



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10907.000503/2010-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-002.061 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrente JIANG NANXIONG IMPORTADORA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 29/09/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LEI ESPECÍFICA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 11.

Nos termos da Súmula CARF nº 11, não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, regido por lei específica.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 29/09/2008

CONVERSÃO DO PERDIMENTO EM MULTA. NATUREZA ADMINISTRATIVA/ADUANEIRA COM FOCO NA MERCADORIA EM FACE DO IMPORTADOR/EXPORTADOR OSTENSIVO.

A pena de perdimento da mercadoria, em decorrência da interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior, é tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

O objeto primário da reprimenda aduaneira à interposição fraudulenta é a apreensão da mercadoria em face, primeiro, do importador ou exportador ostensivo, podendo ainda responder pela infração terceiro que concorreu para a prática delituosa (artigo 95 do Decreto-lei nº 37/66).

A sanção decorrente da interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior (inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76) repercute na própria mercadoria, que, em tais casos, é expropriada do sujeito passivo, sendo tal inflição substituída pela multa equivalente ao valor dos produtos apenas nos casos em que inexistente a possibilidade de sua

apreensão (vide parágrafos 1º e 3º do mesmo artigo 23).

Realidade em que, comprovada a interposição fraudulenta de empresa para intermediar operações de comércio exterior, legítima a exigência da multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro da mercadoria, capitulada no artigo 23, § 3º, do Decreto-lei 1.455/76.

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 (relatora) e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à preliminar de prescrição intercorrente, o conselheiro Paulo Régis Venter.

(assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter – Presidente e Redator

(assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Régis Venter (Presidente), Mariel Orsi Gameiro, Carlos Delson Santiago e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório constante da decisão da DRJ:

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em decorrência da caracterização da prática da interposição fraudulenta de terceiros na importação.

Segundo a fiscalização, a empresa L.C.SILVA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO, CNPJ 00.639.561/0001-35, foi utilizada como importadora interposta da empresa JIANG NANXIONG IMPORTADORA, a real adquirente das mercadorias importadas.

Relata o fisco que, como a empresa JIANG NANXIONG já havia sido autuada por diversas vezes no Porto de Paranaguá, em virtude de irregularidades cometidas, passou a se utilizar de outras empresas para realizar as importações de seu interesse. A importadora L.C.SILVA foi uma delas, já que em diligência realizada no seu endereço ficou constatado que referida empresa nunca funcionou de fato no local.

Essa constatação motivou a instauração de procedimento especial de controle aduaneiro para as cargas importadas pelas Declarações de Importação nº 08/1047973-1, 08/0913854-3 e 08/0913760-1, e ainda de outra carga, amparada pelo Conhecimento de Carga MOLU101331615. Embora a importadora L.C.SILVA tenha sido intimada a prestar informações acerca do seu efetivo funcionamento e operações, bem como a apresentar documentação bancária, comercial e contábil, não se manifestou, deixando assim de atender às intimações fiscais.

Inspeção radiológica realizada nas cargas objeto do procedimento especial, seguida de desova acompanhada dos contêineres constatou, entre outras irregularidades, que em embalagens individuais verificadas foi encontrada referência clara a empresa diversa do importador como sendo responsável pelos bens, condição incompatível com a modalidade declarada no despacho de importação respectivo.

Pelo fato de a importadora não haver respondido às intimações fiscais, e buscando maiores esclarecimentos acerca das operações sob análise, foram intimados o transportador, a Wilson, Sons Agência Marítima Ltda; o despachante aduaneiro,

Fernando Alves Julião e o sócio administrador da empresa, o Sr. Luiz Carlos Silva. Este último não respondeu à intimação.

Uma das cargas objeto do procedimento fiscal (amparada pelo B/L MOLU101331615), que havia chegado ao Porto de Paranaguá, em 20/05/2008, foi devolvida à China, com embarque em 14/10/2008, em flagrante descumprimento à última decisão emitida pela fiscalização. Conforme *e-mail* fornecido pelo transportador, o despachante aduaneiro Fernando Alves Julião informou como responsável pelo pagamento de *demurrage* do contêiner o Sr. Jiang Nanxiong, sócio da empresa autuada.

Relata a fiscalização que, entre agosto de 2007 e agosto de 2008, a empresa JIANG NANXIONG, e seu proprietário homônimo, tiveram diversas operações submetidas aos procedimentos especiais aduaneiros previstos na IN 206/02. Em sua maioria, as importações referiam-se às gaiolas de passarinho e canetas esferográficas, mas outros produtos de bazar como relógios de pulso e de mesa também eram importados. Os resultados apontaram para uma série de irregularidades, dentre eles a não comprovação de recursos utilizados na importação e a prática de subfaturamento e utilização de documentos falsos no curso do despacho, o que motivou a lavratura de outros autos de infração. Posteriormente, a empresa acabou por abandonar cargas que já havia descarregado no Terminal de Contêineres de Paranaguá (TCP), mas para as quais ainda não havia iniciado o despacho de importação.

Ainda em 2007, o empresário Jiang Nanxiong teria tentado outro subterfúgio para prosseguir com suas importações ilícitas de gaiolas e canetas: a utilização de uma empresa interposta, a MARCELO FERNANDES DE SOUZA IMPORTADORA. Esse esquema, entretanto, também foi objeto de autuação pelo fisco.

Após a autuação da MARCELO FERNANDES DE SOUZA IMPORTADORA, as investigações da Alfândega de Paranaguá indicaram que duas novas empresas foram escolhidas para continuar o esquema fraudulento: a ALAMO COMERCIAL IMPORT & EXPORT LTDA e a L.C.SILVA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO. Todas as importações dessas empresas, até um determinado período, foram feitas do mesmo exportador:

YIWU QIHUI IMPORT & EXPORT CO. LTD., que só possui essas empresas como clientes no Brasil. Posteriormente, foram importadas mercadorias do exportador ZHEJIANG LISHUI KAIDA IMPORT & EXPORT CO. LTD., típicas do *portfolio* de mercadorias de JIANG NANXIONG, cujas clientes no Brasil são apenas ALAMO e L.C. SILVA.

Diligências realizadas no estabelecimento da ALAMO encontraram notas fiscais de venda para as empresas JIANG NANXIONG, AILTON LEME CARDOSO PRESENTES ME e GUO RUOBING PRESENTES ME. Algumas características das operações chamam a atenção: (i) em todas as operações, à exceção da última, a entrada e a saída da mercadoria se dão no mesmo dia ou em um intervalo máximo de dois dias; (ii) nas quatro primeiras operações, as mercadorias saem todas para o mesmo destinatário, como se já houvessem sido previamente encomendadas; (iii) a margem de lucro nas duas últimas operações é a mesma, embora realizadas com empresas distintas.

Buscando mais informações sobre a AILTON LEME, a fiscalização verificou que a empresa se localiza na rua Barão de Duprat, 126 - mesmo endereço das empresas JIANG NANXIONG e MARCELO FERNANDES. Curiosamente, foi o empresário Marcelo Fernandes de Souza o responsável pelo registro do site da empresa AILTON LEME, conforme o site Registro.br. Referida empresa, apesar de ter como nome fantasia "Fortpen Imports", não possui e nunca possuiu habilitação para operar no comércio exterior, sequer como encomendante ou adquirente de produtos trazidos por outras importadoras.

Demonstrada a vinculação da AILTON LEME com o crescente grupo de empresas interpostas ligadas às importações de canetas, gaiolas de passarinho e demais artigos de bazar, passou-se o foco à empresa GUO RUOBING. Criada há menos de dois anos, a empresa também não tem habilitação para atuar no comércio exterior, e salvo o fato de ter o mesmo contador da empresa AILTON LEME e estar situada a poucos metros do prédio-sede do grupo de JIANG, possuiria poucos vínculos aparentes com o grupo ligado ao empresário Jiang Nanxiong. Porém, em uma conferência física realizada nas cargas da L.C. SILVA, verificou-se que as mercadorias já estavam endereçadas à GUO RUOBING, mostrando que a empresa era a real adquirente da carga. Dada a similitude do modo de operar da L.C. SILVA e da ALAMO, há fortes indícios de que a GUO RUOBING também faça parte do esquema montado para fraudar o controle às importações brasileiro.

Em relação ao terceiro fornecedor da importadora ostensiva L.C.SILVA, o exportador TONGYUAN INTERNATIONAL TRADE CO.,LTD, verificou-se que as únicas vendas efetuadas tendo como destino o Brasil foram aquelas destinadas à empresa LC SILVA.

Outro ponto em comum observado entre todas as empresas que fazem parte do grupo ligado ao empresário Jiang Nanxiong (ou ao grupo econômico a quem ele representa) é o despachante Fernando Alves Julião.

De todo o exposto, concluiu a fiscalização que a empresa L.C.SILVA não possui, nem nunca possuiu capacidade operacional, e que seu papel limitava-se a simples prestação de serviço de "aluguel" de seu nome, permitindo, desta maneira, que os reais interessados dispusessem de um CNPJ autorizado pela Receita Federal a efetuar importações no limite de US\$ 150.000,00 por semestre. Nesse sentido, a cessão de seu nome tinha como objetivo primário a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias: o grupo econômico sediado em São Paulo, ligado ao comércio informal da Rua 25 de março e cercanias, cujo principal responsável operacional perante a Alfândega em Paranaguá é o empresário Jiang Nanxiong.

Em consequência, foi lavrado o presente auto de infração em face da real adquirente para aplicação da multa de conversão da penalidade de perdimento às mercadorias reexportadas, originalmente amparadas pelo Conhecimento de Carga MOLU101331615, perfazendo o valor total do crédito tributário exigido R\$ 31.707,28.

Cientificada do auto de infração, em 03/05/2010, a interessada apresentou impugnação, em 21/05/2010, juntada às fls. 378 e seguintes, alegando em síntese que:

- a) é parte ilegítima para figurar no polo passivo da autuação, haja vista não ser a responsável pela importação;
- b) a hipótese de "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação" não está caracterizada, não passando de especulação, em razão, possivelmente, da diligência inexistente na sede da matriz da importadora sob investigação;
- c) o fato das empresas ora impugnante e a importadora possuírem em comum o mesmo despachante não pode ser suficiente para que se caracterize a acusação realizada pela Receita Federal do Brasil;
- d) o que parece ter ocorrido é um erro no encaminhamento de informações por parte do despachante, tendo em vista que este, entre outras, atende as duas importadoras.

Corroborar para tanto o termo de declaração RPF 09.1.78.00-2008-00342-3, no qual o Sr. Fernando Alves Julião, categoricamente afirma que "... (23) QUE as mercadorias da L. C. SILVA não tem qualquer relação com a JIANG NANXIONG...";

e) L.C. SILVA e ALAMO não são empresas de fachada e o fato de importarem o mesmo tipo de mercadoria antes importada pela impugnante em nada implica.

Aliás, os produtos importados eram os mais variados, e o fato de o exportador possuir um, dois

ou cem clientes não implica que o comprador seja sempre o mesmo, ou que esteja utilizando outras empresas para realizar a importação;

f) também é irrelevante o fato de que três empresas que atuam no mesmo prédio comercial tenham adquirido mercadoria de uma importadora que sequer é mencionada na importação sob investigação. Aliás, a única utilidade de tais informações é corroborar para uma constatação da própria Receita Federal do Brasil, a de que os produtos importados são distribuídos para pequenos vendedores na Rua 25 de março em São Paulo;

g) para tentar fundamentar suas suposições, a Receita Federal do Brasil, tenta atribuir ao Sr. Fernando Alves Julião uma "exclusividade" de atendimento ao Sr. Jiang Nanxiong, o que não pode ser precisado pela ora impugnante, contudo das informações constantes nos autos vê-se que prestava serviços a outros importadores, o que por si só descaracteriza tal argumentação;

h) a tentativa de ligar a impugnante com a importadora, através dos exportadores, não condiz com a realidade. A RFB concluiu que uma das exportadoras, TONGYUAN INTERNATIONAL TRADE CO. LTD, aparentemente iniciava sua atuação como exportadora para o Brasil, eis que seu primeiro cliente era a L. C. SILVA. Em relação às demais exportadoras, resta provado que somente uma havia efetuado transações com o ora impugnante, notadamente a ZHEJIAN LISHUI KAIDA IMPORT & EXPORT CO. LTD, o que significa dizer que inexistente a relação desta com a importadora dos bens objeto de importação relacionados no presente auto de infração. Por oportuno, ressalte-se que a mercadoria objeto da devolução em comento, fora objeto de exportação da YIWU QIHUI IMPORT & EXPORT CO. LTD, empresa que segundo a própria RFB nos presentes autos nunca realizou nenhum tipo de transação com a ora impugnante;

i) não tem condições nem legitimidade para impugnar a afirmação do fisco de que L.C. SILVA não possui capacidade operacional, nem sobre as razões que levaram a empresa a deixar de se manifestar;

j) a acusação de que a impugnante tenha praticado interposição fraudulenta não passa de tese conspiratória e suposição;

k) diante da falta de amparo legal e fático, requer sua exclusão do polo passivo da presente autuação.

Todos os números de folhas citados neste acórdão são os atribuídos pelo "e-processo".

A 12ª Turma da DRJ/SPO proferiu acórdão nº16-85.364, em 23 de janeiro de 2019 (e-fls. 402), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Data do fato gerador: 29/09/2008

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO
REAL ADQUIRENTE.

Caracterizada a ocultação do real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora como a real adquirente, à

penalidade de perdimento das mercadorias, a ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi notificada em 14 de fevereiro de 2019, conforme AR de fls. 421, e apresentou Recurso Voluntário, em 28 de março de 2019 (fls. 424), no qual afirma que as provas trazidas aos autos correspondem a indícios, e fatos comezinhos à realidade operacional e comercial nas operações transnacionais, e que em nenhum momento foi comprovada a incapacidade financeira da importadora, bem como outros pontos de prova sem força para embasar o auto lavrado; aplicação da interpretação restritiva da lei tributária; primazia aos princípios da legalidade e tipicidade, dado o argumento de combate às presunções apontadas no processo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Inicialmente, é preciso tratar de forma expressa a tempestividade do Recurso Voluntário, posto que no relatório é dito que o contribuinte tomou ciência no dia 14 de fevereiro e protocolou o recurso no dia 28 de março, de 2019.

O recorrente foi notificado, com AR juntado aos autos, em 14 de fevereiro de 2019, contudo, não apenas do conteúdo do Acórdão de primeira instância, mas do comunicado de fls. 418, que dizia respeito à publicação de edital para intimação (publicado em 11 de fevereiro de 2019), com a reserva da consideração do dia 26 de fevereiro de 2019, como data da ciência, e, conseqüentemente, início da contagem do prazo.

Em que pese o recebimento da correspondência na data de 14 de fevereiro, considero para o presente processo o marco inicial de 26 de fevereiro para contagem do prazo para apresentação do Recurso Voluntário, tendo o contribuinte, cumprido com o respectivo lapso temporal.

Superada a questão da tempestividade, passo à análise do caso.

A controvérsia cinge-se em dois pilares: i) ocorrência da prescrição intercorrente (considerando a natureza da multa aqui aplicada), e, ii) análise do conjunto probatório acostados aos autos pela fiscalização, para embasamento da lavratura do auto de infração de interposição fraudulenta comprovada, nos termos do artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976.

Antes de adentrar no meu entendimento sobre a prescrição intercorrente, é importante registrar que a multa aqui discutida é a de conversão de perdimento em valor aduaneiro, em razão da impossibilidade de apreensão da mercadoria, oriunda de uma operação

de interposição fraudulenta, nos termos do artigo 23, parágrafo 3º, do Decreto-lei 1.455/1976, e que, a considero de natureza administrativa/aduaneira, firmando, portanto, na esteira de toda exposição colocada a seguir, que é crédito não tributário.

Preliminar de mérito – Prescrição intercorrente

Conforme já esposado em outros casos de multas aduaneiras, entendo no sentido da ocorrência da prescrição intercorrente, aqui suscitada de ofício, prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, tendo em vista a natureza não tributária do crédito discutido, afastando, em consequência, a aplicabilidade da Súmula CARF nº 11, conforme as razões a seguir expostas

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 n.º 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;

viii) e, finalmente, a conclusão compilada das exaustivas razões pelas quais entendo ser devido o afastamento da Súmula CARF n.º 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 1868¹.

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.”²

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.³

¹ 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.

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

³ 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 n.º 11, em seu conteúdo, se utiliza do PROCESSO administrativo fiscal, enquanto que o parágrafo 1.º, do artigo 1.º, da Lei 9.873/1999, utiliza-se do PROCEDIMENTO administrativo.

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

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

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

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

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

ii) Crédito Tributário x Crédito não tributário

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

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

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

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

Na própria Carta Magna, há contundente distinção dos dispositivos que tratam a esfera tributária – com início no artigo 145, que inaugura o Título VI, “Da tributação e do Orçamento, Capítulo I, Do Sistema Tributário Nacional, e vai até o artigo 162, da esfera aduaneira, como supracitada acima, pelo artigo 237⁴.

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 estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas

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

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 n.º 260/2020, que regulamentou a proclamação do resultado nas hipóteses de empate na votação.

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

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

Diferencia-se, quase de forma cartesiana, as figuras contidas no processo administrativo, que são ou serão objetos do contencioso – o conteúdo relativo ao direito material, do processo em si, que é feito das regras de natureza evidentemente processual e que tratarão apenas das ferramentas utilizadas para o desenvolvimento e encerramento do litígio.

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

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

Explico:

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

Artigo 1º — Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.
§1º. Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

(...)

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

As normas acima 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 dispendido 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 tema⁵, 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.

⁵ 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>.

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**⁶.

Como bem esclarecido pelo ex-conselheiro Carlos Daniel, em artigo publicado sobre o tema⁷:

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 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 conseqüente constituição definitiva do crédito tributário.

⁶ 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>.

⁷ 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>

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 Justiça⁸, respectivo instituto se aplica de forma análoga, bem como, já mencionado nos tópicos anteriores, o caminho processual a ser percorrido

⁸ 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 datécnica integrativa da analogia.

pela multa administrativa será aquele disposto no Decreto 70.235/1972, por remissão, assim como outros institutos também são tratados por tal rito⁹.

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 Civil¹⁰.

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).

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:

⁹ 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).

¹⁰ 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;

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

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

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

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

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

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

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

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

No que diz respeito à preliminar da ocorrência da prescrição intercorrente, perfilando a reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos, entendo-a inadmissível, especialmente em face da não-comprovação da omissão da

autoridade administrativa, invocando dita jurisprudência, entre outras decisões, a do Acórdão n.º 202-03.600.

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

O relator do caso invoca a Súmula 153, do TRF¹¹:

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

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

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

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

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

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

¹¹ 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.

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

Ademais, **súmula não é lei.**

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.¹²

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

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

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

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

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

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

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

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 Conselheiros¹³.

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

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

No presente caso, valho-me da prerrogativa de utilização do *distinguishing*, para afastar a Súmula CARF nº 11 - em que pese aplicável aos casos de natureza tributária, considerando que, a prescrição intercorrente se aplica à multa aduaneira, disposta no artigo 23, parágrafo 3º, do Decreto-lei 1.455/1976 – 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.

¹³ 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.

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 n.º 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 Regionais Federais - no mesmo sentido do entendimento aqui esposado – aplicação da prescrição intercorrente aos casos de natureza não tributária:

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 n.º 1.096/10) não deixou de tratar o ato como infração, nem cominou penalidade menos severa, mas apenas previu um prazo maior para o cumprimento da obrigação.

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

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

10. Na prestação de informações fora do prazo estipulado, em sendo elemento autônomo e formal, a infração já se encontra perfectibilizada, inexistindo comportamento posterior do infrator que venha a ilidir a necessidade da punição. Ao contrário, admitir a denúncia espontânea no caso implicaria em tornar o prazo estipulado mera formalidade, afastada sempre que o administrado cumprisse a obrigação antes de ser devidamente penalizado.

11. O recurso da União Federal também não merece prosperar, pois, diante da natureza administrativa da infração em questão, é evidente a incidência da prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei n.º 9.873/99 quanto ao débito objeto do processo administrativo n.º 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 n.º 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 n.º 9.873/99 cuida da sistemática da prescrição da pretensão punitiva e da pretensão executória referidas ao poder de polícia sancionador da Administração Pública Federal. 2. Incide a prescrição prevista no artigo 1º, §1º da lei no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho que deliberem a respeito de providências voltadas à apuração dos fatos. Meros despachos ordinatórios de encaminhamento ou impulso do processo administrativo não configuram causa interruptiva do prazo prescricional. 3. O valor da verba sucumbencial devida pela União deve ser fixado de acordo com as regras do art. 85, §§ 2º a 5º, do NCPC. (TRF4 5002013-95.2016.4.04.7203, PRIMEIRA TURMA, Relator FRANCISCO DONIZETE GOMES, juntado aos autos em 28/08/2019

Na decisão supracitada, afirma o Desembargador:

(...)2. Prescrição. Multa administrativa

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

(...)

Desta forma, aplicam-se ao caso as disposições contidas na Lei n.º 9.873/99, 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 reger-se-á pelo prazo previsto na lei penal.

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

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

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

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

III - pela decisão condenatória recorrível.

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

(...)

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

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

"(...)

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

Em relação ao processo administrativo nº 12457.002016/2006-71 (evento 56), decorrente do Auto de Infração Aduaneiro nº 0910600/13737/04 (evento 56/PROCADM16 - fls. 101/106), extrai-se que a autuada apresentou defesa administrativa (evento 56/PROCADM16 - fls. 131/196) e em

07/12/2007 sobreveio decisão mantendo o crédito tributário exigido (evento 56/PROCADM25 - fls. 67/83).

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

Ocorre que entre a decisão condenatória recorrível, proferida em 10/12/2008, cuja intimação da autuada se deu em 18/05/2009 e a decisão final dos embargos em 20/08/2014, transcorreu prazo superior a 03 (três) anos para a finalização do procedimento, motivo pelo qual resta configurada a prescrição intercorrente a fulminar a pretensão de punir na seara administrativa.

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

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

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

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

Feitas tais considerações sobre a operacionalidade dos precedentes e o cotejo do conteúdo sumulado com o caso aqui julgado, bem como demonstradas exaustivamente as razões pelas quais entendo tecnicamente pelo afastamento da Súmula CARF n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 aduaneira aqui discutida, por tratar de crédito não tributário, e configurar-se evidente distinção do conteúdo previsto na Súmula CARF n.º 11, que se aplica tão somente aos créditos de natureza tributária.

No presente caso, considerando que a impugnação foi apresentada em 21 de maio de 2010, e a decisão da DRJ foi proferida em 23 de janeiro de 2019, decorrido o lapso temporal de mais de três anos entre respectiva defesa e julgamento de primeira instância, entendo pela ocorrência da prescrição intercorrente, e voto pela procedência do Recurso Voluntário.

Mérito

Se vencida na preliminar acima suscitada, passo à análise do mérito.

Destaco, inicialmente, que o auto aqui tratado dispõe sobre a multa proporcional ao valor aduaneiro, em razão da reexportação da mercadoria, que é oriunda de operação dotada de fraude ou simulação, com ocultação do real adquirente – e, por tal razão, imprescindível atravessarmos a análise da efetiva ocorrência de interposição.

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Acusa o fisco que a empresa Jiang Nanxiong Importadora se utilizou da empresa L.C. Silva Importação e Exportação, CNPJ 00.639.561/0001-35, para efetuar importações de seu interesse, especialmente porque a empresa Jiang foi autuada diversas vezes em Paranaguá, e buscava alternativas para internalizar as mercadorias no país.

Nesse sentido, e considerando o instituto que carrega o presente auto de infração, destaco, como já dito inicialmente, que para dirimirmos o litígio aqui posto, é necessário avaliarmos as provas colacionadas aos autos, face à necessária comprovação da figura da interposição acusada.

Para tanto, antes teço algumas considerações, que julgo importantes.

A interposição fraudulenta é prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976, e se configura mediante duas modalidades: a presumida (parágrafo 2º, do mesmo artigo citado), e a comprovada.

A segunda espécie demanda a prova inequívoca do real adquirente da mercadoria, mediante fraude ou simulação, ou seja, a operação trazida pela fiscalização no contexto do auto de infração aplicado deve relacionar elementos com força suficiente e necessários à demonstração da ocultação.

A ocultação do real adquirente pode ocorrer por diversas razões, sendo as mais recorrentes a quebra da cadeia do IPI – tendo em vista a equiparação a estabelecimento industrial (artigo 79, da MP 2.158-35/2001), e a burla aos controles aduaneiros, como por exemplo, a parametrização.

Para além das razões recorrentes em que as operações são fraudadas ou simuladas, tais ocorrências se dão no bojo de três modalidades de importação: importação por conta própria, importação por conta e ordem e importação por encomenda – cada qual com a sua peculiaridade e norma guia.

O documento necessário ao controle aduaneiro, e legalmente exigido do contribuinte nas operações internacionais, é a declaração de importação (DI), e aqui, no caso concreto, são tratadas três DIs: DI 08/091354-3 (11/07/2008); DI 08/0913760-1(18/06/2008) e DI 08/1047973-1 (18/06/2008).

Tais declarações apontavam as seguintes mercadorias importadas: mini lanterna, cortador de unha, grampos para cabelo, agulha de costura, abridor de garrafa, bolsas, estojo para celular, bolsa infantil, cantil, ornamento para mesa, relógio de parede, relógio de mesa, chaveiro de ferro, depilador manual, fone de ouvido, adaptador, estojo para caneta, caneta laser, estojo para MP3, marcadores com ponta de feltro.

O recorrente já havia sido fiscalizado em outras operações, e considerando a falsidade constatada em diversas importações, foi realizada inspeção radiológica nos containers relativos às DIs acima discriminadas, com a seguinte conclusão:

Falsidade na declaração da classificação fiscal, do preço efetivamente pago ou a pagar bem assim da Fatura apresentada: na visualização efetuada foram encontradas mercadorias com valores declarados de US\$ 0,01 a unidade (fones de ouvidos) ou por dúzia (kits de agulhas de mão), sendo que em nenhum caso foram declarados valores individuais superiores a US\$ 0,50; não obstante a origem e a qualidade dos bens, tal nível de preço mostra-se, no mínimo, incompatível com o que foi vislumbrado; e

Existência de ocultação do sujeito passivo, comprador ou de responsável pela operação: em embalagens individuais verificadas foi encontrada referência clara a empresa diversa do importador como sendo responsável pelos bens, condição incompatível com a modalidade declarada no despacho de importação respectivo;

Constatadas tais irregularidades, a fiscalização diligenciou, em 18 de setembro de 2008, ao endereço registrado pelo importador ostensivo:

“Chegando ao local os Auditores-Fiscais tentaram o acesso ao interior do endereço diligenciado, o qual se trata de residência e que, externa ou internamente, não ostentava qualquer identificação que relacionasse o local com existência de estabelecimento comercial ou industrial, formal ou informal. Tal acesso não foi possível, dado que, após vários toques na campainha, ninguém se apresentou para atendimento. Além disso, na visualização possível, por sobre o muro frontal, do interior do local, pôde se perceber a ausência de movimentação ou da presença de pessoas, ficando o local vazio naquele momento e pelo menos durante a permanência da Fiscalização nas imediações, em período de aproximadamente 01 (uma) hora. Durante esse tempo tampouco foi verificada a entrada, saída ou acesso de qualquer pessoa, veículo ou mercadoria.

Além da afirmação de que no local informado como físico para funcionamento do importador ostensivo, foi verificado junto aos vizinhos, qual seria a movimentação de pessoas no local, e que havia 2 meses que estava desocupado, e antes disso, residia uma família.

Ato contínuo, foi instaurado procedimento especial de controle aduaneiro para todas as declarações de importação, com a solicitação enviada ao contribuinte – Termo de Intimação SAFIA nº 244/2008, para que apresentasse os documentos: comprovação do seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente de mercadoria importada, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; documentação comprobatória de operação de importação efetuada pela empresa; extrato de movimentação de todas as contas correntes bancárias da empresa no período de janeiro de 2007 a agosto de 2008, e livros diário e razão dos anos de 2007 e 2008.

Em 09/10/2008, a fiscalização emitiu nova exigência, através da Intimação SAFIA 245/2008, desta vez relacionada à inspeção da mercadoria. Não há ciência de tal Intimação, uma vez que o importador ostensivo não mais compareceu às dependências da Alfândega da Receita Federal de Paranaguá para acompanhar o andamento do procedimento especial, limitando-se a protocolar algumas solicitações junto à Secretaria da Alfândega, igualmente sem retornar para ser cientificado de eventual resposta da fiscalização.

Em 21 de janeiro de 2009, considerando a inexistência de resposta quanto às intimações enviadas para o importador ostensivo, foram emitidas novas intimações, dessa vez encaminhadas ao transportador – Wilson, Sons Agência Marítima Ltda, despachante aduaneiro Fernando Alves Julião e para o sócio administrador da empresa, Sr. Luiz Carlos Silva.

A única intimação não atendida – em que pese comprovadamente recebida, foi a do sócio administrador da empresa, Sr. Luiz Carlos Silva.

A resposta dada pelo transportador revelou que, a carga relativa ao CE- Mercante 160807194489360, que se trata de carga sem registro de DI, para qual foi instaurada o procedimento especial, foi reexportada em 14/10/2008.

Para melhor entender, a fiscalização demonstra a ordem cronológica do transporte das cargas aqui discutidas:

Para melhor entendimento, segue histórico cronológico da movimentação da carga nos dias:

1. 20/05/2008 – chegada da carga no Porto de Paranaguá, oriunda da China, amparada pelo B/L MOLU101331615;
2. 03/09/2008 - solicitação de devolução da mercadoria ao exterior – PAF 10907.002115/2008-44;
3. 10/09/2008 – emitida autorização da devolução da mercadoria;
4. 18/09/2008 – email (fornecido pelo transportador Wilson Son's em resposta à Intimação 21/2009, fls. 304) do despachante Fernando Alves Julião solicitando contratação de transporte para a carga. Nesta mensagem o Sr. Fernando Alves Julião informa como responsável pelo pagamento de *demurrage* do contêiner o Sr. Jiang Nanxiong, sócio da empresa JIANG NANXIONG IMPORTADORA;
5. 08/10/2008 – ciência dada ao representante da empresa, Sr. Fernando Alves Julião, da instauração de procedimento especial e RETENÇÃO da carga acobertada pelo B/L MOLU101331615, PAF 10907.002115/2008-44, juntamente com as cargas amparadas pelas DI's nº 08/1047973-1, 08/0913854-3 e 08/0913760-1;
6. 14/10/2008 – embarque da carga ao exterior, em flagrante descumprimento à última decisão emitida pela fiscalização em relação à carga, qual seja, a RETENÇÃO.

Não só, foram colhidas informações prestadas pelo despachante aduaneiro, Sr. Fernando Alves Julião, nas quais afirma que era mero representante legal da empresa L.C Silva, que só atua profissionalmente como despachante, que desconhecia os procedimentos especiais instaurados e as divergências constantes das mercadorias verificadas, que o pagamento das despesas são depositadas na conta da comissária a qual presta serviço (DESPMAR).

A ligação entre as empresas recorrente e a empresa considerada importador ostensivo – Jiang Nanxiong e L.C. Silva, foi constatada mediante operações fiscalizatórias realizadas em Paranaguá, especialmente em razão da empresa Jiang ter sido limitada às operações de importação – pelas numerosas fraudes cometidas, e a evidente utilização de outras empresas de fachada para continuidade dessas operações.

As cargas que eram retidas no Porto de Paranaguá, tendo sido solicitada a exportação das mercadorias por suposta quebra de contrato de compra e venda, que foi negada em razão da ocorrência de falsa declaração de conteúdo.

Não só, verificou-se que a mesma empresa – Zhejian Lishui Kaida Import & Expor CO, exportou tais cargas a dois únicos clientes: Jian Nanxiong e LC.Silva, com canetas esferográficas e produtos de bazar – tipicamente comercializados em lojas de 1,99 (especificamente com grande volume na Rua 25 de Março, localizada no centro de São Paulo), além da constatação de que o empresário sócio administrador da empresa L.C Silva, em período anterior, já importou pneus, que era sua atividade preponderante, conforme depoimentos colhidos dos vizinhos e do próprio despachante aduaneiro.

Constata-se também que, em uma das operações realizadas na empresa recorrente, com relação à empresa Álamo, há comercialização de mercadorias – comprovadas através de notas emitidas em curtos intervalos (2 dias) para a empresa Jiang Nanxiong, que a margem de

lucro das operações entre essa e outra empresa é idêntica, e que, por fim, as empresas estão situadas no mesmo endereço.

Denota-se que, inúmeras empresas compõem o “grupo econômico” montado pela empresa Jiang Nanxiong – Álamo, Guo Ruobing, L.C Silva, para operacionalizar importações diretas, que na verdade são importações por encomenda travestidas, especialmente para burla dos mecanismos do controle aduaneiro.

Importante ressaltar que o despachante aduaneiro, Sr. Fernando Alves Julião, atendia à operacionalização de todas as empresas supracitadas.

Concluiu-se que:

No caso em tela, em relação às mercadorias das DI's e às mercadorias amparadas pelos B/Ls; para o qual a L.C.SILVA pretendia registrar DI mas depois optou por tentar devolver ao exterior - com êxito, porém de maneira irregular - após perceber que seria alvo da Fiscalização, houve o cometimento das infrações descritas no artigo 23, incisos IV e V, do DL nº 1.455/76 pela simulação cometida tencionando a ocultação dos reais sujeitos passivos e a apresentação de documento falso necessário ao desembaraço.

A análise realizada pela fiscalização, a meu ver, cumpriu com a demonstração da operação, mediante utilização de pessoa interposta – ocultação do real adquirente das mercadorias, não só por uma prova isolada, mas pelo conjunto e pela construção que foi feita em relação a todas as pessoas jurídicas envolvidas com o recorrente.

Denota-se que, na interposição fraudulenta, um forte indício – e destaque aqui a utilização do termo indício, quando tal afirmação é considerada, como dito, de forma isolada, é a assunção do ônus dos custos da importação por quem, de fato, está por trás de toda a operação, como no caso, o pagamento do demurrage de todas as cargas que foram reexportadas (fls. 309):

1 - Solicito fechamento de praçapara 01 container de 40^ para embarque no navio Kota Karim, previsto em Pgua. 07/10/08.

Exportador .- L.C.SILVA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Rua. Guadalajara, nr. 539
Araucaria - Parana - Brasil
CNPJ. 00.639.561/0001-35

2 - Para acerto de demurrage contactar.

Sr. Jiang Nanxiong
Fone .- (011) 9946-2783 ou (011) 7716-0270

ou

Sr. Fernando Alves Julião - Procurador e Despachante Aduaneiro.
Fone .- (041) 3423-3151 / Cel. 9615-9111
E-mail.- fernandoalves@onda.com.br

3 - Solicito a Mol Brasil, a reutilização do container FSCU-636151-9, vindo de importação do navio Mol Miracle, vg. 4029A em 29/04/2008, amparado pelo conhecimento marítimo nr.

MOLU101331615. Informo que esta unidade sera utilizado paraa re-exportação no navio Kota Karim, vg. 6310B, gostaríamos de salientar que as unidades mencionadas, encontram-se em boas condições de uso, sendo de responsabilidade de nossa empresa qualquer avaria encontrada, isentando assim, a Wilson Sons Agencia Maritima e a sua representada Mol (Brasil) de quaisquer responsabilidade sobre eventuais danos que venham a ser encontradas nos equipamentos citados.

Nesse sentido, bem caminho a decisão de primeira instância, que, em resumo de todas as provas acima esmiuçadas:

- 1) diligência realizada na sede do estabelecimento comercial da empresa importadora L.C. SILVA constatou que a empresa não funciona nem nunca funcionou naquele endereço (vide docs. fls. 252/264);
- 2) intimada a prestar informações acerca do seu efetivo funcionamento e operações, bem como a apresentar documentação bancária, comercial e contábil, a importadora L.C. SILVA, bem como seu sócio, não se manifestaram, deixando assim de atender às intimações fiscais (vide docs. fls. 265/288);
- 3) em resposta à Intimação Fiscal Safia nº 21/2009, o transportador da carga objeto de autuação, WILSON, SONS, AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA, apresentou cópia de *e-mail* de recepção do *draft* do conhecimento de embarque referente à reexportação, pelo qual o despachante aduaneiro, **Fernando Alves Julião**, informou como pessoa responsável para acerto do valor de demurrage, o Sr. **Jiang Nanxiong** (vide docs. fls. 303/348);
- 4) histórico de diversas autuações em nome da empresa JIANG NANXIONG, por práticas irregulares em operações de comércio exterior, envolvendo, inclusive, a utilização de interpostas pessoas.
- 5) a importadora L.C. SILVA revelou trata-se de empresa de fachada, haja vista não ter sido encontrada no endereço indicado como sua sede, além de não ter respondido às intimações fiscais no sentido de comprovar seu efetivo funcionamento e fornecer informações acerca de suas operações;
- 6) quem efetivamente arcou com os custos da reexportação das mercadorias foi a empresa JIANG NANXIONG, na pessoa de seu proprietário homônimo, conforme faz prova incontestemente a cópia do e-mail juntada à fl. 309;
- 7) o histórico de irregularidades fiscais cometidas pela empresa JIANG NANXIONG em operações de comércio exterior, bem como a tentativa de utilizar-se de interpostas pessoas para continuar com suas operações, confirma sua condição de real adquirente na operação sob comento, desta vez tentando se utilizar da empresa de fachada L.C. SILVA. Se assim não fosse, como explicar que tenha arcado com o custo do demurrage referente à carga reexportada?

Para a interposição, é necessária a prova da materialidade, destaca-se que a instrução deve demonstrar de forma evidente a ocultação, mediante fraude ou simulação, na importação ou exportação, do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Nesse ponto é importante comprovar fraude ou simulação.

E, para fraude, considera-se a disposição normativa contida no art. 72, da Lei nº 4.502/1964, que determina fraude como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais.

A simulação – que corriqueiramente gera discussão na esfera do planejamento tributário e de sua definição – é disposta, de forma clássica, no art. 167, §1º, do Código Civil, de modo que falarmos de simulação de um negócio jurídico significa formalizar algo diferente da realidade dos fatos, dando-lhe uma forma jurídica não correspondente à respectiva realidade, com objetivo de lesar terceiro.

E como a prova deve ser feita nesses casos?

Segundo o Professor Rodrigo Mineiro, num artigo específico sobre as provas analisadas nos processos de interposição, para configuração da infração, podem ser considerados: i) o suposto adquirente da mercadoria e intermediário entre o importador e o encomendante utilizou recursos repassados pelo encomendante oculto, para adquirir mercadorias no exterior; ii) o suposto adquirente e intermediário não apresentava capacidade operacional e econômico-financeira para realizar as operações declaradas por sua conta e ordem; iii) nas operações de revenda das mercadorias, realizadas no mercado interno, ao encomendante predeterminado, foram praticados preços artificialmente subfaturados, com a evidente finalidade de fraudar o pagamento dos tributos devidos nas respectivas operações; iv) a exclusão do encomendante predeterminado da condição de contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial, com a consequente quebra da cadeia de incidência do imposto; e v) a obtenção de benefícios indevidos de programas de incentivo fiscal concedidos pelos Estados.

Vê-se, a dilação probatória, nos casos de interposição, é temerária se posta à disposição de critérios preestabelecidos, ou de uma uniformização de quais documentos devem ser considerados para configuração da simulação ou fraude. Embora tenhamos algum parâmetro na jurisprudência dos tribunais administrativos – não há como afirmar que um tipo de prova é determinante à comprovação da operação em sua realidade, sendo que cada caso carrega sua própria universalidade.

No caso em comento, vê-se que, o fato do recorrente assumir o pagamento do custo com demurrage no que diz respeito à carga exportada, somado ao fato de que a fiscalização em diligência constatou que a empresa L.C Silva não existe no local onde informa seu funcionamento e sua operacionalização (com fotos de uma simples residência, sem qualquer movimentação ou identificação empresarial, ou qualquer característica comercial ou localização em prédio comercial); somado também ao fato de que o recorrente foi e continua sendo fiscalizado pelas operações no Porto de Paranaguá com reincidentes utilizações de empresas de fachada, considerando a dificuldade que enfrenta no controle aduaneiro da entrada de mercadorias chinesas; além disso, soma-se também às informações dadas pelo despachante

aduaneiro e pelos vizinhos acionados na diligência da empresa L.C Silva, de que o Sr. Luiz Carlos não tinha qualquer correlação com a importação de mercadorias comercializadas em 1,99, mas sim, tão somente pneus, bem como que respectivo despachante atua no fronte das operações da Jiang com diversas empresas, a inexistência de capacidade da empresa L.C Silva para realizar as importações na monta em que foram realizadas, dentre as inúmeras constatações e os robustos documentos colacionados aos autos, já enseja um suporte fático probatório relevante para configuração da utilização de terceiro, de forma a ocultar o verdadeiro adquirente que está realizando essas operações de importação.

Não se trata, portanto, de uma análise isolada de cada um dos fatores presentes, como encaminha o recorrente em seu recurso, quando dispõe de cada uma das figuras operacionais, com a mera afirmação de que se trata de conduta corriqueira em operações internacionais, tal como o faz parecer com a arguição do “despachante exclusivo”.

Nesse sentido, comprovada a configuração da interposição fraudulenta, e a ilegal reexportação da mercadoria fruto da operação simulada, tendo em vista a impossibilidade de sua apreensão – conforme documentos que também comprovam o embarque das mercadorias com destino à China – mediante solicitação expressa da pessoa jurídica aqui considerada como importador ostensivo (L.C. Silva), correta a aplicação da multa prevista no parágrafo 1º, do artigo 23, do Decreto-lei 1.455/1976.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Régis Venter, Redator.

Cumpr-me redigir o voto vencedor quanto à preliminar/prejudicial de mérito acerca da alegada ocorrência da prescrição intercorrente de que trata o artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.873/1999, oportunamente transcrito no voto vencido.

Em que pesem os robustos fundamentos muito esposados no voto vencido, o entendimento da maioria do colegiado segue em sentido contrário. Isso porque se entende que referido dispositivo legal não se aplica aos processos submetidos ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências (PAF).

Com efeito, o entendimento aqui defendido é no sentido de que a hipótese legal de prescrição intercorrente reporta-se aos específicos processos administrativos de sanções punitivas administrativas sem natureza tributária, como dispôs expressamente o art. 1º-A do diploma legal em referência, incluído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, *verbis*:

Lei nº 9.873/1999:

(...)

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.

Por outro lado, como dito, o processo administrativo fiscal (tributário/aduaneiro), regula-se especificamente pelo Decreto n.º 70.235/72, recepcionado pela nova ordem constitucional com força de lei. Prescreve o seu artigo 1º, *verbis*:

Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Ora, o presente processo foi inaugurado justamente para recepcionar auto de infração de exigência de multa regulamentar, no importe de R\$ 5.000,00, de natureza tributária (trata-se de crédito tributário).

E o artigo 7º do mesmo diploma legal, no seu inciso III, reporta-se especificamente ao procedimento fiscal aduaneiro.

Por fim, o artigo 768 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759, de 5 de fevereiro de 2009), dispõe expressamente, *in litteris*:

Art. 768. A determinação e a exigência dos créditos tributários decorrentes de infração às normas deste Decreto serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, na forma do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Decreto-Lei n.º 822, de 5 de setembro de 1969, art. 2º; e Lei n.º 10.336, de 2001, art. 13, parágrafo único).

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

Demais disso, a matéria da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal está pacificada neste E. CARF, por meio da Súmula CARF n.º 11, cujo verbete segue transcrito:

Súmula CARF n.º 11 : Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Como se observa, por força da Portaria MF n.º 277/2018, referida Súmula tem efeito vinculante em relação à administração tributária federal, abarcando, assim, as decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (contra a qual a recorrente expressamente se opôs em face do longo transcurso de tempo havido entre o protocolo da sua impugnação e o julgamento pela instância *a quo*), bem como pela Procuradoria da Fazenda Nacional, além das decisões deste E. CARF, evidentemente.

Oportuno registrar, de toda forma, que na reunião do Pleno do CARF, realizada no dia 06/08/2021, foi rejeitada a proposta de alteração do enunciado da Súmula em referência (no sentido de restringir sua aplicação aos processos administrativos fiscais que tratassem especificamente de créditos tributários), afastando assim, no ponto, a hipótese de *distinguishing*

adotada no voto vencedor, ainda que se considere que a multa regulamentar não tenha natureza tributária, entendimento este que aqui não se compartilha.

Nesses termos, rejeito a preliminar/prejudicial de mérito arguida de ofício pela relatora.

(assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter