



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



**Processo nº** 10711.724076/2013-94  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.346 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de junho de 2023  
**Recorrente** ALLINK TRANSPORTES INTERNACIONAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

**AÇÃO COLETIVA. ASSOCIAÇÃO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF Nº 01.**

O ajuizamento de ação coletiva, mediante o instituto de substituição processual, deve preencher, além dos elementos do processo administrativo e judicial, que é a conexão entre partes, pedidos e causa de pedir, deve atender à expressa autorização prévia, bem como a constância do associado como filiado, à data da propositura. Se não há o reconhecimento de tais requisitos, não há que se falar em concomitância

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2008

**PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE CARGA. ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DO ART. 22 DA IN 800/2007. INAPLICABILIDADE DA MULTA. INOCORRÊNCIA.**

Embora os prazos previstos no art. 22 da IN RFB nº 800/2007 somente tenham passado a vigor a partir de 01/04/2009, os intervenientes no comércio exterior já estavam obrigados a prestar as informações sobre a carga até o momento da atracação da embarcação, conforme o disposto no art. 50 da mesma legislação citada.

**MULTA POR ATRASO NA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE A DESCONSOLIDAÇÃO DE CARGA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 126.**

Súmula CARF nº 126: A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) por maioria de votos, acolher a preliminar quanto à ausência de

renúncia à instância administrativa, por inexistência de concomitância entre a pretensão administrativa e a judicial a respeito da discussão sobre a denúncia espontânea, vencido o Conselheiro Walker Araújo; (b) por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade por incidência da prescrição intercorrente, vencida a Conselheira Relatora Mariel Orsi Gameiro; e (c) no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor, quanto a preliminar, o Conselheiro Flávio José Passos Coelho.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos e direitos presentes no processo administrativo, adoto relatório proferido pela decisão de primeira instância:

Trata-se de aplicação de multa pelo cometimento da infração prevista no art. 107, IV, “e”, do Dec.-lei 37/66, com a redação da Lei 10.833/03 (deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre operações que execute, na forma e no **prazo** estabelecidos pela RFB).

Primeiramente, esclareça-se que este processo compõe um rol de processos, abaixo listados, que já haviam sido julgados em julho do ano corrente. Contudo, uma vez remetidos à unidade preparadora para providências, esta os devolveu para esta DRJ para atendimento do item 18.2 do PN Cosit 07/2014 em vista do ajuizamento, **anterior ao julgamento**, da Ação Ordinária nº 0005238-86.2015.47.03.6100 pela Associação Nacional das Empresas Transitarias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC) da qual o interessado é associado. Na ação, a entidade pleiteia que se determine o descabimento da multa em tela em casos de prestação ou retificação de informação nos termos da IN RFB 800/2007.

10711.720575/2012-21;	10711.720839/2012-47;	10711.720840/2012-71;
10711.721472/2012-89;	10711.723376/2012-75;	10711.723377/2012-10;
10711.723885/2012-06;	10711.725689/2012-68;	10711.726006/2012-90;
10711.721941/2013-41;	10711.723017/2013-07;	10711.724076/2013-94

Reza o citado item 18.2 do PN Cosit 07/2014:

18.2. Na hipótese do item 18.1 [impugnante não informa existência da ação judicial], não se constatando a concomitância total ou parcial com processo judicial no ato da impugnação ou da manifestação de inconformidade, e vindo o processo administrativo a ser julgado pela DRJ ou pelo CARF mediante decisão proferida sem conhecimento da

concomitância, **esta deve ser reportada ao órgão julgador tão logo seja identificada, para que declare a nulidade de sua decisão.** [destacou-se].

Quanto à autuação, afirma a autoridade autuante que o interessado, no papel de desconsolidador de carga marítima procedente do exterior, registrou o conhecimento eletrônico (CE) agregado em tela no sistema SISCOMEX-CARGA **após** a atracação do navio, ou seja, **intempestivamente**, nos termos da IN RFB 800/07 (que dispõe sobre o controle aduaneiro informatizado da movimentação de embarcações, cargas e unidades de carga nos portos alfandegados).

Em defesa, alega o interessado o seguinte: (i) **duplicidade de autuação**, pois já responde pela mesma infração relativa a um outro CE agregado mas correspondente ao mesmo CE genérico e, conforme a SCI Cosit 08/2008, aplica-se a penalidade uma só vez por CE genérico; (ii) **não vigência do prazo mínimo de 48 horas de antecedência**, por força do art. 50 da IN RFB 800/2007, quando efetuou a inserção dos dados do CE agregado no sistema, de modo que a prestação de informação foi tempestiva; (iii) exclusão de responsabilidade por força da **denúncia espontânea**, uma vez que a informação foi inserida antes de qualquer procedimento de ofício; (iv) **ilegitimidade passiva**, pois não pode ser equiparado a transportador.

É o relatório.

A DRJ/SPO, em revisão ao Acórdão n.º 16-80.182 (27 de setembro de 2017), em sua segunda decisão, entendeu (i) pelo reconhecimento da concomitância do tema tratado na ação ajuizada pela ACTC, de forma parcial, para aplicabilidade da denúncia espontânea; (ii) pela inexistência da duplicidade de autuação, tendo em vista aplicação da SCI Cosit 08/2008 somente à prestação de informações no embarque na exportação, sendo incabível analogia; (iii) quanto à não vigência, que o mesmo artigo 50 dispôs que enquanto não havia incidência, a prestação sobre a carga transporte seria dada antes da atracação do navio em porto do país; (iv) quanto à ilegitimidade passiva, que a responsabilidade do desconsolidador é expressamente prevista art. 2º, §1º, IV, “d”, da IN RFB 800/2007.

O Recurso Voluntário foi apresentado, tempestivamente, alegando a empresa autuada, em síntese: i) preliminarmente a ausência de renúncia à esfera administrativa; ii) não configuração de informação intempestiva por tratar-se de retificação; iii) ocorrência da prescrição intercorrente; iv) irretroatividade da IN 800/2007; v) da aplicação do prazo de 30 dias; vi) da denúncia espontânea; e, vii) da ausência de responsabilidade em função do mandato.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento integral.

A controvérsia cinge-se nos seguintes pilares argumentativos: i) preliminarmente a ausência de renúncia à esfera administrativa; ii) não configuração de informação intempestiva por tratar-se de retificação; iii) ocorrência da prescrição intercorrente; iv) irretroatividade da IN 800/2007; v) da aplicação do prazo de 30 dias; vi) da denúncia espontânea; e, vii) da ausência de responsabilidade em função do mandato.

E, como de costume, tratarei em partes.

### *Preliminar*

#### **Da concomitância**

#### **Existência do processo judicial n.º 0005238-86.2015.4.03.6100, que tramita na 14ª Vara Cível Federal da Seção Judiciária de São Paulo, pela ACTC.**

A primeira questão aqui a ser tratada é o reconhecimento de concomitância do tema em litígio na esfera administrativa e esfera judicial, aplicando-se, caso positivo, a Súmula CARF n.º 1, que afirma que o ingresso, pelo sujeito passivo, de qualquer medida judicial, por qualquer instrumento, implica na renúncia da discussão na esfera administrativa.

Há, de fato, divergência de entendimentos neste Tribunal sobre o reconhecimento da concomitância em ações coletivas – sejam elas ações ordinárias ou mandado de segurança resguardadas as devidas peculiaridades para cada, especialmente em razão da legitimidade de composição das partes do processo judicial discutido.

A despeito do recorrente fazer parte, como associado, da Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissária de despachos e Operadores Intermodais (ACTC), é ela quem pleiteia – como parte do processo judicial 0005238-86.2015.4.03.6100, a discussão sobre denúncia espontânea e sua (in)aplicabilidade às multas regulamentares aduaneiras.

As ações coletivas, quando ajuizadas, se vencedoras pela entidade pleiteante, na figura de substituta processual, ainda que mantenha os efeitos jurídicos da decisão para seus representados, **não configuram a identidade entre os sujeitos do processo - autor da medida judicial e recorrente no âmbito administrativo.**

Por tais razões, não se aplica ao presente caso a Súmula CARF n.º 1, a qual dispõe que:

#### **Súmula CARF n.º 1**

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

A redação dada demonstra que a renúncia ou desistência do litígio administrativo somente resta caracterizada quando a ação judicial é proposta pelo contribuinte ou sujeito passivo, ou, minimamente, integre seu pólo ativo como litisconsorte, considerando a possibilidade de ciência do autor da renúncia à discussão na esfera administrativa quando ingresso na esfera judicial.

Nesse sentido, já foi manifestado no Parecer Normativo Cosit n.º 7, de 22 de agosto de 2014 (publicado no DOU em 27/08/2014):

Da identidade de objetos dos processos administrativo e judicial

9. Poder-se-ia questionar quanto à definição da expressão “mesmo objeto” a que se reportam o ADN Cosit n.º 3, de 1996, a Súmula n.º 1 do CARF e a Portaria MF n.º 341, de 2011. Aqui, faz-se mister diferenciar o objeto da relação jurídica substancial ou primária do objeto da relação jurídica processual. Aquele consiste no bem da vida sobre o qual recaem os interesses em conflito, in casu, o patrimônio do contribuinte; este, por sua vez, diz respeito ao serviço que o Estado tem o dever de prestar, e nos procedimentos de que este se utiliza para tanto, resultando no proferimento de decisões administrativas ou judiciais em cada processo, guardando relação de instrumentalidade com a real demanda do autor (JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. Constituição Federal Comentada. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 179).

9.1. Assim, só produz o efeito de impedir o curso normal do processo administrativo a existência de processo judicial para o julgamento de demanda idêntica, assim caracterizada aquela em que se verificam as mesmas partes, a mesma causa de pedir (fundamentos de fato – ou causa de pedir remota - e de direito – ou causa de pedir próxima) e o mesmo pedido (postulação incidente sobre o bem da vida) - a chamada teoria dos três eadem, conforme definida no art. 301, § 2º da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), o qual ora se aplica por analogia.

9.2. Leva-se em consideração o objeto da relação jurídica substancial; se a discussão judicial se refere a questões instrumentais do processo administrativo, contra as quais se insurge o sujeito passivo da obrigação tributária, não há que se falar em desistência da instância administrativa nem em definitividade da decisão recorrida, quando nesta se discute alguma questão de direito material. Se, no entanto, a discussão administrativa gira em torno de alguma questão processual, como a tempestividade da impugnação, por exemplo, questão esta também levada à apreciação judicial, configura-se a renúncia à esfera administrativa quanto a este ponto específico.

9.3. Seguindo esse raciocínio, encontra-se entendimento na doutrina e na jurisprudência de que só se caracteriza a identidade de ações quando se verificam as mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir:

19. Identidade de ações: caracterização. As partes devem ser as mesmas, não importando a ordem delas nos pólos das ações em análise. A causa de pedir, próxima e remota [...], deve ser a mesma nas ações, para que se as tenha como idênticas. O pedido, imediato e mediato, deve ser o mesmo: bem da vida e tipo de sentença judicial. Somente quando os três elementos, com suas seis subdivisões, forem iguais é que as ações serão idênticas. (JUNIOR, Nelson Nery; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de Processo Civil Comentado. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 595)

Litispêndência. Identidade de pedidos. A identidade de pedidos não caracteriza a litispêndência. Somente se verifica a litispêndência com a identidade de ações: as mesmas partes, o mesmo pedido e a mesma causa de pedir. (TRF-5ª, 1ª T., Ap 17299-RN, rel. Juiz Rivalvo Costa, v.u., j. 10.12.1992, JSTJ 47/583)

9.4. Vale reproduzir o seguinte excerto do Parecer PGFN/Cocaf n.º 2/2013:

49. Dito disso, conferimos ao instituto da concomitância no PAF o mesmo tratamento da litispêndência no processo civil, pois a verificação da ausência desses dois pressupostos negativos têm como finalidade precípua evitar o processamento de causas iguais quando houver: (i) identidade das partes, (ii) da causa de pedir e (iii) do pedido (art. 301, §§ 1º e 2º, do CPC; e Súmula n.º 1/CARF).

50. Com efeito, na linha do que foi afirmado no item 26, tanto a concomitância quanto a litispêndência constituem requisitos de validade objetivos extrínsecos da relação processual. São pressupostos negativos, ou seja, fatos que não podem ocorrer para que o procedimento se instaure validamente. Representam acontecimentos estranhos à relação jurídica processual (daí o adjetivo "extrínseco") que, uma vez existentes, impedem a formação válida do processo (procedimento). (grifos conforme original)

Não só, diversas decisões deste tribunal já manifestaram mesmo posicionamento:

Acórdão 3001-000.389

Obrigações Acessórias Data do fato gerador: 22/11/2014 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO ORDINÁRIA. ENTIDADE DE CLASSE. ASSOCIAÇÃO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA. IMPUGNAÇÃO. EXAME ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE. A impetração de ação ordinária por entidade de classe -substituto processual- não impede que o contribuinte, a esta associado, pleiteie individualmente tutela de objeto semelhante ao da demanda coletiva, já que referida medida judicial não induz litispendência e não produz coisa julgada em seu desfavor, ainda que os efeitos jurídicos da decisão alcance seus representados, haja vista que não há identidade entre os sujeitos dos processos judicial e administrativo, razão pela qual a existência de pleito judicial de natureza coletiva não importa em renúncia do direito do representado em demandar perante o âmbito administrativo, impondo-se portanto o exame da sua manifestação de vontade. (Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção, publicado em 09 de julho de 2018)

O Supremo Tribunal Federal, através do RE 573.232/SC e RE 612.043/PR, dotada a matéria de repercussão geral, entendeu pela existência de requisitos legais para que o substituto processual se utilize da ação coletiva proposta, são eles: i) deve haver autorização expressa e prévia do associado para legitimar a Associação à propositura da ação judicial; ii) a eficácia da coisa julgada da ação coletiva atinge apenas os filiados em momento anterior ou até a data da propositura da demanda, desde que constantes da relação jurídica juntada à inicial e residentes no âmbito da jurisdição do julgador.

Face ao entendimento acima esposado, não há que se falar em concomitância entre a pretensão administrativa e a judicial, e registro aqui a incoerência do próprio recorrente que, para sustentar a nulidade do auto de infração, suscita a impossibilidade de autuações em conformidade com a ação judicial mencionada, ao mesmo passo que, ao fim de sua defesa, aponta a possibilidade de discussão administrativa sobre denúncia espontânea, porque o objeto da ação não atinge o auto de infração em si.

Nesse sentido, entendo pela inexistência de concomitância da matéria relativa à denúncia espontânea, que será analisada no decorrer do mérito no presente processo administrativo.

### **Da prescrição Intercorrente**

A preliminar de mérito, implica na (in)aplicabilidade Súmula CARF nº 11 ao presente caso, entendimento do qual discordo, com a utilização do instituto do *distinguishing*, para afastar respectiva Súmula, pelas razões técnicas construídas, paulatinamente, conforme abaixo.

Desde logo, é essencial trazer o conteúdo da respectiva súmula à lume, para que possamos entender, dentro de cada uma das figuras jurídicas que habitam seu conteúdo, a razão pela qual não se aplica ao caso concreto:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

O conteúdo da súmula refere-se à prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999:

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.**

Nota-se que a prescrição acima aludida refere-se ao lapso temporal de três anos, em **procedimento administrativo**, quanto à desídia da Administração Pública em sua **pretensão punitiva**, contados a partir do ato que depende de julgamento ou de despacho, e que podem/devem ser arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada.

Como costumeiramente feito em meus votos, tratarei em partes, inclusas as duas questões pontuadas expressamente acima, com a seguinte ordem:

- i) a diferença e ligação entre processo e procedimento;
- ii) a diferença entre crédito tributário e crédito não tributário, bem como entre direito tributário e aduaneiro;
- iii) a diferença entre prescrição e prescrição intercorrente;
- vi) a *ratio decidendi* dos acórdãos utilizados para formação da Súmula CARF nº 11 e o *distinguishing* na perspectiva da Teoria dos Precedentes;
- vii) Precedentes judiciais sobre a prescrição intercorrente da Lei 9.873/1999 com relação às multas aduaneiras;
- vii) e, finalmente, a conclusão compilada das exaustivas razões pelas quais entendo ser devido o afastamento da Súmula CARF nº 11 às multas aduaneiras, exatamente a multa aqui tratada.

Pois bem.

#### ***i) Processo x Procedimento***

O primeiro ponto que nos interessa diz respeito ao cotejo entre os termos procedimento e processo, esse contido no teor da Súmula CARF supracitada, e aquele contido na norma relativa à prescrição intercorrente aplicada em âmbito administrativo.

#### **Todo processo tem um procedimento.**

Tal afirmativa é resultado da prevalência, no ordenamento jurídico brasileiro, da Teoria da Relação Jurídica, abordada por Oskar von Bülow, em 1868, na obra “*Teoria das Exceções e dos Pressupostos Processuais*”, escrita em 1868<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> O processo é uma relação jurídica que avança gradualmente e se desenvolve passo a passo. (...) Porém, nossa ciência processual deu demasiada transcendência a esse caráter evolutivo. Não se conformou em ver nele somente uma qualidade importante do processo, mas desatendeu precisamente outra não menos transcendente ao processo como uma relação de direito público, que se desenvolve de modo progressivo, entre o tribunal e as partes, destacou sempre unicamente, aquele aspecto da noção de processo que salta aos olhos da maioria: sua marcha ou

Ainda, James Godschmidt, mesmo que crítico à teoria de Bulow – aceita à época, contudo, superada pela decorrência natural do tempo e do desenvolvimento da dogmática jurídica, afirma que “o processo civil é um procedimento, um caminhar concebido, desde a Idade Média, para aplicação do Direito.”<sup>2</sup>

Nesse mesmo sentido, processo é o veículo/instrumento pelo qual o Estado-juiz, exerce a jurisdição, o autor o direito de ação e o réu o direito de defesa, enquanto que o procedimento é a faceta dinâmica do processo, é o modo pelo qual os diversos atos processuais se relacionam na série constitutiva do processo.<sup>3</sup>

Em que pese o reconhecimento de que não há identidade integral entre os dois termos – processo e procedimento, é necessário entender que existe uma relação de inclusão. Processo tem procedimento, de modo que, a matéria processual, ao menos no ordenamento jurídico brasileiro, abarca a matéria procedimental, mas nela não se esgota.

Para o presente caso, a elucidação de que todo processo tem procedimento, reside justamente na utilização de ambos os institutos, conforme ilustrado no início da discussão, em que a Súmula CARF n.º 11, em seu conteúdo, se utiliza do PROCESSO administrativo fiscal, enquanto que o parágrafo 1º, do artigo 1º, da Lei 9.873/1999, utiliza-se do PROCEDIMENTO administrativo.

Ora, se todo processo tem procedimento, em que um é gênero e outro espécie, não há que se falar em qualquer delimitação de natureza exclusiva e integralmente diferenciada de tais institutos.

Não adentrarei sequer nas inúmeras vezes em que há expressa menção do termo procedimento nas normas que cotidianamente lidamos – por exemplo, Título II, artigo 46 e seguintes, do próprio Regulamento deste Tribunal - RICARF, utilizado nos moldes conceituais acima.

Pois bem, superada a questão da ferramenta utilizada – processo/procedimento, e demonstrado que o argumento de segregação integral dos conceitos é inválido, para tratativa do direito material, há de se estabelecer a partir de agora, uma das principais questões para o deslinde dos próximos argumentos: **a prescrição intercorrente é instituto de direito material – artigo 487, inciso II, do Código de Processo Civil.**

Dessa premissa, conclui-se: o direito processual percorrido e arguido para sustentar a aplicação da Súmula CARF n.º 11 aos processos que tratam de créditos de natureza não tributária, é equivocado, pois difere-se, quase que por óbvio, do direito material.

---

adiantamento gradual, o procedimento:(...). BÜLOW, Oscar von. Teoria das Exceções e dos Pressupostos Processuais. Tradução e notas de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas, LZN. 2003.

<sup>2</sup> GOLDSCHMIDT, 2003. P. 21. Vide uma crítica à teoria da situação jurídica de Goldschmidt em DINAMARCO, Execução Civil, p. 120-121; COUTURE. 2002. P. 110-113.

<sup>3</sup> GAJARDONI, Fernando da Fonseca. Procedimento. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Processo Civil. Cassio Scarpinella Bueno, Olavo de Oliveira Neto (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/199/edicao-1/procedimento>

Ou seja, a despeito do esclarecimento quanto à espécie/gênero que foi tratada no presente tópico, quanto à acepção jurídica de processo e procedimento, na Lei 9.873/99 e na Súmula supracitada, será demonstrado, em seguida, o delineamento do respectivo direito material. Para tal delineamento, valho-me, especialmente, dos limites traçados entre créditos de natureza tributária e créditos de natureza não tributária, que são reflexos das meças entre direito aduaneiro e direito tributário.

## *ii) Crédito Tributário x Crédito não tributário*

Esse tópico inaugura o segundo ponto a ser tratado, e o principal argumento quanto à (in)aplicabilidade da Súmula CARF n.º 11: a prescrição intercorrente, como direito material, é excepcional aos créditos de natureza tributária, e deve, portanto, ser aplicada aos créditos de natureza não tributária, contidos no direito aduaneiro.

Para além das devidas peculiaridades de cada um dos casos, certo que é que as normas aduaneiras carregam, em si, créditos de natureza tributária e não tributária.

No primeiro momento, é válido distinguir o direito tributário do direito aduaneiro.

Essa é uma afirmação de fácil comprovação. Basta que se investiguem as finalidades de cada atividade. Enquanto a administração tributária busca arrecadar recursos para suprir as necessidades do Estado, a administração aduaneira busca proteger os bens tutelados por esse mesmo Estado, exercendo de forma efetiva um controle sobre o fluxo de comércio exterior, inclusive por meio da imposição de tributos.

Na própria Carta Magna, há contundente distinção dos dispositivos que tratam a esfera tributária – com início no artigo 145, que inaugura o Título VI, “Da tributação e do Orçamento, Capítulo I, Do Sistema Tributário Nacional, e vai até o artigo 162, da esfera aduaneira, como supracitada acima, pelo artigo 237<sup>4</sup>.

Além de outros institutos inseridos em diversas discussões de notória diferenciação entre o regime tributário e regime aduaneiro: aplicação do instituto da denúncia espontânea – que existe tanto no Regulamento Aduaneiro (Art. 102, Decreto-lei 37/1966), quanto no Código Tributário Nacional (artigo 138, CTN), responsabilidade de terceiros, interposição fraudulenta etc.

A despeito da evidente segregação, é essencial destacar que, enquanto o tributário trata unicamente de créditos tributários, o direito aduaneiro se encarrega, além desses, de créditos não tributários, classificados dessa forma em razão de sua natureza administrativa – como as sanções aplicadas em descumprimento às regras de controle de entrada e saída de mercadorias no país. Tais figuras muito se confundem em razão da utilização da mesma ferramenta procedimental/processual para percorrer o caminho de sua punibilidade e exigibilidade, contudo, são evidentemente diferenciadas.

---

<sup>4</sup> Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

Em que pese exaustivamente tratados na doutrina e na jurisprudência – inclusive do CARF, traço breves considerações sobre o conceito de créditos tributários e não tributários, com objetivo de uma construção lógica do posicionamento inicialmente abordado. No ordenamento jurídico brasileiro, a análise deve iniciar-se mediante o disposto no artigo 39, da Lei 4.320/1964:

**Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária** serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º – Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmos, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais”

O parágrafo segundo, acima colacionado determina de forma bem delimitada que o crédito tributário necessariamente se dá pela relação obrigacional existente com essa natureza – tal como se verifica nas figuras que se enquadram no conceito de tributo (art. 3º, CTN), bem como pelo lançamento (art. 142, CTN), obrigações principais e acessórias (art. 113, CTN), ou ainda seus adicionais e multas oriundos de tal ligação. Por sua vez, os créditos não tributários – ainda que pareça óbvio dizer sobre o suposto lado oposto da relação tributária, são os demais créditos, que, por exclusão, não carregam qualquer peculiaridade ou característica intrínseca à relação tributária, como por exemplo, as multas aduaneiras.

Ainda, e apenas para melhor ilustrar a relevância de tal diferenciação, bem como a forma pela qual ela se opera nas decisões proferidas por este Tribunal Administrativo, temos claramente uma segregação das espécies de processos julgados em razão da alteração do voto de qualidade – conforme artigo 19-E, da Lei 10.522/2002, e consequente Portaria ME nº 260/2020, que regulamentou a proclamação do resultado nas hipóteses de empate na votação.

*A norma determina, em seu artigo 2º, parágrafo 1º, que o resultado será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei 10.522, de 19 de julho de 2020, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, assim compreendido aquele em que há exigência de crédito tributário por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento.*

Posto tal contraste, é importante dizer também que o crédito – **tributário ou não**, em que pese utilizarem-se da mesma ferramenta processual/procedimental para o percurso de sua pretensão, não perdem, em sua essência, ou permutam sua natureza, por tal razão.

Diferencia-se, quase de forma cartesiana, as figuras contidas no processo administrativo, que são ou serão objetos do contencioso – o conteúdo relativo ao direito material,

do processo em si, que é feito das regras de natureza evidentemente processual e que tratarão apenas das ferramentas utilizadas para o desenvolvimento e encerramento do litígio.

Inclusive, a aplicação do processo administrativo fiscal à condução de créditos não tributários é feita mediante remissões legais, determinadas por leis específicas, o que não implica, tão menos justifica, a confusão que vem sendo tecida sobre os institutos tratados.

E, nesse passo, em que direito tributário não é aduaneiro, e que os créditos não tributários são tratados por este, ainda que pela mesma ferramenta procedimental/processual, é que reside o meu entendimento sobre a aplicação da Súmula CARF n.º 11, resguardado o peso dos demais argumentos que se complementam.

Explico:

Veja, a Lei 9.873/1999, em seu artigo 1º, §1º e em seu artigo 5º, afirma que:

*Artigo 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.*

(...)

*Artigo 5º — O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.*

As normas acima colocadas nos dizem que: há prescrição intercorrente em procedimento administrativo – quanto à pretensão punitiva do Estado, se decorridos três anos sem qualquer movimento relevante, contados de ato dependente de despacho/julgamento, **mas tal instituto não se aplica em casos de natureza tributária.**

**Ora, a exceção – contida no artigo 5º, da Lei 9.873/99, é expressa ao se referir aos créditos tributários, enquanto que, os créditos não tributários não são tratados nessa reserva, o que, conseqüentemente, leva-os à regra geral: aplicação da prescrição intercorrente.**

Nesse sentido, o tratamento dispendido pelo conteúdo da Súmula CARF n.º 11- que afirma não se aplicar a prescrição intercorrente para o processo administrativo fiscal, deve seguir a mesma diferenciação: aplica-se a prescrição intercorrente para os créditos de natureza não tributária, ao mesmo passo que o artigo 5º expressamente veda tal observação para os créditos de natureza tributária.

Até aqui, já superado, portanto: a diferenciação – mas interligação de gênero e espécie, entre processo e procedimento; delineado e pontuado que a prescrição intercorrente é instituto de

direito material e não processual; e que, quanto a esse ponto, a norma faz expressa exceção à sua aplicação aos créditos de natureza tributária, e, conseqüentemente, é aplicável aos créditos de natureza não tributária.

Em que pese essenciais – e penso que, protagonistas do meu entendimento, outros pontos, tratados em seguida, merecem atenção: a razão pela qual não há que se confundir prescrição com prescrição intercorrente – como levantei, inclusive, em voto proferido em sessão de julgamento sobre o tema<sup>5</sup>, tão menos a suspensão da exigibilidade do crédito tributário à impossibilidade de afastar a Súmula; as razões utilizadas nos acórdãos que embasaram a Súmula CARF nº11, ainda, e apenas para rememorar a condução técnica que lhe é devida, tratarei rapidamente de como se dá a aplicação das Súmulas na esfera administrativa, especialmente neste Tribunal, e como lidar com as figuras da Teoria dos Precedentes (*overruling, distinguishing, ratio decidendi*, etc) – tão bem postas pelo novo Código de Processo Civil – e frequentemente utilizadas pelos Conselheiros. E, por fim, serão demonstrados os precedentes judiciais sobre o tema.

### *iii) Prescrição x prescrição intercorrente e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário*

Como dito no tópico anterior, minha afirmação proferida em sessão de julgamento segue a mesma, e presta-se ao início desse terceiro ponto: **prescrição não é prescrição intercorrente**<sup>6</sup>.

Como bem esclarecido pelo ex-conselheiro Carlos Daniel, em artigo publicado sobre o tema<sup>7</sup>:

*Há que se distinguir com clareza o que é a prescrição do que é a prescrição intercorrente. A existência de processo administrativo não é impeditiva à ocorrência da prescrição intercorrente, pelo contrário é condição necessária para tanto! Em outras palavras, prescrição intercorrente pressupõe a existência de um processo, como a lição de Arruda Alvim esclarece: “A prescrição intercorrente é aquela relacionada com o desaparecimento da proteção ativa, no curso do processo, ao possível direito material postulado, expressado na pretensão deduzida: quer dizer, é aquela que se verifica pela inércia continuada e ininterrupta no curso do processo por segmento temporal superior àquele em que ocorre a prescrição em dada hipótese”. Nesse sentido, não há dúvida de que se trata de institutos absolutamente distintos, com condições particulares de verificação em concreto, e definições próprias consolidadas na doutrina e na jurisprudência.*

(...)

<sup>5</sup> Sessão de julgamento ocorrida no dia 25 de março de 2021, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento – CARF. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=DYKuUOE2R3I>.

<sup>6</sup> Sessão de julgamento ocorrida no dia 25 de março de 2021, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento – CARF. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=DYKuUOE2R3I>.

<sup>7</sup> Súmula 11 do Carf: entre o argumento de autoridade e a autoridade do argumento. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/direto-carf.pdf>

*O argumento em questão é absolutamente válido para o âmbito dos créditos tributários, onde efetivamente inexistente regra que preveja a prescrição intercorrente durante os processos administrativos, mas perde completamente o sentido para análise de créditos não tributários, sancionatórios, que possuem regime próprio, regulado pela Lei nº 9.873/99, e com a previsão específica de prescrição intercorrente.*

O equívoco se instaura no momento em que o artigo 174, do Código Tributário Nacional, é aplicado aos casos de forma totalmente equivocada, considerando que os institutos protegidos, e em discussão, são completamente diferentes.

Enquanto a prescrição intercorrente necessariamente demanda a existência de um procedimento/processo administrativo em curso, contudo sem qualquer movimentação considerada como válida (meros despachos não são relevantes para tanto), a prescrição tem seu início marcado pelo fim do respectivo processo e consequente constituição definitiva do crédito tributário.

**Para além disso, a prescrição atinge a pretensão executória da Administração Pública, enquanto a prescrição intercorrente atinge a pretensão punitiva.**

Não só, como já posto, inexistente em âmbito administrativo uma regra que determine o lapso temporal de desídia da Administração para os créditos tributários, constante tão somente no artigo 40, da Lei de Execuções Fiscais. E, ainda, destaco que é de suma importância que o termo e o instituto da “prescrição” sejam devidamente analisados, apontando-se a distinção, sob a perspectiva de disposição não só no Código Tributário Nacional, mas também na própria lei 9.873/1999.

Em suma: há que se tomar cuidado com a confusão conceitual e o resguardo das evidentes diferenças técnicas – origem normativa, institutos protegidos pela figura jurídica em questão (como por exemplo, pretensão punitiva e pretensão executória), a observância da correta aplicação dos prazos, considerando i) a figura da prescrição prevista no artigo 174, do Código Tributário Nacional, ii) a figura da prescrição prevista no artigo 1º, da Lei 9.873/1999, e iii) a figura da prescrição intercorrente prevista no parágrafo 1º, do artigo 1º, da Lei 9.873/1999.

E, feitas tais considerações, para relevância da aplicação (ou não) das diferentes prescrições acima descritas e dos respectivos prazos, indago: e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário?

A suspensão da exigibilidade em nada interfere na ocorrência da prescrição intercorrente prevista na Lei 9.873/1999, considerando que a existência e a forma pela qual se desenvolve o processo administrativo são condições necessárias à sua configuração.

Isso porque, conforme pontuado no presente tópico, é necessário conceituar corretamente os institutos da prescrição e da prescrição intercorrente, ambos presentes na Lei 9.873/1999.

Veja, **a prescrição intercorrente ocorre justamente porque o crédito não é exigível** – e essa inexigibilidade está relacionada à pretensão executória, e não à pretensão punitiva, eis, portanto, a razão pela qual as prescrições determinadas pela lei supracitada são diferenciadas, tanto quanto ao prazo, quanto ao momento de sua aplicação

Ademais, não há regra específica sobre a suspensão da exigibilidade de créditos não tributários, contrário do que determina o artigo 151, do Código Tributário Nacional, que carrega expressa menção à créditos tributários.

Como já entendeu o Superior Tribunal de Justiça<sup>8</sup>, respectivo instituto se aplica de forma análoga, bem como, já mencionado nos tópicos anteriores, o caminho processual a ser percorrido pela multa administrativa será aquele disposto no Decreto 70.235/1972, por remissão, assim como outros institutos também são tratados por tal rito<sup>9</sup>.

Portanto, o argumento relacionado à suspensão da exigibilidade durante o processo administrativo fiscal atinge somente a pretensão executória, bem como, apenas complementa a razão pela qual as prescrições contidas na Lei 9.873/1999 são de naturezas distintas, e que a intercorrente demanda, de forma condicional, o curso de tal processo.

***iv) A ratio decidendi nos acórdãos utilizados para criação da Súmula CARF nº 11, o distinguishing e a Teoria dos Precedentes***

As decisões judiciais ou administrativas, quando abordam um precedente um ou enunciado de súmula, devem adentrar os fundamentos determinantes de sua existência e o nexo causal com o caso que está sendo julgado.

É isso que determina o artigo 489, parágrafo 1º, inciso V, do Código de Processo Civil<sup>10</sup>.

Nesse sentido, a primeira análise a ser feita, diz respeito às razões utilizadas nos acórdãos que embasam a criação da Súmula CARF nº 11 – com efeito do conteúdo postulado nos votos dos conselheiros à época dos julgamentos, e não apenas nas ementas das decisões, para que, em um segundo momento, seja analisado se tais razões se enquadram no caso que está sendo julgado (como no presente, às multas administrativas).

---

<sup>8</sup> Resp 1.381.254: (...) 16. Sendo assim, vislumbra-se claro não subsistir previsão legal de suspensão de exigibilidade de crédito não tributário no arcabouço jurídico brasileiro. 17. É importante registrar, diante dessa constatação, que a norma jurídica não pode regular todas as situações possíveis e imagináveis da convivência humana. Nesses casos, há ocorrência de lacuna normativa e, não havendo lei prévia tratando do tema, a situação se resolve mediante as técnicas de integração normativa de correção do sistema previstas no art. 4o. da LINDB, quais sejam: a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito; assim, colmatando o sistema jurídico e tornando-o prático e abstratamente pleno (sem lacunas). (...)25. Cabe mencionar, por fim, que o crédito não tributário, diversamente do crédito tributário, o qual não pode ser alterado por Lei Ordinária em razão de ser matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, alínea b da CF/1988), permite, nos termos aqui delineados, a suspensão da sua exigibilidade mediante utilização de diplomas legais de envergaduras distintas por meio de técnica integrativa da analogia.

<sup>9</sup> Exemplo disso são as disposições do art. 3º, II da Lei nº 6.562/78; art. 23, §3º do DL nº 1.455/76; art. 74, §11, da Lei nº 9.430/96; art. 7º, §5º, da lei nº 9.019/1995; art. 32, §7º, da Lei nº 9.430/96; art. 8º, §6º, da lei nº 9.317/95; art. 39 da LC nº 123/2003).

<sup>10</sup> Art. 489. São elementos essenciais da sentença: (...) § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

Antes, importante destacar que: **todos os acórdãos foram proferidos em casos de créditos tributários.**

**a) Acórdão n.º 103-21113, de 05/12/2002:**

O relator claramente confunde os institutos de prescrição quando afirma que:

**É a chamada prescrição intercorrente**, e tem seu fundamento na excessiva demora no julgamento dos recursos administrativos pela repartição fazendária. Pleiteia, assim, a Recorrente, **diante da inércia do credor do tributo de solucionar a demanda do contribuinte, a perda do direito de realizar a cobrança depois de transcorridos mais de 5 anos do lançamento.**

Invoca, para sustentar seu entendimento decisão proferida no Supremo Tribunal Federal, em Embargos no Recurso Extraordinário 94.462/SP, que possui a seguinte ementa:

"Ementa: **PRAZOS DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO.** Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a sua lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para a decadência, e ainda não se iniciou o prazo para a prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, dal, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do STF. Embargos de divergência conhecidos recebidos."

Após, o relator limita-se a citar os outros acórdãos que entendem pela aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Na mesma linha de argumentação, pela aplicação do artigo 174, do CTN, seguem os Acórdão n.º 201-76985, de 11/06/2003, Acórdão n.º 104-19410, de 12/06/2003, Acórdão n.º 104-19980, de 13/05/2004 e Acórdão n.º 105-15025, de 13/04/2005, Acórdão n.º 203-02815, de 23/10/1996.

**b) Acórdão n.º 107-07733 (IRPJ), de 11/08/2004:**

Foi a única decisão que se utilizou da excepcionalidade do artigo 5º, da Lei 9.873/1999, para afastar a prescrição intercorrente (ao meu ver, inclusive, corretamente, tendo em vista a natureza tributária do crédito):

A alegação preliminar de prescrição é descabida, não só porque não se tem admitido a chamada prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo (do que, particularmente e em algumas situações, discordo), como, também, porque a lei utilizada pela Recorrente — Lei n.º 9873/99 - como supedâneo para a sua pretensão é taxativa ao dizer que suas disposições não se aplicam à matéria tributária: "Art. 5º. O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária".

**c) Acórdão n.º 202-07929, de 22/08/1995 (Imposto único sobre Minerais – IUM)**

Limita-se a decisão à seguinte razão de decidir, quanto à prescrição intercorrente:

No que diz respeito à preliminar da ocorrência da prescrição intercorrente, perfilando a reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos, entendo-a inadmissível, especialmente em face da não-comprovação da omissão da autoridade administrativa, invocando dita jurisprudência, entre outras decisões, a do Acórdão n.º 202-03.600.

**d) Acórdão n.º 203-04404, de 11/10/1997 (Finsocial)**

O relator do caso invoca a Súmula 153, do TRF<sup>11</sup>:

Deflui, da leitura dos autos, que decorreram mais de 05 (cinco) anos entre a única manifestação da Contribuinte a Impugnação (fls. 31 a 38) e a decisão recorrida. Inclusive, o processo não sofreu nenhuma movimentação entre 27.02.1992 e 04.02.1997, consoante deflui das fls. 42 a 43.

Todavia, segundo a inteligência da súmula n.º 153, do extinto Tribunal de Recursos — TRF, não se inicia fluência de prazo prescricional, entre a data da lavratura de Auto de Infração e o trânsito em julgado administrativo, em face do crédito tributário encontrar-se suspenso.

**e) Acórdão n.º 201-73615, de 24/02/2000 (ITR)**

O relator suscita que não existe prescrição intercorrente no processo administrativo federal considerando a legislação que rege a matéria:

De outra banda, já assentado nesta Câmara que não existe prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal federal à míngua de legislação que regre a matéria nos termos do que existe hoje no direito penal. E o próprio lançamento ora guerreado, é um bom exemplo de que tal instituto seria penoso à Fazenda, uma vez que, como na hipótese versada nos autos, houve, via Lei n.º 8.022/90, uma transferência de competência do ITR, passando sua administração, cobrança e lançamento do INCRA para a Receita Federal. Face a tal, até que a máquina burocrática desses órgãos pudesse implementar a citada legislação, houve demanda de tempo, tempo este que não poderia fulminar o direito subjetivo dos entes públicos de cobrar os tributos que lhe são devidos, mormente quando já devidamente constituídos como no presente caso. Assim, afastado a alegação de prescrição intercorrente.

Vê-se, das razões acima expostas, que nenhum processo administrativo fiscal, utilizado como base, tratava de crédito não tributário, tão menos, exauriu o tema constante à Lei 9.873/1999, muitas vezes confundindo a prescrição intercorrente com a prescrição disposta no artigo 174, do Código Tributário Nacional.

Se as razões pelas quais a Súmula CARF n.º 11 se apoia para inaplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal restringem-se a casos de créditos tributários, não há que se falar em nexo de tal enunciado com casos que tratam de créditos não tributários – tal como as multas administrativas/regulamentares, aplicáveis em sede do direito aduaneiro.

Ademais, **súmula não é lei.**

<sup>11</sup> Súmula 153 – Extinto TRF: Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.

Como afirma o autor Marcelo Souza, a origem da súmula no Brasil remonta à década de 1960, tendo em vista o acúmulo de processos pendentes de julgamento sobre questões idênticas. A edição da súmula, e seus enunciados, é resultante de um processo específico de elaboração, previsto regimentalmente, que passa pelas escolhas dos temas, discussão técnico-jurídica, aprovação, e, ao final, publicação para conhecimento de todos e vigência.<sup>12</sup>

Nota-se que o *iter* percorrido para criação de uma súmula – é regimental, que tem como objetivo a celeridade de decisões sobre temas recorrentes e idênticos, além da uniformização da jurisprudência, é diferente do *iter* percorrido para a criação de uma lei – que deve, necessariamente, obedecer às regras constitucionais e infraconstitucionais do processo legislativo.

É presunçoso afirmar que o conteúdo de qualquer Súmula esgota os casos concretos – e as características de cada um, resguardadas suas peculiaridades, com a redação resumida daquilo que costumeiramente é decidido pelos tribunais, seja em sede administrativa, seja em sede judicial.

E a análise dos fundamentos determinantes de uma Súmula é essencial ao deslinde de sua (in)aplicabilidade ao caso que está sob julgamento pelo conselheiro ou pelo juiz, especialmente porque não exaure os fatos e os traços contidos no litígio, sendo passível, portanto, de interpretação.

Ainda, e enfim, aplicar cegamente o enunciado sem o aprofundamento de suas razões – seja quanto às razões de formação de um precedente, ou quanto à norma que é a base do entendimento técnico, com o devido cotejo àquilo que está sendo julgado, beira o comodismo da função judicante.

Nesse ensejo, finalmente, adentro nas afirmações finais, sobre a possibilidade de afastar a supracitada Súmula, em razão da utilização da ferramenta denominada *distinguishing*, oriunda da Teoria dos Precedentes.

Em que pese o desenvolvimento da Teoria dos Precedentes tenha sido feito de forma maciça nos países que adotam o sistema da *common law*, calcado na doutrina do *stare decisis*, que compreende o precedente judicial como sendo um instituto vinculante, não só para o órgão judicial que decide, mas para todos os que lhe forem inferiores, entende-se no direito processual contemporâneo, que o ordenamento jurídico brasileiro é miscigenado, e não mais segue a integralmente a tradição romanística.

Quando partimos dessa premissa, a mudança disposta no novo CPC apresenta a positivação de vários aspectos relativos aos precedentes, consagrando-os na dogmática jurídica nacional.

E um dos princípios tutelados pelos institutos abarcados pela Teoria é a segurança jurídica, considerando tanto o respeito aos precedentes – que diferentemente da jurisprudência, é substantivo singular, quanto à uniformização da jurisprudência, evitando o inconcebível fenômeno da propagação de teses jurídicas diferentes para situações análogas.

---

<sup>12</sup> SOUZA, Marcelo Alves Dias de. Do precedente judicial à súmula vinculante. Curitiba: Juruá, 2006, p. 253.

A primeira figura, essencial ao deslinde de qualquer litígio administrativo ou judicial, é a *ratio decidendi* (ou *holding* para os norte-americanos), que se consubstancia nos fundamentos jurídicos da decisão, e se dispõe como a tese jurídica acolhida pelo juiz ao proferir o *decisum*.

Importante destacar que a *ratio decidendi*, sempre deságua e se refere à interpretação – ou raciocínio lógico construído, dado à legislação aplicável ao caso – como o presente, em que tratei do Código Tributário Nacional, a Lei 9.873/1999, o Código de Processo Civil, etc.

A segunda figura, que utilizo aqui para afastar a Súmula, é o *distinguishing*, que, segundo José Rogério Cruz e Tucci, é um método de confronto pelo qual o juiz verifica se o caso em julgamento pode ser ou não análogo ao paradigma, e é disposto nos artigos 489, parágrafo 1º, incisos V e VI, 926, parágrafo 2º, e 927, do Código de Processo Civil, bem como é posto no Manual dos Conselheiros<sup>13</sup>.

Nesse contexto, pode o juiz deixar de aplicar o enunciado sumular sem embargo de estar desrespeitando-o, caso contrário, o sistema de precedentes engessaria o contencioso administrativo e judicial, e não haveria necessidade da existência de conselheiros/julgadores.

Inclusive, tal ferramenta tem sido utilizada há muito tempo neste Tribunal Administrativo. Exemplifico: o *distinguishing* foi realizado quanto à Súmula CARF nº 01, nos casos de processos judiciais extintos sem resolução de mérito (acórdão 9303-01.542), ou nos casos de mandado de segurança coletivo (acórdão 3402-004.614); à súmula CARF nº 20 nos casos de produtos imunes (acórdãos 3402-003.012 e 3402-004.689); à súmula CARF nº 29 em caso de co-titular não residente (acórdão 2802-003.123); à Súmula CARF nº 66, nos casos de administração pública indireta (acórdão 9202-006.580); e quanto à Súmula CARF nº 105, nos casos de infrações posteriores à Lei 11.488/2007 (acórdão 9101-005.080).

No presente caso, valho-me da prerrogativa de utilização do *distinguishing*, para afastar a Súmula CARF nº 11 - em que pese aplicável aos casos de natureza tributária, considerando que, a prescrição intercorrente se aplica à multa regulamentar, disposta no artigo 107, do Regulamento Aduaneiro – conforme auto de infração discutido, por configurar-se como crédito não tributário.

Há uma terceira figura denominada *overruling*, que é a **superação** do enunciado sumular criado com base nos precedentes decisórios dos casos concretos, é a revisão de um entendimento já consolidado, e que não é aplicado na presente questão.

Inclusive, não há sequer uma linha tênue que permeia a diferenciação das figuras *distinguishing* e *overruling*, delimitadas de forma pontual: vê-se que, a Súmula CARF nº 11 – que carrega a exceção do artigo 5º, da Lei 9.873/1999, pelo meu entendimento, continua sendo aplicada, neste Tribunal, aos processos que tratam de créditos tributários.

Não se trata, portanto, de uma superação do enunciado – isso se dá mediante o procedimento de revisão de Súmulas – que é determinado pelo próprio CARF com os passos procedimentais que lhe são impostos, mas sim, da distinção da aplicação de seu conteúdo sobre um determinado caso, que, embora trate da mesma matéria, implica em características específicas que norteiam respectivo afastamento do enunciado.

---

<sup>13</sup> Quando a matéria tangenciar súmula do CARF e o julgador não a aplicar por entender que os fatos ou direito não se subsumem a ela, é preciso deixar expresso no voto tal entendimento – pág. 51.

Ainda, e caminhando ao final, adentro no último ponto que diz respeito às decisões proferidas pelos Tribunais Superiores - no mesmo sentido do entendimento aqui esposado – pela aplicação da prescrição intercorrente aos casos de natureza não tributária:

Publicada em **15 de maio de 2023**, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça ratificou o entendimento posto no presente voto, pela aplicação da prescrição intercorrente, da Lei 9.873/1999, nas multas aduaneiras.

O caso tratava de multa aplicada no caso de registro intempestivo no Siscomex-Exportação, capitulada no artigo 107, inciso IV, alínea e, do Decreto-lei 37/1966, e o acórdão dispõe das seguintes afirmativas:

Impende ressaltar, também à luz da jurisprudência desta Corte, que a análise da natureza jurídica dos deveres cominados aos sujeitos atuantes no comércio exterior ressoa na disciplina da prescrição intercorrente durante o trâmite do processo administrativo de apuração de infrações.

(...)

De outra parte, a jurisprudência deste Tribunal admite a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999, que estabelece os prazos para o exercício da ação punitiva da Administração Pública Federal fundada no poder de polícia, à luz do qual incide a prescrição intercorrente quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações de índole não tributária por mais de 03 (três) anos e ausente a prática de atos de impulsionamento do procedimento sancionador:

Portanto, o exame da natureza jurídica das sanções impostas aos exportadores ou transportadores no contexto do despacho aduaneiro é essencial para aferir a subsunção das regras de prescrição intercorrente estampadas na Lei n. 9.873/1999.

(...)

Nesse sentido, ao contrário do alegado pela Recorrente, *as multas em questão possuem caráter estritamente administrativo, porquanto decorrentes de violação de regra sem pertinência direta com a fiscalização e a arrecadação do Imposto de Exportação, tributo cuja regular quitação é aferida em momento anterior à conclusão do desembarço aduaneiro.* Isso porque, à luz do disposto nos arts. 4º do Decreto-Lei n. 1.578/1977, e 1º e 4º da Portaria MF n. 674/1994, o recolhimento do Imposto de Exportação é condição indispensável ao embarque de mercadorias ao exterior, sendo o seu adimplemento apurado na fase de conferência aduaneira destinada a verificar a regularidade do cumprimento dos diversos deveres a cargo dos exportadores, dentre eles o cumprimento das obrigações fiscais, como dispõe o art. 589 do Decreto n. 6.759/2009.

(...)

*Dessarte, como o dever de registrar informações a respeito das mercadorias embarcadas no SISCOMEX, atribuído às empresas de transporte internacional pelos arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, não possui perfil tributário, impõe-se o desprovemento do Recurso Especial, porquanto, tendo o tribunal de origem reconhecido a paralisação dos Processos Administrativos ns. 10715.725860/2013-80, 10715.725861/2013-24 e 10715.725862/2013-79 por prazo superior a 03 (três) anos, incide a prescrição intercorrente estampada no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999, consoante a destacada orientação jurisprudencial de ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção desta Corte (fls. 375e).*

A ementa do caso em comento aduz:

PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AOS ART. 489, § 1º, IV, E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 284/STF. arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF n. 28/1994. NATUREZA JURÍDICA DO DEVER DE PRESTAR INFORMAÇÕES SOBRE MERCADORIAS EMBARCADAS AO EXTERIOR POR EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. OBRIGAÇÃO QUE NÃO DETÉM ÍNDOLE TRIBUTÁRIA. EXEGESE DO ART. 113, § 2º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE APURAÇÃO DA PENALIDADE PREVISTA NO ART. 107, IV, E, DO DECRETO-LEI N. 37/1996. INTELIGÊNCIA DO ART. 1º, § 1º, DA LEI N. 9.873/1999. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, IMPROVIDO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - Revela-se deficiente a fundamentação quando a arguição de ofensa aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022 do CPC/2015 é genérica, sem demonstração efetiva da suscitada contrariedade, aplicando-se, por analogia, o entendimento da Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal.

III - Não obstante o cumprimento de exigências pelos exportadores e transportadores durante o despacho aduaneiro tenha por finalidade verificar o atendimento às normas relativas ao comércio exterior - detendo, portanto, caráter eminentemente administrativo -, a observância de parte dessas regras facilita, de maneira mediata, a fiscalização do recolhimento dos tributos, razão pela qual o exame do escopo das obrigações fixadas pela legislação consiste em elemento essencial para esquadriñar sua natureza jurídica.

IV - Deflui do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, reservando, desse modo, o caráter fiscal às normas imediatamente instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e afastando, por conseguinte, a atribuição de semelhante qualificação a regras cuja incidência, apenas a título reflexo, atinjam as finalidades previstas no dispositivo em exame.

**V - O dever de registrar informações a respeito das mercadorias embarcadas no SISCOMEX, atribuído às empresas de transporte internacional pelos arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, não possui perfil tributário, porquanto, a par de posterior ao desembarço aduaneiro, a confirmação do recolhimento do Imposto de Exportação antecede a autorização de embarque, razão pela qual a penalidade prevista no art. 107, IV, e, do Decreto-Lei n. 37/1966, decorrente de seu descumprimento, não guarda relação imediata com a fiscalização ou a arrecadação de tributos incidentes na operação de exportação, mas, sim, com o controle da saída de bens econômicos do território nacional.**

**VI - As Turmas integrantes da 1ª Seção desta Corte firmaram orientação segundo a qual incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações de índole não tributária por mais de 03 (três) anos e ausente a prática de atos de impulsionamento do procedimento punitivo. Precedentes.**

VII - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido.

(REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.)

Vê-se que o endereçamento dado pelo STJ ao tema, é de aplicabilidade da prescrição não só para multas ambientais, como posto no repetitivo que será citado nesse tópico, mas também para as multas aduaneiras, delimitando-se o que tem caráter estritamente administrativo, diferenciando-se do administrativo-tributário, nas operações de importação.

Também recente precedente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, publicado em fevereiro de 2023, afirma contundentemente que a natureza da multa aduaneira é administrativa, com base no julgamento do Recurso Repetitivo – AgInt no REsp 1608710/PR, e, portanto, deve ser aplicada a prescrição intercorrente disposta na Lei 9.873/1999.

“ (...) Conquanto o paradigma não se refira, especificamente, à matéria aduaneira, certo é que o entendimento nele consolidado não se restringe aos procedimentos de apuração de infrações ambientais (AgInt no REsp 1608710/PR, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, DJe 28/08/2017), **o que leva à conclusão de que a prescrição aplicável à penalidade administrativa de natureza não-tributária, regra geral, segue o disposto na Lei nº 9.873/1999.**”

**Nesse ponto, segundo afirmado na decisão embargada, a multa em questão não ostenta natureza tributária.** Trata-se de multa substitutiva à pena de perdimento de mercadorias, decorrente de infração de interposição fraudulenta na importação, cominada na forma do artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

**A norma sancionadora aplicada possui natureza administrativa, visto que tem como pressuposto o descumprimento do dever de prestar informações ao Fisco; ou seja, está-se diante de obrigação não-tributária referente ao controle das atividades de comércio exterior, a qual não se confunde com a obrigação tributária vinculada à arrecadação de tributos.**”

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES.*

*1. O acórdão recorrido deixou de observar precedente vinculante do Superior Tribunal de Justiça, analisado sob o rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil/1973, que tem o condão de modificar o resultado do julgado, sendo o caso, portanto, de suprir a omissão apontada e imprimir efeitos infringentes ao recurso aclaratório.*

*2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do c, sob a sistemática dos recursos repetitivos, ao analisar a aplicabilidade dos institutos da Lei nº 9.873/1999, firmou, dentre outras, a seguinte tese jurídica: “É de três anos a “prescrição intercorrente” no procedimento administrativo, que não poderá ficar parado na espera de julgamento ou despacho por prazo superior, devendo os autos, nesse caso, serem arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada”.*

*3. Conquanto o paradigma não se refira, especificamente, à matéria aduaneira, certo é que o entendimento nele consolidado não se restringe aos procedimentos de apuração de infrações ambientais (AgInt no REsp 1608710/PR, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, DJe 28/08/2017), o que leva à conclusão de que a prescrição aplicável à penalidade administrativa de natureza não-tributária, regra geral, segue o disposto na Lei nº 9.873/1999.*

4. Segundo afirmado na decisão embargada, a multa em questão não ostenta natureza tributária. Trata-se de multa substitutiva à pena de perdimento de mercadorias, decorrente de infração de interposição fraudulenta na importação, cominada na forma do artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976. A norma sancionadora aplicada possui natureza administrativa, visto que tem como pressuposto o descumprimento do dever de prestar informações ao Fisco; ou seja, está-se diante de obrigação não-tributária referente ao controle das atividades de comércio exterior, a qual não se confunde com a obrigação tributária vinculada à arrecadação de tributos.

5. Em se tratando de penalidade administrativa de natureza não-tributária, apurada no exercício do poder de polícia da Administração Aduaneira, possível a aplicação da Lei n.º 9.873/1999, no que se refere ao instituto da prescrição, não cabendo cogitar dos prazos prescricionais e decadenciais previstos no Código Tributário Nacional, posto não se tratar de processo de constituição de crédito tributário. Precedentes.

6. Nos termos do artigo 1º, § 1º, da Lei n.º 9.873/1999, a prescrição intercorrente ocorre quando o procedimento administrativo permanece paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, sendo que a contagem do referido prazo é interrompida com a incidência de quaisquer das causas previstas no artigo 2º.

7. Somente a prática de ato inequívoco que importe a apuração do fato tem o condão de interromper a prescrição intercorrente trienal, não bastando, para tanto, a movimentação processual constituída de meros despachos de encaminhamentos.

8. Da leitura do processo administrativo n.º 12466.002864/2007-52, vê-se que houve interposição de recursos voluntários em 21/10/2009 e 27/10/2009, apresentação de contrarrazões em 19/03/2010 e julgamento pelo CARF em 16/09/2014, tendo havido, nesse ínterim, apenas despacho de encaminhamento e juntada de substabelecimento, que não tiveram o condão de interromper a contagem do prazo prescricional.

9. Identificada a paralisação do processo administrativo por prazo superior a três anos, resta configurada a prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, § 1º, da Lei n.º 9.873/1999; por conseguinte, deve ser declarada a inexigibilidade da multa administrativa e a extinção da execução fiscal.

10. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, para dar provimento ao agravo de instrumento, com a fixação de honorários advocatícios na forma do artigo 85, § 3º, do CPC.

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5019449-96.2021.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal NELTON AGNALDO MORAES DOS SANTOS, julgado em 03/02/2023, DJEN DATA: 09/02/2023)

**AGRAVO INTERNO EM APELAÇÃO CÍVEL. PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO. AGENTE DE CARGA. OBRIGAÇÃO DE PRESTAR INFORMAÇÕES ACERCA DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. INCLUSÃO DE DADOS NO SISCOMEX EM PRAZO SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 728, IV, "E", DO DECRETO Nº 6.759/09 E NO ARTIGO 107, IV, "E", DO DECRETO-LEI Nº 37/66. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. DECADÊNCIA NÃO VERIFICADA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DE PARTE DO DÉBITO MANTIDA. RECURSOS NÃO PROVIDOS.**

1. A parte autora afirma que as infrações foram cometidas no período de 02.03.2004 a 27.03.2004, sendo o auto de infração lavrado em 27.01.2009, pelo que não se verifica a decadência do direito da Administração de impor a penalidade em questão. Isso porque os prazos de decadência e prescrição da multa aplicada com fulcro no art. 107, IV, "e", do Decreto n.º 37/96 – hipótese dos autos – estão disciplinados nos arts. 138, 139 e 140 do referido diploma legal.

2. Nos termos do o art. 31, caput, do Decreto n.º 6.759/09, "o transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado".

3. Na singularidade, consta dos autos que a autora, por diversas vezes, registrou os dados pertinentes ao embarque de mercadoria exportada após o prazo definido na legislação de regência, o que torna escorreita a incidência da multa prevista no art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei n.º 37/66, com redação dada pela Lei n.º 10.833/03.

4. Improcede alegação da autora de nulidade do auto de infração por ausência de prova das infrações, haja vista que a autuação foi feita com base em informações prestadas pela própria empresa no Sistema SISCOMEX.

5. Além disso, o auto de infração constitui ato administrativo dotado de presunção juris tantum de legalidade e veracidade, sendo condição sine qua non para sua desconstituição a comprovação (i) de inexistência dos fatos descritos no auto de infração; (ii) da atipicidade da conduta ou (iii) de vício em um de seus elementos componentes (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1528241 - 0004962-44.2005.4.03.6120, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, julgado em 08/11/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/11/2018). Em outras palavras, cabe ao contribuinte comprovar a inveracidade do ato administrativo, o que não ocorreu no presente caso.

6. Também não há prova suficiente de que a Administração estaria ferindo a isonomia ao afastar a penalidade aplicada à algumas empresas em situação idêntica à da autora. É certo que alegação e prova não se confundem (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1604106 - 0001311-96.2003.4.03.6112, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL FÁBIO PRIETO, julgado em 22/03/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:04/04/2018), mormente diante de ato administrativo, cuja legitimidade se presume e só é afastada mediante prova cabal (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1861838 - 0005491-87.2009.4.03.6002, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, julgado em 26/02/2015, e-DJF3 Judicial 1 DATA:06/03/2015).

7. O princípio da retroatividade da norma mais benéfica, previsto no art. 106, II, "a", do CTN, não tem qualquer relevância para o caso. A uma, pois estamos diante de infração formal de natureza administrativa, o que torna inaplicável a disciplina jurídica do Código Tributário Nacional. A duas, pois, de qualquer modo, a hipótese dos autos não se amoldaria ao que previsto no referido art. 106, II, do CTN; a novel legislação (IN RFB n.º 1.096/10) não deixou de tratar o ato como infração, nem cominou penalidade menos severa, mas apenas previu um prazo maior para o cumprimento da obrigação.

8. Da mesma forma, não procede o pleito quanto à aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso, vez que o dever de prestar informação se caracteriza como obrigação acessória autônoma; o tão só descumprimento do prazo definido pela legislação já traduz a infração, de caráter formal, e faz incidir a respectiva penalidade.

9. A alteração promovida pela Lei n.º 12.350/10 no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei n.º 37/66 não afeta o citado entendimento, na medida em que a exclusão de penalidades de natureza administrativa com a denúncia espontânea só faz sentido para aquelas infrações cuja denúncia pelo próprio infrator aproveite à fiscalização.

10. Na prestação de informações fora do prazo estipulado, em sendo elemento autônomo e formal, a infração já se encontra perfectibilizada, inexistindo comportamento posterior do infrator que venha a ilidir a necessidade da punição. Ao contrário, admitir a denúncia espontânea no caso implicaria em tornar o prazo

*estipulado mera formalidade, afastada sempre que o administrado cumprisse a obrigação antes de ser devidamente penalizado.*

**11. O recurso da União Federal também não merece prosperar, pois, diante da natureza administrativa da infração em questão, é evidente a incidência da prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99 quanto ao débito objeto do processo administrativo nº 10814008859/2007-21 . Ressalto que a União, em momento algum, argumenta no sentido da não paralisação do processo administrativo por mais de três anos, limitando-se a questionar a aplicação da norma ao caso concreto.**

12. A inovação legislativa mencionada pela agravante (artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002) não se aplica aos autos; o processo administrativo já se encerrou.

10. Decadência rejeitada. Agravos internos não providos.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5002763-04.2017.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, julgado em 18/12/2020, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 28/12/2020)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. EXTINÇÃO DO FEITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. ART. 85 DO CPC. READEQUAÇÃO. 1. A Lei nº 9.873/99 cuida da sistemática da prescrição da pretensão punitiva e da pretensão executória referidas ao poder de polícia sancionador da Administração Pública Federal. **2. Incide a prescrição prevista no artigo 1º, §1º da lei no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho que deliberem a respeito de providências voltadas à apuração dos fatos. Meros despachos ordinatórios de encaminhamento ou impulso do processo administrativo não configuram causa interruptiva do prazo prescricional.** 3. O valor da verba sucumbencial devida pela União deve ser fixado de acordo com as regras do art. 85, §§ 2º a 5º, do NCPC. (TRF4 5002013-95.2016.4.04.7203, PRIMEIRA TURMA, Relator FRANCISCO DONIZETE GOMES, juntado aos autos em 28/08/2019)

Na decisão supracitada, afirma o Desembargador:

(...)2. Prescrição. Multa administrativa

**Destaco, inicialmente, que, sendo o débito constante do Auto de Infração Aduaneiro n. 0910600/13737/04 (Processo Administrativo n.12547.002016/2006-71) relativo a multa prevista no artigo 631 do Regulamento Aduaneiro, sua natureza é não tributária.**

(...)

Desta forma, aplicam-se ao caso as disposições contidas na Lei nº9.873/99, que assim dispõe:

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, semprejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente daparalisação, se for o caso.

§ 2º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração tambémconstituir crime, a prescrição reger-se-á pelo prazo previsto na lei penal.

Art. 1º-A. Constituído definitivamente o crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo, prescreve em 5 (cinco) anos a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

**Art. 2º Interrompe-se a prescrição da ação punitiva:** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

**I - pela notificação ou citação do indiciado ou acusado, inclusive por meio de edital;** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

**II - por qualquer ato inequívoco, que importe apuração do fato;**

**III - pela decisão condenatória recorrível.**

**IV - por qualquer ato inequívoco que importe em manifestação expressa detentativa de solução conciliatória no âmbito interno da administração pública federal.** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Também deve ser observada a prescrição intercorrente, prevista no parágrafo 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99, que define o prazo de 3 anos para aduração do trâmite do processo administrativo.

No caso em exame, bem destacou a sentença a cronologia dos atos praticados no procedimento administrativo (evento 68 - SENT1):

"(...)

**No presente caso**, a excipiente América Micro sustenta a ocorrência da prescrição intercorrente, visto que transcorrido prazo superior a 3 (três) anos sem movimentação do processo administrativo pela Administração Pública Federal.

Em relação ao processo administrativo nº 12457.002016/2006-71 (evento 56), decorrente do Auto de Infração Aduaneiro nº 0910600/13737/04 (evento 56/PROCADM16 - fls. 101/106), extrai-se que a autuada apresentou defesa administrativa (evento 56/PROCADM16 - fls. 131/196) e em 07/12/2007 sobreveio decisão mantendo o crédito tributário exigido (evento 56/PROCADM25 - fls. 67/83).

Em 11/01/2008 a autuada foi intimada da decisão tendo apresentado recurso em 12/02/2008 (evento 56/PROCADM25 - fls. 91/167) e petição com novos documentos em 15/04/2008 (evento 56/PROCADM26 - fls. 57/60), tendo seu recurso voluntário negado em 10/12/2008 (evento 56/PROCADM26 - fls. 91/97). Intimada em 18/05/2009 (fls. 104), interpôs embargos de declaração, juntado aos autos em 26/05/2009 (fls. 105/125). Em 11/04/2011 a autuada protocolou petição a fim de informar sobre fatos novos. A decisão que apreciou os embargos de declaração foi proferida em 20/08/2014 (fls. 209/223), acolhendo os embargos e suprimindo a omissão apontada.

**Ocorre que entre a decisão condenatória recorrível, proferida em 10/12/2008, cuja intimação da autuada se deu em 18/05/2009 e a decisão final dos embargos em 20/08/2014, transcorreu prazo superior a 03 (três) anos para a finalização do**

**procedimento, motivo pelo qual resta configurada a prescrição intercorrente a fulminar a pretensão de punir na seara administrativa.**

A manifestação exarada entre os referidos marcos temporais em nada influenciou o curso do prazo extintivo, pois se trata de mera movimentação formal do processo, encaminhando os embargos para análise (evento 56/PROCADM26 - fl. 186).

Nesse contexto, o tempo corre a favor do administrado e incumbe ao administrador praticar os atos considerados hábeis a interromper a prescrição dentro de determinado lapso temporal. Meros atos de movimentação processual ou de expediente não são suficientes para afastar a ocorrência da prescrição intercorrente, porque "destituídos de conteúdo valorativo ou semefeito para a solução do litígio na esfera administrativa" (AC 5002952-05.2016.404.7000, Desembargadora Federal VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA, TRF4 - QUARTA TURMA - Data da decisão: 19/07/2017)."

Assim, incide a prescrição prevista no artigo 1º, §1º da lei no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho que deliberem a respeito de providências voltadas à apuração dos fatos. Meros despachos ordinatórios de encaminhamento ou impulso do processo administrativo não configuram causa interruptiva do prazo prescricional, como ocorrido no caso em análise.

Notório, portanto, que a prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, tem sido reconhecida em sede judicial, conforme demonstrado nas decisões acima colacionadas, bem como nas apelações: i) TRF3, Apelação nº 5000518-71.2018.4.03.6104; ii) TRF4, Apelações nº 5001168-55.2019.4.04.7204; 0010648-12.2013.4.04.9999 e 5005281-11.2017.4.04.7208; e iii) TRF2.

Feitas tais considerações sobre a operacionalidade dos precedentes e o cotejo do conteúdo sumulado com o caso aqui julgado, bem como demonstradas exaustivamente as razões pelas quais entendo tecnicamente pelo afastamento da Súmula CARF nº 11, passo às conclusões.

**v) Conclusões**

E, em conclusão, para demonstrar todo exposto:

- i) Todo processo tem um procedimento, afirmação que respalda o cotejo e a ligação do conteúdo da norma prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, bem como a disposição contida na Súmula CARF nº 11;
- ii) Prescrição intercorrente é matéria de direito material – conforme dispõe o artigo 487, inciso II, do Código de Processo Civil;
- iii) Direito Tributário se difere do direito aduaneiro, considerando que aquele dispõe sobre créditos tributários, enquanto que este dispõe sobre créditos tributários e não tributários (multas administrativas);
- iv) Prescrição não é prescrição intercorrente, e é necessário observar os prazos a serem obedecidos em cada um dos institutos – resguardada a devida observância também à natureza jurídica, conforme dispõe o artigo 1º, da Lei 9.873/1999 (prescrição da pretensão punitiva do Estado – prazo para fins de constituição do ato infracional e da correlata sanção); o artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999 (prescrição intercorrente relativa à pretensão punitiva); e o artigo

- 174, do Código Tributário Nacional (prescrição da pretensão executória ocorrida após constituição definitiva do crédito tributário);
- v) O artigo 5º, da Lei 9.873/1999 dispõe sobre uma exceção: afirma que a prescrição intercorrente - prevista na mesma lei, não se aplica aos processos/procedimentos que tratam de créditos de natureza tributária. E, conseqüentemente, tal instituto se aplica aos processos/procedimento que tratam de créditos de natureza não tributária.
  - vi) A suspensão da exigibilidade não é impeditivo à ocorrência da prescrição intercorrente supracitada, tendo em vista que a existência do processo administrativo é condição de sua configuração – especialmente porque a pretensão punitiva é diferente da pretensão executória;
  - vii) Os acórdãos que constituem a *ratio decidendi* da matéria sumulada – Súmula CARF nº 11, tratam apenas de créditos tributários e confundem, em sua maioria, a prescrição com prescrição intercorrente, sem a formação de uma interpretação que efetivamente se dirija aos conceitos trazidos no decorrer da presente declaração de voto;
  - viii) O afastamento da Súmula CARF nº 11, aos casos em que o processo administrativo fiscal tratar de créditos não tributários (multas administrativas/aduaneiras), é possível mediante exercício do *distinguishing*, figura da Teoria dos Precedentes – prevista nos artigos 489, parágrafo 1º, incisos V e VI, e 927, do Código de Processo Civil, que justamente diferencia o apoio técnico das razões de decidir e da previsão normativa do precedente às condições fáticas, jurídicas e legais do caso que está sendo julgado;
  - ix) Entendo, por fim, que transcorrido o lapso temporal de três anos, contados da data do ato até despacho/julgamento, é aplicável a prescrição intercorrente, prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, à multa regulamentar aduaneira aqui discutida, por tratar de crédito não tributário, e configurar-se evidente distinção do conteúdo previsto na Súmula CARF nº 11, que se aplica tão somente aos créditos de natureza tributária.
  - x) E, nesse sentido, conheço do Recurso Voluntário, para dar-lhe provimento, prejudicados os demais argumentos.

## Mérito

Vencida na preliminar de mérito sobre a prescrição intercorrente, passo a julgar o mérito, disposto nos seguintes argumentos: da retificação da informação e não configuração da prestação da informação de modo intempestivo; irretroatividade da IN 800/2007; da aplicação do prazo de 30 dias; da denúncia espontânea; e, da ausência de responsabilidade em função do mandato.

### **Da irretroatividade da IN 800/2007 e aplicação do prazo de 30 dias**

O lapso temporal que gerou a não aplicabilidade de obrigatoriedade dos registros de informações nos prazos estabelecidos – no caso de 48 horas, ao Siscarga, ocorreu em razão da alteração das normas quanto à IN 899/2007 e IN 800/2007.

Contudo, ainda que existente respectivo hiato normativo – que leva ao recorrente crer em sua irretroatividade de forma integral, deve ser considerado a partir da data da publicação dos veículos normativos supramencionados, que, em verdade, apontam tal desobrigatoriedade somente entre 01/01/2009 a 01/04/2009.

As infrações cometidas antes desse início, ou após o finco temporal delimitado pela nova IN, devem obediência ao prazo de 48 horas para os registros necessários no sistema do comércio exterior e sistema de cargas, que é justamente 48 horas antecedentes à atracação do navio.

Não há que se falar em irretroatividade e inexistência da norma para as operações ocorridas em agosto/2008, porque válida, eficaz e vigente a regra que determinava o cumprimento do prazo de registro.

Nesse sentido, razão não assiste ao recorrente, mantendo-se a autuação e respectiva cobrança da multa regulamentar.

### **Da denúncia espontânea**

O presente argumento deve ser analisado, se considerado que a ação judicial ajuizada pela ACTC não implica em concomitância dos temas litigados na esfera judicial e administrativa federal.

Como no tópico inaugural do voto, não reconheço a concomitância, pelas razões processuais relativas às ações coletivas que demandam que os associados ajuízem suas próprias ações a partir daquele direito conquistado pela associação, ou sejam partes litispendentes do processo judicial, que não é o caso, em nenhuma das hipóteses.

A denúncia espontânea, embora controversa ao meu ver, em razão do objetivo traçado pelas alterações legislativas promovidas no artigo 102, do Decreto-lei 37/1966, é aqui afastada em razão da súmula CARF n.º 126:

#### **Súmula CARF n.º 126**

##### **Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2018**

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

##### **Acórdãos Precedentes:**

3102-001.988, de 22/08/2013; 3202-000.589, de 27/11/2012; 3402-001.821, de 27/06/2012; 3402-004.149, de 24/05/2017; 3801-004.834, de 27/01/2015; 3802-000.570, de 05/07/2011; 3802-001.488, de 29/11/2012; 3802-001.643, de 28/02/2013;

3802-002.322, de 27/11/2013; 9303-003.551, de 26/04/2016; 9303-004.909, de 23/03/2017.

Não há dúvida, portanto, de que o instituto não alcança as penalidades do direito aduaneiro, ainda que tenha havido alteração legislativa – mencionada, inclusive, no texto sumular, para incluir tais obrigações em seu âmbito.

Nesse sentido, não há que se falar em denúncia espontânea.

Da retificação

Não há que se falar em retificação, no presente caso.

A autuação foi lavrada em razão, de fato, da primeira informação efetivamente intempestiva no sistema, diferente do que leva a crer o recorrente com a tela do pedido de retificação, que foi realizado em momento posterior.

Não só, consta expressamente no auto de infração.

Portanto, ainda que existam autuações decorrentes de retificações feitas após o período do prazo estabelecido pela RFB para prestação das informações, não é que se verifica nesta autuação e processo administrativo.

Ante todo exposto, vencida na preliminar de mérito quanto à prescrição intercorrente, e em razão do não reconhecimento da concomitância da denúncia espontânea entre as esferas administrativa e judicial, sem prejuízo dos outros argumentos apresentados, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Flávio José Passos Coelho, relator designado.

Cuidarei de redigir aqui o voto vencedor alusivo à preliminar de mérito acolhida pela ilustre relatora, pela aplicação da prescrição intercorrente de que trata o art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999.

Sem ignorar a robusta fundamentação construída pela nobre relatora no voto vencido, peço vênias para observar que sua convicção não é endossada pelo entendimento vigente neste Conselho. Pelo contrário, entende-se que o referido dispositivo legal não se aplica aos processos administrativos fiscais que tramitam sob o rito do Decreto nº 70.235/1972.

Em uma descrição bastante sintética, a ilustre relatora defende a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 11 aos casos em que o processo administrativo fiscal trata de multas *administrativas* ou *aduaneiras*.

Note-se, entretanto, que o processo administrativo fiscal (tributário ou aduaneiro), regula-se especificamente pelo Decreto n.º 70.235/1972, recepcionado pela nova ordem constitucional com força de lei. Quanto aos processos relacionados à atividade aduaneira, veja-se o que dispõe o art. 768 do Decreto n.º 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro):

Art. 768. A determinação e a exigência dos créditos tributários decorrentes de infração às normas deste Decreto serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, na forma do Decreto n.º 70.235, de 1972. (grifo acrescentado à transcrição)

Assim, havendo legislação específica para a matéria em litígio, torna-se inviável a aplicação de lei que não rege os fatos aqui analisados.

Exatamente por esse motivo, a partir da publicação da Súmula CARF n.º 11, tornou-se vinculante para todos os Colegiados deste Conselho a regra de que não há previsão para a aplicação de prescrição intercorrente nos julgamentos regidos pelo Decreto n.º 70.235/1972:

Súmula CARF n.º 11 Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277/2018)

Sem embargo, convém registrar também que, na reunião do Pleno do CARF realizada no dia 06/08/2021, foi rejeitada a proposta de alteração do enunciado da súmula em referência, no sentido de restringir sua aplicação ao processos administrativos fiscais que tratassem especificamente de créditos tributários, afastando assim a hipótese de *distinguishing* adotada no voto vencedor, ainda que se considerasse a multa regulamentar desprovida de natureza tributária, entendimento esse não compartilhado por este redator.

Com essas considerações, afasto a preliminar de mérito relacionada à prescrição intercorrente.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho