estimado para a entrega do laudo pericial, visto que este somente poderia ser aquele apontado no cronograma formulado pela mesma empresa de auditoria;

46) o procedimento da Impugnante não gerou qualquer prejuízo para a fiscalização, que, ao final, constatou a regularidade da Impugnante em relação às normas ditadas pela legislação concernente ao sistema Recof;

47) por fim, requer seja provida a Impugnação, julgando-se integralmente improcedente o auto de infração, ante sua manifesta nulidade decorrente da violação aos ditames fundamentais do ordenamento jurídico pátrio.

Conclusos, os autos foram enviados a este órgão julgador.

A Contribuinte foi intimada pela via eletrônica em 21/02/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 321), protocolando o Recurso Voluntário em 17/03/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 323) e, com os mesmos argumentos da peça de impugnação, pediu pelo provimento do recurso para reformar a decisão, com a consequente anulação do Auto de Infração.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### 2. Objeto do presente litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para exigência da multa prevista no art. 107, inciso VII, alínea “e”, do Decreto-lei nº 37/1966, que assim prevê:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais):

e) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados.

O lançamento teve por motivação a acusação de que a Autuada, enquanto beneficiária do Regime de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado (Recof), descumpriu a norma operacional prevista no art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 682, de 2006.

Com isso, resta evidente tratar-se de multa de natureza aduaneira.

### **3. Do necessário sobrestamento do processo. Tema 1.293/STJ. Incidência do art. 100 do RICARF/2023.**

Assim prevê **art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99**, cuja incidência foi determinada pelo STJ:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º **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. **(sem destaque no texto original)**

Cumpra esclarecer que recentemente o Egrégio Superior Tribunal de Justiça afetou o julgamento do **REsp 2147578/SP** (paradigma principal) e **REsp 2147583/SP** ao rito dos recursos repetitivos para delimitar o seguinte tema:

Definir se incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.

**Em sessão realizada no dia 12/03/2025, foi julgado o mérito do recurso e, por unanimidade de votos, foi dado provimento ao Recurso Especial, com a fixação das seguintes teses no Tema Repetitivo 1293<sup>1</sup>:**

1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 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 9.873/99 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.

**No presente processo, o último ato realizado foi o Despacho de Encaminhamento de fls. 347 proferido em 05/04/2017.**

<sup>1</sup> Fonte: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202400058975>

Portanto, considerando a natureza aduaneira da multa prevista pelo art. 107, inciso VII, alínea “e”, do Decreto-lei nº 37/1966 e, diante da paralização do processo por mais de 3 (três) anos, na forma acima demonstrada, constata-se que é possível a aplicação do § 1º do art. 1º, da Lei 9.873/99, na forma delimitada pela tese firmada no Tema 1293 pelo Superior Tribunal de Justiça.

Outrossim, o **artigo 100 do RICARF**, aprovado pela **Portaria MF 1.634 de 21 de dezembro de 2023** assim dispõe:

**Art. 100.** A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo **o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado**, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no *caput* não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado. **(sem destaque no texto original)**

**Considerando as razões acima e, por força do artigo 100 do RICARF/2023, deve ser sobrestado o julgamento do recurso até o trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ).**

**Após, deverá o processo retornar a este Colegiado para inclusão em pauta e julgamento.**

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

**Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.**

Concordando com o sobrestamento do feito proposto pela i. Relatora, acompanho o seu voto pelas conclusões em razão do fato de ela ter deixado consignado, de forma expressa, que a multa prevista no art. 107, inciso VII, alínea “e”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, possui natureza estritamente aduaneira, o que, para mim, não se revela de forma tão evidente.

Sobre a prescrição intercorrente, é preciso destacar que, em 27 de março de 2025, foi publicado o Acórdão relativo ao julgamento do Tema Repetitivo 1.293, proferido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, de fato, pode, potencialmente, influir no resultado do presente processo, e que deixou assim consignado em sua ementa:

ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. INCIDÊNCIA DO COMANDO LEGAL NOS PROCESSOS DE APURAÇÃO DE INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA (NÃO TRIBUTÁRIA). DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE À SANÇÃO PELA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA QUE SE FAZ A PARTIR DO EXAME DA FINALIDADE PRECÍPUA DA NORMA INFRINGIDA. FIXAÇÃO DE TESES JURÍDICAS VINCULANTES. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. A aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 encontra limitações de natureza espacial (relações jurídicas havidas entre particulares e os entes sancionadores que componham a administração federal direta ou indireta, excluindo-se estados e municípios) e material (inaplicabilidade da regra às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária, conforme disposto no art. 5º da Lei 9.873/99).

2. O processo de constituição definitiva do crédito correspondente à sanção por infração à legislação aduaneira segue o procedimento do Decreto 70.235/72, ou seja, faz-se conforme "os processos e procedimentos de natureza tributária" mencionados no art. 5º da Lei 9.873/99. Todavia, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma de conduta é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumprida.

3. É a *natureza jurídica* da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

4. Este Tribunal Superior possui sedimentada jurisprudência a reconhecer que nos processos administrativos fiscais instaurados para a constituição definitiva de créditos tributários, é a *ausência de previsão normativa específica* acerca da prescrição intercorrente a razão determinante para se impedir o reconhecimento da extinção do crédito por eventual demora no encerramento do contencioso fiscal, valendo a regra de suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN para

inibir a fluência do prazo de prescrição da pretensão executória do art. 174 do mesmo diploma. Nesse particular aspecto, o regime jurídico dos créditos "não tributários" é absolutamente distinto, haja vista que, para tais créditos, temos justamente a *previsão normativa específica* do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 a instituir prazo para o desfecho do processo administrativo, sob pena de extinção do crédito controvertido por prescrição intercorrente.

5. Em se tratando de infração à legislação aduaneira, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela violação da norma será de direito administrativo 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. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 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. Precedente sobre a matéria: REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.

6. Teses jurídicas de eficácia vinculante, sintetizadoras da *ratio decidendi* do julgado paradigmático: *1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 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 9.873/99 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.*

7. Solução do caso concreto: ao conferir natureza jurídica tributária à multa prevista no art. 107, IV, e, do DL 37/66, e, por consequência, afastar a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 ao procedimento administrativo apuratório objeto do caso concreto, o acórdão recorrido negou vigência a esse dispositivo legal, divergindo da tese jurídica vinculante ora proposta, bem como do entendimento estabelecido sobre a matéria em precedentes específicos do STJ (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ).

8. Recurso especial provido.

Como se percebe das teses firmadas pelo STJ sob esse Tema 1.293, a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, incide quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais

de 3 anos, sendo que, para o STJ, 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.

Nos termos do que decidido pelo STJ, só não incide o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, 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.

Então, dois são os aspectos que devem ser considerados para a aplicação do que foi decidido pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos: 1) o prazo de paralisação do processo; e 2) a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida.

Em relação ao primeiro aspecto, é de se notar que o processo se encontra pendente de julgamento ou de despacho há mais de oito anos, o que ultrapassa o prazo previsto no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, para que reste caracterizada a prescrição intercorrente.

Quanto à natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida, em que pese a decisão do STJ tenha estabelecido alguns parâmetros definidores, a aplicação e elucidação desses parâmetros envolvem um grau de subjetividade bastante significativo.

Não há dúvidas de que a prescrição intercorrente pode se operar em relação à multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37, de 1966, aplicada, em uma operação de exportação, em razão do descumprimento de obrigação de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, afinal de contas essa foi a multa especificamente analisada pelo STJ no Tema 1.293.

Mas parece não haver certeza de quais são as outras multas que podem estar sujeitas à prescrição intercorrente de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999.

No caso que aqui se analisa, foi aplicada multa diária de R\$ 1.000,00, que visa compelir o beneficiário de regime aduaneiro especial (no caso, o RECOF) ao cumprimento dos requisitos, condições e normas operacionais necessários para a manutenção de mercadorias no regime com suspensão do pagamento de tributos.

Para mim, não há dúvidas de que essa multa visa punir o cometimento de uma infração que ocorre no ambiente aduaneiro, mas, considerando os parâmetros estabelecidos pelo STJ, tenho dúvidas a respeito da natureza da infração que dá azo a essa penalidade.

Segundo o STJ, a natureza tributária da infração se revela caso a obrigação descumprida se destine direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação de comércio exterior.

O problema é que, muitas vezes, não é possível analisar as obrigações aduaneiras de forma isolada, como se elas existissem para um só propósito. Por isso, não me parece razoável pensar que as ações de fiscalização aduaneira possam ser vistas, de forma segmentada, apenas em relação aos seus aspectos tributários ou apenas em relação aos seus aspectos aduaneiros.

Mas, aparentemente, essa discussão foi ignorada na decisão prolatada pelo STJ no âmbito do Tema 1.293, talvez porque a multa lá analisada dizia respeito ao descumprimento, em uma operação de exportação, de obrigação de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada.

Diante disso, devo reconhecer que, a depender do entendimento que possamos ter a respeito da natureza da infração que ensejou a aplicação da multa discutida no presente processo, a decisão prolatada pelo STJ no Tema 1.293 pode ter aqui aplicação no que diz respeito à prescrição intercorrente.

Não obstante, é de se observar que o STJ ainda não decidiu de forma definitiva sobre a matéria, de tal sorte que o caminho a ser seguido no presente processo é aquele que foi apontado pela i. Relatora e que está expresso no art. 100 da Portaria MF nº 1.634, de 2003 (RICARF), que diz que o processo deve ser sobrestado até que ocorra o trânsito em julgado:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Por isso acompanho o voto da i. Relatora, pelas conclusões, para sobrestar o feito na 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, até que haja o trânsito em julgado do Tema Repetitivo 1.293 do STJ.

Acrescento que, havendo o trânsito em julgado da matéria no STJ, o presente processo deverá retornar para o colegiado, com a devolução de todas as matérias, inclusive no que diz respeito à natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida, para que o julgamento possa ser concluído.

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles**