

CRITÉRIOS PARA APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE PREVISTA NA LEI 9.873/99 EM MATÉRIA ADUANEIRA

*Hugo Funaro*¹

1. Introdução

Passados trinta e cinco anos de sua inauguração, em 30 de março de 1989, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3) recebe justa e necessária homenagem, materializada nesta obra acadêmica, pelos relevantes serviços prestados à sociedade - e, particularmente, aos jurisdicionados dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul -, por intermédio dos ilustres e competentes magistrados que integraram a Corte no período.

Nesse contexto, fui honrado com o convite para escrever sobre um tema que vem despertando intenso debate e ainda carece de solução uniforme e definitiva na jurisprudência, inclusive do TRF-3:² a distinção entre processos/

1. Mestre em Direito Econômico pela Faculdade de Direito da USP. Sócio do escritório Dias de Souza Advogados Associados. Advogado.

2. No âmbito do TRF-3, há julgados contemporâneos ao presente artigo que chegaram a conclusões opostas quanto à matéria, como se verifica, exemplificativamente,

dos seguintes acórdãos:

“ADUANEIRO. NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. ART. 107, V, “E”, DECRETO-LEI 37/66. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INCIDÊNCIA DA LEI 9.873/99. CONFIGURAÇÃO.

1. Aplicada multa em virtude da não prestação de informações sobre veículo ou carga transportada, infração prevista pelo art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei 37/66.

2. A apelante é agente de carga, devendo prestar, na forma e prazo estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, consoante o art. 37, §1º, do Decreto-Lei 37/66, o qual dispõe que “o agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas”, comando reproduzido pelo art. 31, §2º, do Decreto 6.759/09; ademais, o próprio art. 107, IV, alínea “e”, que dispõe sobre a multa aplicada no caso em questão, expressamente menciona os agentes de carga, assim compreendida “qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos”, não havendo distinção entre agentes de carga aérea ou marítima; por sua vez, o art. 2º, IV, alínea “e” da IN RFB 800/2007 define que o transportador é classificado “agente de carga, quando se tratar de consolidador ou desconsolidador nacional”.

3. A prestação intempestiva de informações constitui infração a obrigação acessória autônoma, de caráter administrativo, de maneira que a penalidade pecuniária aplicada possui natureza não-tributária.

4. O Decreto 4.543/02, regulamentador das atividades aduaneiras e então vigente – substituído pelo Decreto 6.759/09 – menciona indiretamente em seu art. 717 a utilização do procedimento fiscal em relação às penalidades isoladas; de qualquer modo, a aplicação do procedimento previsto pelo Decreto 70.235/72, destinado à apuração de créditos tributários da União, por certo não altera a natureza não-tributária do crédito em questão. Por consequência, aplicáveis as normas da Lei 9.873/99, inclusive quanto à possibilidade de prescrição intercorrente, consoante novel entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

5. O Auto de Infração foi lavrado em 06.10.2009 (ID 284179596 – 3/181). Notificada em data não informada, a ora apelante apresentou impugnação em 08.12.2009 (ID 284179596 – 69/181). O despacho de encaminhamento à autoridade julgadora ocorreu em 04.06.2018 (ID 284179596 – 106/181), ocorrendo o julgamento somente em sessão realizada na data de 14.08.2018 (ID 284179596 – 108/181). Escoados mais de três anos, configurada a prescrição intercorrente.

6. Apelo provido.”

(4ª Turma, AC 5003755-40.2023.4.03.6104, Rel. Des. Fed. Marcelo Mesquita Saraiva, J: 08/05/2024, DJe 20/05/2024)

“ADUANEIRO E ADMINISTRATIVO. AÇÃO ANULATÓRIA. PENA DE MULTA. ARTIGO 107, INCISO IV. ALÍNEA “E” DO DECRETO-LEI Nº 37/66. INFORMAÇÕES PRESTADAS EXTEMPORANEAMENTE. PENALIDADE COM NATUREZA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. AGENTE DE CARGA QUE SE REVESTE DE CONDIÇÃO DE SUJEITO PASSIVO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E DO NÃO CONFISCO RESPEITADOS. APELAÇÃO NÃO PROVIDA.

- A penalidade imposta em face do descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que não se confunda com tributo, possui natureza tributária. Nessa senda, não se trata de situação regida pela Lei 9.873/1999. Portanto, apresentada impugnação na via administrativa, o crédito não pode ser cobrado, ficando com a exigibilidade suspensa (art. 151, inc. III, do CTN) até o encerramento do processo administrativo, quando se inicia o prazo prescricional. Preliminar de ocorrência de prescrição intercorrente no processo administrativo rejeitada.

- O Decreto-Lei nº 37/66 em seu artigo 37, dispõe, com clareza, que o dever de prestar determinadas informações sobre cargas, veículos e operações executadas é dirigido a todos os intervenientes das operações aduaneiras (transportador, agente de carga e operador portuário), o que tem por finalidade aprimorar a fiscalização das autoridades, permitindo maior controle administrativo das mercadorias e das atividades envolvendo o comércio exterior, não se havendo falar em ilegitimidade passiva.

- Com vistas a atingir os objetivos da imposição normativa, a omissão no cumprimento do dever de informação tem como sanção a imposição da pena de multa, prevista na própria legislação (artigo 107, inciso IV, “e” e “f” do Decreto-lei nº 37/66).

- A Instrução Normativa 800/2007 estabeleceu que o prazo de 48 horas para a prestação das informações sobre as cargas transportadas deve se dar antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no país e, no caso em análise, a perda de prazo ocorreu pelo atraso na apresentação das devidas informações sobre as cargas transportadas, que se deram além do prazo estabelecido no art. 22, inc. III, da IN RFB 800/2007, consoante descrição pormenorizada do auto de infração, revestindo-se a autuada de todas as condições necessária para subsunção à tipicidade tributária.

- Não obstante o caput do artigo 50, da IN RFB nº 800/2007 disponha que: “Os prazos de antecedência previstos no art. 22 desta Instrução Normativa somente serão obrigatórios a partir de 1º de abril de 2009”, o inciso II, do parágrafo único, do aludido artigo preconiza que “O disposto no caput não exige o transportador da obrigação de prestar informações sobre: (...) as cargas transportadas, antes da atracação ou da desatracação da embarcação em porto no País. Considerando que a citada instrução normativa passou a produzir efeitos a partir de 31/03/2008, conforme o disposto em seu art. 52, e que a infração em discussão que se deu com a prestação de informações a destempo, em 05/01/2009, não se há falar que o fato que originou a multa ocorreu no período de suspensão da obrigatoriedade de observância aos prazos para a prestação de informação, uma vez que incluso na excepcionalidade do inciso II, do parágrafo único, da IN RFB nº 800/2007.

- O instituto da denúncia espontânea não tem aplicação nas hipóteses de multa decorrente de obrigação acessória autônoma que se consumam com a simples inobservância do prazo estabelecido em legislação fiscal, como é o caso concreto (multa exigida pelo atraso no registro tem natureza moratória decorrente de uma obrigação tributária acessória – obrigação de fazer). Precedente.

- O valor fixado como penalidade encontra-se amparado pela previsão contida no próprio inciso IV, do artigo 107, do Decreto-Lei nº 37/66, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal com status de lei ordinária, estando revestido de validade e vigência. Além disso, a multa imposta por descumprimento de uma obrigação acessória possui caráter repressivo, preventivo e extrafiscal, tendo como escopo coibir a prática de atos inibitórios do exercício regular da atividade de controle aduaneiro, da movimentação de embarcações e cargas nos portos alfandegados e não tem a fiscalização discricionariedade na aplicação da sanção, porquanto é ato

procedimentos/créditos tributários e não tributários, em casos envolvendo infrações às regras de comércio exterior, especialmente para fins de aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/99, segundo o qual “*incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho*”, na hipótese de “*ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor*”.

A questão se põe em razão da ressalva constante do art. 5º da Lei nº 9.873/99: “*o disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária*”. Isso, pois um mesmo fato pode deflagrar a incidência de normas diferentes e a constituição de créditos de natureza tributária e não tributária. Além disso, as penalidades aduaneiras usualmente submetem-se, por força de remissão legislativa, ao mesmo rito procedimental aplicável à “*determinação e exigência de créditos tributários da União*” (Decreto nº 70.235/72). Daí haver dúvida quanto ao critério para identificação da natureza do crédito e do respectivo processo/procedimento.

Por certo, há outros aspectos da questão ainda controvertidos, porém, o presente estudo será limitado ao tema proposto, com o objetivo de contribuir para a definição do alcance dos prazos extintivos previstos na Lei nº 9.873/99. Nesse sentido, será demonstrado inicialmente o que se considera processo ou procedimento de natureza tributária, no contexto da Lei nº 9.873/99. Em seguida, será examinada a diferença entre créditos tributários e não tributários. Como

plenamente vinculado, não se havendo tampouco falar em violação aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, e do não-confisco.

- Majoração dos honorários advocatícios em 1% sobre o valor anteriormente arbitrado.

- Apelação não provida.”

(6ª Turma, AC 5006671-52.2020.4.03.6104, Rel. Des. Fed. Luiz Alberto de Souza Ribeiro, J: 24/05/2024, DJe 29/05/2024).

resultado, serão propostos critérios para aplicação da prescrição administrativa intercorrente em matéria aduaneira.

2. Significado de “processos e procedimentos de natureza tributária” na Lei nº 9.873/99

A Lei nº 9.873/99 tem origem remota na Medida Provisória (MP) 1.708/98, que foi sendo sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 1.859-17/99, quando finalmente foi convertida em lei a disciplina atinente ao “*prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta*”.

Nesse sentido, foram estabelecidos três prazos distintos para a constituição, julgamento e cobrança de créditos no exercício de “*ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor*”. Como esclarece o voto condutor proferido pelo Ministro Castro Meira, no RESP nº 1.115.078/RS,³ julgado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no rito de recursos repetitivos: o art. 1º estabelece prazo de “*cinco anos para a constituição do crédito por meio do exercício regular do Poder de Polícia - prazo decadencial, pois relativo ao exercício de um direito potestativo*”; o § 1º do art. 1º fixa o prazo de “*três anos para a conclusão do processo administrativo instaurado para se apurar a infração administrativa - prazo de prescrição intercorrente*”; e o art. 1º-A prevê o prazo de “*cinco anos para a cobrança da multa aplicada em virtude da infração cometida - prazo prescricional*”. Referidos dispositivos previram os termos iniciais da decadência da ação punitiva (prática do ato ou sua cessação, em caso de infração permanente), prescrição intercorrente (pendência de decisão no processo administrativo) e prescrição da

3. STJ, 1ª Seção, RESP 1.115.078/RS, Rel. Min. Castro Meira, Dje 06/04/2010.

ação executória⁴ (término regular do processo administrativo). Por outro lado, os arts. 1º, §§ 1º e 2º a 4º previram hipóteses próprias de suspensão e interrupção dos prazos de decadência da pretensão punitiva, da prescrição intercorrente e da prescrição da pretensão executória.⁵ Assim, todo o regramento dos prazos para a formalização, constituição definitiva e cobrança de créditos não tributários decorrentes do exercício do poder de polícia⁶ da União encontra-se na Lei nº 9.873/99.

Conforme declarado na Exposição de Motivos (EM) nº 400/1998-MF, que acompanhou a MP 1.708/98, a normatização baixada pelo Poder Executivo e convertida em lei pelo Congresso Nacional “*uniformiza a questão da prescrição no âmbito da Administração Pública Federal*”, tendo em vista que “*as regras existentes não são uniformes, criando sérios transtornos*”. Daí porque, desde a entrada em vigor da primeira medida provisória, ficaram revogadas todas as “*demais disposições em contrário, ainda que constantes de lei especial*”. Trata-se, portanto de verdadeiro estatuto da decadência e prescrição administrativa federal, que

4. O regramento do prazo prescricional para exercício da pretensão executória (ação de cobrança) foi incluído na Lei nº 9.873/1999 com o advento da Lei nº 11.941/2009. A ementa, todavia, não foi alterada, razão pela qual continua mencionando apenas o “*prazo de prescrição para o exercício da ação punitiva*”.

5. Vale registrar a pertinente observação feita pelo Ministro Mauro Campbell, em voto proferido no RESP 1.102.193/RS: “De maneira inusitada, talvez como resultado da constante atecnia em que incorreu o legislador por todo o diploma normativo em comento - com frequentes menções ao instituto da prescrição, quando, a bem da dogmática, a referência deveria ser à decadência, como já explicado -, acabou-se criando, além de uma proposta de interrupção e suspensão de prazo decadencial (arts. 2º e 3º), também um tipo de decadência intercorrente (art. 1º, § 1º)” (STJ, 2ª Turma, RESP 1.102.193/RS, Rel. p/ acórdão Min. Eliana Calmon, DJe 26/02/2009)

6. Nos termos do art. 78 do Código Tributário Nacional (CTN), “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

uniformiza e tem prevalência sobre todas as demais normas federais que dispunham sobre a matéria, salvo exceções expressamente previstas.

Nesse sentido, inicialmente foram excluídos da incidência das Medidas Provisórias “*as infrações de natureza funcional*”; mais tarde, na última reedição (17) da MP 1.859, foi informado que “*as autoridades judiciárias têm entendido que os dispositivos dessa norma se aplicam aos processos de natureza tributária (...). Contudo, a matéria tributária, por determinação constitucional, deve ser tratada em sede de lei complementar, não podendo ser atingida por disposições de lei ordinária. Por essas razões é que se propõe a expressa determinação de que os comandos contidos naquela Medida Provisória, também, não se aplicam aos processos e procedimentos de natureza tributária*” (EM nº 858/1999-MF).

Com esse objetivo, o art. 5º do texto da medida provisória que foi convertido na Lei nº 9.873/99 passou a prever que, além das infrações de natureza funcional, não se aplicam as suas disposições “*aos processos e procedimentos de natureza tributária*”.⁷ Trata-se, como declarado pelo Poder

7. A referência a “processos e procedimentos” provavelmente teve o objetivo de conferir alcance amplo à norma, de modo a assegurar a aplicação do CTN a todos os tipos de feitos sobre matéria tributária. Afinal, o termo “processo”, por sua derivação (do latim *processus*, de *procedere*) se apresenta em sentido equivalente a “procedimento”, embora exista distinção jurídica entre ambos: “*enquanto o procedimento é ação, e movimento, é exteriorização de meios, o processo se mostra a direção desse movimento ou dessa atuação, dando-nos a soma de atos, que se devem executar; ou o ato para que o procedimento se consubstancie ou se concretize*” (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico/ atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes – 32 ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2016 págs. 630 e 632). Portanto, “*não deve causar qualquer dificuldade, tampouco espécie, constatar-se que “procedimento” foi utilizado pelo legislador na Lei nº 9.783/1999 como gênero de discurso racional do qual o processo é espécie, que, por seu turno, é conceito que organiza a sucessão de atos por meio de um iter codificado por textos (Decreto nº 70.235/1972, Lei nº 9.784/1999, Código de Processo Civil). E essa forma genérica de redação é ressoada em diversos momentos da legislação.*” (Daniel Neto, Carlos Augusto; Branco, Leonardo. “A prescrição intercorrente, o REsp 1.115.078 e o Carf: Eppur si muove!” In: Revista Consultor Jurídico, 15/02/2023).

Executivo, de norma de caráter expletivo, editada com o objetivo de tornar expresso que as regras de decadência e prescrição previstas na lei ordinária não se aplicam às infrações em *matéria tributária*, o que já era subentendido por força da reserva de lei complementar para dispor sobre o tema (CF, art. 146, III, “b”).⁸

Assim, numa interpretação histórica, teleológica e sistemática, conclui-se que, para além das infrações funcionais, somente estão excluídos da Lei nº 9.873/99 os processos e procedimentos que tenham por objeto infrações à legislação tributária. Vale dizer, apenas quando estiverem em discussão sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias será aplicável o regime de decadência ou prescrição previsto na lei (complementar) própria e, por consequência, restarão afastadas as disposições da lei ordinária referida.

Por conseguinte, é a natureza da sanção que define a natureza do respectivo processo ou procedimento para fins de determinação das regras de decadência e prescrição aplicáveis. Em outras palavras, é a natureza da obrigação

8. “As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.” (STF, Pleno, RE 556.664/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 14/11/2008. No mesmo sentido: RE 560.626/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 05/12/2008; RE 559.943/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 26/09/2008)

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 2º, § 3º, E 8º, § 2º, DA LEI 6.830/80. PRESCRIÇÃO. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. (...) são ilegítimas, em relação aos créditos tributários, as normas estabelecidas no § 2º, do art. 8º e do § 3º do art. 2º da Lei 6.830/80, que, por decorrerem de lei ordinária, não podiam dispor em contrário às disposições anteriores, previstas em lei complementar. 3. Incidente acolhido.” (STJ, Corte Especial, AI no Ag 1037765/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 17/10/2011)

que determina o regime jurídico correspondente, e não as características do processo ou procedimento instaurado para controlar a sua legitimidade. Afinal, sendo a decadência e a prescrição matérias afetas ao mérito da controvérsia,⁹ sua aplicação deve ser feita em função das normas de direito material que regem a relação jurídica subjacente à demanda, conforme jurisprudência sedimentada em âmbito judicial¹⁰ e administrativo.¹¹ É nesse sentido, inclusive, que se coloca a prevalência da lei complementar no tocante às ações punitivas tributárias.

Essa compreensão é ratificada pelo referido voto condutor do RESP nº 1.115.078/RS (repetitivo), no qual se assentou que a Lei nº 9.873/99 não se aplica, “*por expressa disposição do art. 5º, às ações punitivas disciplinares e às ações punitivas tributárias, sujeitas a prazos prescricionais próprios, a primeira com base na Lei 8.112/90 e a segunda com fundamento no Código Tributário Nacional*”.

Daí por que, é impertinente debater sobre uma suposta “natureza tributária ontológica” de determinado tipo de processo ou procedimento administrativo, como tem sido suscitado em relação ao Decreto nº 70.235/72. Isso, pois embora se trate de diploma que “*rege o processo*

9. O art. 487 do Código de Processo Civil prevê que “*haverá resolução de mérito quando o juiz: (...) II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição*”.

10. Como já decidiu o STF: “*(...) a prescrição intercorrente obedece à natureza jurídica do crédito subjacente à demanda*” (STF, Pleno, RE 636.562/SC, Rel. Min. Roberto Barroso – DJe: 06/03/2023). No mesmo sentido, “3. O STJ entende que os prazos prescricionais devem observância à natureza jurídica da dívida, obedecendo, consequentemente, as respectivas legislações pertinentes. É a natureza jurídica do crédito, e não a natureza jurídica da entidade estatal titular do valor consubstanciado na execução (de direito público ou privado), que define a prescrição aplicável.” (STJ, 2ª Turma, REsp 1.315.298/RN, Rel. Min. Humberto Martins, DJe: 24/02/2014)

11. Súmula 184/CARF: “o prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de cinco anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei nº 37/66 e do artigo 753 do Decreto nº 6.759/2009”.

administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União” (art. 1º), o legislador optou por submeter ao mesmo rito procedimental a discussão administrativa acerca da legalidade de alguns créditos de natureza não tributária, como direitos antidumping ou compensatório e multas aduaneiras.¹² Com isso, o “processo administrativo fiscal” (PAF) regulado pelo mencionado Decreto assumiu natureza híbrida (tributária e não tributária), ao abarcar diversas espécies de verbas passíveis de serem arrecadadas pelo Fisco Federal, em linha com o próprio significado do adjetivo “fiscal”,¹³ a exemplo do que sucede com a execução judicial da “*Dívida Ativa da Fazenda Pública (...)* definida como tributária ou não tributária, na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964¹⁴” (Lei nº 6.830/1980, arts. 1º, 2º e 4º).¹⁵ Evidentemente, se houver sanções de natureza dis-

12. Vide, e.g. art. 7º, §5º, da Lei nº 9.019/1995, incluído pela Lei nº 10.833/2003; e art. 23, §3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 12.350/2010.

13. HOUAISS, Antonio & VILLAR, Mauro Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, pp. 1348-1349; SILVA, De Plácido e. *Dicionário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2016, pp. 633-634.

14. “Art. 39. [...] § 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.”

15. “5. O fato de a Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/91) afirmar que os débitos de natureza não tributária compõem a dívida ativa da Fazenda Pública não faz com que tais débitos passem, apenas em razão de sua inscrição na dívida ativa, a ter natureza tributária. Isso, simplesmente, porque são oriundos de relações outras, diversas daquelas travadas entre o estado, na condição de arrecadador, e o contribuinte, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária. 6. Os débitos que não advêm do inadimplemento de tributos, como é o caso dos autos, não se submetem ao regime tributário previsto nas disposições do CTN, porquanto estas apenas se aplicam a dívidas tributárias, ou seja, que se enquadrem na definição de tributo constante no artigo 3º do CTN. Precedentes.” (STJ, REsp 1.073.094/PR, 1ª Turma,

tinta (tributária e não tributária) em discussão no mesmo processo – como ocorre frequentemente em matéria aduaneira –, cada qual será regida pelo microsistema jurídico no qual se insere a norma que dá fundamento à ação punitiva estatal, ainda que isso possa acarretar consequências jurídicas diversas no âmbito do PAF, na esteira da orientação oficial do Ministério da Fazenda, consubstanciada nos Pareceres SEI ns. 6898/2020/ME¹⁶ e n° 943/2024/MF,¹⁷

Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 23/09/2009 – destacamos)

16. “7. A interpretação do artigo 28 conjugada com as disposições finais da Lei n° 13.988, de 2020, conduz a uma observação inicial relevante: o voto de qualidade previsto no § 9° do art. 25 do Decreto n° 70.235, de 1972, não foi revogado, mas excepcionado em parte. Isso porque a eventual revogação desse dispositivo legal deveria ser expressa, com indicação em cláusula revogatória na parte final da Lei n° 13.988, em observância à Lei Complementar n° 95, de 26 de fevereiro de 1998. Essa não foi a opção adotada pelo Congresso Nacional, que modificou a sistemática do voto de qualidade no CARF em uma categoria específica de julgamentos, vale dizer, “no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário”, conforme a dicção do texto legal. Apenas nesses casos, o dispositivo retirou o voto de qualidade do presidente das turmas (art. 25, § 9°, do Decreto n° 70.235, de 1972) e determinou que, em caso de empate, o julgamento no CARF será resolvido favoravelmente ao contribuinte.

8. Cabe lembrar que, nos processos de reconhecimento de direito creditório do contribuinte (restituição, ressarcimento, reembolso e compensação), nas exigências de multas aduaneiras, direitos antidumping e medidas compensatórias, na exclusão do Simples, bem como nos processos de suspensão de imunidade ou isenção, a submissão ao rito do Decreto n° 70.235 decorre de previsões legais específicas, que não foram excepcionadas pela Lei n° 13.988, de 2020. A técnica redacional utilizada no art. 19-E da Lei 10.522 evidencia a intenção de alterar o critério de desempate no julgamento dos lançamentos tributários, o que é comprovado pelo exame do seu processo legislativo, que será abordado na sequência do parecer. (...)

9. Dessa forma, o art. 19-E da Lei n° 10.522, de 2002 veiculou um critério alternativo de desempate nos julgamentos no CAREF, de aplicação exclusiva aos processos de determinação e exigência de crédito tributário. [...]”.

17. “7. A distinção entre direito material e direito processual classifica, na primeira categoria, as normas que regulam as relações jurídicas referentes a bens jurídicos, estabelecendo o conteúdo dos direitos. Essas normas dividem-se nos ramos do Direito, e.g., direito civil, penal, administrativo e também direito tributário. De outro lado, o direito processual disciplina a aplicação das regras de direito material, objetivando protegê-los. A relação que se estabelece entre as duas classes de normas é instrumental. O direito processual é meio para aplicação do direito material, assegurando sua proteção.

8. A partir da classificação em comento, constata-se a natureza processual

do § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, introduzido pela Lei n.º 14.689/23. O dispositivo determina os efeitos de decisões tomadas no contencioso administrativo fiscal, isto é, os efeitos de ato processual, estabelecendo a consequência da decisão tomada por voto de qualidade.

[...]

103. O processo administrativo fiscal cuida de diversas modalidades de multas, submetidas a regimes jurídicos de aplicação igualmente diversos, que determinam o modo como o §9º-A ao art. 25 do Decreto 70.235/72 as afeta, inclusive a possibilidade de subsunção da multa à norma introduzida pela Lei n.º 14.689/23. A presente manifestação busca distinguir o tratamento a ser conferido às penalidades pecuniárias em função de respectivos regimes jurídicos.

“III.1.2.2.3 Da extensão e alcance do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72 sobre as multas aduaneiras.

158. No tocante às chamadas multas aduaneiras, cabe, primeiramente, estabelecer que se aplicam as razões lançadas na seção antecedente que tratou das multas isoladas, eis que são multas aplicadas isoladamente, constituindo o crédito principal controvertido no processo administrativo respectivo. Por conseguinte, faltando-lhes caráter acessório a uma imposição principal, deixa de se configurar substrato fático subsumível ao enunciado do §9º-A do art. 25 do Decreto 70.235/72.

159. A par das razões acima expostas, as multas decorrentes de infração aduaneira merecem algumas considerações adicionais em razão de sua natureza.

(...)

164. O interesses públicos não patrimoniais que orientam a legislação aduaneira não foram ponderados pelo legislador por ocasião das discussões que culminaram na introdução do § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, como se infere das manifestações acima reproduzidas, encontrando-se, pois, fora da teleologia da norma introduzida pela Lei n.º 14.689/23. Outrossim, a defesa dos interesses outros protegidos pelas normas aduaneiras, isto é, assegurar que atendam às finalidades de direção e indução de comportamentos a que se destinam, requer que a imposição das multas seja efetiva, e, pois, que a cobrança das respectivas penalidades pecuniárias atinja o patrimônio dos infratores.

165. Essas considerações reforçam a inadmissibilidade da interpretação de que as multas que constituem o crédito principal discutido sejam extintas em virtude de efeito secundário de uma decisão, especialmente quando este efeito contraria o expressamente decidido pela deliberação do órgão julgador competente.

166. O exposto resulta em que, no que tange às multas aduaneiras, duas linhas de razões aliam-se para concluir pelo afastamento do art. 25, §9-A do Decreto n.º 70.235/72. De um lado, enumeram-se questões lógico-sistemática e teleológico-axiológica, uma vez que as multas aduaneiras não são lançadas por outras multas, de natureza acessória, que sejam subtraíveis em caso de controvérsia e a aplicação do art. 25, §9-A do Decreto n.º 70.235/72 fulminaria o próprio lançamento do principal. De outro, as penalidades de natureza aduaneira protegem valores que devem ser privilegiados para

ambos elaborados pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a fim de orientar os Conselheiros do CARF na aplicação do critério de desempate dos julgamentos decididos pelo “voto de qualidade”.

Vale registrar, ainda, a irrelevância de a legislação específica prever ou não eventual efeito suspensivo da exigibilidade do crédito não tributário durante a tramitação do processo administrativo, para efeito de aplicação dos prazos de decadência e prescrição estabelecidos na Lei nº 9.873/99.

Tal circunstância não inibe a ação punitiva estatal e a constituição do crédito fiscal dentro do prazo decadencial de cinco anos (art. 1º), tampouco impede o julgamento de impugnação ou recurso no prazo de prescrição intercorrente de três anos (art. 1º, § 1º)¹⁸, sendo certo que, no caso dos processos regidos pelo Decreto nº 70.235/72, a extinção do crédito não tributário só ocorre se o órgão julgador exceder por três vezes consecutivas o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 para a prolação de decisão, “a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”.¹⁹ Com

além do aspecto patrimonial, impondo-se sua efetiva cobrança para que cumpram sua função regulatória.

167. Por fim, deve-se registrar que, para os fins da presente manifestação, consideram-se compreendidos na definição de Direito Aduaneiro os julgamentos que versem sobre a exigência de multas aduaneiras e aqueles referentes à aplicação de direitos antidumping e de medidas compensatórias.”

18. Vale registrar a pertinente observação de Carlos Augusto Daniel Neto e Diego Diniz Ribeiro: “Ora, só se está falando em prescrição intercorrente exatamente porque, durante o curso do processo administrativo, o crédito não é exigível, pois caso o crédito fosse exigível durante esse período, isto é, caso a Administração pudesse exercer sua pretensão executória independente da impugnação do administrado, o prazo contado seria a prescrição da ação executória, de cinco anos, a partir do momento em que essa pretensão pudesse ser exercida!”. A Aplicabilidade da Prescrição Intercorrente da Lei n. 9.873/1999 às Multas Aduaneiras – Análise Crítica dos Argumentos de Debate. In: *Revista Direito Tributário Atual*. RDTA, São Paulo, n. 50, p. 76-111, 2022, p. 95/96.

19. No julgamento dos Temas Repetitivos ns. 269 e 270, o Superior Tribunal de Justiça firmou a tese de que o PAF regulado pelo Decreto nº 70.235/1972 sujeita-se ao ‘mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das

relação à ação de cobrança, o prazo prescricional de cinco anos só passa a fluir “*após o término regular do processo administrativo*” (art. 1º-A), o que, na prática, supõe um “efeito suspensivo automático” das impugnações e recursos administrativos admitidos pela legislação pertinente.

Logo, a suspensão da exigibilidade dos créditos não tributários é admitida pelo próprio regramento legal aplicável, o que realça a sua compatibilidade com qualquer processo ou procedimento administrativo que o preveja. Aliás, é assente na jurisprudência que, em matéria tributária, cujas impugnações e recursos são dotados de efeito suspensivo por força do art. 151, III, do CTN, é permitido à lei complementar estabelecer prazos específicos de prescrição intercorrente no curso do processo administrativo.²⁰

petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte (1ª Seção, REsp 1.138.206/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Dje 01/09/2010), de sorte que: “*tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)*”.

20. “No caso em exame, a extinção do crédito tributário tem por hipótese tão-somente a inércia da autoridade fiscal em apreciar recurso administrativo, em determinado período de tempo. A mesma hipótese também conduz a uma segunda consequência: a proibição à revisão ou à realização de um outro lançamento. Por outras palavras, a perda pelo Fisco do direito de constituir o crédito tributário. Portanto, a norma representa uma espécie de decadência intercorrente, de alcance abrangente.

É certo que o lançamento ou a sua revisão não podem durar indefinidamente, sob pena de violação à segurança jurídica (relembro que a notificação válida e oportuna, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento afasta a decadência. Tal notificação não assegura a notificação indefinida ou não razoável do processo administrativo). Contudo, a definição do prazo decadencial é matéria reservada à lei complementar federal.

Assim, ao versar sobre lançamento, crédito e decadência em matéria tributária, o dispositivo impugnado excede os limites próprios à disciplina do processo administrativo tributário e ao regramento das atividades administrativas circunscritas ao âmbito de atuação dos órgãos fiscais do estado (art. 24, I, da Constituição).

A ofensa não está propriamente no estabelecimento de prazo para a prática de ato que compõe o fluxo de constituição e confirmação do crédito tributário, mas na imposição de consequência cuja disciplina está expressamente reservada à disposição geral por via de lei complementar federal (art. 146, III, b, da Constituição).”

(STF, Pleno, ADI 124/SC – voto condutor do Rel. Min. Joaquim Barbosa- DJe: 17/04/2009).

Portanto, conclui-se que as regras da Lei nº 9.873/99 aplicam-se linearmente a todo e qualquer processo ou procedimento administrativo em que se discutam sanções decorrentes de ações punitivas desenvolvidas no exercício do poder de polícia da União, excetuadas as penas aplicadas por infrações a normas de natureza funcional ou tributária.

Diante do exposto, para os fins do art. 5º da Lei nº 9.873/99, devem ser compreendidos como “de natureza tributária” os “processos e procedimentos” administrativos que tenham por objeto créditos constituídos no âmbito de “ações punitivas tributárias”, assim entendidas aquelas decorrentes de infrações à legislação tributária. Se houver discussão no mesmo processo ou procedimento sobre penalidades decorrentes de diferentes infrações, aplica-se o regime jurídico correspondente à natureza tributária ou não tributária da obrigação que lhes deu origem, utilizando-se, conforme o caso, as regras de decadência e prescrição do Código Tributário Nacional, ou da Lei nº 9.873/99, independentemente da nomenclatura, do rito ou de eventual efeito suspensivo do processo ou procedimento porventura instaurado para controle da legitimidade da sanção.

Neste contexto, é fundamental distinguir entre créditos tributários e não tributários para compreender a aplicação correta das normas jurídicas pertinentes. A seguir, será abordada a diferença essencial entre esses dois tipos de créditos, ressaltando suas particularidades jurídicas e

“[...] o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica.” (STJ, 1ª Turma, REsp 1.113.959/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 11/03/2010. No mesmo sentido, entre outros: 1ª Turma, AgInt no REsp 1.796.684/PE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 03/10/2019; 2ª Turma, AgInt no REsp 1856683/ES, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 28/05/2021; 2ª Turma; AgInt no AREsp 1.732.120/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 01/07/2021.

impactos em relação ao prazo para a decisão de processos administrativos.

3. Distinção entre créditos tributários e não tributários

A Constituição Federal outorga competência aos entes políticos para instituir tributos necessários à obtenção de recursos necessários ao desempenho de suas funções (CF, arts. 145, 149, 153, 154, 155, 156, 156-A, 177, § 4º, 195, 239, 240).

Para bem delimitar a competência de cada ente e, assim, assegurar a racionalidade do sistema tributário, o art. 146 da Constituição Federal incumbiu a lei complementar de: “*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e suas espécies (...); (b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”. Assim, a definição de “crédito tributário” – e tudo o que o cerca – é matéria sujeita à reserva de lei complementar.

Ao dispor sobre o tema, o Código Tributário Nacional (CTN) – recepcionado como lei complementar pela Carta de 1988²¹ – previu que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta” (art. 139); e que a obrigação principal “surge com a ocorrência do fato gerador; tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” devida “pelo simples fato da [...] inobservância” de obrigação acessória, a qual, por sua vez, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (art. 113, §§1º, 2º e 3º). Em outras palavras, pode-se definir crédito tributário como o valor devido em razão da ocorrência do fato gerador da obrigação de pagar tributo ou multa pela inobservância de

21. Vide nota de rodapé nº 7.

deveres instituídos com a finalidade de viabilizar a atividade estatal de arrecadação e fiscalização de tributos.

Embora o crédito tributário relativo ao pagamento do tributo seja de fácil identificação, tendo em vista a definição contida no art. 3º do CTN,²² a aplicação do conceito à penalidade pecuniária pode suscitar dúvidas, notadamente quando um mesmo fato possa deflagrar diferentes consequências jurídicas, inclusive penalidades por infrações reguladas por diferentes ramos do Direito. É o caso, por exemplo, das multas aplicadas pelos agentes da Secretaria da Receita Federal no exercício do poder de polícia em matéria de comércio exterior, as quais podem se originar de um mesmo fato (importação ou exportação), porém, decorrer de infrações a normas editadas com fundamento nas distintas competências atribuídas à União para, de um lado, legislar, fiscalizar e controlar o comércio exterior (CF, art. 22, VIII c/c art. 237) e, de outro, instituir e fiscalizar tributos sobre a importação e a exportação (CF, arts. 145, 153, I e II, e 195, IV).²³

Para solucionar a questão, deve-se ter em mente que os dispositivos do CTN acima mencionados estabelecem uma implicação necessária entre a obrigação tributária principal e a acessória, na medida em que esta serve como instrumento (meio) para viabilizar o cumprimento daquela (fim).²⁴ Daí que só será possível qualificar como penalidade

22. Art. 3º. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

23. Conforme reconhece a COSIT, na Solução de Consulta nº 38, de 39/01/2019, há “duplo poder de polícia da RFB em matéria aduaneira: (i) do poder de controle de fronteiras e do comércio exterior; (ii) do dever instrumental decorrente de tributos incidentes no comércio exterior”.

24. “As obrigações acessórias dizem respeito à imputação de deveres específicos ao contribuinte para viabilizar o cumprimento da obrigação tributária principal. São mecanismos que possibilitam a fiscalização do contribuinte pela administração tributária” (STF, Pleno, ACO 1.098/MG, voto do relator Ministro Roberto Barroso, DJe: 01/06/2020).

de natureza tributária – e, conseqüentemente, como crédito de natureza tributária – o valor pecuniário cujo fato gerador (origem) seja infração à norma estabelecida com o objetivo (interesse/fim) específico ou primordial de proporcionar a quitação do tributo e/ou a realização do lançamento, “*assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*” (CTN, art. 142). Por exclusão, a penalidade originada por infração à norma que se destine a atender, precipuamente, outros interesses públicos possui natureza distinta da tributária, de sorte que o crédito correspondente deverá ser classificado como “não tributário”.

Assim, retomando o exemplo das penalidades aplicadas no comércio exterior, são de natureza tributária as multas que se refiram à falta de recolhimento dos tributos que tenham como fato gerador atividades relativas à importação ou exportação, ou à inobservância dos deveres atribuídos aos partícipes da operação com o objetivo de assegurar o pagamento ou a fiscalização dos referidos tributos (*v.g.*, art. 725 do Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009 – RA/2009);²⁵ são, todavia, de natureza não tributária as penas relacionadas à prática indevida de atos relacionados à importação e exportação, e bem assim o descumprimento de exigências e formalidades pertinentes à fiscalização

25. RA/2009: “Art. 725. Nos casos de lançamentos de ofício, relativos a operações de importação ou de exportação, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou a diferença dos impostos ou contribuições de que trata este Decreto: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso II; e II - de cento e cinquenta por cento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.”

e controle sobre o comércio internacional (*v.g.*, art. 706 do RA/2009).²⁶

Emblemática, a esse respeito, a decisão proferida pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no RESP 1.999.532/RJ,²⁷ cujo voto condutor, proferido pela Ministra Regina Helena Costa – antiga magistrada do TRF3 –, bem esclarece a questão:

[...] durante o trâmite do despacho aduaneiro de exportação, incumbe ao exportador e ao transportador o cumprimento de diversas exigências legais e regulamentares, dentre elas a apresentação de declarações e a prestação de informações às autoridades administrativas.

Não obstante a cominação dessas obrigações tenha por finalidade verificar o atendimento às normas relativas ao comércio exterior – detendo, portanto, cariz aduaneiro –, a observância de parte dessas regras facilita, de maneira mediata, a fiscalização do recolhimento dos tributos, razão pela qual o exame do escopo das obrigações fixadas pela legislação consiste em elemento essencial para esquadriñar sua natureza jurídica.

Dessa maneira, como as normas relativas ao despacho aduaneiro impõem aos exportadores e transportadores a observância de obrigações distintas, o exame do perfil da penalidade decorrente do descumprimento do prazo para registro das mercadorias embarcadas no SISCOMEX – objeto da presente insurgência

26. “Art. 706. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas: I - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:

a) pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembarçados no regime comum de importação; e
b) pelo embarque de mercadoria antes de emitida a licença de importação ou documento de efeito equivalente;

II - de vinte por cento sobre o valor aduaneiro pelo embarque da mercadoria depois de vencido o prazo de validade da licença de importação respectiva ou documento de efeito equivalente, de mais de vinte até quarenta dias; e

III - de dez por cento sobre o valor aduaneiro, pelo embarque da mercadoria, depois de vencido o prazo de validade da licença de importação respectiva ou documento de efeito equivalente, até vinte dias.”

27. 1ª Turma, RESP 1.999.532/RJ, Rel. Min. Regina Helena Costa, DJe 15/05/2023.

– pressupõe breve incursão a respeito da relação entre as normas de Direito Aduaneiro e de Direito Tributário.

[...]

Embora se trate de tema pouco explorado, a exegese das relações jurídicas desencadeadas pelas transações comerciais ora escrutinadas permite divisar entre normas jurídicas com perfil puramente administrativo e disposições de caráter administrativo-fiscal, cujo cerne, não obstante tangencie aspectos relativos ao recolhimento de tributos, é eminentemente vinculado a auxiliar a fiscalização do trânsito internacional de mercadorias [...].

[...]

Nessa perspectiva, conquanto parcela das obrigações aduaneiras, a título reflexo, auxiliem a fiscalização das exigências fiscais, tais normas apresentam feição puramente vinculada ao Direito Administrativo.

[...]

Avulta, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, o conceito de obrigação tributária acessória, cuja configuração aponta para condutas comissivas ou omissivas exigíveis no intuito de assegurar o cumprimento da obrigação principal. Compreendem, sempre, um fazer ou um não fazer voltados às atividades de controle da arrecadação dos tributos.

[...]

Isso não obstante, importa consignar que a essência fiscal dos deveres instrumentais diz com o seu escopo precípua. Vale dizer, somente pode ser qualificada de tributária a conduta comissiva ou omissiva imposta aos contribuintes cuja finalidade se vincule diretamente à fiscalização das exigências fiscais, sendo inviável atribuir tal índole às disposições mediatamente facilitadoras da arrecadação dos tributos, sob pena de ampliar em demasia o arcabouço normativo-tributário.

Tal exegese deflui da norma contida no § 2º do art. 113 do CTN a qual prescreve que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, reservando, desse modo, o caráter fiscal às normas imediatamente instituídas no interesse da satisfação do crédito tributário e afastando, por conseguinte, a atribuição de semelhante qualificação a regras cuja incidência, apenas a título reflexo, atinjam as finalidades previstas no dispositivo em exame.

[...]

Desse modo, como o recolhimento do Imposto de Exportação antecede a autorização de embarque das mercadorias – a qual, reitere-se, pressupõe o prévio adimplemento dos tributos relativos ao comércio exterior –, eventual descumprimento de dever instrumental em momento posterior ao mencionado evento não detém índole tributária, porquanto não guarda relação imediata com a fiscalização ou arrecadação de tributos incidentes na operação de exportação previamente quitados, mas, sim, com o controle da saída de bens econômicos do território nacional.

Ainda que as informações a serem apresentadas pela empresa transportadora possam auxiliar, reflexamente, a fiscalização do Imposto de Exportação, somente se empresta cariz tributário às obrigações cujo escopo repercute, de maneira direta, na fiscalização e na arrecadação das exigências fiscais, não bastando, portanto, mero efeito indireto de imposições cominadas com finalidades diversas.

Acrescente-se que o fato de a fiscalização e a imposição de penalidades relacionadas ao comércio exterior serem exercidas por um único órgão administrativo (Secretaria da Receita Federal) é irrelevante para determinar a natureza da obrigação ou do crédito correspondente. Trata-se, como visto, de competências exercidas com diferentes fundamentos e finalidades constitucionais, como deixa claro a Lei nº 12.815/2013.²⁸

A ação punitiva do Fisco, no exercício do poder de polícia, com o objetivo de apurar infração às normas editadas no exercício de cada uma dessas competências implica sanções sujeitas a regime jurídico específico, que determina a natureza não tributária (obrigações relativas à fiscalização e ao controle do comércio exterior) ou tributária (obrigações relativas ao pagamento ou informações sobre tributos)

28. O art. 24 da Lei nº 12.815/2013 delimita as competências das repartições aduaneiras do Ministério da Fazenda e distingue a atividade de “IV - arrecadar os tributos incidentes sobre o comércio exterior”, como fruto da competência tributária da União; e, entre outras, as incumbências de “I - cumprir e fazer cumprir a legislação que regula a entrada, a permanência e a saída de quaisquer bens ou mercadorias do País” e de “X - zelar pela observância da legislação aduaneira e pela defesa dos interesses fazendários nacionais”, em linha com o art. 237 da Constituição Federal.

do respectivo crédito. É essa, aliás, a razão pela qual se tem admitido a aplicação, pelos auditores da Receita Federal, de penas de caráter confiscatório previstas na legislação aduaneira (*v.g.*, arts. 675 e 689 a 699 do RA/2009),²⁹ como é o caso do perdimento de veículo, de moeda e de mercadoria – e da respectiva multa correspondente ao valor da mercadoria –, o que seria manifestamente incompatível com o regime tributário, diante da vedação constitucional à utilização do tributo e das multas tributárias³⁰ com efeito de confisco (CF, art. 150, IV).

Por isso, na esteira da decisão do Superior Tribunal de Justiça acima transcrita, os créditos apurados pelo Fisco Federal poderão ter natureza tributária ou não tributária, conforme a teleologia da norma jurídica infringida, como reconhece o Ministério da Fazenda, no já referido Parecer SEI nº 943/2024/MF, do qual destacam-se as seguintes considerações:

29. Há respeitáveis vozes no sentido de que a pena de perdimento de bens por danos ao erário não teria sido recepcionada pela Constituição de 1988, por não ter sido repetida a previsão nesse sentido constante do art.153, §11, da Constituição de 1967/1969. O tema, porém, extrapola o objeto do presente trabalho.

30. “É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do «quantum» pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.” (STF, Pleno, ADI 1.075 MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ: 24/11/2006). No mesmo sentido: STF, Pleno, ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ: 14/02/2003.

[...]160. O chamado Direito Aduaneiro corresponde à divisão didática para designar as normas que disciplinam as relações entre Estado e cidadãos decorrentes do tráfego de bens e pessoas, com ou sem conotação comercial. Encontra previsão constitucional no art. 237 da Constituição da República, enquanto o art. 22, inciso VIII, da Carta atribui à União competência para criação de normas referentes ao comércio exterior. O Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, ainda é a principal normatização sobre matéria aduaneira, tratando da fiscalização, do controle e da tributação das operações de comércio exterior, enquanto o Decreto n.º 6.759/09, o Regulamento Aduaneiro, busca consolidar e sistematizar a legislação sobre o tema.

161. A relação que guardam o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro é objeto de debate. Distinção é reconhecida pelo próprio direito positivo, a exemplo da Lei n.º 10.833/03, que trata da legislação tributária no Capítulo II e da legislação aduaneira no Capítulo III. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.999.532/RJ, após qualificar como nebulosos os contornos no Direito Aduaneiro no Brasil, adotou proposta da doutrina, segundo a qual define-se o “Direito Aduaneiro como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações decorrentes da atividade do Estado referentes ao tráfego de mercadorias objeto de comércio exterior no território aduaneiro, bem como dos aspectos a isso correlatos” e, em seguida, separou as obrigações compreendidas no despacho aduaneiro entre administrativas e administrativas-fiscais, quando imediatamente relacionadas ao recolhimento de tributos. Às últimas atribuiu a natureza de obrigações tributárias acessórias, nos termos do art. 113, §2º do CTN, enquanto as primeiras classificou como administrativas, decorrentes do exercício do Poder de Polícia estatal.

[...]

163. A partir do exposto, é possível identificar distinção entre os ramos do Direito Tributário e Aduaneiro no que tange às respectivas finalidades. Enquanto o Direito Tributário é marcadamente arrecadatório, com sopesamentos que buscam atender a valores e princípios albergados pelo ordenamento e, eventualmente, operar efeitos extrafiscais, o objetivo do Direito Aduaneiro é regulatório, visando disciplinar o comércio exterior sob diferentes aspectos, e, nesse mister, o Direito Aduaneiro protege interesses públicos primários que não são contemplados pela legislação tributária.

Destarte, pode-se afirmar que é o fato gerador da sanção e a finalidade da norma punitiva que definem a natureza

(não) tributária da penalidade e do crédito dela decorrente: se o fato gerador for a infração a uma norma cuja finalidade imediata seja viabilizar a arrecadação e a fiscalização de tributo, a penalidade e o crédito serão tributários; se o fato gerador for a infração a uma norma criada com finalidade diversa, como a fiscalização e controle sobre o comércio exterior, a penalidade e o crédito serão não tributários, ainda que a obrigação correlata também possa auxiliar, de forma reflexa, mediata ou indireta, a administração tributária. Nesse sentido, o art. 39, § 2º, da Lei 4.320/64³¹ dispõe que a multa devida à Fazenda Pública poderá ser classificada como dívida ativa tributária ou não tributária, conforme sua “origem ou natureza”.³²

4. Critérios para aplicação da prescrição administrativa intercorrente em matéria aduaneira

Em linha com o exposto nos tópicos anteriores, é possível concluir que está sujeita à prescrição administrativa intercorrente, de que trata o art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/99, a penalidade aplicada no âmbito do comércio exterior:

- a) por agente administrativo federal, no exercício do poder de polícia;
- b) decorrente de infração a norma que tenha por finalidade imediata (principal) a fiscalização e o controle de atividades relacionadas à importação e exportação;
- c) discutida em qualquer tipo de processo ou procedimento administrativo, independentemente de

31. Vide nota de rodapé nº 13.

32. “A penalidade, por pressuposto lógico, não pode ser incluída no conceito de tributo (art. 3º do CTN), mas, conforme mencionado, será abrangida na definição de dívida ativa tributária ou não tributária, conforme sua procedência.” (STJ, 2ª Turma, REsp 1.248.719/PR – Rel. Min. Herman Benjamin, DJe: 30/05/2011).

seu fundamento jurídico, nomenclatura, rito ou de eventual efeito suspensivo da exigibilidade da sanção e do respectivo crédito;

- d) que fique no aguardo, por mais de três anos, de julgamento ou despacho destinado ao impulsionamento do feito administrativo ao seu término.³³

Importa salientar que o órgão administrativo competente é livre para proferir o ato decisório a qualquer momento, respeitados os prazos legais. Por essa razão, a prolação de “julgamento ou despacho” é o único meio previsto na Lei nº 9.873/99 para inibir o curso da prescrição intercorrente no processo ou procedimento. Afinal, trata-se de um mecanismo destinado a concretizar a garantia da razoável duração do processo (CF, art. 5º, LXXVIII), de modo que o administrado não pode ficar indefinidamente à espera de uma análise definitiva da autoridade competente sobre a sua situação jurídica.

Enfim, sem pretender esgotar o tema diante da multiplicidade de questões que poderão surgir na análise dos casos concretos, os critérios acima propostos poderão ser úteis para auxiliar os operadores do direito a identificar as situações sujeitas ou não à Lei nº 9.873/99. Trata-se de tarefa relevante, notadamente em virtude dos efeitos extintivos dos prazos previstos na referida lei sobre os créditos não tributários cuja constituição definitiva ou cobrança executiva os excedam.

33. “Com efeito, somente os atos tendentes a apurar o ato ilícito e, conseqüentemente, capazes de possibilitar o julgamento no sentido da homologação ou não do auto de infração serão capazes de anular eventual incidência da prescrição intercorrente. Isso porque o procedimento administrativo é conduzido pelo Princípio da Segurança Jurídica, o qual estaria totalmente fragilizado caso a lei possibilitasse que todo e qualquer ato, mesmo aqueles que não objetivem o deslinde da controvérsia, afastassem a prescrição intercorrente.” (STJ, 1ª Turma, AgRg no AREsp 613122 / SC, voto do relator Min. Napoleão Nunes Maia, DJe 23/11/2015).

É fundamental, neste sentido, a sempre lúcida e justa atuação do TRF3. Além das complexas questões jurídicas envolvidas, cabe a esse tribunal, em última instância, examinar os fundamentos fáticos das sanções aplicadas no âmbito do comércio exterior, o tempo e o conteúdo das decisões administrativas, entre outras particularidades determinantes para viabilizar a adequada entrega da prestação jurisdicional.