



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10821.720071/2013-45</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.399 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de janeiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 05/02/2013

PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. ART. 18 DO DECRETO N. 70.235/72.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora poderá, de forma fundamentada, indeferir o pedido de realização de diligência e perícia sempre que entendê-la desnecessária para o julgamento do processo.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Data do fato gerador: 05/02/2013

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA PARA SE PRONUNCIAR. SÚMULA CARF N. 2.

Nos termos da Súmula Carf nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. LEI N. 9.784/1999. INAPLICABILIDADE.

Nos termos do art. 98 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, não sendo possível afastar a aplicação da multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 Lei nº 10.833, de 2003, com base nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, expressos no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999.

**Assunto: Regimes Aduaneiros**

Data do fato gerador: 05/02/2013

DESPACHO ADUANEIRO. EXIGÊNCIAS. FORMALIZAÇÃO. REGISTRO NO SISCOMEX.

Nos termos do art. 42 da IN RFB nº 680, de 2006, as exigências formalizadas pela fiscalização aduaneira e o seu atendimento pelo importador, no curso do despacho aduaneiro, antes da liberação da mercadoria (desembaraço), deverão ser registrados no Siscomex.

INSTRUÇÃO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DOCUMENTOS OBRIGATÓRIOS.

Os documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação são aqueles listados nos incisos I a III do art. 553 do Regulamento Aduaneiro, dentre os quais não se inclui o documento do seguro da mercadoria importada.

DOCUMENTO DO SEGURO. NÃO APRESENTAÇÃO. MULTA DO ITEM 1 DA ALÍNEA “B” DO INCISO II DO ART. 70 DA LEI N. 10.833/2003. NÃO APLICÁVEL.

Não sendo o documento de seguro um documento obrigatório para instrução da declaração de importação, resta inaplicável a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, na hipótese desse documento não ser apresentado quando exigido pela Fiscalização.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente suscitada de ofício pela conselheira Mariel Orsi Gameiro, vencida, neste ponto, a conselheira Mariel Orsi Gameiro, e, por unanimidade de votos, em indeferir o pedido de realização de diligência e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro apresentou declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Mariel Orsi Gameiro, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Rosaldo Trevisan (substituto integral) e Arnaldo Diefenthaler

Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Honório dos Santos, substituído pelo conselheiro Rosaldo Trevisan.

## RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração (e-fls. 10 a 16) lavrado pela Fiscalização em razão da não apresentação, no prazo estabelecido, do documento comprobatório do seguro da mercadoria importada (óleos brutos de petróleo), tendo sido aplicada uma multa de R\$ 4.341.015,97 com base no previsto no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da lei nº 10.833, de 2003.

Por bem descrever os fatos iniciais, reproduzo o relatório do Acórdão de Impugnação 16-82.196 – 20ª Turma da DRJ/SPO, extraído das e-fls. 82 e 83, que assim relatou o caso:

Trata o presente sobre exigência de crédito tributário no valor de R\$ 4.341.015,97, contra PETROLEO BRASILEIRO S A., a título de multa prevista no art. 70. inciso II, alínea “b”, item 1, e art. 71, inciso I, da Lei nº 10.833/03, por “descumprimento de manter em boa guarda os documentos ou de apresentá-los à fiscalização”.

Relata a Fiscalização que o importador, por meio da declaração de importação DI nº 12/2220639-2, registrada em 27/11/2012, submeteu a despacho de importação ÓLEOS BRUTOS DE PETRÓLEO, NCM 2709.00.10, cujo desembaraço aduaneiro no Siscomex, conforme Instrução Normativa RFB nº 1.282, de 16 de julho de 2012, é realizado após a entrega dos documentos de instrução do despacho e retificação da DI, no prazo de cinquenta dias, contados do término da descarga da mercadoria que ocorreu em 14/12/2012; o importador teve o prazo até 24 de janeiro de 2013 para retificar a declaração, apresentando os documentos justificativos e se fosse o caso, comprovar o recolhimento da diferença de imposto apurada; conforme parágrafo único do art. 7º da IN RFB 1282/2012, após o prazo, a diferença de imposto apurada em procedimento de ofício, e bem assim aquela apuradas no curso do despacho em razão de outras irregularidades constatadas, sujeitam-se às penalidades previstas na legislação; prossegue a fiscalização dizendo que o contribuinte declarou, na adição 001, no campo “Condições de Venda da Mercadoria” a INCOTERM CFR, significando “além de arcar com obrigações e riscos previstos para o termo FOB, o vendedor contrata e paga frete e custos necessários para levar a mercadoria até o porto de destino combinado”; o artigo 4º da IN SRF nº 327/2003, estipula que na determinação do valor aduaneiro, serão incluídos além do custo do transporte e da carga, descarga e manuseio, o custo do seguro; dessa forma a DI foi interrompida com exigência fiscal, sendo o contribuinte intimado no dia 25/01/2013 a apresentar documento comprobatório do seguro no prazo de cinco dias (até o dia 01/02/2013, conforme art. 19, § 1º da Lei nº 3.470, de 1958, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de

24/8/2001 e, até o dia de hoje, 05/02/2013, não foi apresentado o documento que comprovasse o seguro, devendo ser aplicada a multa de 5% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, já que se configura a penalidade de deixar de apresentar os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quanto exigidos, compreendendo tanto os documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, como a correspondência comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal venha exigir em ato normativo, conforme art 70 da Lei 10833/2003.

Regularmente intimada em 22/02/2013 (fl. 18), a autuada apresentou impugnação de fls. 21/34, em 18/03/2013 (fl.20), alegando, quanto ao fato, (1) foi autuada por suposta não comprovação dos valores referentes ao seguro e frete relativamente à DI 12/2220639-2, no prazo de 50 dias, a contar de 14/02/2012, data da descarga da mercadoria importada, nos termos do que dispõe a IN RFB nº 1282/2012, bem como a retificação da declaração; argumenta que (2) relativamente aos documentos além dos elencados no art 553 do Regulamento Aduaneiro – para comprovar inclusão de despesas de (I) custo de transporte da mercadoria até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga, (II) gastos relativos à carga, descarga e manuseio e (III) custo do seguro, apenas podem ser exigidos em sede de fiscalização aduaneira, para o que há **necessidade de intimação formal para apresentação de documentação comprobatória da transação comercial**; afirma que (3) da leitura do art. 42 da IN SRF 680/06 não se pode concluir que mera inserção de pedido de apresentação de documentos na tela do SISCOMEX produz efeitos obrigacionais; em sua impugnação, insiste que (4) a exigência desses documentos deve ser feito nos moldes do art. 23 do Decreto nº 70.235/72 ; (5) refuta a alegação da fiscalização de que não apresentou documentos do frete e seguro por não os ter em boa guarda documentos da transação comercial e apresenta à fl. 35, certificado de Seguro emitido pelo Itaú Seguros sob nº 01.22.4010583; (6) argui desproporcionalidade da multa, porquanto a conduta da impugnante em nada afeta o controle da importação, sendo ilegal a multa de caráter confiscatório, devendo observar a norma do art. 736 do RA; (6) afirma que a autuação merece reparos por não observar a norma do art. 736 do RA (***O Ministro de Estado da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, atendendo a erro ou a ignorância, a Equidade , ausência de intuito doloso***); pede, afinal, provimento da impugnação, com anulação do auto de infração, por não existir razão para aplicação da multa nestas proporções.

O julgamento em primeira instância, realizado em 19/04/2018 e formalizado no Acórdão 16-82.196 - 20ª Turma da DRJ/SPO (e-fls. 81 a 85), resultou em uma decisão, por

unanimidade de votos, de improcedência da Impugnação, tendo ela se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que se equivoca a impugnante quando diz que a exigência relativa a documento comprobatório da transação comercial somente pode ser feita mediante intimação nos termos do art. 23 do decreto nº 70.235, de 1972, uma vez que qualquer exigência no curso do despacho aduaneiro é feita mediante inserção no SISCOMEX, conforme determina o art. 42 da IN RFB nº 680, de 2006;
- (b) que não prospera a alegação quanto à desproporcionalidade da multa, por trata-se de penalidade cuja quantificação está expressamente determinada em norma legal com a tipificação das infrações a que se aplica;
- (c) que a hipótese que trata o art. 736 do RA não tem aplicação no presente caso, por referir-se a situações diversas, quais sejam, aquelas decorrentes de erro e relativas a características pessoais do agente; e
- (d) que o documento do seguro apresentado de forma intempestiva pela impugnante não afasta a aplicação da multa, uma vez que o atendimento à exigência ocorreu após consumada a infração, de modo a impedir o efeito saneador da apresentação do referido documento.

Cientificada da decisão da DRJ em 09/05/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 92), a empresa interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 147 a 168) em 07/06/2018 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 93), onde levanta os seguintes pontos de defesa:

- (a) que o Recurso Voluntário é tempestivo;
- (b) que antes de se entrar na discussão de mérito, deve ser realizada diligência para que a Fiscalização aprecie se o documento acostado na e-fl. 35 satisfaz a exigência que culminou na aplicação da penalidade de multa aduaneira;
- (c) que a mera inserção de um pedido de apresentação de documentos na tela do SISCOMEX não produz efeitos obrigacionais entre o Fisco e o importador, sujeitando-o às penalidades da lei;
- (d) que as exigências feitas pela Fiscalização devem ser feitas nos moldes do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972;
- (e) que o prazo de 5 dias úteis concedido pela Fiscalização para o atendimento da exigência foi extraído da legislação do imposto de renda, que é completamente alienígena à atividade de comércio exterior;
- (f) que a penalidade prevista no art. 70 da Lei nº 10.833, d 2003, não poderia ter sido aplicada no caso em tela, haja vista que a Recorrente não deixou de manter em boa guarda e ordem os documentos de importação, mas apenas os entregou com atraso, porém ainda no curso do despacho aduaneiro de importação;
- (g) que a penalidade equivalente a 5% do valor aduaneiro da mercadoria é desproporcional em se tratando de simples atraso na entrega de documentação;

- (h) que o Regulamento Aduaneiro dispõe que essa multa não se aplica no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;
- (i) que os documentos obrigatórios para a instrução da declaração de importação estão exaustivamente listados no art. 553 do RA e foram devidamente apresentados;
- (j) que é apenas em sede de fiscalização do valor aduaneiro declarado na DI que se poderia exigir outros documentos além daqueles elencados no art. 553 do RA;
- (k) que a Fiscalização em nenhum momento apontou qual acordo internacional, lei, regulamento ou outro ato normativo que teria trazido, complementarmente ao *caput* do art. 553 do RA outros documentos necessários à instrução a DI;
- (l) que não houve qualquer prejuízo ao controle aduaneiro;
- (m) que devem ser aplicados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, previstos no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999; e
- (n) que o ADI COSIT nº 13, de 2002, preconiza que não se configura declaração inexata da mercadoria quando não se constata intuito doloso ou má fé, o que mitiga a própria regra do art. 136 do CTN, o que também deve ocorrer no caso em tela.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

### **Do pedido de diligência**

Antes de enfrentar as questões de mérito, a Recorrente pugna *“pela realização de diligência para que a autoridade fiscalizadora aprecie se o documento acostado fl. 35 satisfaz a exigência que culminou na aplicação da penalidade de multa aduaneira”*.

Para trazer força ao seu pedido, a Recorrente cita a Resolução CARF nº 3402-000.641, de 25/02/2014, onde o colegiado teria entendido, em situação referida como idêntica a dos presentes autos, pela necessidade de realização de diligência.

Particularmente, não vejo essa necessidade (de conversão do julgamento em diligência).

O art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece consequências para o importador que descumprir com a obrigação de manter, em boa guarda e ordem e pelo prazo decadencial, os documentos relativos à operação de importação realizada, **OU** que descumprir com a obrigação de apresentar esses documentos para a Fiscalização, quando exigidos.

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

I - se relativo aos documentos comprobatórios da transação comercial ou os respectivos registros contábeis:

a) a apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação, caso exista dúvida quanto ao valor aduaneiro declarado; e  
b) o não-reconhecimento de tratamento mais benéfico de natureza tarifária, tributária ou aduaneira eventualmente concedido, com efeito retroativos à data do fato gerador, caso não sejam apresentadas provas do regular cumprimento das condições previstas na legislação específica para obtê-lo;

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado; e

b) a aplicação cumulativa das multas de:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; e
2. 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.

Ou seja, dois são os tipos infracionais que ensejam as consequências previstas nesse art. 70:

- 1) não manutenção de documentos em boa guarda e ordem; e
- 2) não apresentação de documentos para a Fiscalização, quando exigidos.

No presente caso, a Fiscalização exigiu da Recorrente o documento do seguro da mercadoria importada, o que não foi atendido no prazo estabelecido.

Diante disso, está preenchido um dos tipos (não apresentação de documentos para a Fiscalização, quando exigidos) que, em tese, atrai as consequências previstas no art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

O pedido de diligência formulado pela Recorrente, sem dizer expressamente, parece trazer embutida a ideia de que o tipo infracional que leva à aplicação da multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, não estaria preenchido no presente caso, uma vez que o documento reclamado pela Fiscalização teria sido apresentado em sede de impugnação.

Em outras palavras, o que parece sustentar a Recorrente é que a apresentação do documento junto com a peça impugnatória satisfaria as exigências formuladas pela Fiscalização, o que afastaria a aplicação da multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria importada.

Mas essa é uma linha de interpretação que não apresenta qualquer aderência ao que pretende o texto legal.

Pela leitura do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, acima reproduzido, especialmente das consequências pelo descumprimento das obrigações ali referidas, resta claro que a principal preocupação do legislador ao elaborar a lei era de, na falta de apresentação de documentos por parte do importador, propiciar à Fiscalização mecanismos para a determinação do valor aduaneiro da mercadoria importada, base de cálculo do imposto de importação.

Observe-se que o legislador estabeleceu que a falta de apresentação dos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras tem como uma das consequências (cumulativas) o **arbitramento do preço** da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo do imposto de importação, e a falta de apresentação dos demais documentos relacionados com a operação de importação, inclusive dos documentos comprobatórios da transação comercial, tem como uma das consequências (também cumulativas) a possibilidade de **apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação**.

Então, quando sonegados à Fiscalização os documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, o caminho da valoração a ser seguido é o do arbitramento do preço, previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a imposição cumulativa da multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria importada e da multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (além da multa de ofício, prevista no art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, quando houver diferença de imposto).

Observe-se que, nesse caso, o arbitramento propicia a determinação da base de cálculo do imposto de importação, a multa de 100% sobre a diferença de preço pune a subvaloração/subfaturamento da mercadoria e a multa de 5% do valor aduaneiro pune a não apresentação dos documentos.

É claro que os documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, quando apresentados em sede de impugnação, devem ser acolhidos e considerados pela autoridade julgadora, tendo eles o potencial de afastar o arbitramento feito pela Fiscalização e a multa de 100% sobre a diferença de preço, mas jamais de afastar a multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria importada, cujo tipo infracional foi preenchido com a não apresentação dos documentos quando exigidos.

Admitir que os documentos apresentados em sede de impugnação ao auto de infração possam afastar a multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria importada pela não apresentação dos documentos quando foram exigidos, mais do que contrariar o texto legal, abriria uma via expressa para a manipulação de informações por parte dos importadores mal-

intencionados, com potencial utilização da própria inércia para fuga de responsabilidade tributária.

No que se vê nos autos, caso o documento do seguro, apresentado pela Recorrente junto com a Impugnação, revelasse que o valor aduaneiro da mercadoria era maior do que o que foi considerado pela Fiscalização, a diferença de tributos não mais poderia ser lançada, tendo em vista o crédito já ter sido alcançado pela decadência.

Qual seria, então, a justificativa para, frente a apresentação dos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras junto com a peça impugnatória, afastarmos a aplicação da multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria importada pela não apresentação dos documentos quando foram exigidos?

Nenhuma. Não há justificativa!

Preenchido o tipo infracional (não apresentação de documentos para a Fiscalização, quando exigidos), aplica-se a consequência jurídica prevista no art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

No presente caso, não estamos discutindo o arbitramento do preço da mercadoria importada, a multa de 100% sobre a diferença de preço ou mesmo a multa de ofício do art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, mas tão somente a multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria importada pela não apresentação dos documentos quando foram exigidos, de tal sorte que é despicienda a análise, por parte da Fiscalização, do documento de seguro juntado aos autos pela Recorrente em sede de impugnação.

Nesses termos, não havendo necessidade de produção de novas provas no presente caso, indefiro, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, o pedido de realização de diligência formulado pela Recorrente, por julgar tal providência prescindível.

#### **Da intimação formal**

A Recorrente reclama que *“a mera inserção de um pedido de apresentação de documentos na tela do SISCOMEX não produz efeitos obrigacionais entre o Fisco e o Importador, sujeitando-o às penalidades da Lei”*.

A Recorrente reconhece que *“o Regulamento Aduaneiro permite ao fiscal exigir que o importador comprove as transações comerciais que embasaram a formação do valor aduaneiro declarado na DI e utilizado como base de cálculo de todos os tributos incidentes na importação”*, mas sustenta que isso *“deverá ser feito nos moldes do artigo 23, do decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972”*.

Para a Recorrente, isso decorre do fato de que, *“quando de eventual defesa em processo administrativo ou judicial, possa o fiscalizado ter em mão cópia autêntica da exigência conforme comando legal”* previsto no art. 8º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Acusa a Fiscalização de ter lhe exigido, *“de forma ilícita, a demonstração de documentos comprobatórios de frete e seguro”*, tendo lhe atribuído *“um prazo aleatório de 5*

*(cinco) dias úteis, prazo este extraído de legislação do Imposto de Renda, completamente alienígena à atividade de comércio exterior”.*

Diante disso, a Recorrente invoca o princípio da estrita legalidade para ver afastada a aplicação da multa pela não apresentação do documento do seguro da mercadoria importada, quando dela foi exigida.

Sem razão a Recorrente.

O art. 42 da IN RFB nº 680, de 2006, é claro quando diz que a formalidade a ser observada pela Fiscalização para as exigências realizadas no curso do despacho aduaneiro, antes da liberação da mercadoria (desembaraço), é o seu registro no SISCOMEX.

Art. 42. As exigências formalizadas pela fiscalização aduaneira e o seu atendimento pelo importador, no curso do despacho aduaneiro, deverão ser registrados no Siscomex.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, na hipótese de a exigência referir-se a crédito tributário ou direito comercial, o importador poderá efetuar o pagamento correspondente, independentemente de formalização de processo administrativo fiscal.

§ 2º Havendo manifestação de inconformidade, por parte do importador, em relação à exigência de que trata o § 1º, o crédito tributário ou direito comercial será constituído mediante lançamento em auto de infração, que será lavrado em até 8 (oito) dias.

Observa-se que até mesmo o crédito tributário (e o direito comercial) pode ser exigido do importador mediante registro no SISCOMEX, sem necessidade de lavratura de auto de infração e de formalização de processo administrativo fiscal (§ 1º), que só serão exigidos caso haja manifestação de inconformidade por parte do importador (§ 2º).

Esse procedimento previsto no art. 42 da IN RFB nº 680, de 2006, é importante para dar agilidade ao fluxo de comércio exterior, ao mesmo tempo em que propicia um efetivo controle aduaneiro das mercadorias importadas por parte da RFB, em uma etapa (despacho aduaneiro de importação) que, em absoluto, não se confunde com o processo administrativo fiscal.

E é justamente pelo fato de o despacho aduaneiro ser um procedimento que não se confunde com o processo administrativo fiscal que, ao contrário do que defende a Recorrente, as formas de intimação previstas no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, não se aplicam para as exigências formalizadas durante o seu curso.

Dessarte, nada a prover na matéria.

#### **Da atipicidade da conduta infracional**

A Recorrente sustenta que a penalidade prevista no art. 70 da lei nº 10.833, de 2003, “*não poderia ser aplicada no caso em tela, haja vista que a contribuinte não deixou de manter em boa guarda e ordem os documentos de importação, mas apenas o entregou com*

*atraso, porém ainda no curso do despacho aduaneiro de importação, o que difere substancialmente do tipo infracional previsto no art. 70 da Lei nº 10.833/2003”.*

Para a Recorrente, “o objetivo da norma é penalizar as hipóteses em que o contribuinte descumpra a obrigação de manter em boa guarda e ordem os documentos relativos às importações já realizadas, diferentemente do que ocorreu na hipótese do presente caso concreto, onde todos os documentos foram entregues no curso do despacho aduaneiro, ainda que eventualmente não observado o prazo para tanto”.

Mas também aqui, a razão não assiste a Recorrente.

Conforme já vimos no tópico “**Do pedido de diligência**”, a não manutenção em boa guarda e ordem dos documentos relacionados com a importação não é o único tipo infracional previsto no art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003. O caput do art. 70 tipifica como infração, ainda, a não apresentação desses documentos para a Fiscalização, quando exigidos.

Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, o objetivo da norma não é simplesmente “*penalizar as hipóteses em que o contribuinte descumpra a obrigação de manter em boa guarda e ordem os documentos relativos às importações já realizadas*”, mas sim garantir que os documentos sejam apresentados para a Fiscalização, ou, na falta deles, que a Fiscalização tenha mecanismos para a determinação do valor aduaneiro da mercadoria importada.

Então, não basta que o importador mantenha os documentos em boa guarda e ordem, é preciso que ele os apresente para a Fiscalização quando eles forem exigidos. E, no caso de não serem apresentados os documentos, a legislação estabelece os mecanismos que podem ser utilizados para a valoração da mercadoria, a depender do documento que deixar de ser apresentado (métodos substitutivos do AVA/GATT ou arbitramento do art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001).

A Recorrente admite que apresentou o documento do seguro da mercadoria importada com atraso, o que significa dizer que ela não apresentou esse documento para a Fiscalização no momento em que lhe foi exigido. E essa conduta preenche o tipo infracional estabelecido no caput do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Por essa razão, nego provimento na matéria.

#### **Da vedação de aplicação da multa**

A Recorrente inaugura, em seu Recurso Voluntário, nova linha de defesa quando traz a informação de que “o Regulamento Aduaneiro, ao tratar dessa infração em seu art. 710, dispôs expressamente (§ 1º-A) que a multa de 5% sobre o valor aduaneiro pelo descumprimento da obrigação de manter em boa guarda e ordem os documentos de importação não se aplica no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria”.

Destaca ela “que, segundo a fiscalização, a conduta da PETROBRAS, ensejadora da lavratura do auto de infração, teria sido apresentar documentos a destempo, documentos esses que foram apresentados justamente no curso do despacho aduaneiro até o desembaraço da

*mercadoria, momento em que a norma administrativa veda expressamente a aplicação da penalidade pretendida pela fiscalização”.*

Por isso pede o cancelamento da multa aplicada.

De fato, após a apresentação da Impugnação apresentada pela ora Recorrente em 18/03/2013, o art. 710 do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), foi acrescido do § 1º-A pelo Decreto nº 8.010, de 16/05/2013, que esclareceu que a multa de 5% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, “*não se aplica no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria*”.

Art. 710. Aplica-se a multa de cinco por cento do valor aduaneiro das mercadorias importadas, no caso de descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1).

...

§ 1º-A A multa referida no caput não se aplica no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

...

Não obstante a literalidade do disposto no § 1º-A, acima reproduzido, afastar a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, no intervalo compreendido entre o registro da declaração de importação e a liberação da mercadoria (desembaraço), é preciso que se pondere as razões que justificam a disciplina trazida pelo Regulamento Aduaneiro para que se possa entender o seu verdadeiro sentido e alcance de aplicação.

A multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser aplicada nas hipóteses em que o importador não mantiver em boa guarda e ordem os **documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação**, ou não os apresentar para a Fiscalização, quando exigidos.

Em que pese o Decreto nº 8.010, de 2013, tenha levado para o § 1º-A do art. 710 do Regulamento Aduaneiro uma restrição ao momento de aplicação dessa multa, isso fez parte de uma construção mais abrangente que disciplinou os procedimentos a serem adotados no caso de não apresentação dos documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação.

A ideia que permeou essa alteração promovida pelo Decreto nº 8.010, de 2013, diz respeito ao entendimento de que, se estamos diante de documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação, não há que se falar em liberação da mercadoria (desembaraço) para entrega ao importador sem a apresentação desses documentos.

Dessa forma, se após o registro da declaração de importação, e antes da liberação da mercadoria (desembaraço), for feita uma exigência para a apresentação dos documentos obrigatórios, o despacho será interrompido e se iniciará a contagem do prazo de 60 dias para a

caracterização do abandono, nos termos da alínea “b” do inciso II do art. 23 do decreto-Lei nº 1.455, de 1976, cuja penalidade é o perdimento da mercadoria.

E, se a mercadoria for a perdimento em razão da não apresentação dos documentos obrigatórios (pela declaração de abandono), por óbvio que não há que se falar na aplicação da multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Para consolidar esse entendimento e estabelecer os procedimentos a serem adotados, o Decreto nº 8.010, de 2013, promoveu algumas alterações pontuais no Regulamento Aduaneiro.

Em primeiro lugar, o art. 553 do Regulamento Aduaneiro foi alterado para deixar claro quais são os documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação:

Art. 553. A declaração de importação será obrigatoriamente instruída com (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 46, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º): (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; e (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Parágrafo único. Poderão ser exigidos outros documentos instrutivos da declaração aduaneira em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Em segundo lugar, o § 1º do art. 571 do Regulamento Aduaneiro foi alterado para vedar a liberação da mercadoria (desembaraço) sem a apresentação dos documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação:

Art. 571. ...

§ 1º Não será desembaraçada a mercadoria: (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

...

II - enquanto não apresentados os documentos referidos nos incisos I a III do caput do art. 553. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

...

Por fim, foi incluído o § 1º-A no art. 710 do Regulamento Aduaneiro para afastar a aplicação da multa de 5% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, antes da liberação da mercadoria (desembaraço).

Art. 710. Aplica-se a multa de cinco por cento do valor aduaneiro das mercadorias importadas, no caso de descumprimento de obrigação referida no caput do art.

18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1).

...

§ 1º-A A multa referida no caput não se aplica no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

...

Dito isso, me parece ser bastante evidente que, em relação à multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, a intenção da alteração promovida no Regulamento Aduaneiro pelo Decreto nº 8.010, de 2013, foi de esclarecer que ela não se aplica quando houver instrumentos de coerção para garantir a apresentação dos documentos obrigatórios, o que se resume às hipóteses em que o importador ainda não tenha a disponibilidade da mercadoria importada.

E esse não é o caso dos autos. Aqui estamos discutindo uma importação cuja mercadoria foi entregue de forma antecipada ao importador.

Não faria sentido, nesses casos de entrega antecipada da mercadoria, impedir de forma taxativa a liberação da mercadoria (desembaraço) em razão da não apresentação dos documentos obrigatórios, uma vez que o descumprimento da obrigação de apresentação desses documentos não traria qualquer consequência concreta para o importador.

Como a mercadoria já foi entregue ao importador de forma antecipada, não há que se falar em início de contagem de prazo para a caracterização do abandono.

E, se não há a possibilidade de aplicação da pena de perdimento em consequência da não apresentação dos documentos obrigatórios (não se pode caracterizar o abandono nesse caso), não há qualquer razão para se afastar a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, no momento que antecede a liberação da mercadoria (desembaraço).

Por essas razões, entendo que o comando do § 1º-A do art. 710 do Regulamento Aduaneiro não permite que se afaste, no presente caso, a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

#### **Dos documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação**

Outro argumento inaugurado pela Recorrente em voluntário é que *“os documentos obrigatórios para instrução de DI estão exhaustivamente listados no artigo 553, do RA e foram devidamente apresentados”, e “este dispositivo não traz a exigência de comprovação do frete ou o seguro contratados”*.

Observa a Recorrente que o parágrafo único do art. 553 do Regulamento Aduaneiro *“abre a possibilidade de se exigir outros documentos por força de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo”, mas que “o responsável pela fiscalização em nenhum momento apontou qual acordo internacional, lei, regulamento ou outro ato normativo*

*que teria trazido, complementarmente ao caput do art. 553 do Decreto nº 6.759/09, outros documentos necessários à instrução da DI”.*

Por isso defende que “*não há o que se falar em descumprimento do dever de manter em boa guarda os documentos aduaneiros, eis que, quando do registro da DI, todos os documentos elencados no artigo 553 do Decreto nº 6.759/09 foram apresentados no devido prazo”.*

Nesse ponto tem razão a Recorrente.

Conforme vimos no tópico anterior, o Decreto nº 8.010, de 2013, alterou o art. 553 do Regulamento Aduaneiro para deixar claro quais são os documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação, os quais foram listados, de forma exaustiva, nos incisos I a III do *caput*.

E, nos termos do *caput* do art. 553 do Regulamento Aduaneiro, os documentos obrigatórios são o **conhecimento de carga** (ou documento de efeito equivalente), a **fatura comercial** e o **comprovante de pagamento dos tributos**, se exigível.

Em que pese o parágrafo único do art. 553 do Regulamento Aduaneiro, com a redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013, permitir a exigência de outros documentos instrutivos da declaração de importação, o fato é que esses outros documentos não podem ser considerados obrigatórios.

Lembrando o que já foi discutido no tópico anterior, documentos obrigatórios são aqueles cuja apresentação é condição para que haja a liberação da mercadoria (desembaraço) para entrega ao importador.

E, nos termos do § 1º do art. 571 do Regulamento Aduaneiro, a liberação da mercadoria (desembaraço) está condicionado tão somente à apresentação dos documentos referidos nos incisos I a III do *caput* do art. 553, o que demonstra que eventual documento exigido com base no parágrafo único do art. 553 não pode assumir a condição de documento obrigatório.

Art. 571. ...

§ 1º Não será desembaraçada a mercadoria: (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

...

II - enquanto não apresentados os documentos referidos nos incisos I a III do *caput* do art. 553. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

...

No presente caso, a Fiscalização lavrou a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, em razão da não apresentação do documento do seguro da mercadoria importada, documento esse que, nos termos do art. 553 do Regulamento Aduaneiro, não é um documento obrigatório de instrução da declaração de importação.

E, não sendo o documento de seguro um documento obrigatório para instrução da declaração de importação, resta evidente que o tipo infracional para a aplicação da multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, não foi preenchido, de tal sorte a multa deve ser cancelada.

Diante disso, dou provimento ao Recurso Voluntário na matéria para cancelar o Auto de Infração.

#### **Do descumprimento de prazo**

A Recorrente afirma que *“o que o responsável pela fiscalização pretendeu analisar foi a correta composição do valor aduaneiro, que deve abranger o custo com o transporte e com o seguro, nos exatos termos do artigo 4º da IN SRF nº 327/03”*.

Pondera que, como os documentos exigidos *“não estão no rol trazido pelo artigo 553 do decreto nº 6.759/09, nem muito menos são previstos em acordo internacional, lei, regulamento ou outro ato normativo, a exigência de sua apresentação não deve se dar no prazo de 50 dias, juntamente com os demais documentos necessários para a instrução da DI, e sim em momento posterior, e caso haja a devida provocação pelo órgão fiscalizador, nos moldes da legislação de regência”*.

Para ela, *“pelo fato de não ter a Recorrente apresentado os documentos no prazo conferido pela fiscalização, deveria ser considerado o prazo de 05 dias, contados do dia 25/01/2013, e não o de 50 dias estabelecido pela IN SRF nº 1.282/12”*.

E conclui que *“não houve qualquer descumprimento do prazo e 50 dias estipulado no artigo 4º da IN SRF 1.282/12, razão pela qual se afigura completamente a aplicação da multa pela não observância do dever de boa guarda”*.

Mas esse não é um argumento capaz de afastar a aplicação da multa aqui em discussão, que não foi aplicada em razão do descumprimento do prazo de 50 ou de 5 dias, mas sim em razão do fato de o documento de seguro não ter sido apresentado para a Fiscalização, quando ele foi solicitado.

Fosse o documento de seguro um documento obrigatório de instrução da declaração de importação, o tipo infracional previsto no art. 70, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, estaria preenchido e a multa prevista no item 1 da alínea “b” deste mesmo inciso II seria aplicável.

Assim, nada a prover na matéria.

#### **Dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade**

A Recorrente, argumentando que, *“em nenhum momento, o fiscal apontou algum tipo de prejuízo ao fisco com o recolhimento a menor do tributo devido”*, afirma ser necessária *“a aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade insculpidos no art. 2º da Lei nº 9.784/99”*.

Destaca ainda “que o Ato Declaratório Interpretativo COSIT nº 13/02 preconiza que não se configura declaração inexata da mercadoria quando não se constata intuito doloso ou má fé do contribuinte, o que mitiga a própria regra do art. 136 do CTN, o que também deve ocorrer no caso em tela”.

Quanto ao ADI SRF nº 13, de 2002, revogado pelo ADI RFB nº 6, de 2018, ele em nada se aplica ao caso aqui discutido.

Aquele ADI tratava da não aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quando fosse incabível a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, ou quando fosse feita uma indicação indevida de destaque ex, desde que o produto estivesse corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constatasse, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

Quanto aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não há como se afastar a multa aplicada pela Fiscalização com base nesse argumento.

Nos termos do art. 98 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, “fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”.

Tivesse a conduta incidido na hipótese tipificada no art. 70, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, necessariamente haveria de ser confirmada a aplicação da multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria importada, prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II desse mesmo art. 70. Afastar a multa seria o mesmo que afastar a aplicação da lei.

Aliás, querer afastar a aplicação de multa expressamente prevista em lei com base nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade é o mesmo que dizer que a lei aduaneira, neste aspecto específico, é inconstitucional, o que, como é cediço, por força da Súmula Carf nº 2, não cabe a este Conselho:

#### **Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessarte, não pode este colegiado afastar a aplicação da multa sob o argumento de não haver razoabilidade e proporcionalidade na sanção frente à infração praticada.

Nego provimento na matéria.

#### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por indeferir o pedido de realização de diligência e, no mérito, por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Mariel Orsi Gameiro.

A preliminar de mérito, suscitada de ofício, e rejeitada por maioria da turma, implica na 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>.

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>

<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 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>

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 nº 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 nº 11 aos processos que tratam de créditos de natureza não tributária, é equivocado, pois difere-se, quase que por óbvio, do direito material.

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 nº 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.

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*

<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.

*estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, 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 nº 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 colacionadas 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 dispêndido pelo conteúdo da Súmula CARF nº 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.*

(...)

*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*

<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>

*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 da 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 nº 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 nº 201-76985, de 11/06/2003, Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003, Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 e Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005, Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996.

**b) Acórdão nº 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 nº 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 nº 202-03.600.*

**d) Acórdão nº 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 nº 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 nº 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 nº 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, afasto a alegação de prescrição intercorrente.*

<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.

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 nº 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.**

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.

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

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.

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 cotitular não residente (acórdão 2802-003.123); à Súmula CARF nº 66, nos casos de administração

<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.

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.

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:

O tema, em 2024, foi pacificado pelas duas turmas do Superior Tribunal de Justiça, que entenderam pela aplicabilidade da prescrição intercorrente exaustivamente aqui tratada às multas aduaneiras, por não possuírem natureza tributária, excluindo-se a exceção contida no artigo 5º, da Lei 9.873/1999.

**Além disso, em 05 de novembro de 2024, o STJ afetou ao rito dos recursos repetitivos os Recursos Especiais (REsp) 2147578/SP e 2147583, com objetivo de solucionar tal controvérsia de forma definitiva, considerando o contraste existente entre o posicionamento agora consolidado por ambas as turmas do tribunal superior e as decisões existentes neste Tribunal Administrativo.**

Para melhor elucidar as decisões proferidas, em publicada em 15 de maio de 2023, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça ratificou o entendimento posto no presente voto, através do REsp n. 1.999.532/RJ, entendendo 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 desembaraço 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 desprovimento 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. 37/1966e 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, cariz 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 desembaraço 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.)

No mesmo sentido, o REsp n 1942072/RS, publicado o acórdão em 22 de outubro de 2024, também entendeu pela aplicação da prescrição intercorrente à multa aduaneira discutida no caso, em expressa afirmativa de que não se trata de multa de natureza tributária, o que atrai a norma prevista que regulamenta os prazos para a pretensão punitiva da Administração Pública, conforme ementa abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ADUANEIRO. MULTA POR IMPORTAÇÃO IRREGULAR DE CIGARROS. NATUREZA ADMINISTRATIVA DA MULTA APLICADA. RITO DO DECRETO N. 70.235/1972. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. LEI 9.873/1999. APLICABILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DOS ARTS. 33 DO DECRETO N. 70.235/1972 E 129 DO DECRETO-LEI N. 37/1966. RESTABELECIDO A SENTENÇA E OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Reconhecida, pelo Colegiado, a natureza administrativa da multa aplicada na hipótese.

**2. As penalidades aplicadas no âmbito do processo administrativo fiscal, como é o caso das penalidades aduaneiras, podem ostentar natureza jurídica tributária ou não tributária, de modo que a definição da legislação aplicável em relação à prescrição será determinada pela natureza do crédito perseguido.**

**3. A legislação específica da prescrição intercorrente discutida nos presentes autos, ou seja, a Lei n. 9.873/1999, dispõe em seu art. 1º, § 1º, que "incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho". O art. 5º da lei excepciona sua aplicação em relação às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária. Caso o crédito objeto do processo administrativo fiscal pendente de julgamento ou despacho não possua natureza tributária (ou funcional), ocorrerá a prescrição intercorrente se ficar paralisado por mais de três anos, nos termos do § 1º do art. 1º da Lei n. 9.873/1999.**

4. Não há interrupção do prazo prescricional intercorrente previsto no § 1º do art. 1º da Lei n. 9.873/1999, a não ser nas hipóteses ali previstas, quais sejam, a prolação de julgamento ou de despacho. Em se tratando de prescrição intercorrente no âmbito de prazo para a constituição do crédito não tributário, não há falar em incidência das normas relativas à suspensão da prescrição para a cobrança do crédito (arts. 33 do Decreto n. 70.235/1972 e 129 do Decreto-Lei n. 37/1966), visto que a fase de cobrança sequer foi inaugurada na pendência da constituição definitiva do crédito não tributário, que só ocorre após o término regular do processo administrativo, nos termos do art. 1º-A da Lei n. 9.873/1999.

5. Restabelecida a sentença de primeiro grau que reconheceu a ocorrência da prescrição intercorrente, certo de que a própria exequente reconhece que "de fato protocolada a impugnação em 19/06/2008, a mesma só foi encaminhada para julgamento à DRJ/Ribeirão Preto/SP, em 26/04/2013" (evento 58), e que não houve qualquer ato instrutório para apuração dos fatos ou qualquer outra causa apta a interromper a prescrição intercorrente, tendo o processo administrativo fiscal ficado paralisado por mais de 3 (três) anos.

**6. Na hipótese em análise, a prescrição intercorrente ocorreu no âmbito do processo administrativo de apuração da penalidade que ficou paralisado por mais de três anos (§ 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/1999), de modo que a extinção da pretensão punitiva ocorreu já na seara administrativa, antes do ajuizamento da execução fiscal, razão pela qual, sem necessidade de revolvimento de matéria fático-probatória (o que afasta o óbice da Súmula n. 7 desta Corte), é possível atribuir à exequente a causa do ajuizamento da execução de crédito não tributário já fulminado pela prescrição intercorrente, devendo ser restabelecidos, em favor do executado, os honorários advocatícios fixados pela sentença nos percentuais mínimos do art. 85, § 3º, do CPC (sentença exarada na égide do CPC/2015), sobre o valor atualizado da execução, que representava, à data do ajuizamento, o valor de R\$ 339.478,11 (trezentos e trinta e nove mil quatrocentos e setenta e oito reais e onze centavos).**

7. Recurso especial provido para reconhecer a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal relativo à penalidade aduaneira administrativa, não tributária.

(REsp n. 1.942.072/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15/8/2024, DJe de 22/10/2024.)

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 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.*

*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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 37/66, com redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 12.350/10 no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 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 NCP. (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, sempre juízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.***

*§ 2º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição rege-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 nº11.941, 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 atuada 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 atuada 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 atuada 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 atuada 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 suscitar de ofício a preliminar de mérito quanto à prescrição intercorrente acima descrita, e dar-lhe provimento, prejudicados os demais argumentos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro