



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



**Processo n°** 10830.720395/2010-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-011.101 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2022  
**Recorrente** LUFTHANSA CARGO A G  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

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

A prestação de informação no Sistema Mantra conhecimento de carga em data anterior ao embarque das cargas não tipifica a multa prevista no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei n° 37/66 com a redação dada pelo art. 77 da Lei n° 10.833/03.

**MULTA ADMINISTRATIVA. RETROATIVIDADE DE NORMA BENÉFICA ANTES DE JULGAMENTO DEFINITIVO.**

Deve ser reconhecida a aplicação retroativa do prazo previsto no art. 37 da IN SRF n. 28/1994, com a redação dada pela IN RFB n. 1.096/2010, para se afastar a penalidade para aqueles casos em que as informações sobre o embarque tenham sido prestadas no prazo ali estabelecido (na nova redação do art. 37 da IN SRF n. 28/94, dada pela IN RFB n. 1.096/2010).

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (I) por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do Acórdão recorrido; (II) por maioria de votos, em afastar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidos, nesse tópico, os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), Fernanda Vieira Kotzias e Carolina Machado Freire Martins, que reconheciam a ocorrência prescrição intercorrente; e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário: (III) por unanimidade de votos, para expurgar do Auto de Infração os valores referentes a registros comprovadamente realizados em data anterior ao embarque das cargas; e (IV) por maioria de votos, para reconhecer a aplicação retroativa do prazo previsto no art. 37 da IN SRF n. 28/94, com a redação dada pela IN RFB n. 1.096/2010, e afastar a penalidade para aqueles casos em que as informações sobre o embarque tenham sido prestadas no prazo ali estabelecido (na nova redação do art. 37 da IN SRF n. 28/94, dada pela IN

RFB n. 1.096/2010), vencido, nesse tópico, o Conselheiro Winderley Morais Pereira, que negava provimento na matéria. Designado para redigir o voto vencedor relativo ao tópico (II) o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Goncalves de Castro Neto – Redator designado

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

## Relatório

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto em face da decisão proferida pela 4ª Turma da DRJ/RJO que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada.

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de multa no valor de R\$ 3.125.000,00 referente à multa aplicada pela falta da prestação de informações sobre operações executadas, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

De acordo com a descrição dos fatos do Auto de Infração, a transportadora informou os dados de embarque no Siscomex, após o prazo de 7 dias.

O artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/1966 traz em seu bojo que embarçar, dificultar ou impedir a ação da fiscalização aduaneira por qualquer meio ou forma constitui embarço à fiscalização. Nesse caso, a própria IN RFB nº 28/2004, expressamente no artigo 44, enquadra esse descumprimento do prazo na informação dos dados de embarque como embarço, cabendo, portanto, a multa prevista no Regulamento Aduaneiro.

Devidamente cientificada, a interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese, ilegitimidade passiva, cerceamento ao direito de defesa, imprecisão dos dados da autuação, ausência de anexação de provas pela RFB da infringência ao prazo para a prestação de informações

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

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2010

**PRESTAÇÃO INTEMPESTIVA DE INFORMAÇÃO SOBRE CARGA TRANSPORTADA. MULTA. DELIMITAÇÃO DA INCIDÊNCIA.**

A prestação intempestiva de dados sobre veículo, operação ou carga transportada é punida com multa específica que, em regra, é aplicável em relação a cada escala, manifesto, conhecimento ou item incluído, após o prazo para prestar a devida informação, independente da quantidade de campos alterados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em que alega:

**1) PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE**, tendo em vista o lapso de quase oito anos decorrido entre a apresentação da impugnação da Recorrente e o julgamento desta pela 4ª turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Curitiba, cujo fundamento se encontra no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/99, tendo já havido posicionamento do E. Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, razão pela qual deve ser afastada a incidência da Súmula do CARF nº 11, aplicável apenas ao processo administrativo **TRIBUTÁRIO**, o que não é o caso dos autos.

**2) NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO:** A autuação se baseia em uma simples planilha descritiva, elaborada pelo próprio Agente Fiscal, que não pode, de modo algum, ser considerada como meio de prova suficiente para corroborar as suas próprias alegações, tendo em vista que, por expressa determinação do 9º do Decreto nº 70.235/72, a Fiscalização tem o **DEVER LEGAL** de instruir a peça fiscal com elementos objetivos que comprovem objetivamente o ilícito imputado ao Administrado. A fragilidade de tal planilha é flagrante ao se observar o erro da Fiscalização ao indicar como infracionais registros efetuados anteriormente à realização dos embarques, conforme narrado a seguir;

**3) ERRO DA FISCALIZAÇÃO** ao considerar infracional a conduta de informar os dados de embarque em momento anterior ao próprio embarque da carga. É dizer que, se a planilha elaborada pela Fiscalização for tida como idônea para fins de responsabilização da **Recorrente** – o que, frise-se, é absolutamente irrazoável –, necessário se faz reconhecer que nestes voos, relacionados em capítulo próprio, a Recorrente se antecipou, não tendo incorrido em nenhum atraso que possa dar azo à imposição de penalidade por descumprimento do art. 37 da IN 28/94;

**4) DIREITO SUPERVENIENTE:** entre o lapso de tempo ocorrido entre a lavratura do auto de infração (23/09/2010) e o julgamento da

impugnação pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal (20/09/2018), entrou em vigor a **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.096/2010, QUE DEIXOU DE DEFINIR COMO INFRAÇÃO** a conduta correspondente à inserção de dados de embarque de mercadorias no Siscomex dentro do prazo de **07 (SETE) DIAS**, cuja aplicação retroativa foi requerida através da petição de fls. 869/955, não tendo o órgão julgador considerado o **novo** prazo em seu julgado, o que, a propósito, tem sido realizado de ofício pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal. Deste modo, impõe-se a imediata aplicação do **INSTITUTO DA RETROATIVIDADE BENIGNA** para, com base na referida norma, cancelar 389 dos 625 voos objeto de autuação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

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

### 1. Alegação de nulidade

Inicialmente, entendo não haver razão à Recorrente no que diz respeito à alegada nulidade do acórdão recorrido. Em que pese se alegar a existência de erros materiais, em verdade, trata-se de discordância da decisão no que aplicou a mesma minuta de decisão para diversos casos julgados na mesma sessão.

Neste aspecto, não há no ordenamento nada que vede aprioristicamente a utilização de mesma decisão para casos semelhantes, não sendo motivo para decretação de nulidade da decisão, a menos que se demonstre o prejuízo efetivo. Trata-se em verdade de discordância em relação ao mérito, o que se analisará oportunamente.

A Recorrente alega ainda a nulidade do auto de infração por ausência de provas. Contudo, razão não lhe assiste. O **TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL ALF/VCP/EQLAP** indica que o auto de infração foi lavrado com base nos dados extraídos do Sistema SISCOMEX Exportação, sendo a princípio suficiente para motivar a lavratura de auto de infração para cobrança de multa, caso verificado o descumprimento da legislação de regência., principalmente em casos como o em testilha em que a infração é objetivamente apurada, não bastando a mera alegação de possibilidade de equívocos para que se decrete a nulidade do auto de infração. Razão pela qual afasto a preliminar suscitada.

### 2. Prescrição intercorrente das multas

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

Conforme amplamente conhecido, em casos símiles, tenho adotado o entendimento de que a Súmula CARF n. 11 não se aplica em caso de sanções não-tributárias, conforme exemplifica a Declaração de Voto colacionada ao processo n.º 10711.723448/2013-65, acórdão n.º 3401-009.906.

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

A prescrição intercorrente administrativa se aplica no curso da persecução punitiva do administrado diante da omissão do Estado que, ao se quedar inerte, deixa de decidir ou julgar a pretensão resistida, fulminando o direito material em disputa (§1º do art. 1º da Lei nº 9.873/1999), não aplicável apenas aos casos de “*infrações de natureza funcional*” e “*processos e procedimentos de natureza tributária*” (art. 5º).<sup>1</sup>

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

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

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

---

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

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

Assim, os processos sancionatórios de natureza material não-tributária, entre os quais se encontram aqueles que versam sobre multas aduaneiras, são regidos tanto pelo Decreto n.º 70.235/72 (processo administrativo fiscal) como pelo §1º do art. 1º da Lei n.º 9.873/99 (prescrição intercorrente).

Em (2) segundo lugar, o regime da Lei n.º 9.873/99 determina três situações, com os seguintes prazos: (i) **antes do procedimento**: 5 anos para o início da ação voltada a apurar o ilícito, sob pena de prescrição do exercício da pretensão punitiva (art. 1º, *caput*), (ii) **durante o procedimento**: 3 anos para a conclusão do processo administrativo instaurado para se apurar a infração administrativa, sob pena de prescrição intercorrente (art. 1º, §1º).

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

Didático o Parecer AGU n.º 991-2009/PGF/PFE-Anatel ao esclarecer que, (i) na primeira hipótese, o prazo é voltado à instauração do procedimento contado da data da infração e, (ii) na segunda, pressupõe-se que ele já tenha se iniciado, ainda que pendente de despacho ou julgamento, ou seja, na *intercorrência* do processo.

Diversa é a previsão do prazo (iii) **após a constituição do crédito**: 5 anos para exercício da **pretensão executória**, ou seja, a cobrança da multa aplicada em virtude da infração cometida, de compleição tipicamente prescricional (art. 1º-A, incluído pela Lei n.º 11.941/2009 – *præscriptio temporis* de cunho liberatório do crédito).

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

A prescrição intercorrente tampouco é tratada em codificações processuais em outras áreas: o direito civil a prevê no art. 206-A do Código Civil; o direito

criminal, no art. 110 do Código Penal. Mesmo o § 4º da Lei n.º 6.830/80 é regra instrumental que não ousa se arvorar sobre o direito material: a Lei n.º 11.051/2004 se limitou a **admitir a decretação de ofício** da prescrição intercorrente judicial, cujo fundamento de validade era e continua a ser o art. 174 CTN (Resp n.º 819.678/RS).

O Decreto-Lei n.º 37/66, por sua vez, dispõe sobre decadência (art. 139) e prescrição (art. 140) de multas aduaneiras, restando ao § 1º do Art. 1º da Lei n.º 9.873/99 tratar especificamente da paralisação de processo administrativo por prazo superior a 3 anos, na pendência de despacho ou julgamento.

Em (4) quarto lugar, ainda que o § 1º do art. 1º da Lei n.º 9.873/99 reporte a “procedimento” administrativo, correto o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça de que o pressuposto para a sua aplicação é a existência de um processo (Resp n.º 1.115.078/RS). Não bastasse a exposição de motivos da lei apontar que as regras prescricionais impactam tanto processos quanto procedimentos administrativos, a redação não deixa qualquer espaço para dúvidas ao reportar à pendência de **julgamento** por 3 anos como antecedente da norma, o que suscita necessariamente pretensão resistida.

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

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

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

Durante o curso do processo, não há decadência, pois já foi efetuado o ato de lançamento, e nem prescrição, cuja contagem começará apenas com a constituição definitiva do crédito, quando surge a pretensão executória (*actio nata*). Não havendo nem uma, nem outra, como fica o contribuinte diante da procrastinação do Estado? **Nada pode fazer senão aguardar, no caso dos**

**créditos tributários.** Já, especificamente para multas não-tributárias federais a partir de 1999, foi criado um instituto próprio.

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

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

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

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

---

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

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

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

Trata-se, igualmente, do posicionamento do **STJ** (AgRg no Ag 951568/SP, Relator Ministro Luiz Fux, 22/04/2008; AgInt no REsp 1.857.798/PE, Relator Ministro Gurgel De Faria, 01/09/2020), cabendo destaque, por sua atualidade, ao Resp n.º 1.942.072/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 11/04/2022, e ao Resp n.º 1.902.571, Relator Ministro Herman Benjamin, publicado em 01/07/2022, que aplicaram o posicionamento remansoso da Corte no sentido de reconhecer a prescrição intercorrente administrativa para sanções não-tributárias federais, como é o caso das multas aduaneiras.

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

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

Contudo, será igualmente possível se cogitar da segunda hipótese: **(b)** uma vez instaurada a fase litigiosa do **procedimento** (art. 14 da norma processual: “*A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*”), o processo *stricto sensu*, é possível se falar em pretensão resistida apta a gerar o “**juízo**” a que se refere o legislador – observe-se que o radical “juizar” sequer é mencionado entre os arts. 7º e 14. Assim, uma vez instaurado o

processo (espécie de um discurso racional procedimentalizado específico), deverá ser reconhecida a prescrição (em sua intercorrência) caso não se profira despacho (conteúdo decisório) ou julgamento (de pretensão resistida, necessariamente) no prazo de três anos.

Profílató se extremar, neste momento, processo e procedimento, questão já envelhecida e engastada entre processualistas e administrativistas. Na lição de Cândido Rangel Dinamarco, o **processo** é “(...) o efeito direto e imediato da demanda”,<sup>4</sup> que implica “(...) uma série de atos interligados e coordenados ao objetivo de produzir a **tutela jurisdicional** justa, a serem realizados no exercício de poderes ou faculdades ou em cumprimento a deveres ou ônus (...) é uma entidade complexa integrada por esses dois elementos associados – procedimento e relação jurídica processual” (g.n.). Por outro lado, o **procedimento** “(...) é o elemento visível do processo”<sup>5</sup> e, assim, o contraditório, como participação e garantia, é instrumentalizado pelo processo e, logo, o ato de julgar é uma específica decisão fundada que resolve o conflito de interesses. Para Cássio Scarpinella Bueno, está-se diante da “(...) função do Estado destinada à solução imperativa, substitutiva e com vocação de definitividade **de conflitos intersubjetivos**. O exercício dessa atuação do Estado, contudo, não se limita à declaração de direitos, mas também à sua realização prática, isto é, à sua concretização”<sup>6</sup>.

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

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

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

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

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

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

*aos processualistas alemães, seguidos pelos italianos, estes a partir dos estudos de Chiovenda.*

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

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

---

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

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

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

EM nº 400 /MF

Brasília, 30 de junho de 1998.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

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

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

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

Chega a ser curioso que tal questão sequer exista diante de tais argumentos, salvo se o intérprete com eles se banhar nas frias águas do rio *Léthê*. Contra a acrimônia do esquecimento, serve-se o fresco gole da rememoração ao se evocar **a posição defendida pela própria Administração**, como se denota da leitura do Parecer AGU nº 991/2009. No documento, para que se atire a pá de cal sobre a consumição, a **Advocacia Geral da União**, ao analisar especificamente o caso do instituto prescricional previsto na Lei nº 9.873/1999, identifica, em seu parágrafo 42, que “(...) o início do procedimento é elemento necessário, diante da própria natureza da prescrição intercorrente, uma vez que esta se dá **dentro do próprio processo**” (g.n.). E continua: “(...) a prescrição referida no dispositivo mencionado tem como termo inicial o estado de paralisia do **processo** punitivo (...) a prescrição intercorrente apenas incide se o **processo** ficar paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, de modo que, caso seja praticado qualquer ato que corte o estado de paralisia do **processo**, será iniciado novo prazo”. Não é mais possível, diante de tais argumentos, e diante de tal parecer, persistir-se no **erro** de se compreender que a regra prevista na Lei nº 9.873/1999 se restrinja unicamente ao momento do procedimento, anterior à instauração do contencioso:

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

47. Consta da lei que “**incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho**”. Dessa forma, ao perceber que a expressão “**pendente de julgamento ou despacho**” foi utilizada entre vírgulas,

*conclui-se que o objetivo dessa expressão foi o de explicar o que a Lei n.º 9.873/99 entende por "processo paralisado".*

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

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

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

*“(...) a Lei 9.873/99, modificada pela Lei 11.941/09, determinou a observância de três prazos: (a) cinco anos para a constituição do crédito por meio do exercício regular do Poder de Polícia - prazo decadencial, pois relativo ao exercício de um direito potestativo; (b) três anos para a conclusão do processo administrativo instaurado para se apurar a infração administrativa - prazo de "prescrição intercorrente"; e (c) cinco anos para a cobrança da multa aplicada em virtude da infração cometida - prazo prescricional” (g.n.).*

Fala-se, pois, a respeito de um rito, mas, como a modalidade extintiva reporta diretamente ao direito material, é de todo importante a distinção empreendida pelo Superior Tribunal de Justiça, em sintonia com o esclarecedor escólio de Edmir Netto de Araújo a respeito da sutil premissa de que a extinção é da pretensão punitiva, vez que ainda não definitiva a pena, *“(...) motivo pelo qual muitos cultores do Direito menos avisados empreguem uma noção pela outra”*,<sup>10</sup> sendo de todo inegável a relação com o direito substantivo em disputa, havendo

<sup>10</sup> ARAUJO, Edmir Netto de, A Prescrição em Abstrato no Processo Administrativo Disciplinar, **Revista de Direito Administrativo**, v. 244, p. 103–110, 2007. “No Direito Penal (...) a doutrina (...) afirma que prescrição é a perda do direito de punir. Pelo decurso de certo tempo, a inação do Estado em apurar e punir infrações penais lhe obsta o exercício do jus puniendi (...). Já na esfera do Direito Civil, a noção de prescrição se dirige mais à ação necessária para fazer valer o direito subjetivo em questão: a **prescrição atinge a ação e, como diziam os civilistas clássicos (...), por via oblíqua, faz desaparecer o direito tutelado** (...). Neste caso, quando o direito deve ser exercido dentro

previsão dos institutos, v.g., no Código Civil (arts. 189 a 211), no Código Tributário Nacional (arts. 156, 173 e 174) ou no Código Penal (arts. 107 a 119). Seja uma ou outra a denominação, o fato é que o Decreto nº 70.235/1972 se trata de um "*processo que versa sobre direito tributário*" ou "*processo que versa sobre direito aduaneiro*", não importando a alcunha que se confira ao processo. A prescrição atinge a ação ou intento punitivos daquilo que está em disputa (o direito) e, logo, não é possível se cogitar de "processo fiscal" ou "processo aduaneiro", e não haveria de ser diferente, pois **não é o procedimento que define a substância jurídica** – o procedimento ou processo administrativo, **seja qual for**, que não fizer concessão ao seu impulso por três anos, tem por consequência a extinção da pretensão sobre o direito material substantivo quando tratar a respeito de sanção não-tributária.

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

Quando a turma decide pela aplicação do voto de qualidade a um caso após a questão ser submetida à votação pela presidência, tendo em vista que a ata deve refletir o posicionamento da turma e que a proclamação do resultado não se trata de ato autônomo, mas parte integrante do ato administrativo complexo do julgamento que tem como efeito não apenas prover de transparência e publicidade o ato, que se aperfeiçoará posteriormente com a publicação, mas também de estabelecer o marco temporal preclusivo a partir do qual não é mais possível aos julgadores a alteração do posicionamento individual (§ 3º, art. 58 RICARF e art. 941, CPC), pois, a partir da execução de tal ato solene, a decisão vigente é aquela do colegiado (órgão julgador) e não mais do conselheiro que o integra.

Neste sentido, não se conclui o julgamento até que todas as questões de ordem, colocadas ou supervenientes, materiais ou processuais, levantadas sejam devidamente enfrentadas com a respectiva deliberação, cuja inobservância seria motivo de não aprovação da ata da sessão (art. 61, RICARF), motivo pelo qual é da competência jurisdicional do órgão colegiado a definição do resultado que o presidente (*locutos*, voz do *corpus* coletivo) proclama na forma de ato meramente declaratório de exteriorização. Tal consideração, que exsurge da leitura da lei e demais normas aplicáveis à espécie, dá-se não obstante a necessidade de fundamentação das decisões, sobretudo quanto à prenotação do resultado, cuja ausência implicará vício por omissão e, no limite, a sua nulidade em virtude de vera preterição do direito das partes de se defenderem (inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972), pois o

---

*de certo prazo e isso não ocorre, o direito é que se extingue, extinguindo obliquamente a ação. Prescrição também se distingue de noções similares, como a preclusão (perda, extinção ou consumação de faculdade processual - no curso do processo, portanto (...), como a perempção (extinção do processo por abandono de sua movimentação pelo autor), ou ainda a deserção (pericimento de recurso por falta de preparo pelo recorrente) (...) o que se impede é que a parte (Estado ou particular) use dos meios legais – processuais que o ordenamento jurídico prevê para que esse direito (...) seja operacionalizado, sendo essa sutil diferença motivo pelo qual muitos cultores do Direito menos avisados empreguem uma noção pela outra" (g.n.).*

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

desconhecimento sobre os fundamentos últimos que levaram a turma a aplicar o chamado “voto de qualidade” é impeditivo do exercício da ampla defesa. Assim, não se cogita a prenotação de resultado de julgamento que não reflita o ocorrido em sessão: os votos proferidos pelos conselheiros, **inclusive aqueles sobre conhecimento e preliminares**, bem como sustentação oral dos patronos e demais eventos juridicamente relevantes, independentemente da conclusão do recurso devem estar consignados em ata (§ 4º do art. 58, RICARF), sob pena de **ofensa ao devido processo legal e clara situação de nulidade**, o que é facilmente aferível pela visitação aos registros audiovisuais das sessões, conquista que acresceu a toda comunidade jurídica no sentido da transparência dos atos administrativos.

À luz destas razões, uma vez que se verifica o lapso de quase oito anos decorrido entre a apresentação da impugnação da recorrente e o julgamento desta pela 4ª turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Curitiba, de rigor se reconhecer a prescrição intercorrente no caso concreto, restando prejudicados os demais argumentos de defesa.

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

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

Caso vencido, merece reparos o auto de infração lavrado. Em primeiro lugar, como aponta a recorrente, inúmeras linhas da planilha que acompanha o auto de infração indicam como intempestivos registros efetuados anteriormente ao embarque das cargas:

	<b>VOO</b>	<b>Prefixo voo</b>	<b>Data embarque</b>	<b>Registro embarque</b>
1	GEC18271	DALCQ	11/12/2006	08/12/2006
2	GEC/8271	DALCD	12/12/2006	09/12/2006
3	GEC/8265	DALCL	13/12/2006	10/12/2006
4	GEC/8265	DALCC	18/12/2006	14/12/2006
5	GEC/8265	DALCF	18/12/2006	12 e 15/12/2006
6	GEC/8265	DALCA	21/12/2006	17/12/2006
7	GEC/8271	DALCF	21/12/2006	15/12/2006
8	GEC/8265	DALCA	26/12/2006	21/12/2006
9	GEC/8271	DALCN	26/12/2006	22/12/2006
10	GEC/8265	DALCA	27/12/2006	21/12/2006
11	GEC/8271	DALCA	27/12/2006	23/12/2006
12	GEC/8265	DALCI	27/12/2006	24/12/2006
13	GEC/8271	DALCL	27/12/2006	18/12/2006
14	GEC/8271	DALCM	27/12/2006	22/12/2006
15	GEC/8265	DALCA	02/01/2007	21/12/2006
16	GEC/8265	DALCD	03/01/2007	31/12/2006
17	GEC/8265	DALCP	03/01/2007	28/12/2006
18	GEC/8265	DALCC	04/01/2007	28/12/2006
19	GEC/8271	DALCF	04/01/2007	23/12/2006
20	GEC/8271	DALCC	05/01/2007	25/12/2006
21	GEC/8271	DALCF	05/01/2007	22/12/2006
22	GEC/8265	DALCP	05/01/2007	31/12/2006
23	GEC/8265	DALCB	08/01/2007	04/01/2007
24	GEC/8271	DALCD	09/01/2007	11/12/2006
25	GEC/8271	DALCF	09/01/2007	15/12/2006

26	GEC/8265	DALCD	10/01/2007	31/12/2006
27	GEC/8265	DALCS	11/01/2007	04/01/2007
28	GEC/8265	DALCB	12/01/2007	07/01/2007
29	GEC/8265	DALCS	12/01/2007	07/01/2007
30	GEC/8271	DALCO	15/01/2007	12/01/2007
31	GEC/8271	DALCG	16/01/2007	13/01/2007
32	GEC/8265	DALCQ	19/01/2007	11/01/2007
33	GEC/8271	DALCE	22/01/2007	19/01/2007
34	GEC/8271	DALCD	23/01/2007	20/01/2007
35	GEC/8271	DALCD	24/01/2007	20/01/2007
36	GEC/8271	DALCA	25/01/2007	22/01/2007
37	GEC/8265	DALCS	25/01/2007	21/01/2007
38	GEC/8271	DALCD	29/01/2007	13/01/2007
39	GEC/8265	DALCG	29/01/2007	25 e 26/01/2007
40	GEC/8265	DALCQ	29/01/2007	11/01/2007
41	GEC/8271	DALCB	30/01/2007	27/01/2007
42	GEC/8271	DALCC	30/01/2007	20 e 26/01/2007
43	GEC/8265	DALCI	30/01/2007	14/01/2007
44	GEC/8271	DALCB	31/01/2007	27/01/2007
45	GEC/8265	DALCI	31/01/2007	28/01/2007
46	GEC/8271	DALCC	02/02/2007	08/01/2007
47	GEC/8271	DALCE	05/02/2007	02/02/2007
48	GEC/8265	DALCL	05/02/2007	01/02/2007
49	GEC/8265	DALCC	06/02/2007	28/01/2007
50	GEC/8265	DALCL	06/02/2007	01/02/2007
51	GEC/8271	DALCL	06/02/2007	03/02/2007
52	GEC/8271	DALCC	08/02/2007	22/01/2007
53	GEC/8265	DALCE	12/02/2007	14/01/2007
54	GEC/8271	DALCE	12/02/2007	02/01/2007
55	GEC/8271	DALCF	12/02/2007	15/12/2006 e 09/02/2007
56	GEC/8265	DALCG	12/02/2007	25/01/2007
57	GEC/8265	DALCP	12/02/2007	28/12/2007
58	GEC/8271	DALCO	13/02/2007	10/02/2007
59	GEC/8265	DALCR	14/02/2007	11/02/2007

60	GEC/8271	DALCO	16/02/2007	10/02/2007
61	GEC/8271	DALCE	19/02/2007	16/02/2007
62	GEC/8265	DALCS	21/02/2007	18/02/2007
63	GEC/8271	DALCE	22/02/2007	19/02/2007
64	GEC/8265	DALCN	23/02/2007	17/01/2007
65	GEC/8271	DALCJ	26/02/2007	23/02/2007
66	GEC/8271	DALCP	27/02/2007	24/02/2007
67	GEC/8271	DALCF	28/02/2007	05/02/2007
68	GEC/8271	DALCH	28/02/2007	24/02/2007
69	GEC/8271	07IDALCP	28/02/2007	23/02/2007
70	GEC/8271	DALCF	02/03/2007	26/02/2007
71	GEC/8265	DALCO	05/03/2007	22/02/2007
72	GEC/8271	DALCP	05/03/2007	02/03/2007
73	GEC/8271	DALCC	07/03/2007	05/02/2007
74	GEC/8271	DALCP	07/03/2007	03 e 03/03/2007
75	GEC/8265	DALCS	09/03/2007	09/02/2007
76	GEC/8265	DALCK	11/03/2007	08/03/2007
77	GEC/8271	DALCP	11/03/2007	26/02 e 02/03/2007
78	GEC/8271	DALCB	12/03/2007	09/03/2007
79	GEC/8271	DALCB	13/03/2007	09/03/2007
80	GEC/8271	DALCC	13/03/2007	24/02/2007
81	GEC/8271	DALCG	13/03/2007	10/03/2007
82	GEC/8265	DALCJ	13/03/2007	08/03/2007
83	GEC/8265	DALCC	14/03/2007	11/03/2007
84	GEC/8271	DALCJ	14/03/2007	11/03/2007
85	GEC/8265	DALCK	15/03/2007	11/03/2007
86	GEC/8271	DALCC	19/03/2007	16/03/2007
87	GEC/8271	DALCK	20/03/2007	17/03/2007
88	GEC/8265	DALCR	21/03/2007	18/03/2007
89	GEC/8265	DALCC	23/03/2007	08/02/2007
90	GEC/8265	DALCL	23/03/2007	08/03/2007
91	GEC/8265	DALCS	23/03/2007	11/02/2007
92	GEC/8271	DALCS	23/03/2007	24/02/2007
93	GEC/8271	DALCR	26/03/2007	23/03/2007

94	GEC/8271	DALCB	27/03/2007	09/03/2007
95	GEC/8271	DALCI	27/03/2007	24/03/2007
96	GEC/8265	DALCC	29/03/2007	22/03/2007
97	GEC/8271	DALCP	29/03/2007	26/03/2007
98	GEC/8265	DALCA	30/03/2007	25/01/2007
99	GEC/8271	DALCG	30/03/2007	10/03/2007
100	GEC/8271	DALCL	30/03/2007	03/02/2007
101	GEC/8271	DALCG	03/04/2007	31/03/2007
102	GEC/8271	DALCC	05/04/2007	24/03/2007
103	GEC/8271	DALCF	09/04/2007	10/03/2007
104	GEC/8264	DALCJ	09/04/2007	04/03/2007
105	GEC/8271	DALCS	09/04/2007	06/04/2007
106	GEC/8271	DALCS	10/04/2007	06/04/2007
107	GEC/8271	DALCA	11/04/2007	02/04/2007
108	GEC/8265	DALCJ	11/04/2007	11/03/2007
109	GEC/8265	DALCL	11/04/2007	08/04/2007
110	GEC18271	DALCN	16/04/2007	07/04/2007
111	GEC/8271	DALCG	17/04/2007	31/03/2007
112	GEC/8271	DALCL	17/04/2007	13/04/2007
113	GEC/8265	DALCJ	18/04/2007	11/01/2007
114	GEC/8271	DALCK	18/04/2007	10/04/2007
115	GEC/8271	DALCS	18/04/2007	14/04/2007
116	GEC/8271	DALCC	19/04/2007	09/04/2007
117	GEC/8271	DALCC	20/04/2007	14/04/2007
118	GEC/8271	DALCJ	20/04/2007	27/03/2007
119	GEC/8271	DALCK	20/04/2007	02 e 17/04/2007
120	GEC/8271	DALCH	25/04/2007	22/04/2007
121	GEC/8271	DALCP	25/04/2007	20/04/2007
122	GEC/8271	DALCC	26/04/2007	20/04/2007
123	GEC/8265	DALCE	02/05/2007	29/04/2007
124	GEC/8265	DALCD	04/05/2007	29/04/2007
125	GEC/8271	DALCJ	04/05/2007	14/04/2007
126	GEC/8271	DALCL	07/05/2007	04/05/2007
127	GEC/8271	DALCP	07/05/2007	17/04/2007

128	GEC/8265	DALCJ	08/05/2007	08/04/2007
129	GEC/8271	DALCK	08/05/2007	30/04/2007
130	GEC/8271	DALCF	09/05/2007	23/04/2007
131	GEC/8271	DALCG	09/05/2007	27/04/2007
132	GEC/8271	DALCD	10/05/2007	05/05/2007
133	GEC/8267	DALCO	11/05/2007	25/04/2007
134	GEC/8265	DALCC	14/05/2007	29/04/2007
135	GEC/8271	DALCH	17/05/2007	20/04/2007
136	GEC/8271	DALCO	17/05/2007	04 e 11/05/2007
137	GEC/8271	DALCC	21/05/2007	18/05/2007
138	GEC/8271	DALCJ	21/05/2007	11/05/2007
139	GEC/8271	DALCC	22/05/2007	14/05/2007
140	GEC/8271	DALCK	22/05/2007	19/05/2007
141	GEC/8271	DALCA	24/05/2007	21/05/2007
142	GEC/8267	DALCD	24/05/2007	25/04/2007
143	GEC/8271	DALCO	29/05/2007	25/05/2007
144	GEC/8271	DALCC	27/06/2007	27/03/2007
145	GEC/8271	DALCC	12/07/2007	30/04/2007
146	GEC/8267	DALCJ	12/07/2007	25/04/2007
147	GEC/8271	DALCL	31/07/2007	28/04/2007
148	GEC/8271	DALCS	31/07/2007	06/04/2007
149	GEC/8271	DALCC	22/08/2007	10/02/2007
150	GEC/8265	DALCS	04/10/2007	15/04/2007
151	GEC/8271	DALCB	14/11/2007	27/01/2007
152	GEC/8271	DALCC	14/11/2007	28/12/2006
153	GEC/8265	DALCC	19/11/2007	28/01 e 15/02/2007
154	GEC/8267	DALCK	07/12/2007	16/05/2007
155	GEC/8265	DALCK	11/12/2007	08/03/2007
156	GEC/8264	DALCP	11/12/2007	06/05/2007
157	GEC/8265	DALCA	14/01/2008	04/02/2007

Portanto, considerando que foram constatados alguns, ainda que não todos registros em data anterior ao embarque das cargas, devem ser expurgados do auto de infração pela unidade local os referidos e respectivos valores.

Assim, voto por conhecer e, neste particular, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para expurgar do auto de infração os referidos valores referentes a registros comprovadamente realizados em data anterior ao embarque das cargas.

#### **4. Retroatividade benigna**

Além disso, conforme bem indica também a recorrente, faz-se necessário considerar os efeitos da publicação da IN RFB n. 1.096/10, que ampliou para 7 dias o prazo para registro das informações no SISCOMEX, conferindo tratamento fiscal mais benigno.

Sobre a questão, peço vênia para transcrever excerto do voto do Conselheiro Marcos Antonio Borges, no acórdão n. 3401-005.326:

Da aplicação do novo prazo previsto na IN RFB no 1.096, de 13/12/2010.

Entretanto, no tocante à penalidade, cumpre ainda verificar que a IN SRF n.º 28/1994, teve sua redação alterada pela IN RFB n.º 1.096, de 13/12/2010, com vigência a partir de 14/12/2010, estabelecendo o novo prazo de sete dias para a prestação das informações sobre embarque de mercadoria, conforme abaixo:

Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 7 (sete) dias,, contados da data da realização do embarque. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.096, de 13 de dezembro de 2010) (grifei)

Portanto, vê-se, de fato, que a nova redação deixou de considerar como infração a prestação da informação em tela no prazo de até 7 dias da data do embarque, o que possibilita, em tais casos – desde que a lide não tenha sido definitivamente julgada – a aplicação da retroatividade benigna capitulada no artigo 106, inciso II, “b”, do CTN, in verbis:

Art. 106. A lei aplicase a ato ou fato pretérito:

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Quanto a contagem do prazo previsto para se prestar a informação sobre veículo ou carga transportada, no Siscomex, este deve ser contado de forma contínua, a partir da data da realização do embarque, conforme estipulado no caput do artigo 37 da IN/SRF 28/04, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo--se o de vencimento, em

obediência a forma prevista no caput do artigo 210 do CTN, independente do expediente da repartição aduaneira, uma vez que o acesso ao referido sistema informatizado pelo responsável por prestar a informação ocorre de forma ininterrupta, sem a necessidade da intervenção da repartição aduaneira.

Da análise da tabela acostada aos autos tem-se que o lançamento só poderia vigorar em relação às Declarações de Despacho de Exportação – DDE nas quais ao menos uma das informações sobre o embarque foi prestada em prazo superior aos 7 dias previsto na nova redação do artigo 37 da IN SRF n.º 28/94 dada pela IN RFB no 1.096, de 13/12/2010, conforme reconhecido pela decisão recorrida.

No mesmo sentido o acórdão n. 9303-011.912, de relatoria da Conselheira Érika Costa Camargos Autran, julgado por unanimidade de votos:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 03/04/2007 a 29/04/2007

**MULTA ADMINISTRATIVA. RETROATIVIDADE DE NORMA BENÉFICA ANTES DE JULGAMENTO DEFINITIVO.**

De acordo com o art. 106, II, 'a', do Código Tributário Nacional, é de ser aplicada norma que aumenta o prazo para apresentação do registro de informações de dados de embarque, por deixar de considerá-lo intempestivo no prazo mais exíguo exigido pela regra revogada. Assim, é de se excluir do presente lançamento todo e qualquer registro de embarque porventura feito em prazo inferior a sete dias, em estrita observância ao que determina a IN SRF n.º 28, de 1994, com a redação dada pela IN RFB n.º 1.096, de 2010. O prazo, foi alargado por legislação superveniente, aplicável retroativamente, por caracterizar LEX MITIOR.

(...)

A redação do referido dispositivo, vigente à época do lançamento, concedia o prazo de apenas 2 (dois) dias, contado da data da realização do embarque aéreo, para que o transportador efetivasse aludido registro e 7 (dias) para transporte marítimo (redação dada pela Instrução Normativa no 510, de 2005).

Portanto, de fato, a nova redação deixou de considerar como infração a prestação da informação em tela no prazo de até 7 (sete) dias da data do embarque, o que possibilita, em tais casos - desde que a lide não tenha sido definitivamente julgada - a aplicação da retroatividade benigna capitulada no artigo 106, inciso II, "a", do CTN, dentre outras hipóteses. Portanto, é de se aplicar o art. 106, II, 'a - b', do CTN, o qual impõe a retroatividade da norma que deixa de considerar infrações certos atos ainda não definitivamente julgados.

No presente caso, o acórdão entendeu por aplicar a Retroatividade do artigo 106, excluiu as multas impostas em decorrência das informações

prestadas dentro do prazo de 7 dias (IN SRF n. 1.096/2010), mantendo-se, por conseguinte as multas daquelas que foram prestadas fora dos 7 (sete) dias previsto na IN SRF n. 1.096/2010.

No acordão de embargos, o relator acolheu os Embargos de Declaração para sanar o vício de contradição, atribuindo-lhe efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os lançamentos relativos aos registros de informações prestados dentro do prazo de sete dias.

Compulsando aos autos (fls.1013 do Auto de Infração), constata-se que há registros de embarque informados em prazo superior aos 7 (sete) dias previstos na IN SRF n.º 1.096/2010, impondo, assim, a manutenção do lançamento fiscal em relação ao registros de embarque prestados fora prazo.

Desse modo, deve ser mantido o acordão recorrido neste particular, que aplicou corretamente a norma.

Portanto, o lançamento só poderia vigorar em relação às Declarações de Despacho de Exportação – DDE nas quais as informações sobre o embarque foram prestadas em prazo superior aos 7 dias previsto.

Assim, voto por conhecer e, neste particular, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para reconhecer a aplicação retroativa do dispositivo em apreço unicamente para aqueles casos em que as informações sobre o embarque foram prestadas no prazo estabelecido pela nova redação do artigo 37 da IN SRF n.º 28/94 dada pela IN RFB no 1.096, de 13/12/2010.

Pelos motivos acima, voto por **(i)** conhecer e dar provimento ao recurso voluntário interposto para reconhecer, em sede de preliminar de mérito, a prescrição intercorrente do presente feito; uma vez vencido neste particular, voto por **(ii)** conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para e **(ii.1)** expurgar do auto de infração os referidos valores referentes a registros comprovadamente realizados em data anterior ao embarque das cargas, e **(ii.2)** para reconhecer a aplicação retroativa do dispositivo em apreço unicamente para aqueles casos em que as informações sobre o embarque foram prestadas no prazo estabelecido pela nova redação do artigo 37 da IN SRF n.º 28/94 dada pela IN RFB no 1.096, de 13/12/2010.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

## Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Goncalves de Castro Neto, redator designado.

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

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

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

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

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

3.1. Alguns doutrinadores em processo tributário equivalem os conceitos de processo e procedimento, porém, quando o fazem equiparam a face formal do procedimento (como conjunto de atos) com a face material do processo (como conjunto de interações entre partes voltada à pacificação dos conflitos). Justamente por este motivo afirmam em sequência que *todo processo é um procedimento (...) enquanto nem todo procedimento é um processo* (MACHADO SEGUNDO, *Processo Tributário...* p. 28).

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

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

pela oposição do titular do direito disponível (de propriedade) torna-se concreto, nascendo então o processo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Regulamento Aduaneiro:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

8.1. Não há assim prescrição intercorrente se a citação demorar 20 (vinte) anos para acontecer, ou se os embargos à execução levarem 50 (cinquenta) anos para completar seu ciclo processual (com o trânsito em julgado) por *capacidade criativa* e recursal do contribuinte. No entanto há prescrição intercorrente se o titular do *direito de receber o débito* (Fazenda Nacional) deixa de encontrar bens do executado, deixa de exercer sua pretensão (de transferir patrimônio privado aos cofres públicos). O juízo e o *ex adverso* podem levar quantos anos forem necessários para exercer a sua vontade. Contudo, o titular da pretensão não pode levar mais do que 06 (seis) anos para satisfazer sua pretensão. Destarte, não é o mero transcurso do tempo que leva à prescrição, este deve ser acompanhado do não exercício *livre* (sem a parte contrária, sem o juízo) da pretensão por aquele que é seu titular. Em verdade o lapso temporal somente revela a inação, a inércia do titular da pretensão que leva ao reconhecimento da prescrição - como *corpus e animus*, nos termos de IHERING.

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

diferença de função: ora, o interesse da Administração Pública Fiscal é arrecadar e o interesse do Poder Judiciário é aplicar a Lei ao caso concreto de modo realizar (ou tentar) a Justiça.

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

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

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

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

10.2. O exemplo aqui vem a auxiliar. Imaginemo-nos em um acidente de trânsito (ou qualquer outro tipo de incidência de responsabilidade civil extracontratual), o início do prazo prescricional conta-se da data do infortúnio, e não de eventual notificação (que, a rigor, somente interrompe o prazo já iniciado) do agente ou ainda da data da propositura da ação, visto que é na data do acidente que nasce a pretensão de repará-lo, no exercício da pretensão.

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

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

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

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

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

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

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

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

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

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Goncalves de Castro Neto