



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.006829/2010-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3002-002.150 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente MMD SERVICOS E SOLUCOES EM SISTEMAS DE INCENDIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

**DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À
IMPORTAÇÃO. CESSÃO DE NOME A TERCEIROS. MULTA.**

Restando comprovada a cessão de nome para operações de importação, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, regulamentada pelo Decreto 6.759/2009 (RA), punida com a multa de 10% das operações.

**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.

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.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter – Presidente e Redator

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Regis Venter (Presidente), Mariel Orsi Gameiro, Carlos Delson Santiago e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de aplicação de multa regulamentar decorrente de cessão do nome da pessoa jurídica com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários no valor total de R\$ 9.216,25. Fundamento Legal discriminado à fl.02.

De acordo com a Fiscalização, a interessada cedeu seu nome para a realização de operação de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários na operação de importação.

O procedimento fiscal identificou que a Empresa (Pessoa Jurídica), devidamente identificada, cedeu seu nome para a realização de operação de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários na operação de importação.

Em razão da irregularidade apontada procedeu-se à aplicação da multa, no montante de 10% (dez por cento) do valor de cada operação, à pessoa jurídica em tela ao ceder seu nome para a realização de negócios de comércio exterior em que se acoberte os reais intervenientes ou beneficiários nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007.

Intimada da exação em tela 02/02/2011 (fl.31), a autuada/importadora apresentou impugnação em 02/03/2011 (fls.32 e ss), alegando, em síntese, que a multa não é cabível em razão de:

- Requer a suspensão do processo até a final decisão do AITGF no processo 11128.006127/2010-01;
 - A Fiscalização não pode requisitar documentos de períodos pretéritos para a comprovação de sua regularidade e nem para fins de verificação de possíveis irregularidades passadas;
 - A retenção das mercadorias e o início do procedimento de fiscalização especial ocorreram de forma irregular, pois não foram observados os critérios legais para a retenção e posterior solicitação de informações;
- A interessada não está obrigada a responder às intimações fiscais caso o MPF esteja destituído de motivação, razoabilidade e plausibilidade;
- Não é possível vincular pessoa jurídica à pessoa física com o fito de condicionar capacidade operacional da empresa vinculada, por possuírem personalidade jurídica distinta;
 - O procedimento amparado pela IN SRF nº 228/02 deve ser iniciado pela Repartição da matriz da impugnante, não por repartição sediada em localidade distinta;
 - Parte do empréstimo tomado pela impugnante do sócio Reginaldo Deliberati é proveniente de parte dos valores da transação imobiliária realizada (valor venal de R\$ 72.000,00 e vendido por R\$ 900.000,00);
 - A interessada promoveu a venda de mercadorias importadas para a KINGO COMERCIAL LTDA, a qual não se confunde com a detentora da marca "KINGO", empresa chinesa fabricante de tais produtos;
 - A impugnante não repassa as mercadorias apenas para a KINGO COMERCIAL LTDA;
 - Não pode ser aplicada a pena de perdimento apenas com base em presunções;
 - Pede a nulidade do ato por falta de prova de sua intenção dolosa bem como de causar dano ao erário.

A Quarta Turma da DRJ/SPO proferiu acórdão nº 16-84.485, em 24 de outubro de 2018 (e-fls. 291), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

**DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À
IMPORTAÇÃO. CESSÃO DE NOME A TERCEIROS. MULTA.**

Restando comprovada a cessão de nome para operações de importação, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, regulamentada pelo Decreto 6.759/2009 (RA), punida com a multa de 10% das operações.

A recorrente foi notificada em 10 de dezembro de 2018 (fl. 317), e apresentou recurso voluntário em 19 de dezembro de 2018 (fls. 318), no qual afirma, basicamente, que a decisão prolatada pela DRJ se apoia apenas em indícios, e não provas contundentes da interposição ocorrida, sem argumentos que diretamente se refiram à operação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Entendo que a controvérsia reside em dois pilares argumentativos: i) ocorrência de prescrição intercorrente; ii) ocorrência de interposição fraudulenta com a reflexa multa por cessão de nome a terceiro.

Tratarei em partes.

Da ocorrência da prescrição intercorrente

Conforme já esposado em outros casos de multas aduaneiras, entendo no sentido da ocorrência da prescrição intercorrente, 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;
- vii) 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

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.

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

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

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

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

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

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

Dessa premissa, conclui-se: o direito processual percorrido e arguido para sustentar a aplicação da Súmula CARF nº 11 aos processos que tratam de créditos de natureza não tributária, é equivocado, pois difere-se, quase que por óbvio, do direito material.

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

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

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>

ii) Crédito Tributário x Crédito não tributário

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

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

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

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

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

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.

§ 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 processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais”

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

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

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

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

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

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

E, nesse passo, em que direito tributário não é aduaneiro, e que os créditos não tributários são tratados por este, ainda que pela mesma ferramenta procedimental/processual, é que reside o meu entendimento sobre a aplicação da Súmula CARF nº 11, resguardado o peso dos demais argumentos que se complementam.

Explico:

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

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

(...)

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

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

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

Nesse sentido, o tratamento 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.

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

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>

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

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 de técnica integrativa da analogia.

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).

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:

***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*

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;

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.

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.

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.

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,

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

especialmente porque não exaure os fatos e os traços contidos no litígio, sendo passível, portanto, de interpretação.

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

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

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

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

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

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

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.

caso de co-titular não residente (acórdão 2802-003.123); à Súmula CARF n.º 66, nos casos de administração pública indireta (acórdão 9202-006.580); e quanto à Súmula CARF n.º 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 n.º 11 - em que pese aplicável aos casos de natureza tributária, considerando que, a prescrição intercorrente se aplica à multa regulamentar, disposta no artigo 107, do Regulamento Aduaneiro – conforme auto de infração discutido, por configurar-se como crédito não tributário.

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

Inclusive, não há sequer uma linha tênue que permeia a diferenciação das figuras *distinguishing* e *overruling*, delimitadas de forma pontual: vê-se que, a Súmula CARF 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 n.º 37/66, com redação dada pela Lei n.º 10.833/03.

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

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

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

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

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

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

10. Na prestação de informações fora do prazo estipulado, em sendo elemento autônomo e formal, a infração já se encontra perfectibilizada, inexistindo comportamento posterior do infrator que venha a ilidir a necessidade da

punição. Ao contrário, admitir a denúncia espontânea no caso implicaria em tornar o prazo estipulado mera formalidade, afastada sempre que o administrado cumprisse a obrigação antes de ser devidamente penalizado.

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

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

10. Decadência rejeitada. Agravos internos não providos.

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

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

Na decisão supracitada, afirma o Desembargador:

(...)2. Prescrição. Multa administrativa

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

(...)

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

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

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

§ 2º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição rege-se pelo prazo previsto na lei penal.

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

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

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

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

III - pela decisão condenatória recorrível.

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

(...)

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

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

"(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

v) Conclusões

E, em conclusão, para demonstrar todo exposto:

- i) Todo processo tem um procedimento, afirmação que respalda o cotejo e a ligação do conteúdo da norma prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, bem como a disposição contida na Súmula CARF nº 11;
- ii) Prescrição intercorrente é matéria de direito material – conforme dispõe o artigo 487, inciso II, do Código de Processo Civil;
- iii) Direito Tributário se difere do direito aduaneiro, considerando que aquele dispõe sobre créditos tributários, enquanto que este dispõe sobre créditos tributários e não tributários (multas administrativas);
- iv) Prescrição não é prescrição intercorrente, e é necessário observar os prazos a serem obedecidos em cada um dos institutos – resguardada a devida observância também à natureza jurídica, conforme dispõe o artigo 1º, da Lei 9.873/1999 (prescrição da pretensão punitiva do Estado – prazo para fins de constituição do ato infracional e da correlata sanção); o artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999 (prescrição intercorrente relativa à pretensão punitiva); e o artigo 174, do Código Tributário Nacional (prescrição da pretensão executória ocorrida após constituição definitiva do crédito tributário);
- v) O artigo 5º, da Lei 9.873/1999 dispõe sobre uma exceção: afirma que a prescrição intercorrente - prevista na mesma lei, não se aplica aos processos/procedimentos que tratam de créditos de natureza tributária. E, conseqüentemente, tal instituto se aplica aos processos/procedimento que tratam de créditos de natureza não tributária.
- vi) A suspensão da exigibilidade não é impeditivo à ocorrência da prescrição intercorrente supracitada, tendo em vista que a existência do processo administrativo é condição de sua configuração – especialmente porque a pretensão punitiva é diferente da pretensão executória;
- vii) Os acórdãos que constituem a *ratio decidendi* da matéria sumulada – Súmula CARF nº 11, tratam apenas de créditos tributários e confundem, em sua maioria, a prescrição com prescrição intercorrente, sem a formação de uma interpretação que efetivamente se dirija aos conceitos trazidos no decorrer da presente declaração de voto;
- viii) O afastamento da Súmula CARF nº 11, aos casos em que o processo administrativo fiscal tratar de créditos não tributários (multas administrativas/aduaneiras), é possível mediante exercício do *distinguishing*, figura da Teoria dos Precedentes – prevista nos artigos 498, 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;

Entendo, por fim, que transcorrido o lapso temporal de três anos, contados da data do ato até despacho/julgamento, é aplicável a prescrição intercorrente, prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, à multa regulamentar aduaneira aqui discutida, por tratar de

crédito não tributário, e configurar-se evidente distinção do conteúdo previsto na Súmula CARF n.º 11, que se aplica tão somente aos créditos de natureza tributária.

Mérito

Se vencida, no mérito, entendo que, por bem ter analisado o conjunto probatório dos presentes autos, e por bem retratar o direito posto em cotejo à respectiva conferência, adoto como razões de decidir aquelas expostas pela DRJ:

DA NULIDADE

A suspensão do presente processo até a final decisão do AITGF no

processo 11128.006127/2010-01 não é possível, pois os referidos processos tratam de assuntos diversos. O processo 11128.006127/2010-01 refere-se à apreensão de mercadorias cuja infração encontra-se tipificada no art.23, V, 1º e 2º do Decreto-lei n.º 1.455/76 com rito processual distinto, cuja mercadoria está sujeita à aplicação da pena de perdimento, conforme previsto no art. 689, inciso XXII, do Decreto n.º 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro):

Decreto n.º 6.759, de 05/02/2009:

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, art. 23 e § 1., com a redação dada pela Medida Provisória no 66, de 2002, art. 59):

XXII - 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.

A Competência para relevação da penalidade de perdimento bem como a sua destinação, prevista no Regulamento Aduaneiro, na hipótese em que restem configuradas os pressupostos estabelecidos, é privativa do Ministro da Fazenda (art.28 do Decreto 1.455/76).

Portanto, não cabe a esta instância julgadora pronunciar-se sobre o assunto.

A Fiscalização pode requisitar documentos de períodos pretéritos para a comprovação de sua regularidade e para fins de verificação de possíveis irregularidades passadas, sempre quando os fatos investigados estiverem correlacionados com a matéria a ser analisada, pois possibilita a busca da verdade material.

Tanto a retenção das mercadorias bem como o início do procedimento de fiscalização especial ocorreram de forma regular atendendo aos ditames legais, conforme bem documentado pela autoridade fiscal (fls.05 e ss), com ciência da interessada de todos os fatos e procedimentos bem como oportunidade para ampla defesa e contraditório.

A interessada está obrigada a responder às intimações fiscais, pois as referidas intimações foram motivadas por suspeita de interposição fraudulenta submetidas aos trâmites procedimentais previstos na IN SRF n.º 206/2002, arts 65/69.

O Auto de infração está baseado nas provas colhidas no procedimento de auditoria verificando-se a infração de dano ao erário.

No presente procedimento fiscal, amparado pela IN SRF n.º 228/02, foi dispensado de emissão de MPF, em razão do disposto no inciso II, do art.5º da Portaria ALF/STS n.º 150/2010 amparado pela alínea "d" do inciso III do art.18, e do art.19, ambos da Portaria Coana n.º 36/2006.

O Decreto n.º 70.235/1972, através de seu artigo 59, estabelece todas (*numerus clausus*) as situações em que os atos/procedimentos venham a ser considerado como nulos. Diz, citado dispositivo, que:

“**Art. 59.** São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Esses – e somente eles – os vícios que determinariam a nulidade do ato

administrativo. Como nenhum deles veio, efetivamente, a ocorrer no presente processo – daí o porque não terem sido objeto de qualquer menção, pela contestação trazida – é de se descartar a possibilidade de o referido procedimento vir a ser objeto da pretensa nulidade.

DO MÉRITO

Encaminhados os autos do presente processo que trata da impugnação apresentada, procede ao julgamento nos termos do regimento interno da RFB.

No presente caso, o procedimento especial de fiscalização visou a identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor (art. 1º, § 1º, da IN SRF n.º 228/02). De acordo com o art. 2º da IN SRF n.º 228/02, a seleção de empresas sujeitas à aplicação do procedimento especial de fiscalização decorrerá do cruzamento de informações de natureza contábil-fiscal e de comércio exterior extraídas das bases de dados da Secretaria da Receita Federal (SRF).

De acordo com a Fiscalização, a interessada cedeu seu nome para a realização de operação de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários na operação de importação. Em razão da irregularidade apontada procedeu-se à aplicação da multa, no montante de 10% (dez por cento) do valor de cada operação, à pessoa jurídica em tela ao ceder seu nome para a realização de negócios de comércio exterior em que se acoberte os reais intervenientes ou beneficiários, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00, nos termos do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007.

Com relação à interposição de fraudulenta (Art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 regulamentado pelo art. 727 do Decreto n.º 6.759/2009, arts. 104, 106, 551, § 1º, inciso I, 673, 674, incisos I, IV, V e § único, 675, inciso IV, 732, 734, 735, § 2º, 801, § 5º, 744, 745 e 768 do Decreto n.º 6.759/09), objeto de discussão neste PAF, cabe as seguintes considerações.

Pelas DI, ora objeto de fiscalização, foram registradas pela impugnante na modalidade importação por conta própria (quando o importador assume o risco do negócio e faz a aquisição das mercadorias no exterior, arca com os custos referentes à importação e vende as mercadorias no mercado interno a quem quiser, ou seja, não existe um comprador nacional pré-determinado a ser declarado na qualidade de adquirente da mercadoria importada).

O que foi constatado no curso da fiscalização aduaneira é a operação de importação por conta e ordem de terceiros, cujo o nome e o CNPJ da empresa adquirente deveriam ter sido ser informados na Declaração de Importação (DI).

No presente caso, o real adquirente da mercadoria não poderia manter-se oculto, pelo contrário, sua identidade deveria ter sido obrigatoriamente revelada, haja vista que a importação só está acontecendo por demanda e financiamento desta empresa, a quem cabe, inclusive, o ônus de comprovar perante a Receita Federal, ou outros órgãos competentes, em casos de fiscalização, a origem lícita dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Em desrespeito à legislação, empresas deliberadamente

mantêm-se ocultas nas operações de comércio exterior pelas mais diversas razões, a depender dos interesses envolvidos.

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

A Interposta pessoa diz-se daquele que comparece num dado negócio jurídico em nome próprio, mas no interesse de outrem, substituindo-o e encobrindo-o. Trata-se do prestanome ou testa-de-ferro. Age em lugar do verdadeiro interessado, que, por motivos não de todo lícitos, deseja ocultar sua participação num ato negocial.

A Lei n.º 11.488/2007, incluiu na legislação brasileira a tipificação da

infração “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”, punível com a multa de 10% valor aduaneiro da mercadoria.

“Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei n.º 11.488, de 2007, art. 33, caput).”

Pode-se dizer que a interposição fraudulenta se caracteriza pela ocultação do verdadeiro importador de mercadorias estrangeiras, conforme definição constante do Decreto-Lei (DL) n.º 1.455/76, de 7 de abril de 1976 (com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002). A utilização de empresas interpostas para a realização de importações destinadas a terceiros passou a ser conduta punida com pena de perdimento das mercadorias importadas, bem como a ocultação decorre da não informação do responsável pela operação, a quem se destina as mercadorias e que pode fornecer, ou não, os recursos empregados.

A interposição configura-se quando uma pessoa, física ou jurídica, apresenta-se como responsável por uma operação que não realizou, interpondo-se entre a determinada parte (no caso a aduana) e outra (no caso, o verdadeiro adquirente). A ocultação do verdadeiro responsável pela importação é método de se eximir da responsabilização pelos atos praticados. Sua caracterização como fraude decorre de disposição legal, pois a ação ou omissão atinge, excluindo ou modificando, a obrigação tributária em uma das suas características essenciais, qual seja, o sujeito passivo.

O dano ao Erário, por sua vez, é caracterizado não apenas pela falta ou insuficiência no recolhimento de tributos (caráter fiscal), mas também pela hipótese de ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, prática tão danosa no campo aduaneiro, que é apenada com o perdimento da mercadoria (caráter extrafiscal).

Cabe a observação de que o dano ao Erário se configura não somente sob a ótica do controle tributário (falta ou insuficiência no recolhimento de tributos), mas também do controle político (soberania das fronteiras – violações de procedimento ou de controle prévio).

A autoridade fiscal enfatiza que a ocultação do sujeito passivo no comércio exterior configura ato inescrupuloso tendente a violar os mecanismos de controle tributário e/ou político na importação de mercadorias, uma vez que, ao omitir o sujeito passivo da operação, abre-se espaço para a prática de outras atividades vantajosas aos infratores, tais como:

- crime contra a Ordem Tributária (Lei n.º 8.137/90);
- contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal);
- crime contra o Sistema Financeiro Nacional (Lei n.º 7.492/86);
- lavagem de dinheiro e ocultação de bens e valores (Lei n.º 9.613/98).

De acordo com a Fiscalização, a interessada cedeu seu nome para a realização de operação de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários na operação de importação.

O procedimento de auditoria fiscal foi encerrado com a lavratura do Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal (AITAGF) n.º 0817800/17958/10, processo administrativo n.º 11128.006127/2010-01, que concluiu, de forma inequívoca, que a interessada serviu de interposta pessoal para acobertar os reais destinatários das mercadorias, a Kingo Comercial Ltda - EPP (fl.21) tendo sido proposta à aplicação da pena de perdimento, conforme previsto no art. 689, inciso XXII, do Decreto n.º 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro):

Decreto n.º 6.759, de 05/02/2009:

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, art. 23 e § 1., com a redação dada pela Medida Provisória no 66, de 2002, art. 59):

XXII - 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.

É relevante salientar que a multa do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 não prejudica a aplicação da pena de perdimento das mercadorias que alcança, em realidade, o sujeito ocultado na operação de importação.

O Poder Judiciário possui entendimento, o qual ratifica a referida posição:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI N.º 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

O artigo 33 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL n.º 1.455/76, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da *empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptdão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal. TRF - 4.- 2.Turma - AMS 2005.72.08.005166-6/SC, Relator Des. Federal Otávio Roberto Pamplona, unânime, DJU 02/08/2007.*

Portanto, é plenamente cabível a aplicação da pena de perdimento com a presente multa.

É plenamente possível vincular pessoa jurídica à pessoa física com o fito de condicionar capacidade operacional da empresa vinculada, mesmo possuindo personalidade jurídica distinta. O motivo reside no fato de que quem fornece os recursos para a operacionalização da empresa são os sócios, não havendo como desvincular a

verificação da capacidade econômico financeira de seu integrantes com as operações efetuadas pela pessoa jurídica.

De acordo com a verificação efetuada pela fiscalização, a interessada promoveu a venda de mercadorias importadas para a KINGO COMERCIAL LTDA, cujas mercadorias já continham a marca "KINGO", e também a sua destinação para outras empresas.

A Fiscalização verificou que os recursos para a negociação do montante de receitas apuradas de R\$ 12.138.658,00, referente ao ano-calendário de 2009, não se originou de recursos próprios da atuada, pois os lucros acumulados bem como o estoques de mercadorias da empresa no ano-calendário de 2008 não seriam capazes de alavancar operações do período posterior, ou seja, os recursos não provieram de atividade da interessada (fl.13).

No ano-calendário de 2009 constam no Razão analítico da empresa empréstimos no valor de R\$ 973.664,01 fornecido por Reginaldo Deliberali (sócio da empresa) bem como de um empréstimo de R\$ 140.000,00 tomado da deliberali indústria Têxtil Ltda.

De acordo com a Fiscalização, após a análise dos rendimentos e dos bens e dívidas de Reginaldo Deliberali (sócio da empresa) chegou-se à conclusão de que o mesmo não teria como fornecer empréstimos de tamanha monta (fl.14).

Portanto, a origem dos recursos para os referidos empréstimos bem como da movimentação de numerário para as operações de comércio exterior são de origem desconhecida.

De acordo com a impugnante, parte do empréstimo tomado (fls.15/16) foi proveniente de valores da transação imobiliária realizada (valor venal de R\$ 72.000,00 e vendido por R\$ 900.000,00).

A autoridade fiscal verificou em análise da DIMOF - Declaração de Movimentação Financeira que o sócio Reginaldo Deliberali (sócio da empresa) movimentou um montante bem inferior ao informado à autoridade fiscal, não tendo comprovado a origem dos recursos mediante documentação hábil e idônea (fl.16).

Fato relevante é que constou na DOI (Declaração sobre Operações Imobiliárias) em que o Reginaldo Deliberali (sócio da empresa) adquire um imóvel por R\$ 72.000,00 para revendê-lo por R\$ 900.000,00 para a empresa Porto Brasil, Indústria e Comércio, Importação e Exportação Ltda recebendo no ato R\$ 500.000,00 e logo após a celebração de contrato de distrato em que o mesmo promete devolver o valor ora recebido à compradora. Fato estranho, de acordo com a Fiscalização, é a tomada de empréstimo junto ao Banco Santander de R\$ 1.410.000,00 todos garantidos com o patrimônio de único sócio da Porto Brasil, Indústria e Comércio, Importação e Exportação Ltda, o Sr. José Domingos Kassar Neto (CPF nº 216.447.278-03). Referidos contratos visaram justificar a origem dos recursos fornecidos pela Porto Brasil, Indústria e Comércio, Importação e Exportação Ltda à interessada, tratando-se de um negócio simulado, conforme bem descrito pela Fiscalização (fl.17). Mencionados recursos não foram declarados à RFB (fl.17).

Quanto à operação de comércio exterior realizadas pela empresa, destacasse o fato de o exportador (K-Two Trading Limited) ter fornecido em 09/12/2008 um empréstimo de U\$ 500.000,00 à empresa atuada sem a exigência de garantias, apesar desta não possuir capacidade para arcar com possibilidade de não pagamento do valor recebido (18).

A contabilidade da empresa atuada não menciona o empréstimo tomado do exportador no passivo de obrigações devidas a exportadores estrangeiros e nem o pagamento das operações de comércio exterior. Apesar de requisitada a apresentar os extratos bancários pela Fiscalização nada apresentou, o que não permitiu comprovar a veracidade dos lançamentos contábeis, os quais continham falhas aparentes (fl.19).

Com relação às mercadorias importadas, estas já tinham destinatário certo e, portanto, não poderiam ter sido registradas em nome da atuada (fl.20). A DI nº 09/1244295- 0 teve seu registros da DI posterior à emissão das notas fiscais de saída nº 198, 199 e 200

para a empresa KINGO COMERCIAL LTDA - EPP, além do fato de as mercadorias terem indicação da marca KINGO.

Pelo exposto, ficou evidente a interposição de terceiros nas operações de comércio exterior em que o importador não detinha capacidade econômico-financeira, sua contabilidade não espelhava a realidade dos fatos bem como as operações de comércio exterior foram feitas à revelia da legislação aduaneira ao omitir os verdadeiros adquirentes das mercadorias importadas.

As mercadorias importadas mediante artifício fraudulento poderiam possibilitar a quebra da cadeia do IPI e, por consequência, a redução indevida deste imposto, além de permitir acesso a variadas formas de manipulações ilegais nos valores recolhidos a título de ICMS, Contribuições Sociais e Imposto de Renda.

A pena de perdimento, como já citado, aplicou-se ao presente caso, pois houve a operação de importação com ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. A penalidade destinou-se ao sujeito ocultado na operação de importação.

A interessada no presente caso foi aplicada a infração prevista no art. 33 da Lei 11.488/07, pois se trata de pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros.

A pena de perdimento e a sanção destinada ao importador ostensivo, aquele que "cede o nome", ou "prestanome", ou seja, a multa de 10% sobre o valor da operação, são penalidades cumuláveis em razão de possuírem regramento próprio.

De fato aquele que cede seu nome para a concretização da importação quem deverá ser apenado com a multa de 10% sobre o valor da operação, o que ocorreu no presente caso cumulado com a pena de perdimento por expressa previsão legal do art.689, XXII do Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, podendo subsistir as duas infrações, ambas em relação ao mesmo fato.

Dessa forma, os Autos de Infração lavrados são complementares, pois seus sujeitos passivos e suas qualificações são compatíveis com a situação fática, a qual se subsume aos dispositivos legais pertinentes, conforme já citado.

Portanto, fica evidente que a interessada não dispunha de recursos para as operações de comércio exterior e que as mercadorias importadas já possuíam beneficiário predeterminado, condição esta não informada nas DI, caracterizando-se a infração de cessão de nome para acobertamento dos verdadeiros adquirentes.

Observa-se que a Fiscalização Aduaneira fez um extenso levantamento das DI da fiscalizada e fez todas as diligências necessárias para a análise dos fatos por meio de intimações sucessivas e verificação de toda a documentação apresentada no curso da atividade fiscal. Portanto, as conclusões da autoridade fiscal não estão calcadas em meras suposições, conforme entende a contribuinte, pois estão respaldadas nos fatos verificados por meio de documentação apresentada pela própria interessada.

O que ocorreu no presente caso, como bem explicitado no Relatório do Auto de Infração, é a ocorrência de simulação ou da fraude nas atividades de comércio exterior, por meio da falsidade documental, com a intenção de omitir dos controles aduaneiros os verdadeiros intervenientes das operações de comércio exterior. A burla ao controle aduaneiro ocorreu por meio da simulação com inserção, no campo "real adquirente" da DI, nome diverso daquele que ali deveria aparecer. Quando uma empresa cede seu nome para constar na DI no lugar de outra, ela traz para a sociedade, automaticamente, uma série de riscos, com a destinação irregular das mercadorias importadas sem controle aduaneiro.

A legislação aduaneira, a qual trata da matéria ora discutida, determina que para legitimar a sanção, basta a certificação do fato infracional, independente da existência de culpa, demonstração de boa-fé e ocorrência de efetivo dano ao Erário público.

A presunção de interposição fraudulenta a que se refere o §2º, do art. 23, do DL nº 1.455/76, o jurista Alfredo Augusto Becker define a presunção como o resultado do

processo lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável. Ou seja, na presunção, que é uma prova indireta, há um fato indiciário (conhecido), um fato indiciado (inferido) e uma relação implicacional entre os fatos.

Ademais, quanto à aplicação de penalidades por infração à legislação tributária, esta independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato, conforme art.673 do Regulamento Aduaneiro:

“Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato(Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 94, § 2º). “

O art.675 prevê a cumulação de sanções no caso de infrações à legislação aduaneira:

“Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 96; Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, arts. 23, § 1º, com a redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002, art. 59, e 24; Lei no 9.069, de 1995, art. 65, § 3º; e Lei n.º 10.833, de 2003, art.76):

.....

IV - multa;

A contribuinte apresentou documentação de fls.78 e ss, a qual se constitui de documentos contábeis, DIPJ e cópia do contrato com o exportador. Referidos documentos em nada comprovam a veracidade dos lançamentos contábeis, pois não contém documentação, a qual respalde os valores registrados nos livros. O contrato com o exportador apenas reforça que as importações foram negociadas e a interessada serviu de interposta pessoa nas operações ora objeto de discussão.

Diante de todos os fatos mencionados, acolhe-se o entendimento da Fiscalização, a qual concluiu que a interessada cedeu seu nome para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento do real beneficiário da importação.

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 n.º 9.873/1999, oportunamente transcrito no voto vencido.

Em que pesem os robustos fundamentos muito bem 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 n.º 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 n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, *verbis*:

Lei n.º 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\$ 9.216,25 (10% sobre o valor aduaneiro das mercadorias apreendidas), de natureza tributária (trata-se de crédito tributário, como expressamente consignado no lançamento fiscal).

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 ao 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