RECURSO ESPECIAL Nº 1999532 - RJ (2022/0012142-1)

RELATORA	**:**	**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	SOCIETE AIR FRANCE
ADVOGADOS	:	SIMONE FRANCO DI CIERO - RJ087341
		KAREN GOLDBERG EPPINGHAUS - RJ182352

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AOS ART. 489, § 1º, IV, E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 284/STF. arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da instrução Normativa SRF n. 28/1994. NATUREZA JURÍDICA DO DEVER DE PRESTAR INFORMAÇÕES SOBRE MERCADORIAS EMBARCADAS AO EXTERIOR POR EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. OBRIGAÇÃO QUE NÃO DETÉM ÍNDOLE TRIBUTÁRIA. EXEGESE DO ART. 113, § 2º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE APURAÇÃO DA PENALIDADE PREVISTA NO ART. 107, IV, *E,* DO DECRETO-LEI N. 37/1996. INTELIGÊNCIA DO ART. 1º, § 1º, DA LEI N. 9.873/1999. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, IMPROVIDO.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – Revela-se deficiente a fundamentação quando a arguição de ofensa aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022 do CPC/2015 é genérica, sem demonstração efetiva da suscitada contrariedade, aplicando-se, por analogia, o entendimento da Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal.

III – Não obstante o cumprimento de exigências pelos exportadores e transportadores durante o despacho aduaneiro tenha por finalidade verificar o atendimento às normas relativas ao comércio exterior – detendo, portanto, cariz eminentemente administrativo –, a observância de parte dessas regras facilita, de maneira mediata, a fiscalização do recolhimento dos tributos, razão pela qual o exame do escopo das obrigações fixadas pela legislação consiste em elemento essencial para esquadrinhar sua natureza jurídica.

IV – Deflui do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional que a obrigação acessória *decorre* da legislação tributária, reservando, desse modo, o caráter fiscal às normas imediatamente instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e afastando, por conseguinte, a atribuição de semelhante qualificação a regras cuja incidência, apenas a título reflexo, atinjam as finalidades previstas no dispositivo em exame.

V – O dever de registrar informações a respeito das mercadorias embarcadas no SISCOMEX, atribuído às empresas de transporte internacional pelos arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, não possui perfil tributário, porquanto, a par de posterior ao desembaraço aduaneiro, a confirmação do recolhimento do Imposto de Exportação antecede a autorização de embarque, razão pela qual a penalidade prevista no art. 107, IV, *e*, do Decreto-Lei n. 37/1966, decorrente

de seu descumprimento, não guarda relação imediata com a fiscalização ou a arrecadação de tributos incidentes na operação de exportação, mas, sim, com o controle da saída de bens econômicos do território nacional.
VI – As Turmas integrantes da 1ª Seção desta Corte firmaram orientação segundo a qual incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações de índole não tributária por mais de 03 (três) anos e ausente a prática de atos de impulsionamento do procedimento punitivo. Precedentes.
VII – Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nesta parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 09 de maio de 2023.

REGINA HELENA COSTA
Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 1.999.532 - RJ (2022/0012142-1)
RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIETE AIR FRANCE
ADVOGADOS : SIMONE FRANCO DI CIERO - RJ087341
KAREN GOLDBERG EPPINGHAUS - RJ182352

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (Relatora):

Trata-se de Recurso Especial interposto pela **FAZENDA NACIONAL** contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no julgamento de Apelação, assim ementado (fl. 378e):

> ***ADMINISTRATIVO. AÇÃO ANULATÓRIA. MULTA DECORRENTE DE DESCUMPRIMENTO DE PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES AO SISCOMEX NO PRAZO LEGAL. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 28/1994. DECRETO-LEI Nº 37/66. PRESCRIÇÃO.***
> *1 - É correta a sentença que aponta a morosidade e a ocorrência de prescrição intercorrente no âmbito de processo administrativo, quando nada afasta o fluxo legalmente assinalado.*
> *2 - Ao contrário do que sustenta a União, a matéria não guarda natureza tributária, pois não tem vínculo com o fato gerador do tributo, e constitui infração formal de natureza não tributária. Incidência da Lei n.º 9.873/99, a qual disciplina a prescrição no procedimento administrativo.*
> *3 - No caso, a apelada apresentou impugnação na esfera administrativa em 22/07/2013, mas somente em 29/01/2019, a Delegacia da Receita Federal apreciou a peça. Evidente a morosidade, restando caracterizada a prescrição, nos moldes do art. 1º, caput, e § 1º, da Lei n.º 9.873/99. A União não apresentou causa suspensiva, impeditiva ou interruptiva apta a obstar o transcurso do prazo prescricional. Remessa necessária e apelação desprovidas.*

Opostos Embargos Declaratórios, foram rejeitados (fls. 412/416e).

Com amparo no art. 105, III, *a*, da Constituição da República,

aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando-se, em síntese, que:

> I. Arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, II, do Código de Processo Civil de 2015: Há omissões no acórdão recorrido, não sanadas no julgamento do recurso integrativo;
>
> II. Arts. 23 e 113 do Código Tributário Nacional, e 107, IV, *e*, do Decreto-Lei n. 37/1966: As multas decorrentes do descumprimento do dever de prestar informações às autoridades aduaneiras a respeito de embarque de mercadorias ao exterior auxilia a fiscalização e a arrecadação do Imposto de Exportação, possuindo, portanto, natureza tributária;
>
> III. Arts. 151 do CTN e 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999: Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não incide prescrição intercorrente no curso dos processos administrativos fiscais, por falta de previsão legal.

Com contrarrazões, o recurso foi inadmitido (fls. 483/484e), tendo sido interposto Agravo nos próprios autos, posteriormente convertido em Recurso Especial (fl. 556e).

O Ministério Público Federal se manifestou, na qualidade de *custos iuris*, opinando pelo não conhecimento do Recurso Especial (fls. 568/575e).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.999.532 - RJ (2022/0012142-1)
RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIETE AIR FRANCE
ADVOGADOS : SIMONE FRANCO DI CIERO - RJ087341
KAREN GOLDBERG EPPINGHAUS - RJ182352

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AOS ART. 489, § 1º, IV, E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 284/STF. ARTS. 37 DO DECRETO-LEI N. 37/1966 E 37 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 28/1994. NATUREZA JURÍDICA DO DEVER DE PRESTAR INFORMAÇÕES SOBRE MERCADORIAS EMBARCADAS AO EXTERIOR POR EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. OBRIGAÇÃO QUE NÃO DETÉM ÍNDOLE TRIBUTÁRIA. EXEGESE DO ART. 113, § 2º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE APURAÇÃO DA PENALIDADE PREVISTA NO ART. 107, IV, *E,* DO DECRETO-LEI N. 37/1996*.* INTELIGÊNCIA DO ART. 1º, § 1º, DA LEI N. 9.873/1999. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, IMPROVIDO.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – Revela-se deficiente a fundamentação quando a arguição de ofensa aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022 do CPC/2015 é genérica, sem demonstração efetiva da suscitada contrariedade, aplicando-se, por analogia, o entendimento da Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal.

III – Não obstante o cumprimento de exigências pelos exportadores e transportadores durante o despacho aduaneiro tenha por finalidade verificar o atendimento às normas relativas ao comércio exterior – detendo, portanto, cariz eminentemente administrativo –, a observância de parte dessas regras facilita, de maneira mediata, a fiscalização do recolhimento dos tributos, razão pela qual o exame do escopo das obrigações fixadas pela legislação consiste em elemento essencial para esquadrinhar sua natureza jurídica.

IV – Deflui do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional que a obrigação acessória *decorre* da legislação tributária, reservando, desse modo, o caráter fiscal às normas imediatamente instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e afastando, por conseguinte, a atribuição de semelhante qualificação a regras cuja incidência, apenas a título reflexo, atinjam as finalidades previstas no dispositivo em exame.

V – O dever de registrar informações a respeito das mercadorias

embarcadas no SISCOMEX, atribuído às empresas de transporte internacional pelos arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, não possui perfil tributário, porquanto, a par de posterior ao desembaraço aduaneiro, a confirmação do recolhimento do Imposto de Exportação antecede a autorização de embarque, razão pela qual a penalidade prevista no art. 107, IV, *e*, do Decreto-Lei n. 37/1966, decorrente de seu descumprimento, não guarda relação imediata com a fiscalização ou a arrecadação de tributos incidentes na operação de exportação, mas, sim, com o controle da saída de bens econômicos do território nacional.

VI – As Turmas integrantes da 1ª Seção desta Corte firmaram orientação segundo a qual incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações de índole não tributária por mais de 03 (três) anos e ausente a prática de atos de impulsionamento do procedimento punitivo. Precedentes.

VII – Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.999.532 - RJ (2022/0012142-1)
RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : SOCIETE AIR FRANCE
ADVOGADOS : SIMONE FRANCO DI CIERO - RJ087341
KAREN GOLDBERG EPPINGHAUS - RJ182352

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA (Relatora):

De acordo com o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

I. Da admissibilidade do Recurso Especial

Inicialmente, não se pode conhecer da apontada violação aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022 do CPC/2015, uma vez que o recurso cinge-se a alegações genéricas e, por isso, não demonstra, com transparência e precisão, qual seria a omissão do acórdão recorrido, bem como a sua importância para o deslinde da controvérsia, atraindo, em consequência, o óbice contido na Súmula n. 284 do Supremo Tribunal Federal, aplicável, por analogia, no âmbito desta Corte (cf. 1ª T., AgInt no AREsp 1.134.984/MG, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, j. 20.2.2018, DJe 6.3.2018; 2ª T., REsp 1.712.328/MG, Rel. Ministro OG FERNANDES, j. 3.4.2018, DJe 9.4.2018).

A despeito disso, observo que as questões federais suscitadas foram satisfatoriamente prequestionadas, estando o Recurso Especial hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes outras questões prejudiciais e/ou preliminares a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, que a apreciação pretensão veiculada no Recurso Especial não demanda reexame fático-probatório,

pois todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

Do mesmo modo, anote-se ter a Corte *a qua* dirimido a controvérsia com arrimo em fundamentos infraconstitucionais.

II. Contornos da lide

Na origem, cuida-se de demanda ajuizada pela **SOCIETÉ AIR FRANCE**, com o objetivo de anular as multas impostas em seu desfavor nos Processos Administrativos Fiscais ns. 10715.725860/2013-80, 10715.725861/2013-24 e 10715.725862/2013-79, decorrentes "[...] do registro no Sistema Siscomex-Exportação dos dados de embarques de mercadorias transportadas para o exterior no ano de 2008, em prazo superior ao previsto no art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, o que autorizaria a aplicação da multa capitulada no art. 107, IV, *e*, do Decreto-Lei nº 37/1966, no valor de R$ 5.000,00 (cinco mil reais) por voo, totalizando cobranças nos valores originários de R$ 5.000,00 (cinco mil reais), R$ 10.000,00 (dez mil reais) e R$ 20.000,00 (vinte mil reais), respectivamente" (fl. 06e).

Sustentou a Autora, ora Recorrente, a inexigibilidade das multas com amparo em duas causas de pedir, quais sejam: *i*) *a* incidência da prescrição intercorrente em razão do transcurso de prazo superior a 03 (três) anos entre a apresentação de defesa administrativa e a prolação de decisão pela autoridade competente; e *ii*) a comunicação da infração previamente à apuração dos fatos, afastando-se, por isso, as penalidades fixadas, como dispõe a norma do art. 102 do Decreto-Lei n. 37/1966.

Em primeira instância, a pretensão foi julgada procedente, ao fundamento de que a infração prevista nos arts. 107, IV, *e*, do Decreto-Lei n. 37/1966, e 37 da Instrução Normativa SRF n. 28/1994 não possui perfil tributário, mas, sim, aduaneiro, incidindo, portanto, a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999 em razão da paralisação dos processos administrativos perante a Delegacia

da Receita Federal do Brasil por prazo superior a 03 (três) anos (fls. 280/282e).

Interposta Apelação, a sentença foi mantida pelo tribunal de origem (fls. 373/378e).

Nesse contexto, a questão debatida diz com *a definição da natureza jurídica das multas aplicadas com base nos arts. 107, IV, e, do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF n. 28/1994, decorrentes do descumprimento do prazo regulamentar para o registro, pelo transportador, dos dados pertinentes ao embarque de mercadorias exportadas no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, e, à vista dessa premissa, com a disciplina da prescrição intercorrente incidente nos processos administrativos de apuração das respectivas sanções.*

III. Disciplina normativa a respeito do despacho aduaneiro

Antes de analisar o cerne da controvérsia, e para melhor compreensão da questão em debate, impõe-se breve incursão a respeito das normas procedimentais atinentes ao controle alfandegário de mercadorias exportadas.

Nos termos do art. 580 do Decreto n. 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), o *despacho aduaneiro de exportação* "[...] é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembaraço aduaneiro e a sua saída para o exterior".

Tal expediente alfandegário tem início com o registro da Declaração Exportação no SISCOMEX, ato essencial ao andamento do *despacho aduaneiro*, como prescrevem os arts. 584 e 585 do Decreto n. 6.759/2009, *in verbis*:

> *Art. 584. O registro de exportação compreende o conjunto de informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracteriza a operação de exportação de uma mercadoria e define o seu enquadramento, devendo ser*

> *efetuado de acordo com o estabelecido pela Secretaria de Comércio Exterior.*
>
> *Art. 585. O registro de exportação, no SISCOMEX, nos casos previstos pela Secretaria de Comércio Exterior, é requisito essencial para o despacho de exportação de mercadorias nacionais ou nacionalizadas, ou de reexportação* (destaques meus).

Assim, incumbe ao exportador – ou a terceiro à sua ordem – apresentar, na Declaração de Exportação, informações comerciais, financeiras, cambiais e *fiscais* a serem submetidas às autoridades competentes, de modo a permitir a análise das exigências legais concernentes ao translado de mercadorias ao exterior, inclusive quanto ao adimplemento dos tributos incidentes na operação.

Em seguida, passa-se à fase de *conferência aduaneira* a qual, nos moldes do art. 589 do Decreto n. 6.759/2009, "[...] tem por finalidade identificar o exportador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e preço, e *confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras*, exigíveis em razão da exportação" (destaques meus).

Nesse estágio, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode exigir a apresentação de dados para subsidiar o controle alfandegário, os quais devem ser prestados nos prazos regulamentares, sob pena de imposição de penalidades. Outrossim, ainda durante a *conferência aduaneira,* o Fisco afere o recolhimento do Imposto de Exportação, condição indispensável ao embarque da mercadoria ou à transposição de fronteiras, como estampam os arts. 4º do Decreto-Lei n. 1.578/1977, e 1º e 4º da Portaria MF n. 674/1994:

> ***Decreto-Lei n. 1.578/1977****:*
>
> *Art. 4º - O pagamento do imposto será realizado na forma e no momento fixados pelo Ministro da Fazenda, que poderá determinar sua exigibilidade antes da efetiva saída do produto a ser exportado.*
>
> ***Portaria MF n. 674/1994:***
>
> *Art. 1º O prazo para pagamento do Imposto de Exportação*

> *será de até quinze dias, contados da data do registro da declaração para despacho aduaneiro.*
> *[...]*
> *Art. 4º Não será autorizado o embarque ou a transposição de fronteira de mercadoria, cujo imposto incidente não tenha sido pago* (destaques meus).

Concluída a etapa de fiscalização do cumprimento de tais exigências, bem como verificada a quitação de eventuais tributos relativos à exportação, o procedimento é encerrado pelo *desembaraço aduaneiro*, ato administrativo mediante o qual é registrada a perfectibilização da *conferência aduaneira* e autorizado o embarque da mercadoria com destino ao exterior, consoante dispõem os arts. 591 do Decreto n. 6.759/2009, e 29 da Instrução Normativa RFB n. 28/1994:

> ***Decreto n. 6.759/2009:***
>
> *Art. 591. Desembaraço aduaneiro na exportação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria.*
>
> ***Instrução Normativa RFB n. 28/1994:***
>
> *Art. 29. Concluída a conferência aduaneira sem exigência fiscal ou de outra natureza, ou tendo a declaração para despacho sido selecionada para o canal verde, dar-se-á o desembaraço aduaneiro e a consequente autorização para o trânsito da mercadoria, seu embarque ou transposição de fronteira* (destaques meus).

Desse modo, a fiscalização imediatamente voltada a garantir o recolhimento do Imposto de Exportação antecede a conclusão do despacho aduaneiro – cujo exemplo precípuo é a apresentação da Declaração de Exportação –, razão pela qual deveres instrumentais impostos aos agentes atuantes no comércio exterior, a serem cumpridos posteriormente ao desembaraço das mercadorias, possuem feição tipicamente administrativa, ainda que, reflexamente, possam atingir objetivos de outro jaez.

IV. Aspectos a respeito da distinção entre obrigações aduaneiras e

tributárias no despacho aduaneiro

De acordo com o explanado, 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 esquadrinhar 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 – pressupõe breve incursão a respeito da relação entre as normas de Direito Aduaneiro e de Direito Tributário.

No ponto, oportuno sublinhar que, embora o conceito de Direito Tributário como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos seja tema relativamente pacífico nos âmbitos doutrinário e jurisprudencial, a definição dos contornos do objeto das disposições de Direito Aduaneiro ainda é tema nebuloso no Brasil, mormente em razão da ausência de legislação sistematizada a respeito da matéria.

A par desse cenário, é comum a identificação das normas aduaneiras como aquelas concernentes ao controle do tráfego transfronteiriço de bens pelo território nacional, bem assim as regras relativas ao cumprimento das disposições pertinentes ao comércio exterior.

Nesse sentido, a lição de Herbert Cornélio Pieter de Bruyn

Júnior:

> *Nesses termos, cremos ser mais adequado considerar 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.*
> *Com isso, enfatizar-se-ia tanto tratar-se de ramo do Direito Positivo que tem como fim disciplinar a movimentação dos bens, pelo País, em razão do comércio internacional, isto é, seu ingresso, saída, trânsito interno e aspectos de sua armazenagem, quanto estariam albergados, na definição, aspectos a isso interligados, como a fiscalização dos veículos responsáveis pelo transporte dessas mercadorias e a conduta das pessoas diretamente envolvidas no procedimento aduaneiro (importador, exportador, despachante aduaneiro e transportador), uma vez que, constatada infração, elas é que serão responsabilizadas*.
> (*Direito Aduaneiro: Poder de Polícia e Regimes Aduaneiros.* Curitiba: Juruá, 2019, p. 179).

Há, entretanto, pontos de contato entre ambas as disciplinas, sobretudo quando analisados os tributos regulatórios do comércio exterior, a exemplo dos Impostos de Importação e de Exportação, contexto que propicia certa dificuldade em delimitar a natureza jurídica das obrigações atribuídas aos particulares relativamente ao trânsito internacional de mercadorias.

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, intelecção por mim abordada em sede doutrinária:

> *Com efeito, o conjunto normativo traduzido no contexto do Direito Aduaneiro enseja o estabelecimento de relações jurídicas algo diferenciadas entre si, de acordo com o seu objeto.*
> *Como anota José Lence Carluci, "os sujeitos da relação*

> *aduaneira são o Estado e outra pessoa pública ou privada e seu objeto são as coisas, mercantis ou não".*
> *Pensamos que tais relações jurídicas, assim estabelecidas entre os sujeitos apontados, sejam classificáveis em dois grandes grupos: de um lado, aquelas decorrentes do exercício de função puramente administrativa; de outro, as conseqüentes do exercício de função administrativo-fiscal.*
> *Imperioso, desse modo, dissertarmos brevemente a respeito de ambas.*
> *A função administrativa, na clássica lição de Seabra Fagundes, consiste em "aplicar a lei, de ofício, visando a satisfação do interesse público".*
> *[...]*
> *Constituem o núcleo das atividades aduaneiras o controle e a fiscalização do tráfego de pessoas e bens por determinado território, daí por que as relações jurídicas decorrentes do desempenho dessas funções envolvem, necessariamente, o exercício de Polícia Administrativa, o único dos poderes outorgados à Administração Pública cujos atos interferem diretamente na esfera jurídica dos administrados*.
> *Por outro lado, temos as relações jurídicas decorrentes do exercício de função administrativa voltada para fins tributários.*
> *[...]*
> *O Direito Aduaneiro, evidentemente, não compreende as normas concernentes à instituição de tributos, não dizendo respeito ao exercício da competência tributária, que está demarcada no plano constitucional, sendo viabilizada pela lei infraconstitucional. O Direito Aduaneiro abrange, tão-somente, as relações jurídicas concernentes à arrecadação e fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.*
> *[...]*
> *Forçoso reconhecer, por outro lado, que o Direito Aduaneiro traduz-se numa especialização do Direito Administrativo, sendo sua essência a atividade administrativa, realizada pelo Estado, consistente na gestão dos serviços aduaneiros.*
> (*Notas sobre a existência de um Direito Aduaneiro*. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Importação e Exportação no Direito Brasileiro.* 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 19-38).

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.

V. Breves apontamentos sobre as obrigações tributárias acessórias

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.

Ademais, partindo-se da noção no sentido de que a obrigação é uma categoria jurídico-positiva, o emprego do adjetivo *acessória*, no âmbito do Direito Tributário, não traduz conceito afeto à disciplina das obrigações na esfera civil, segundo o qual *o acessório segue o principal*.

Logo, a obrigação tributária acessória tem existência *autônoma*, subsistindo embora ausente a principal, como nas hipóteses de imunidade e isenção. A *acessoriedade* dessa obrigação, nos termos do CTN, exsurge do fato de que o liame assim qualificado é estatuído para propiciar as efetivas fiscalização e arrecadação dos tributos, independentemente de a respectiva situação fática revelar exigência pecuniária. Portanto, a mera possibilidade de existência da obrigação principal legitima a imposição de deveres acessórios, sendo esse o sentido da *acessoriedade* no contexto dos vínculos obrigacionais tributários.

Isso não obstante, importa consignar que a essência fiscal dos deveres instrumentais diz com o seu escopo precípuo. 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.

Sobre o tema, a doutrina de Maurício Zockun:

> *Entendemos que vocábulo "decorre", veiculado do Código Tributário Nacional, maneja um conteúdo jurídico técnico.*
> *[...]*
> *Essa ilação no sentido de que o conteúdo jurídico da palavra "decorre" é de dever-ser não modalizado nos remete ao seguinte desfecho lógico nuclear no raciocínio empreendido: a norma jurídica instrumental veicula em sua proposição-hipótese a existência, validade e vigência da legislação tributária material num determinado momento do tempo e espaço, da qual decorre a proposição-tese, em que estão contidas as notas da obrigação tributária instrumental (sujeitos de direito e bem jurídico).*
> *Vale dizer: a conexão entre as proposições de uma norma jurídica instrumental, geral e abstrata, em cujo conseqüente normativo estão veiculadas as notas necessárias à identificação de uma obrigação tributária instrumental, decorre da descrição, no antecedente normativo, das notas características de que certos fatos descrevem uma norma jurídica tributária material e sua referência a determinada pessoa.*
> *[...]*
> *Dessa forma, a norma tributária instrumental geral deve, apenas e tão somente, prescrever condutas pretendendo atingir sua finalidade em prol da arrecadação e da fiscalização de tributos. Por outro, a norma jurídica tributária instrumental deve ser produzida pelo agente competente em atenção à finalidade prescrita pela lei sob pena de o ato assim produzido ser inválido.*
> (*Regime Jurídico da Obrigação Tributária Acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 133-135 – destaques meus).

Assentadas tais reflexões, passo à análise da jurisprudência correlata à matéria.

VI. Panorama jurisprudencial

Embora a apreciação da controvérsia em tela seja inédita nesta Corte, tema similar foi objeto de precedente qualificado da 1ª

Seção, oportunidade na qual se firmou o perfil tributário da obrigação acessória consistente na exigência de apresentação de nota fiscal para circulação de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira, independentemente de a operação constituir fato gerador do ICMS (cf. Tema n. 367, REsp n. 1.116.792/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, j. 24.11.2010, DJe 14.12.2010).

Na ocasião, foram estabelecidas as seguintes premissas: *i*) a legislação fiscal pode instituir, no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias, prestações que visem guarnecer o Fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos contribuintes; *ii*) os deveres instrumentais são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, vinculando, inclusive, pessoas físicas ou jurídicas amparadas por imunidades ou outros benefícios fiscais; e *iii*) ainda que ausente a obrigação principal, subsiste a imposição legal de levar ao conhecimento da Administração Tributária informações relevantes para permitir a apuração de fatos geradores.

Impende ressaltar, também à luz da jurisprudência desta Corte, que a análise da natureza jurídica dos deveres cominados aos sujeitos atuantes no comércio exterior ressoa na disciplina da prescrição intercorrente durante o trâmite do processo administrativo de apuração de infrações.

Com efeito, as Turmas integrantes da 1ª Seção firmaram orientação segundo a qual, ausente previsão específica em lei complementar, não incide prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal, uma vez que as impugnações apresentadas pelos contribuintes suspendem a exigibilidade do *crédito tributário* enquanto perdurar o respectivo contencioso, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Nesse sentido:

> ***PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO***

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 174, DO CTN. MINISTÉRIO PÚBLICO. ILEGITIMIDADE PARA RECORRER. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. INOCORRÊNCIA.

[...]

3. 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), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, 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 prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica.

[...]

14. Recurso especial desprovido.

(REsp n. 1.113.959/RJ, relator Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe de 11/3/2010 – destaques meus).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE DE JULGAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 174, DO CTN.

1. "A exegese do STJ quanto ao artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional, é no sentido de que, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se admite aduzir suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas, sim, um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio. (...)

Consequentemente, somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, razão pela qual não há que se cogitar de prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal. (RESP 485738/RO, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.09.2004, e RESP 239106/SP, Relatora Ministra Nancy Andrighi, DJ de 24.04.2000)..." (REsp 734.680/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJ de 1º/8/2006).

2. Recurso Especial provido.

(REsp n. 651.198/RS, relator Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/6/2007, DJe de 30/9/2008).

Na mesma linha de entendimento, os seguintes acórdãos: 1ª

T., AgInt no AREsp n. 851.126/RJ, Relator Ministro MANOEL ERHARDT (Desembargador Convocado do TRF5), j. 14.03.2022, DJe 18.03.2022; 2ª T., AgInt no AREsp n. 1.732.120/SP, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 31.05.2021, DJe 01.07.2021; 2ª T., AgInt no REsp n. 1.856.683/ES, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, j. 24.05.2021, DJe 28.05.2021; 1ª T., AgInt no REsp n. 1.796.684/PE, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, j. 30.09.2019, DJe 03.10.2019; 1ª T., AgInt no REsp n. 1.587.540/PE, Relatora Ministra REGINA HELENA COSTA, j. 18.08.2016, DJe 29.08.2016.

De outra parte, a jurisprudência deste Tribunal admite a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999, que estabelece os prazos para o exercício da ação punitiva da Administração Pública Federal fundada no poder de polícia, à luz do qual incide a prescrição intercorrente quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações de *índole não tributária* por mais de 03 (três) anos e ausente a prática de atos de impulsionamento do procedimento sancionador:

> ***PROCESSUAL CIVIL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.***
> *1. Caso em que a sentença, confirmada no julgamento da Apelação, julgou improcedente o pedido da autora para que fosse desconstituído o auto de infração, lavrado pelo IBAMA, com a seguinte descrição:*
> *[...]*
> *3. O STJ entende que incide a prescrição intercorrente quando o procedimento administrativo instaurado para apurar o fato passível de punição permanece paralisado por mais de três anos, sem atos que denotem impulsionamento do processo, nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999, o que, conforme exposto pelo acórdão recorrido, não ocorreu.*
> *[...]*
> *5. Agravo Interno não provido.*
> (AgInt no AREsp n. 1.719.352/ES, relator Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, j. 07.12.2020, DJe 15.12.2020 – destaques meus).
>
> ***PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.***
> *[...]*

> *2. De acordo com a jurisprudência desta Corte, incide a prescrição intercorrente quando, instaurado o procedimento administrativo para apurar o fato passível de punição, este permanece paralisado por mais de três anos, sem atos que denotem impulsionamento do processo, nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999.*
> *[...]*
> *4. Agravo interno desprovido.*
> (AgInt no REsp n. 1.857.798/PE, relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, j. 24.08.2020, DJe 01.09/2020 – destaques meus).

Portanto, o exame da natureza jurídica das sanções impostas aos exportadores ou transportadores no contexto do despacho aduaneiro é essencial para aferir a subsunção das regras de prescrição intercorrente estampadas na Lei n. 9.873/1999.

Indicada a jurisprudência correlata, passo à análise do caso concreto.

VII. Exame do caso

In casu, a **SOCIETÉ AIR FRANCE** foi autuada em razão do registro intempestivo, no SISCOMEX, de dados relativos ao embarque de mercadorias transportadas para o exterior, culminando na imposição de multas por violação aos arts. 107, IV, *e*, do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF n. 28/1994, os quais prescrevem o seguinte:

> ***Decreto-Lei n. 37/1996***
>
> *Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:*
> *[...]*
> *IV - de R$ 5.000,00 (cinco mil reais):*
> *[...]*
> *e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga;*
>
> ***Instrução Normativa SRF n. n. 28/1994***
>
> *Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base*

> *nos documentos por ele emitidos, no prazo de 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque* (destaques meus).

Ajuizada ação anulatória, a pretensão foi acolhida ao fundamento de que tais penalidades não decorrem de descumprimento de obrigações tributárias acessórias, ante a ausência de vinculação com o fato gerador do Imposto de Exportação, atraindo, em consequência, o reconhecimento da prescrição intercorrente em razão da paralisação dos processos administrativos por mais de 03 (três) anos, nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999, decisão mantida pela Corte *a qua* no julgamento de Apelação (fls. 280/282e e 373/378e).

Nesse sentido, ao contrário do alegado pela Recorrente, as multas em questão possuem caráter estritamente administrativo, porquanto decorrentes de violação de regra *sem pertinência direta com a fiscalização e a arrecadação do Imposto de Exportação*, tributo cuja regular quitação é aferida em momento anterior à conclusão do *desembaraço aduaneiro*.

Isso porque, à luz do disposto nos arts. 4º do Decreto-Lei n. 1.578/1977, e 1º e 4º da Portaria MF n. 674/1994, *o recolhimento do Imposto de Exportação é condição indispensável ao embarque de mercadorias ao exterior*, sendo o seu adimplemento apurado na fase de *conferência aduaneira* destinada a verificar a regularidade do cumprimento dos diversos deveres a cargo dos exportadores, dentre eles o cumprimento das obrigações fiscais, como dispõe o art. 589 do Decreto n. 6.759/2009.

Outrossim, nos termos do art. 591 do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço registra a conclusão da *conferência alfandegária* e, por conseguinte, atesta o adimplemento das obrigações tributárias relativas à operação de exportação, constituindo elemento essencial ao posterior translado das mercadorias ao exterior pelo transportador.

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 repercuta, de maneira direta, na fiscalização e na arrecadação das exigências fiscais, não bastando, portanto, mero efeito indireto de imposições cominadas com finalidades diversas.

Dessarte, como o dever de registrar informações a respeito das mercadorias embarcadas no SISCOMEX, atribuído às empresas de transporte internacional pelos arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994, não possui perfil tributário, impõe-se o desprovimento do Recurso Especial, porquanto, tendo o tribunal de origem reconhecido a paralisação dos Processos Administrativos ns. 10715.725860/2013-80, 10715.725861/2013-24 e 10715.725862/2013-79 por prazo superior a 03 (três) anos, incide a prescrição intercorrente estampada no art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999, consoante a destacada orientação jurisprudencial de ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção desta Corte (fls. 375e).

No que tange aos honorários advocatícios, da conjugação dos Enunciados Administrativos ns. 3 e 7, editados em 09.03.2016 pelo Plenário desta Corte, depreende-se que as novas regras relativas ao tema, previstas no art. 85 do CPC/2015, serão aplicadas apenas aos recursos sujeitos à novel legislação, tanto em hipóteses nas quais o novo julgamento da lide gerar a necessidade de fixação ou modificação dos ônus da sucumbência anteriormente distribuídos quanto em relação aos honorários recursais (§ 11).

Assim, nos termos do art. 85, §§ 2º e 11, do estatuto processual, de rigor a majoração dos honorários anteriormente fixados de 11% (fls. 282e e 376e) para 15% do valor atualizado da causa.

Posto isso, **CONHEÇO PARCIALMENTE** do Recurso Especial e, nessa extensão, **NEGO-LHE PROVIMENTO.**

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2022/0012142-1 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.999.532 / RJ**

Números Origem: 10715725860201380 10715725861201324 10715725862201379
50140969620194025101

PAUTA: 09/05/2023 JULGADO: 09/05/2023

Relatora
Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO	:	SOCIETE AIR FRANCE
ADVOGADOS	:	SIMONE FRANCO DI CIERO - RJ087341 KAREN GOLDBERG EPPINGHAUS - RJ182352

ASSUNTO: DIREITO ADMINISTRATIVO E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO - Dívida Ativa não-tributária - Multas e demais Sanções

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. SANDRO LEONARDO SOARES, pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL e assistiu ao julgamento o Dr. PAULO RICARDO STIPSKY, pela parte RECORRIDA: SOCIETE AIR FRANCE

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Turma, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nesta parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com a Sra. Ministra Relatora.