



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



**Processo nº** 10814.728621/2012-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.113 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2022  
**Recorrente** AMERICAN AIRLINES INC  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012

**LIMITES DO LITÍGIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.**

Nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura uma vez apresentada impugnação ou manifestação de inconformidade contendo as matérias expressamente contestadas, que determinam os limites do litígio.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CARGA. MULTA.**

A não prestação de informação do conhecimento de carga na chegada de veículo ao território nacional tipifica a multa prevista no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei nº 37/66 com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/03.

**INFRAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.**

Não há prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal, eis que a pretensão (de arrecadar) resta igualmente suspensa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (I) por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário na matéria não impugnada (legitimidade do agente de cargas) e na matéria de índole constitucional; (II) por maioria de votos, em afastar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidos, nesse tópico, os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias e Carolina Machado Freire Martins, que reconheciam a ocorrência prescrição intercorrente; e, (III) no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor relativo ao tópico (II) o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Goncalves de Castro Neto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## Relatório

Trata o presente lançamento de fls. 03/11, lavrado em 12/12/2012 e cientificado ao contribuinte em 18/12/2012 (conforme atesta a apositura da assinatura do agente de carga Sr Alessandro Miranda Sousa, representando a empresa Tristar Serv. Aeroportuários), de multa por descumprimento de obrigação de prestar informação sobre veículo ou carga pelo transportador ou agente de carga, no montante de crédito tributário apurado de **R\$ 5.000,00**.

### 2. Especifica a Autoridade Fiscal que:

*No exercício de nossas atribuições de fiscalização, aos quinze dias do mês de Novembro de dois mil e doze (15/11/2012), às 07:40 horas, em operação de rotina de fiscalização na aeronave da empresa interessada American Airlines Inc., prefixo N790AN, estacionada na posição I07 deste aeroporto, que operava o voo AAL907, procedente de MIAMI (EUA), estava presente o Agente de Cargas da Empresa Tri-Star (operadora das cargas da American Airlines Inc.), sr. Lineu Marcelo dos Santos Gonçalves, matrícula Infraero 09.336-06, CPF 262.060.758-26. Durante o procedimento de descarga da aeronave, esta Fiscalização exigiu a documentação relativa a alguns volumes de carga, os quais o referido Agente de Cargas alegara serem "correio" (renessas postais internacionais). O mesmo alegou inexistência de qualquer documentação que relacionasse as remessas postais transportadas por aquela aeronave, conforme Declaração do Agente constante do Termo de Ocorrência nº 16/2012 (Anexo I).*

*Aos dezenove dias do mesmo mês (19/11/2012), a interessada manifesta Resposta ao supracitado Termo (Anexo II), alegando que a exigência em tela "partiria isoladioei" do servidor que realizara a relatada fiscalização. Alega, ainda, que não recebeu nenhuma instrução ou orientação prévia acerca dessa exigência, sem as quais lhe é impossível o atendimento à mesma.*

*A Legislação em relação ao tema, como um todo, não abre espaço para o entendimento que a interessada parece possuir, a saber, de que o transporte de remessas postais não está sujeito ao préstimo de informações à Aduana quando de sua chegada. Nenhuma norma legal permite essa interpretação, e é o que passamos a demonstrar.*

*O primeiro aspecto a ser ratificado é a inexistência de conflito entre a legislação tributária interna brasileira e os tratados internacionais postais de que a República Federativa do Brasil seja signatária, uma vez que eles "não atingem a legislação dt-cada país-membro", no sentido da prevalência da soberania da legislação nacional. (Air. 24, Constituição da União Postal Universal). Nesse sentido, portanto, outra norma, o Decreto brasileiro sobre*

*Remessa Postal Internacional, é categórico em definir que "nr serão tomadas em consideração instruções que visem a subtrair de ação fiscal a remessa postal internacional (Decreto 1.789/96, Art. 5o., § 1o ). Portanto, como se depreende, norma brasileira que exija a necessidade de préstimo de informações relativo a tudo o que é transportado pela aeronave não tem seu sentido alterado ou diminuído pelo fato de uma parte dessa carga ser remessa postal. Isto resplandece, inclusive também no tratamento dado no Código Brasileiro de Aeronáutica à matéria:*

*"Salvo permissão especial, nenhuma aeronave poderá voar no espaço aéreo brasileiro, aterrissar no território subjacente ou dele decolar, a não ser que tenha (...) tripula... • habilitada, licenciada e portadora dos respectivos certificados, do Diário de Bordo (...) da lista de passageiros, manifesto de carga ou RELAÇÃO DE MALA POSTAL QUE, EVENTUALMENTE, TRANSPORTAR." (Lei 7.565/86, Art. 20, III, grifo nosso).*

*E, em uníssono a esta lição do Código, preceitua o Acordo sobre Transporte Aéreo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América que "as LEIS E REGULAMENTOS DE UMA PARTE CONTRATANTE, INCLUINDO os relativos à ENTRADA, liberação, segurança de aviação, trânsito, imigração, passaportes, ALFÂNDEGA e quarentena SERÃO RESPEITADOS PELA EMPRESA AÉREA ou empresas aéreas da outra Parte Contratante, que se responsabilizarão, também, pela observância de tais leis e regulamentos por parte de seus tripulantes e passageiros, BEM COMO POR SUA APLICAÇÃO COM RELAÇÃO À CARGA E À MALA POSTAL NA ENTRADA, na saída e no interior DO TERRITÓRIO aquela Parte Contratante" (Decreto no. 446/92, Art. 5, § 2º, grifo nosso).*

*Diga-se, de passagem, ainda, que este Tratado prevê a possibilidade de perda, por parte da empresa de transporte aéreo, da indicação do governo de seu país para atuar no ramo, em caso de desrespeito às normas do outro país.*

*Por fim, mantendo o "mens legis" presente em todas as disposições legais, nacionais e internacionais, o Decreto-Lei 37/66 também estipula, no âmbito da legislação tributária brasileira, a mesma obrigação de préstimo de informações do transportador quanto a TUDO que ele transporta (Art. 37, § 1o e § 2o). O referido dispositivo legal não permite dúvidas de que fazem parte do seu horizonte de aplicabilidade TAMBÉM o serviço de transporte de remessas postais internacionais, dada as variadas referências expressas ao mesmo (Art. 15, IV; Art. 31, II; Art. 58, § 2o; Art. 61; Art. 105, XV e XVI; etc), no que é seguido pelo Regulamento Aduaneiro (Lei 6.759/09, Art. 9o.; Art. 104; Art. 668; Art. 687; etc). Além disso, este Decreto-Lei 37/66, em seu Art. 113, indica que as sanções elencadas nele são de aplicabilidade global ao todo do serviço de transporte internacional, incluindo nisso, por força do disposto no Art. 132, o transporte de remessa postal. Por fim, a referida norma completa a plenitude de sua aplicabilidade, ao determinar a sanção cabível ao descumprimento de sua exigência (sanção ratificada pelo Art. "28, IV, "e" d\* IP 6.759/2009 - Regulamento Aduaneiro): multa de RS 5.000,00 (cinco mil reais)" de PRESTAR INFORMAÇÃO sobre veículo ou CARGA NELE TRANSPORTADA, OU SOBRE AS OPERAÇÕES QUE EXECUTE, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.*

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

*aplicada à EMPRESA DE TRANSPORTE INTERNACIONAL, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta" (Decreto-Lei 37/66, 107, IV, "e", grifo nosso).*

*Sendo, pois, o transporte de remessa postal internacional também uma operação de transporte internacional que a empresa aérea executa, sendo constantemente referido de modo expresso nos aludidos artigos das normas em destaque acerca da matéria, e não tendo havido, no caso fático em tela, quando da chegada da aeronave, o devido préstimo de informações por parte da interessada quanto a este transporte (a apresentação da "relação de mala postal"), é nosso dever inarredável lavrar o presente Ato de **Infri-j** de Multa por Falta de Informação.*

*Cumpramos ressaltar que todos os atos legislativos acima referidos, como toda legislação brasileira, possuem Publicidade, gozando assim de presunção de ciência por todos. Face ao que resta descabida a alegação da interessada de "não ter recebido aviso prévio" -Is que ser-lhe-ia feita tal exigência legal, ou que esta é um ato "isolado" de um servidor, como se ele a tivesse inventado. Pois tanto trata-se de legislação em pleno vigor, quanto reza a Lei de Introdução ao Código Civil que não há que se alegar desconhecimento de lei para descumprimento da mesma (Decreto-Lei 4.657/42, Art. 3o.) . Descabido se afigura, igualmente, o argumento de defesa da interessada, presente também em sua Resposta (Anexo II), de que "o processo de conferência aduaneira não é realizado no âmbito do aeroporto GRU"; ora, cumpre informar que esta fiscalização procedeu à conferência, abertura ou mesmo quaisquer procedimentos relativos ao Despacho Aduaneiro dos volumes postais. Ratificamos que a documentação exigida não diz respeito ainda ao Despacho, mas a uma etapa anterior: o devido transporte internacional de volumes - que, obviamente, é competência desta Alfândega fiscalizar, quando da aeronave ao Aeroporto (Lei 6.759/09, Art. 27, II - Regulamento Aduaneiro). Ressalte-se, ainda, que o Art. 20, III, do Código Brasileiro de Aeronáutica, deixa claro que a interessada está descumprindo também normas da aviação brasileira, e que a ANAC deveria ser notificada do acontecido; não obstante, a aplicação da penalidade aduaneira resta intocável (Art. 288 e 293 do Código Brasileiro de Aeronáutica, combinado com Art. 17, Art. 728, TV, "e", do Regulamento Aduaneiro, e Art. 1º, XVI Constituição Federal Brasileira/88).*

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

*Empresa de transporte internacional/ prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta a porta/ agente de carga, deixou de prestar informação sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que executou, na forma e prazo estabelecidos pela RFB.*

*Fato Gerador Valor*

*15/11/2012 R\$ 5.000,00*

*3. A Auditoria Fiscal junta documentos de fls. 12 a 21.*

Cientificada do Auto de Infração, a interessada apresentou impugnação e aditamentos posteriores alegando em síntese que inexistente qualquer regulamentação da Receita Federal do Brasil quanto à manifestação de remessas postais destinadas aos correios.

Transcreve os artigos 23 e 24 do Decreto 1.789/1996, que regulamenta o intercâmbio de remessas postais internacionais e seu controle aduaneiro.

Ao analisar a matéria, a r. DRJ julgou improcedente a Impugnação em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2012

REMESSA POSTAL INTERNACIONAL. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO. TRANSPORTADOR. LEGITIMIDADE PASSIVA.

O transportador possui legitimidade passiva para infrações de prestar informações sobre remessas postais internacionais que transportar, a teor do art. 37 do Decreto-Lei 37, de 1966, e do art. 20, inciso III, da Lei n.º 7.565, de 1986.

MULTA. PRESTAÇÃO INTEMPESTIVA DE INFORMAÇÃO DE CARGA. APLICABILIDADE.

Aplica-se a multa da alínea “e” do inciso IV do artigo 107 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, ao transportador internacional ou agente de carga por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada na forma e no prazo estabelecidos pela Receita Federal do Brasil.  
Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM, por unanimidade de votos, os membros da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - Rio de Janeiro, em julgar improcedente a impugnação e **MANTER O CRÉDITO FISCAL** no valor de **R\$ 5 .000,00**, e respectivos acréscimos legais, a serem calculados de acordo com a legislação vigente..

Cientificado da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em que alega preliminarmente a nulidade da decisão recorrida, pois deixou de se manifestar acerca da Impugnação apresentada tempestivamente em 16/01/2013. Não há que se falar em "Preclusão Consumativa", haja vista que, a petição protocolada pela ora **RECORRENTE** em 14/01/2013, sequer tem características de "Impugnação", bem como sequer menciona a palavra "Impugnação".

Alega ainda a nulidade do auto de infração, pois não teria sido solicitado nenhum documento do Agente De Cargas que assinou o Termo de Ocorrência EVIG n.º 012/2012.

Alega ainda a ocorrência de prescrição intercorrente.

No mérito alega que as “*companhias aéreas estão isentas de prestar*” as informações sobre remessas postais.

Sustenta que a multa aplicada afronta aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

O Recurso é tempestivo, interposto por parte legítima, e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

### **1. Alegação ilegitimidade do agente de cargas**

Inicialmente, cumpre registrar que a preliminar aduzida que contesta a legitimidade do agente de cargas representa inovação recursal, não tendo sido alegada em impugnação e, portanto, logicamente preclusa, razão pela qual dela não conheço.

### **2. Nulidade por preterição do direito de defesa**

Também não lhe assiste razão no que postula a nulidade da decisão recorrida por supostamente não ter analisado a impugnação apresentada em 16/01/2013. Isto porque, embora não mencionado expressamente, aquela petição se resume a alegar que as “*companhias aéreas estão isentas de prestar*” as informações sobre remessas postais, ainda que com maiores transcrições da legislação, o que foi objeto de análise e manifestação expressa por parte da decisão recorrida.

### **3. Prescrição intercorrente das multas**

Alega-se a ocorrência de prescrição intercorrente e, sobre este aspecto, entendo assistir razão à recorrente.

Conforme amplamente conhecido, em casos símiles, tenho adotado o entendimento de que a Súmula CARF n. 11 não se aplica em caso de sanções não-tributárias, conforme exemplifica a Declaração de Voto colacionada ao processo n.º 10711.723448/2013-65, acórdão nº 3401-009.906.

Reproduzo, abaixo, a íntegra do artigo escrito por este relator em coautoria com a Juíza Federal Vera Lúcia Feil, publicado em 01/11/2022 na revista eletrônica Conjur e disponível neste [link](#):

A prescrição intercorrente administrativa se aplica no curso da persecução punitiva do administrado diante da omissão do Estado que, ao se quedar inerte,

deixa de decidir ou julgar a pretensão resistida, fulminando o direito material em disputa (§1º do art. 1º da Lei nº 9.873/1999), não aplicável apenas aos casos de “*infrações de natureza funcional*” e “*processos e procedimentos de natureza tributária*” (art. 5º).<sup>1</sup>

Em (1) primeiro lugar, quanto à abrangência, as multas aduaneiras são exigidas em decorrência de ação ou omissão que importe inobservância das normas aduaneiras (art. 673 do RA), ou seja, defluem do regular exercício do poder de polícia consistente no controle e fiscalização sobre o comércio exterior exercido pelo atual Ministério da Economia (art. 237 da CF/1988), como reconhecido pela Receita Federal do Brasil (SC Cosit nº 38/19) e pelo TRF da 3ª Região (ApCiv nº 0014692-08.2006.4.03.6100/SP).

Já as regras do CTN, por seu turno, aplicam-se apenas a créditos decorrentes de obrigações tributárias (art. 113 CTN), como tem entendido o Superior Tribunal de Justiça (AgRg no Rep nº 1.407.182/PR). Diferentes são os seus fundamentos de validade, seus objetivos normativos e seus respectivos âmbitos de aplicação.

A **natureza substantiva** da sanção aduaneira não se altera pelo fato de ser passível de inscrição em dívida ativa (art. 39, § 2º, da Lei nº 4.320/64), “(...) *definida como tributária ou não tributária*” (disposição textual do art. 2º da Lei nº 6.830/80), e muito menos por ser julgada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (§3º do art. 23, Decreto-lei nº 1.455/76, §1º do art. 60, Decreto-lei nº 37/66 e Art. 4º Ricarf).

Conforme definido no Recurso Especial (Resp) nº 1.115.078/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, e julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o **âmbito de aplicação** da prescrição intercorrente se restringe aos casos de ação administrativa de natureza punitiva e caráter federal, restando excluídas as ações não-punitivas, estaduais, municipais e tributárias.

Assim, os processos sancionatórios de natureza material não-tributária, entre os quais se encontram aqueles que versam sobre multas aduaneiras, são regidos tanto pelo Decreto nº 70.235/72 (processo administrativo fiscal) como pelo §1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99 (prescrição intercorrente).

Em (2) segundo lugar, o regime da Lei nº 9.873/99 determina três situações, com os seguintes prazos: (i) **antes do procedimento**: 5 anos para o início da

---

<sup>1</sup> Três leituras de aprofundamento sobre o tema: (i) FEIL, Vera Lúcia (juíza federal). Decisão (tutela de urgência) proferida no Processo nº 5055546-83.2022.4.04.7000/PR, que tramita na 6ª Vara Federal da Seção Judiciária do Paraná. Curitiba/PR, 10/10/2022; (ii) DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. A aplicabilidade da prescrição intercorrente da Lei n. 9.873/1999 às multas aduaneiras - análise crítica dos argumentos do debate. Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT, v. 50, p. 76-111, 2022; e (iii) BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Declaração de voto no Acórdão CARF nº 3401-009.048, sessão de 29/04/2021, sob a relatoria do Conselheiro Ronaldo Souza Dias, fls. 60 a 112.

ação voltada a apurar o ilícito, sob pena de prescrição do exercício da pretensão punitiva (art. 1º, *caput*), **(ii) durante o procedimento**: 3 anos para a conclusão do processo administrativo instaurado para se apurar a infração administrativa, sob pena de prescrição intercorrente (art. 1º, §1º).

As duas hipóteses tratam da perda de um direito potestativo e, portanto, de índole decadencial (de caducidade), como corretamente asseverado pelo Ministro Mauro Campbell no REsp nº 1.102.193/RS, do que se conclui que, na segunda hipótese, o mais correto seria se falar em **decadência intercorrente**.

Didático o Parecer AGU nº 991-2009/PGF/PFE-Anatel ao esclarecer que, **(i)** na primeira hipótese, o prazo é voltado à instauração do procedimento contado da data da infração e, **(ii)** na segunda, pressupõe-se que ele já tenha se iniciado, ainda que pendente de despacho ou julgamento, ou seja, na *intercorrência* do processo.

Diversa é a previsão do prazo **(iii) após a constituição do crédito**: 5 anos para exercício da **pretensão executória**, ou seja, a cobrança da multa aplicada em virtude da infração cometida, de compleição tipicamente prescricional (art. 1º-A, incluído pela Lei nº 11.941/2009 – *præscriptio temporis* de cunho liberatório do crédito).

Em **(3)** terceiro lugar, quanto à sua natureza, a prescrição intercorrente, a prescrição e a decadência são institutos de direito material que, processualmente, são tratados como preliminares de mérito (inciso II do art. 487, CPC/15), e cuja constatação implica coisa julgada material. Por este motivo, o Decreto nº 70.235/72 nada reporta a seu respeito: no campo tributário, são regulados pelo CTN e, no caso das sanções administrativas federais não-tributárias, pela Lei nº 9.873/99.

A prescrição intercorrente tampouco é tratada em codificações processuais em outras áreas: o direito civil a prevê no art. 206-A do Código Civil; o direito criminal, no art. 110 do Código Penal. Mesmo o § 4º da Lei nº 6.830/80 é regra instrumental que não ousa se arvorar sobre o direito material: a Lei nº 11.051/2004 se limitou a **admitir a decretação de ofício** da prescrição intercorrente judicial, cujo fundamento de validade era e continua a ser o art. 174 CTN (Resp nº 819.678/RS).

O Decreto-Lei nº 37/66, por sua vez, dispõe sobre decadência (art. 139) e prescrição (art. 140) de multas aduaneiras, restando ao § 1º do Art. 1º da Lei nº 9.873/99 tratar especificamente da paralisação de processo administrativo por prazo superior a 3 anos, na pendência de despacho ou julgamento.

Em **(4)** quarto lugar, ainda que o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99 reporte a “procedimento” administrativo, correto o posicionamento do Superior Tribunal

de Justiça de que o pressuposto para a sua aplicação é a existência de um processo (Resp n.º 1.115.078/RS). Não bastasse a exposição de motivos da lei apontar que as regras prescricionais impactam tanto processos quanto procedimentos administrativos, a redação não deixa qualquer espaço para dúvidas ao reportar à pendência de **juízo** por 3 anos como antecedente da norma, o que suscita necessariamente pretensão resistida.

Em (5) quinto lugar, a afirmação de que não poderia haver prescrição intercorrente em razão da **suspensão da exigibilidade** do crédito não se sustenta, como já decidiu o STJ (AgInt no AREsp n.º 1.148.931/SP e no REsp n.º 1.115.078/RS), pois confunde as hipóteses acima descritas de (i) “pretensão punitiva” (constituir a multa e, portanto, potestativa) com a (iii) “pretensão executória” (cobrar a multa e, portanto, subjetiva), ambas com prazo de 5 anos.

A condição ou pressuposto para a própria existência da prescrição intercorrente é que, no curso do processo administrativo, *o crédito não seja exigível*, pois, caso o fosse, estaria em curso o prazo de 5 anos de prescrição da ação executória. É o que o art. 1º-A esclarece: a pretensão executória (exigibilidade) nasce justamente com o encerramento do processo administrativo.

Tais modalidades restaram esclarecidas já em 1982 pelo Supremo Tribunal Federal, nos Embargos de Declaração no RE n.º 94.462/SP. Naquela oportunidade, o Ministro Moreira Alves consignou: a marcha da prescrição tributária se inicia apenas após a constituição definitiva do crédito tributário, e o *dies a quo* (termo inicial) é o encerramento do processo administrativo.

Durante o curso do processo, não há decadência, pois já foi efetuado o ato de lançamento, e nem prescrição, cuja contagem começará apenas com a constituição definitiva do crédito, quando surge a pretensão executória (*actio nata*). Não havendo nem uma, nem outra, como fica o contribuinte diante da procrastinação do Estado? **Nada pode fazer senão aguardar, no caso dos créditos tributários.** Já, especificamente para multas não-tributárias federais a partir de 1999, foi criado um instituto próprio.

Por este motivo, era e continua sendo correto dizer que **não há prescrição intercorrente administrativa para créditos de natureza tributária**, pois, como bem apontou o Ministro Moreira Alves naquela assentada, ausente a previsão normativa específica, não sendo possível a interpretação extensiva ou analógica do art. 174 CTN e, portanto, corretos os precedentes do STJ (como o REsp n.º 840.111/RJ), do CARF (Acórdãos CARF n.º 104-19.980 104-19.410, n.º 201-76.985, n.º 202-03.600, n.º 105-15.025, e n.º 203-02.815) e do TRF-3 (Processo n.º 000518-71.2018.4.03.6104, 11/12/2020).

Tais julgados, acertadamente, não reconhecem a existência da prescrição intercorrente em processos administrativos em matéria tributária, ainda que

nenhuma valia tenham, na condição de precedentes, para multas não-tributárias federais, motivo pelo qual não se aplica, para estes casos, a Súmula CARF n.º 11,<sup>2</sup> que não pode perdurar como o totem ancestral do tabu da discussão sobre a prescrição intercorrente administrativa. Passado o tumulto ruidoso dos nossos dias, o debate nos parece que deva ser retomado investido de fé numa ciência jurídica livre.<sup>3</sup>

Como esclareceu o STJ, a ausência de previsão legal de suspensão de exigibilidade de crédito não tributário é colmatada por integração analógica do art. 151 CTN (Resp n.º 1.381.254). Contudo, as multas aduaneiras não podem ser objeto de execução enquanto perdurar a discussão administrativa em virtude de previsão expressa do § 3º do art. 21 e art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972 (§3º do art. 23 do DL n.º 1.455/1976, §1º do art. 60 do DL n.º 37/66), que estabelecem o efeito suspensivo das impugnações e recursos administrativos, além da previsão específica do próprio art. 1º-A, da Lei n.º 9.873/99 que condiciona a execução à constituição definitiva do crédito.

Assim, não subsiste qualquer incompatibilidade entre o instituto da suspensão da exigibilidade e o da prescrição intercorrente da pretensão punitiva; pelo contrário, o primeiro é pressuposto de existência do segundo.

Em (6) sexto lugar, neste sentido a jurisprudência judicial dos Tribunais Regionais Federais, a exemplo da 3ª Região (TRF-3, Processo n.º 50027630420174000000, relatoria do Desembargador Federal Luis Antonio Johansom Di Salvo, julgado em 05/03/2021) e da 4ª Região (TRF-4, Processo n.º 5002013-95.2016.4.04.7203, Relator Desembargador Federal Francisco Donizete, julgado em 28/08/2019; e Processo n.º 5006066-10.2020.4.04.7000/PR, Relator Desembargador Federal Roger Raupp Rios, julgado em 28/08/2019).

Trata-se, igualmente, do posicionamento do STJ (AgRg no Ag 951568/SP, Relator Ministro Luiz Fux, 22/04/2008; AgInt no REsp 1.857.798/PE, Relator Ministro Gurgel De Faria, 01/09/2020), cabendo destaque, por sua atualidade, ao Resp n.º 1.942.072/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 11/04/2022, e ao Resp n.º 1.902.571, Relator Ministro Herman Benjamin, publicado em 01/07/2022, que aplicaram o posicionamento remansoso da Corte

---

<sup>2</sup> BRANCO, Leonardo. "Como se interpretam as súmulas administrativas em matéria tributária?", In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, SILVEIRA, Rodrigo Maito da, ANDRADE, José Maria Arruda de, et LEÃO, Martha Toríbio. Anais do VII Congresso de Direito Tributário Atual. São Paulo: IBDT, 2021, p. 123 a 143. Disponível neste [link](#). O debate sobre a abrangência da Súmula CARF n.º 11 foi colocado no debate sob um novo olhar no artigo: DANIEL NETO, Carlos Augusto, É hora de refletir sobre a Súmula n.º 11 do Carf, **Consultor Jurídico - Conjur**, p. 4, 17/02/2021. Disponível neste [link](#).

<sup>3</sup> Duas imagens: a primeira, do polêmico "Totem e Tabu" de Sigmund Freud de 1913; a segunda, do prefácio à 1ª edição da "Teoria Pura do Direito" de Hans Kelsen de 1934. FREUD, S. *Totem e Tabu, Contribuição à história do movimento psicanalítico e outros textos (1912-1914)* São Paulo: Companhia das Letras, 2012. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1998

no sentido de reconhecer a prescrição intercorrente administrativa para sanções não-tributárias federais, como é o caso das multas aduaneiras.

Acresça-se a este debate a consideração realizada em sessão a respeito de a lei remeter a “procedimento” e não a processo, o que implicaria a aplicação da prescrição apenas ao período anterior à instauração da fase contenciosa. Tal afirmação é equivocada.

Perceba-se que o legislador, no § 1º, ao estabelecer a regra de que o procedimento parado por três anos sem “despacho” (o que poderia remeter a um procedimento aduaneiro anterior a qualquer manifestação da contribuinte, contado a partir do termo de início da fiscalização) ou “**juízo**” (o que implica necessariamente um tipo específico de procedimento, *i.e.*, um processo com pretensão resistida), abre uma senda interpretativa mais ampla. Deseja que a interação, com ou sem contencioso instaurado, caminhe sem inércia superior ao interregno trienal. Assim, é possível se contemplar a seguinte hipótese: (a) a autoridade aduaneira formula exigência com supedâneo no art. 47 do Decreto-Lei nº37/1966, permanecendo a tramitação do despacho aduaneiro sujeito à sua satisfação, e o importador apresenta manifestação discordando de algum dos elementos que levaram à demanda objurgada (classificação fiscal, peso da mercadoria, valor aduaneiro ou qualquer outro relevante para o desembaraço). Caso o lançamento previsto no § 3º do art. 570 do Regulamento Aduaneiro leve mais de três anos para ser concluído, opera-se a prescrição (na intercorrência do procedimento). A correção do raciocínio deve ser reconhecida, sobretudo a se ter em vista que o procedimento tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, pela apreensão de mercadorias, documentos ou livros, ou pelo começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada, nos termos do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972.

Contudo, será igualmente possível se cogitar da segunda hipótese: (b) uma vez instaurada a fase litigiosa do **procedimento** (art. 14 da norma processual: “*A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*”), o processo *stricto sensu*, é possível se falar em pretensão resistida apta a gerar o “**juízo**” a que se refere o legislador – observe-se que o radical “julgar” sequer é mencionado entre os arts. 7º e 14. Assim, uma vez instaurado o processo (espécie de um discurso racional procedimentalizado específico), deverá ser reconhecida a prescrição (em sua intercorrência) caso não se profira despacho (conteúdo decisório) ou juízo (de pretensão resistida, necessariamente) no prazo de três anos.

Profílató se extremar, neste momento, processo e procedimento, questão já envelhecida e engastada entre processualistas e administrativistas. Na lição de Cândido Rangel Dinamarco, o **processo** é “(...) o efeito direto e imediato da demanda”,<sup>4</sup> que implica “(...) uma série de atos interligados e coordenados ao objetivo de produzir a tutela jurisdicional justa, a serem realizados no exercício de poderes ou faculdades ou em cumprimento a deveres ou ônus (...) é uma entidade complexa integrada por esses dois elementos associados – procedimento e relação jurídica processual” (g.n.). Por outro lado, o **procedimento** “(...) é o elemento visível do processo”<sup>5</sup> e, assim, o contraditório, como participação e garantia, é instrumentalizado pelo processo e, logo, o ato de julgar é uma específica decisão fundada que resolve o conflito de

<sup>4</sup> DINAMARCO, Cândido R., **Instituições de direito processual civil**, 3a. ed., rev.atualizada e com remissões ao Código civil de 2002. São Paulo: Malheiros Editores, 2003., p. 28.

<sup>5</sup> *Ibid.* pp. 23-28.

interesses. Para Cássio Scarpinella Bueno, está-se diante da “(...) *função do Estado destinada à solução imperativa, substitutiva e com vocação de definitividade **de conflitos intersubjetivos**. O exercício dessa atuação do Estado, contudo, não se limita à declaração de direitos, mas também à sua realização prática, isto é, à sua concretização*”<sup>6</sup>.

Não deve causar qualquer dificuldade se constatar que “*procedimento*” foi utilizado pelo legislador na Lei nº 9.783/1999 como gênero de discurso racional do qual o processo é espécie, que, por seu turno, é conceito que organiza a sucessão de atos por meio de um *iter* codificado por textos (Decreto nº 70.235/1972, Lei nº 9.784/1999, Código de Processo Civil). E essa forma genérica de redação é ressoada em diversos momentos da legislação. Ninguém terá dúvida sobre ser “processo” o momento a partir do qual há pretensão resistida. E o teor do art. 14 do decreto de 1972 remete a procedimento: “(...) *a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*”. Se a fase litigiosa é procedimento, como realizar a separação dos institutos? Parte-se de um procedimento de fiscalização para um processo contencioso, e aqui reside, como se sói saber, toda uma discussão respeitante à jurisdição (voluntária ou contenciosa), mas o que importa para o deslinde do nó górdio interpretativo da regra da prescrição intercorrente é que ambos são procedimentalizados. Assim sendo, o § 1º do art. 1º é genérico, mas se torna claro ao dispor: “**juízo**” ou “**despacho**” (típico ato distinto de julgamento). Seja na fase procedimental por excelência, ou na sua manifestação como processo, aplica-se o instituto. De fato, a disciplina do processo civil se espraia hoje a refletir justamente sobre a centralidade do procedimento, como demonstra Maria Carolina Silveira Beraldo:<sup>7</sup>

*“A nenhum estudioso do direito processual civil é dado desconhecer que essa disciplina da ciência jurídica passou, em sua linha evolutiva, por três fases metodológicas fundamentais: sincretista, autonomista e instrumentalista. Iniciando pela praxis, e tendo passado pelo chamado período do procedimentalismo, o direito processual civil ganhou densidade científica com a teoria da relação processual, o que se deve aos processualistas alemães, seguidos pelos italianos, estes a partir dos estudos de Chiovenda.*

*É imperioso reconhecer, hoje, que é a evolução dessa mesma ciência que permite aferir que **é o procedimento - e não o processo - que avulta de importância no desenho das técnicas procedimentais que garantam de forma efetiva um processo civil tanto de celeridade como de resultados**. Analisando-se o histórico do direito processual civil, pretende-se demonstrar que **a evolução científico-conceitual deve mirar, uma vez mais e agora, o procedimento**, já que é dele que depende, em larga medida a efetiva concretização do **direito material**”<sup>8</sup> (g.n.).*

A forma genérica vem a se espargir por diversas outras normas, como, v.g., o próprio Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Não haverá

<sup>6</sup> BUENO, Cassio Scarpinella, **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil**, 9ª. São Paulo, SP, Brasil: Editora Saraiva, 2018.

<sup>7</sup> BERALDO, Maria Carolina Silveira, **Processo e procedimento à luz da Constituição Federal de 1988 - normas processuais e procedimentais civis**, Tese de doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2015., pp. 13-14.

<sup>8</sup> *Ibid.*

quem duvide que um julgamento de recurso voluntário ou de um recurso de ofício por parte de turma ordinária de uma das Seções de Julgamento do CARF configure processo. Contudo, a leitura do Título II do RICARF, que inicia com o art. 46, se vale do vocábulo “**procedimento**”. A este respeito ainda, aponta-se para a leitura dos arts. 23 e 69-A da Lei n. 9.784/1999,<sup>9</sup> que, apesar de regular o processo administrativo fiscal, remetendo, inclusive, no *caput* do art. 23 aos “atos do processo”, não se constrange em remeter a “*procedimento*”. E, para que não reste qualquer dúvida, a exposição de motivos da Lei n.º 9.783/1999, que trata justamente da prescrição intercorrente, esclarece que ela se aplica a “(...) *inquéritos e processos administrativos iniciados muitos anos após a prática de atos reputados ilícitos*” que a ação punitiva do Estado objetiva apurar, “*pendentes de julgamento ou despacho*”, como se refere o § 1º do art. 1º:

**Exposição de Motivos que acompanhou  
a primeira edição desta Medida Provisória**

EM n.º 400 /MF

Brasília, 30 de junho de 1998.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

A presente proposta contém sugestão de edição de Medida Provisória disciplinando a chamada prescrição administrativa no âmbito do Poder Público Federal.

2. A previsão de prescrição no âmbito administrativo tem por objetivo dar fim aos embaraços a que são submetidos os administrados quando, em razão da ausência de norma legal que preveja a extinção do direito de punir do Estado, são indiciados em inquéritos e processos administrativos iniciados muitos anos após a prática de atos reputados ilícitos.

3. Neste sentido, com as regras que ora são apresentadas a Vossa Excelência, será possível promover a estabilidade das relações jurídicas, na medida em que passam a ser previstos prazos prescricionais que irão delimitar a atuação do Estado na apuração e repressão de ilícitos administrativos.

Chega a ser curioso que tal questão sequer exista diante de tais argumentos, salvo se o intérprete com eles se banhar nas frias águas do rio *Léthê*. Contra a acrimônia do esquecimento, serve-se o fresco gole da rememoração ao se evocar a **posição defendida pela própria Administração**, como se denota da leitura do Parecer AGU n.º 991/2009. No documento, para que se atire a pá de cal sobre a consumição, a **Advocacia Geral da União**, ao analisar especificamente o caso do instituto prescricional previsto na Lei n.º 9.873/1999, identifica, em seu parágrafo 42, que “(...) o início do procedimento é elemento necessário, diante

<sup>9</sup> Art. 23. Os atos do processo devem realizar-se em dias úteis, no horário normal de funcionamento da repartição na qual tramitar o processo. Parágrafo único. Serão concluídos depois do horário normal os atos já iniciados, cujo adiamento prejudique o curso regular do procedimento ou cause dano ao interessado ou à Administração (...). Art. 69-A. Terão prioridade na tramitação, em qualquer órgão ou instância, os procedimentos administrativos em que figure como parte ou interessado: I - pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos; II - pessoa portadora de deficiência, física ou mental (...)

da própria natureza da prescrição intercorrente, uma vez que esta se dá **dentro do próprio processo**” (g.n.). E continua: “(...) a prescrição referida no dispositivo mencionado tem como termo inicial o estado de paralisia do **processo** punitivo (...) a prescrição intercorrente apenas incide se o **processo** ficar paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, de modo que, caso seja praticado qualquer ato que corte o estado de paralisia do **processo**, será iniciado novo prazo”. Não é mais possível, diante de tais argumentos, e diante de tal parecer, persistir-se no **erro** de se compreender que a regra prevista na Lei nº 9.873/1999 se restrinja unicamente ao momento do procedimento, anterior à instauração do contencioso:

“46. É importante destacar que, para compreender o significado da expressão "**processo paralisado**", bem como descobrir quais atos afastariam esse tipo de situação (cortariam o estado de paralisia do **processo**, impulsionando-o), deve-se conferir atenção à forma empregada pelo legislador quando elaborou a redação do dispositivo.

47. Consta da lei que "**incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho**". Dessa forma, ao perceber que a expressão "**pendente de julgamento ou despacho**" foi utilizada entre vírgulas, conclui-se que o objetivo dessa expressão foi o de explicar o que a Lei nº 9.873/99 entende por "**processo paralisado**".

48. Vale dizer: **processo** paralisado não é aquele que passou mais de um dia sem que qualquer ato fosse praticado, mas sim o **processo** cujo momento processual subsequente é a realização de **julgamento ou de despacho**, sem empecilho algum à realização destes atos (situação de pendência).

49. Essa explicação é coerente com os pressupostos da prescrição, haja vista que, **no âmbito dos processos administrativos sancionatórios**, os atos de despacho e de **julgamento** são proferidos pela própria Administração Pública, que corresponde ao sujeito de direito que arcará com o prejuízo da omissão na prática desses atos ou de sua realização tardia” (g.n.).

Por fim, além de tudo quanto fora dito, necessário se apontar que o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a prescrição intercorrente em caso em que se apure o cometimento de infração à legislação, tendo entendido o instituto prescricional do *caput* como **decadência**, uma vez que a prescrição apenas poderia ter lugar diante da dívida definitivamente constituída, tendo-se esgotado o processo administrativo, e jamais no curso de sua apuração. No **Recurso Especial nº 1.115.078/RS**, de 24/03/2010, que obedeceu à **sistemática dos recursos repetitivos** nos termos dos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, de modo a desvelar, em resumo, a existência de três prazos na Lei nº 9.873/1999, cabendo-se destacar que aquele que importa ao caso sob análise foi entendido como de três anos para conclusão do **processo** administrativo:

“(...) a Lei 9.873/99, modificada pela Lei 11.941/09, determinou a observância de três prazos: (a) cinco anos para a constituição do crédito por meio do exercício regular do Poder de Polícia - prazo decadencial, pois relativo ao exercício de um direito potestativo; (b) três anos para a

*conclusão do processo administrativo instaurado para se apurar a infração administrativa - prazo de "prescrição intercorrente"; e (c) cinco anos para a cobrança da multa aplicada em virtude da infração cometida - prazo prescricional" (g.n.).*

Fala-se, pois, a respeito de um rito, mas, como a modalidade extintiva reporta diretamente ao direito material, é de todo importante a distinção empreendida pelo Superior Tribunal de Justiça, em sintonia com o esclarecedor escólio de Edmir Netto de Araújo a respeito da sutil premissa de que a extinção é da pretensão punitiva, vez que ainda não definitiva a pena, “(...) motivo pelo qual muitos cultores do Direito menos avisados empreguem uma noção pela outra”,<sup>10</sup> sendo de todo inegável a relação com o direito substantivo em disputa, havendo previsão dos institutos, v.g., no Código Civil (arts. 189 a 211), no Código Tributário Nacional (arts. 156, 173 e 174) ou no Código Penal (arts. 107 a 119). Seja uma ou outra a denominação, o fato é que o Decreto nº 70.235/1972 se trata de um “processo que versa sobre direito tributário” ou “processo que versa sobre direito aduaneiro”, não importando a alcunha que se confira ao processo. A prescrição atinge a ação ou intento punitivos daquilo que está em disputa (o direito) e, logo, não é possível se cogitar de “processo fiscal” ou “processo aduaneiro”, e não haveria de ser diferente, pois **não é o procedimento que define a substância jurídica** – o procedimento ou processo administrativo, **seja qual for**, que não fizer concessão ao seu impulso por três anos, tem por consequência a extinção da pretensão sobre o direito material substantivo quando tratar a respeito de sanção não-tributária.

Há, portanto, **processos** ou **procedimentos**, “(...) uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo”<sup>11</sup> que, caso versem sobre matéria de sanção aduaneira, estarão potencialmente suscetíveis à prescrição intercorrente. O reconhecimento institucional pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da existência de matérias tipicamente tributárias e tipicamente aduaneiras, ademais, adveio com a edição da Portaria ME nº 260/2020 que disciplinou que o voto de qualidade continua aplicável aos casos aduaneiros. Assim, sabe-se que esta corte atrai competência jurisdicional sobre matérias distintas, como direito tributário, direito *antidumping*, e direito aduaneiro, havendo, no entanto, um **rito comum** para a discussão de direitos materiais distintos.

Quando a turma decide pela aplicação do voto de qualidade a um caso após a questão ser submetida à votação pela presidência, tendo em vista que a ata deve refletir o

<sup>10</sup> ARAUJO, Edmir Netto de, A Prescrição em Abstrato no Processo Administrativo Disciplinar, **Revista de Direito Administrativo**, v. 244, p. 103–110, 2007. “No Direito Penal (...) a doutrina (...) afirma que prescrição é a perda do direito de punir. Pelo decurso de certo tempo, a inação do Estado em apurar e punir infrações penais lhe obsta o exercício do *jus puniendi* (...). Já na esfera do Direito Civil, a noção de prescrição se dirige mais à ação necessária para fazer valer o direito subjetivo em questão: a **prescrição atinge a ação e, como diziam os civilistas clássicos (...), por via oblíqua, faz desaparecer o direito tutelado** (...). Neste caso, quando o direito deve ser exercido dentro de certo prazo e isso não ocorre, o direito é que se extingue, extinguindo obliquamente a ação. Prescrição também se distingue de noções similares, como a **preclusão** (perda, extinção ou consumação de faculdade processual - no curso do processo, portanto (...), como a **perempção** (extinção do processo por abandono de sua movimentação pelo autor), ou ainda a **deserção** (periclitamento de recurso por falta de preparo pelo recorrente) (...) o que se impede é que a parte (Estado ou particular) use dos meios legais – processuais que o ordenamento jurídico prevê para que esse direito (...) seja operacionalizado, sendo essa sutil diferença motivo pelo qual muitos cultores do Direito menos avisados empreguem uma noção pela outra” (g.n.).

<sup>11</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de direito administrativo**, São Paulo, SP, Brasil: Malheiros, 2010., p. 487.

posicionamento da turma e que a proclamação do resultado não se trata de ato autônomo, mas parte integrante do ato administrativo complexo do julgamento que tem como efeito não apenas prover de transparência e publicidade o ato, que se aperfeiçoará posteriormente com a publicação, mas também de estabelecer o marco temporal preclusivo a partir do qual não é mais possível aos julgadores a alteração do posicionamento individual (§ 3º, art. 58 RICARF e art. 941, CPC), pois, a partir da execução de tal ato solene, a decisão vigente é aquela do colegiado (órgão julgador) e não mais do conselheiro que o integra.

Neste sentido, não se conclui o julgamento até que todas as questões de ordem, colocadas ou supervenientes, materiais ou processuais, levantadas sejam devidamente enfrentadas com a respectiva deliberação, cuja inobservância seria motivo de não aprovação da ata da sessão (art. 61, RICARF), motivo pelo qual é da competência jurisdicional do órgão colegiado a definição do resultado que o presidente (*locutos*, voz do *corpus* coletivo) proclama na forma de ato meramente declaratório de exteriorização. Tal consideração, que exsurge da leitura da lei e demais normas aplicáveis à espécie, dá-se não obstante a necessidade de fundamentação das decisões, sobretudo quanto à prenotação do resultado, cuja ausência implicará vício por omissão e, no limite, a sua nulidade em virtude de vera preterição do direito das partes de se defenderem (inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972), pois o desconhecimento sobre os fundamentos últimos que levaram a turma a aplicar o chamado “voto de qualidade” é impeditivo do exercício da ampla defesa. Assim, não se cogita a prenotação de resultado de julgamento que não reflita o ocorrido em sessão: os votos proferidos pelos conselheiros, **inclusive aqueles sobre conhecimento e preliminares**, bem como sustentação oral dos patronos e demais eventos juridicamente relevantes, independentemente da conclusão do recurso devem estar consignados em ata (§ 4º do art. 58, RICARF), sob pena de **ofensa ao devido processo legal e clara situação de nulidade**, o que é facilmente aferível pela visitação aos registros audiovisuais das sessões, conquista que acresceu a toda comunidade jurídica no sentido da transparência dos atos administrativos.

À luz destas razões, de rigor se reconhecer a prescrição intercorrente no caso concreto, restando prejudicados os demais argumentos de defesa.

Assim, voto por conhecer e, neste particular, dar provimento ao recurso voluntário interposto para reconhecer, em sede de preliminar de mérito, a prescrição intercorrente do presente feito.

#### 4. Multa

Caso vencido, no mérito, contudo, entendo não assistir razão à Recorrente. Não se pode adotar como parâmetro os critérios para aplicação da pena de perdimento, na orientação da aplicação da multa pela intempestividade na prestação de informações. Assim, em que pese o descontentamento da Recorrente, entendo que a questão foi bem explicitada pelo voto condutor do acórdão recorrido:

A fiscalização imputou à impugnante a multa prevista no art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto-lei nº 37/66:

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

(...)

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

(...)

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga;” (grifo meu).

A regulamentação está prevista no art.42 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto n.º 6.759/2009):

“Art. 42. O responsável pelo veículo apresentará à autoridade aduaneira, na forma e no momento estabelecidos em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o manifesto de carga, com cópia dos conhecimentos correspondentes, e a lista de sobressalentes e provisões de bordo (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 39, caput).”

O art.9º(vigente à época dos fatos) da IN SRF n.º 102/94 determina que as informações sobre carga poderão ser complementadas através de terminal de computador ligado ao sistema:

“Art. 9º O registro de chegada de veículo procedente do exterior ou portando carga sob regime de trânsito aduaneiro deverá ser efetuado, conforme o caso, pelo transportador ou pelo beneficiário do regime de trânsito, na unidade local da SRF, no momento de sua chegada, cabendo-lhe, simultaneamente, a entrega à fiscalização aduaneira dos manifestos e dos respectivos conhecimentos de carga e, quando for o caso, dos documentos de trânsito aduaneiro.”

No presente caso, a infração foi aplicada, pois o transportador não apresentou a documentação requisitada pela autoridade fiscal para fins de conferência documental das cargas transportadas.

Os documentos de carga devem ser apresentados à autoridade fiscal para que a mesma possa efetuar a verificação documental e física dos volumes transportados.

Para o caso concreto em análise, a ausência de apresentação dos documentos impossibilitou a autoridade fiscal de efetuar a imediata checagem dos dados das cargas, ou seja, não foram fornecidas as informações pertinentes para a devida fiscalização aduaneira.

Por fim, despidianda a conversão do julgamento em diligência, pois não havendo dispensa da apresentação pelo contribuinte do manifesto de carga, pelo preenchimento do Sistema Mantra, é correta a aplicação da multa, não cabendo ao CARF fazer juízo de proporcionalidade ou razoabilidade, sob o risco de ofensa à Sumula CARF n. 2.

Pelos motivos acima, voto por **(i) conhecer e dar provimento** ao recurso voluntário interposto para reconhecer, em sede de preliminar de mérito, a prescrição intercorrente do presente feito; uma vez vencido neste particular, voto por **(ii) conhecer parcialmente** do recurso voluntário interposto quanto à matéria não impugnada (legitimidade do agente de cargas) e de índole constitucional, para, na parte conhecida quanto ao mérito, julgá-lo **improcedente**.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

## Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Goncalves de Castro Neto, redator designado.

1. A **Recorrente descreve** em seu arrazoado transcurso de prazo superior a quatro anos entre a data da infração e da autuação o que nos leva a meditações sobre a **PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE** nos termos do artigo 1º *caput* e § 1º da Lei 9.873/99:

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.

2. A norma merece alguns recortes. Em primeiro lugar, sem sombra de dúvida, o prazo descrito no § 1º acima aplica-se à matéria aduaneira. Isto porque, é por meio do processo e do procedimento em matéria aduaneira que a fiscalização exerce o controle aduaneiro que, nada mais é do que “*o controle estatal exercido pela Alfândega relativamente ao fluxo de veículos transportadores, trânsito de pessoas e ingressos ou saídas de mercadorias objeto do comércio internacional*” (BALDOMIR SOSA). Com efeito, o controle aduaneiro é o poder de polícia em Comércio Exterior, o conjunto de atribuições concedidas à Administração Aduaneira para disciplinar em favor do controle do Comércio Exterior direitos e liberdades individuais – parafraseando CAIO TACITO.

3. No entanto, o § 1º do artigo 1º da Lei 9.873/99 fala em *procedimento administrativo* – o que nos leva à segunda parada.

3.1. Alguns doutrinadores em processo tributário equivalem os conceitos de processo e procedimento, porém, quando o fazem equiparam a face formal do procedimento (como conjunto de atos) com a face material do processo (como conjunto de interações entre partes voltada à pacificação dos conflitos). Justamente por este motivo afirmam em sequência

que *todo processo é um procedimento (...) enquanto nem todo procedimento é um processo* (MACHADO SEGUNDO, *Processo Tributário...* p. 28).

3.2. Outros autores (JUSTEN FILHO, *Curso de Direito Administrativo...* p. 227; MELLO, *Curso de Direito Administrativo...* p. 416; CONRADO, *Processo Tributário...* p.97), embora afastem do âmbito administrativo o Instituto do processo (uma vez que só há processo quando há duplicação das relações jurídicas e, em uma delas figura o Estado-Juiz), reconhecem a diferença entre dois *procedimentos administrativos*: um marcado pela conflitualidade e outro em que não há conflito de posições.

3.3. Do antedito temos que os conceitos de processo e procedimento não se confundem – ainda para aqueles que defendem a *equivalência* dos conceitos. O que há no procedimento é o exercício da autotutela do Estado para, ante motivo e oportunidade (no caso, legais), editar um ato administrativo (o lançamento). Já no processo administrativo, a arrecadação depara-se com princípio constitucional de igual força, o da propriedade. Com isto temos que, já em abstrato há um conflito de interesse, que, se convertido em conflito concreto pela oposição do titular do direito disponível (de propriedade) torna-se concreto, nascendo então o processo.

3.3.1. O próprio legislador Constituinte referenda a diferença acima no art. 5º inciso LV da *Magna Charta* (o que torna duvidosa a necessidade do Estado Juiz para formação do processo) ao descrever que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”; e, com base no recado Constitucional, esta Casa editou a Súmula 162 (a demonstrar que, nem aqui, a diferença é alienígena):

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

3.3.2. Do mesmo modo, o legislador ordinário emparelhou no artigo 5º da Lei 9.873/99 (mesma que trata da prescrição intercorrente) processo e procedimento ao tratar da impossibilidade de prescrição intercorrente em matéria tributária:

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

3.3.2.1. Ora, se processo e procedimento são uma e a mesma coisa (como gênero e espécie, ou como pontos de foco da mesma realidade, ou como conteúdo e continente) o legislador contentar-se-ia com a indicação de uma dela, apenas.

3.4. Em verdade, procedimento e processo não coexistem em sede fiscal, (em regra) um sucede ao outro, “*isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração*” (MARTINS, *Direito Processual Tributário...* p. 142) – e o rito de fiscalização aduaneira é um excelente exemplo do antedito.

4. O artigo 7º inciso III do Decreto 70.235/72 é claro ao dispor que o procedimento administrativo fiscal (também) tem início com o despacho aduaneiro de mercadorias. Como sabido, o despacho aduaneiro de mercadorias é o *procedimento* de processamento da declaração do importador, como descreve o artigo 542 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 542. Despacho de importação é o **procedimento** mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.

4.1. No curso do despacho aduaneiro de mercadorias pode a fiscalização formular exigências, inclusive que impliquem em recolhimento a maior de tributos, *ex vi* art. 47 do Decreto-Lei 37/66:

Art.47 - Quando exigível depósito ou pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais, a tramitação do despacho aduaneiro ficará sujeita à prévia satisfação da mencionada exigência.

4.2. Caso o contribuinte **concorde** com a exigência da fiscalização e pague o tributo - ou caso a fiscalização concorde com o quanto lançado pelo contribuinte – o despacho segue e a mercadoria é desembaraçada, pois assim diz o artigo 51 do Decreto-Lei 37/66:

Art.51 - Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador.

4.3. Agora bem, caso o contribuinte **discorda** da exigência da fiscalização deverá apresentar Manifestação e, em sequência, a autoridade competente lançará de ofício a exigência, seguindo, a partir daí, o quanto descrito no Decreto 70.235/72:

Regulamento Aduaneiro:

Art. 570. Constatada, durante a conferência aduaneira, ocorrência que impeça o prosseguimento do despacho, este terá seu curso interrompido após o registro da exigência correspondente, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável.

§ 3º Havendo manifestação de inconformidade, por parte do importador, em relação à exigência de que trata o § 2º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá efetuar o respectivo lançamento, na forma prevista no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

4.4. Em assim sendo, ou o procedimento administrativo *despacho aduaneiro* se encerra com o *desembaraço aduaneiro*, ou se encerra com a lavratura de auto de infração. Após a decisão *desembaraço aduaneiro* ou *lançamento de ofício/auto de infração* não há mais que se falar em procedimento aduaneiro pendente de decisão, tornando-se inaplicável o quanto disposto no artigo 1º § 1º da Lei 9.873/99. Mais do que o antedito, caso o contribuinte discorde do quanto descrito no lançamento fiscal apresentando suas razões nasce a controvérsia e o procedimento administrativo fiscal *despacho aduaneiro* (se é que ainda existia neste momento) converte-se em processo administrativo fiscal aduaneiro.

5. Assim, encerrando a análise em abstrato, a prescrição intercorrente descrita no artigo 1º § 1º da Lei 9.873/99 aplica-se exclusivamente ao **PROCEDIMENTO administrativo** fiscal-aduaneiro, isto é, à fase pré contenciosa - e daí temos a absoluta distinção da Súmula 11 desta Casa que dispõe que “*não se aplica a prescrição intercorrente **no PROCESSO administrativo fiscal**”.*

6. O encaixe do comando legislativo e sumular, e destes dois com o instituto da prescrição, é perfeito.

6.1. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição – na feliz expressão do artigo 189 do Código Civil. A pretensão é o modo concedido ao titular do direito violado para corrigir a antinomia, é o nome que o legislador dá para a possibilidade de exigir que outrem se adeque a situação jurídico-subjetiva iluminada pela norma. Abdicando, por inércia, da pretensão, esta (e não o direito) se extingue pela prescrição. Sendo o objetivo da prescrição extinguir a pretensão, a primeira só se torna possível caso a segunda assim seja; só há prescrição quando possível exigir de outrem o cumprimento de uma norma.

6.2. O ordenamento jurídico descreve formas de exercício da pretensão (ou o devido processo legal) meios pelo quais alguém pode exigir que outrem cumpra o que a norma determina. No direito civil, via de regra, é concedido ao titular da pretensão o direito de servir-se do Estado-Juiz para que este último adjudique o direito – e aqui fica clara a diferença entre o direito (o bem da vida que deve ser concedido), e a pretensão (a *faculdade* de exigir este bem). O Estado-Juiz não é afastado das relações jurídicas entre o Estado-Arrecadador e Particulares; para preencher os cofres públicos o Ente Federativo deve socorrer-se do Poder Judiciário para lhe adjudicar este direito.

6.3. Todavia, antes de servir-se do Poder Judiciário, deve o Ente Federativo inscrever o que entende exigível do contribuinte (doravante, débito, apenas para facilitar a argumentação) em dívida-ativa (art. 2º Lei 6.830/80). Para inscrever o débito em dívida ativa deve o Estado-Arrecadador aguardar o esgotamento do prazo fixado pela lei para pagamento ou “*decisão final proferida em processo regular*” (art. 201 do CTN).

6.4. O “*processo regular*” é o processo administrativo fiscal, que, dentre outras coisas, permite ao contribuinte contrapor-se à pretensão, sujeitando-a (a pretensão) a uma decisão final. De outro modo, até a oposição do contribuinte, a pretensão do Estado-Arrecadador é *livre*, depende apenas e tão somente de sua *vontade* (exercida pelo lançamento). A partir da manifestação de contrariedade à pretensão, deve o Estado-Arrecadador, antes de prosseguir com seu intento (com a pretensão), proferir decisão final; e só aí inscrever em dívida ativa, e só aí socorrer-se do judiciário para fazer valer (ou não) a pretensão. Resta claro, portanto que o processo administrativo fiscal impede, por vontade externa (leia-se do contribuinte), o exercício da pretensão pelo Estado-Arrecadador.

6.5. Ora, se pretensão e prescrição interpenetram-se, impedida momentaneamente por vontade externa o exercício da pretensão (suspensa a exigibilidade) de igual modo suspende-se a prescrição.

7. Surge o encaixe: no curso do processo administrativo fiscal a pretensão encontra-se suspensa por vontade externa, logo, igualmente a prescrição. No procedimento administrativo fiscal a vontade do Ente Federativo no exercício da pretensão (por meio do lançamento) é livre, não está suspensa, logo, a prescrição continua a fluir.

7.1. Prescrição reclama pretensão; pretensão reclama exercício; exercício reclama vontade. Suspensa a vontade, suspenso o exercício. Suspenso o exercício, suspensa a pretensão. Suspensão a pretensão, suspensa a prescrição – e isto desde Justiniano (in CÂMARA LEAL, *in omnibus contractibus, in quibus sub aliqua conditione vel sub die... Pacta ponuntur, post conditionis exitum, vel... diei... lapsum, prescriptiones... initium accipiunt*).

8. Uma outra hipótese de *prescrição intercorrente* prevista no ordenamento nacional parece confirmar as conclusões até aqui descritas. A Lei de Execuções Fiscais fixa a possibilidade de prescrição intercorrente a) encerradas as diligências a cargo do exequente para encontrar bens do executado, b) a suspensão do processo pelo prazo de um ano e c) transcurso do prazo prescricional.

8.1. Não há assim prescrição intercorrente se a citação demorar 20 (vinte) anos para acontecer, ou se os embargos à execução levarem 50 (cinquenta) anos para completar seu ciclo processual (com o trânsito em julgado) por *capacidade criativa* e recursal do contribuinte. No entanto há prescrição intercorrente se o titular do *direito de receber o débito* (Fazenda Nacional) deixa de encontrar bens do executado, deixa de exercer sua pretensão (de transferir patrimônio privado aos cofres públicos). O juízo e o *ex adverso* podem levar quantos anos forem

necessários para exercer a sua vontade. Contudo, o titular da pretensão não pode levar mais do que 06 (seis) anos para satisfazer sua pretensão. Destarte, não é o mero transcurso do tempo que leva à prescrição, este deve ser acompanhado do não exercício *livre* (sem a parte contrária, sem o juízo) da pretensão por aquele que é seu titular. Em verdade o lapso temporal somente revela a inação, a inércia do titular da pretensão que leva ao reconhecimento da prescrição - como *corpus e animus*, nos termos de IHERING.

9. Mas não seria a própria *administração pública a culpada* pela demora do processo administrativo (tendo em vista o impulso oficial)? Sim. Tanto quanto o Poder Judiciário o é por levar anos para proferir decisões, até mesmo em sede de cognição sumária; apesar disto não há doutrinador, Juiz, Ministro ou qualquer outro intérprete a dizer que a *mora* do Judiciário leva à prescrição intercorrente. Certamente a falta da tese não se deve a diferenças subjetivas; Judiciário e Executivo são poderes de uma Pessoa Jurídica (no caso da União), e não cada um deles uma pessoa jurídica. Com elevadíssimo grau de certeza a *diferença de opinião* se deve a diferença de função: ora, o interesse da Administração Pública Fiscal é arrecadar e o interesse do Poder Judiciário é aplicar a Lei ao caso concreto de modo realizar (ou tentar) a Justiça.

9.1. Escancara-se assim o erro do fundamento último da prescrição intercorrente. A atividade exercida pelas Delegacia de Julgamento e por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é arrecadatória. Os Conselheiros desta Casa (não obstante, metade deles provenham dos quadros da Receita Federal) não são Auditores Fiscais. O CARF não é a Receita Federal. A finalidade do processo administrativo é a verdade real, e não passagem para o Judiciário, e, não é auto financiamento e não é arrecadar. Não se trata de um simples *mis-en-scène* e sim de uma garantia tanto ao contribuinte quanto ao Estado de (com o perdão do pleonismo) um julgamento justo já na esfera administrativa, que siga os ditames Legais.

9.2. Nossa função é judicante (não arrecadadora); não com a mesma força, mas com a mesma técnica e isenção do Poder Judiciário. Assim, tal qual não se pode reconhecer a prescrição intercorrente quando o Poder Judiciário falha (por inúmeros fatores internos e externos) em dar uma solução célere ao caso concreto, não há como reconhecer a prescrição intercorrente quando falhamos (independentemente da vontade do órgão arrecadador), na mesma missão, em função semelhante e pelos mesmos motivos.

10. E o fato de a doutrina (amplamente majoritária) em direito tributário fixar decadência e prescrição como antecedente e subsequente ao lançamento (e nunca concomitante) em absolutamente nada afeta todo o raciocínio acima.

10.1. De plano, como a doutrina em direito tributário reconhece (ELAINE SILVA, *Curso de Decadência...p. 119*, CARVALHO, *Curso de Direito... p. 466*) prescrição e decadência são institutos *sui generis* em matéria tributária. É fato que na *Lex Legum* Tributária quis o Legislador que a obrigação tributária (*rectius*, o direito de lançar) fosse fulminada pela decadência, enquanto a prescrição fulminaria o crédito tributário (*rectius*, o direito de cobrar). Com isto se quer dizer que, embora construída sobre base sólidas (quicá hoje algo corroída pela superação da divisão entre obrigação e crédito) a divisão em direito tributário entre prescrição e decadência é aplicável ao direito tributário, não ao direito aduaneiro – e assim reconhece esta Casa ao fixar, por meio da Súmula 184, o prazo decadencial para o lançamento de infrações aduaneiras nos termos do Parágrafo Único do artigo 138 do Decreto-Lei 37/66 e não nos termos do artigo 173 inciso I do CTN.

10.2. O exemplo aqui vem a auxiliar. Imaginemo-nos em um acidente de trânsito (ou qualquer outro tipo de incidência de responsabilidade civil extracontratual), o início do prazo prescricional conta-se da data do infortúnio, e não de eventual notificação (que, a rigor, somente

interrompe o prazo já iniciado) do agente ou ainda da data da propositura da ação, visto que é na data do acidente que nasce a pretensão de repará-lo, no exercício da pretensão.

10.3. Do mesmo modo, o *dies a quo* do prazo prescricional em direito penal é “o dia em que o crime se consumou” (art. 111 inciso I do CP). A partir da subtração, do constrangimento, da lesão que se inicia o prazo para que o Estado exercite o *jus puniendi* (pretensão penal). Acaso disséssemos a um criminalista que a prescrição conta-se da data da abertura do inquérito (que também pode ser vista como uma *condição de procedibilidade*, com muuuitas aspas) obteríamos como resposta empáfia e galhofa, talvez a mesma que obteríamos de um tributarista ao dizer que prescrição e decadência contam-se independentemente do lançamento.

11. Acontece que é o direito tributário que é heterodoxo (como já dito acima), no direito tributário prescrição e decadência são contadas de forma excepcionais; e o que é excepcional precisa ser demonstrado.

11.1. Com isto se quer dizer que, não faz nenhum sentido (ao menos *a priori*) empurrar as regras de direito tributário para cima do direito aduaneiro quando o legislador não o faz. Ou o direito aduaneiro não está contido no direito tributário ou está. Se está, aplica-se a Súmula 11 desta Casa. Se não está, não se podem aplicar regras excepcionais do direito tributário, ao menos sem qualquer justificativa jurídica.

12. Insiste-se, em direito aduaneiro as regras de prescrição (assim como as de decadência) são as descritas no Decreto-Lei 37/66. Claro que, o artigo 140 do Decreto-Lei 37/66 impõe que “*prescreve em 5 (cinco) anos, a contar de sua constituição definitiva, a cobrança do crédito tributário*” – a dar a entender que o direito aduaneiro foi, por assim dizer, contaminado pelo tributário. Contudo, de uma leitura mais atenta temos que o legislador foi claro ao dispor que prescreve em cinco anos a cobrança do **crédito tributário**, e aqui, novamente, não estamos a falar de crédito tributário e sim de multa por infração aduaneira, que tão somente por força do artigo 118 do Decreto-Lei 37/66 é trazida ao nosso conhecimento.

12.1. Em verdade, o que fez o legislador no artigo 140 do Decreto-Lei 37/66 foi apenas repetir o quanto descrito no CTN para os créditos tributários, leia-se tributos de aduana; e nem poderia ser diferente, por força do que dispõe o artigo 146 da *Lex Máxima*. Para as infrações aduaneiras, nada disse o legislador no Decreto-Lei 37/66 sobre prescrição, o que nos leva, por especialidade, (e novamente) ao artigo 1º *caput* e § 1º da Lei 9.873/99:

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.

13. Afirmar que em direito aduaneiro a prescrição tem início com o lançamento **ou** é tornar vazio de sentido o § 1º acima, que, claramente, dispõe pela prescrição em procedimento administrativo (pré-lançamento e impugnação, portanto) **ou** é igualar processo e procedimento, tornando questionável a legalidade da Súmula CARF 11.

14. E é por este motivo que divergi do raciocínio descrito pelo Conselheiro Relator sendo acompanhado pela maioria dos demais Conselheiros da Turma no tema prescrição intercorrente, concordando, no mais, com o voto do Conselheiro Relator

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto