

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E INFRAÇÕES ADUANEIRAS: ENSAIO SOBRE A AUTONOMIA DA RELAÇÃO JURÍDICA ADUANEIRA E DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Solon Sehn

Advogado (UFPR). Mestre e Doutor em Direito Tributário (PUC-SP). Professor de Direito Tributário e Aduaneiro.

Artigo recebido em 01.12.2023 e aprovado em 18.12.2023.

SUMÁRIO: 1 Do objeto 2 Uma breve síntese da controvérsia 3 Obrigação tributária no CTN 4 Relação jurídica aduaneira 5 Prescrição intercorrente e procedimento administrativo 6 Conclusões 7 Referências.

RESUMO: O presente artigo estuda a relação jurídica aduaneira e a obrigação tributária, concluindo ao final que, devido a sua autonomia, a prescrição intercorrente é aplicável aos procedimentos administrativos de infrações aduaneiras.

PALAVRAS-CHAVE: Infrações aduaneiras. Prescrição intercorrente. Relação jurídica aduaneira. Obrigação tributária.

STATUTE OF LIMITATIONS AND CUSTOMS VIOLATIONS: ESSAY ON THE AUTONOMY OF THE CUSTOMS LEGAL RELATIONSHIP AND TAX OBLIGATION

CONTENTS: 1 The object 2 A brief summary of the controversy 3 Tax obligation in the CTN 4 Customs legal relationship 5 Intercurrent prescription and administrative procedure 6 Conclusions 7 References.

ABSTRACT: This article studies the customs legal relationship and the tax obligation, concluding at the end that, due to its autonomy, the statute of limitations is applicable to administrative procedures for customs violations.

KEYWORDS: Customs violations. Statute of limitations. Customs legal relationship. Tax obligation.

1 DO OBJETO

A prescrição intercorrente nos procedimentos administrativos de infrações aduaneiras é uma das discussões atuais relevantes nos tribunais, dentre muitas outras que não encontram solução dogmática satisfatória sem a compreensão da autonomia da relação jurídica aduaneira. O objetivo do presente texto é propor uma possível interpretação para essa questão controvertida na prática forense, considerando os aspectos que singularizam a relação jurídica aduaneira e a diferenciam da obrigação tributária.

2 UMA BREVE SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA

A prescrição é explicada pela doutrina de diferentes maneiras. Uma corrente entende que seria perda do direito de ação em razão do não exercício no prazo legal. Outros, de forma mais precisa e considerando as disposições do Código Civil de 2002¹, observam que, diante da autonomia do direito de ação em relação ao direito material, a prescrição opera a extinção da pretensão que nasce com a violação do direito, ou seja, da faculdade de poder exigir a sua satisfação. Já na decadência ou caducidade, ocorre a extinção do próprio direito material, que pode resultar do não exercício tempestivo² ou, nos casos em que esse depende de uma ação judicial, o não ajuizamento no prazo legal³.

1. “Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206”.
2. Em relação ao tema da prescrição, destacam-se: AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista dos Tribunais*, v. 49, n. 300, p. 7-37, 1960; THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Prescrição e decadência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 5 e ss. Sobre a diferenciação entre ação e pretensão, cf.: SILVA, Ovídio Baptista da. *Curso de processo civil: processo de conhecimento*. 3. ed. Porto Alegre, Fabris, 1996. p. 59 e ss.
3. Essa sutil, mas relevante distinção, é assim explicada por Agnelo Amorim Filho, ao ressaltar que: “[...] há uma terceira categoria de direitos potestativos que só podem ser exercidos por meio de ação. A ação, aqui, já não tem caráter simplesmente subsidiário, ou facultativo, mas obrigatório, como forma de exercício do direito. Consequentemente, nessa terceira categoria não se dispensa a propositura da ação nem mesmo quando todos os interessados, inclusive aqueles que sofrem sujeição, estão de acordo em que o direito seja exercitado por outra forma” (AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista dos Tribunais*, v. 49, n. 300, p. 14, 1960). É o caso, por exemplo, de alguns direitos potestativos relativos ao estado civil das pessoas.

A doutrina administrativista entende que, na “prescrição administrativa”, o que se tem é a perda de um direito (poder-dever) da administração pública pelo exaurimento do prazo. A rigor, portanto, essa constitui verdadeira decadência⁴. A “prescrição administrativa intercorrente”, por sua vez, seria uma espécie de preclusão intercorrente, porque não se poderia falar em decadência se o procedimento administrativo já foi instaurado. O efeito jurídico, entretanto, assemelha-se à decadência. Também há perda de um direito, com a diferença de que esse é caracterizado pelo fato de o seu exercício ser vinculado à conclusão do procedimento administrativo⁵.

Essa modalidade extintiva encontra-se prevista no § 1º do art. 1º da Lei n. 9.873/1999, que prevê a incidência da prescrição – ou, como quer parte da doutrina, a preclusão – do direito de penalização do infrator sempre que o procedimento administrativo correspondente ficar paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou de despacho:

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

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

[...]

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

A Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), diante do disposto no art. 5º da Lei n. 9.873/1999, entende que: “Não se aplica

-
4. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 969. No mesmo sentido, ensina Marçal Justen Filho que: “A perda de direitos em virtude da ausência tempestiva do seu exercício no relacionamento direito entre Administração e particular não configura hipótese de prescrição. Assim se passa porque não se trata de ausência de exercício do direito de ação, mas do não exercício de direitos e poderes de direito material. Portanto, trata-se de hipótese de decadência, não de prescrição” (JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 1.347).
5. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 1.361.

a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal” (Súmula n. 11). No Poder Judiciário, por sua vez, há julgados que aplicam o § 1º do art. 1º da Lei n. 9.873/1999 aos procedimentos administrativos de infrações aduaneira, como, por exemplo, o seguinte acórdão do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. EXTINÇÃO DO FEITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. ART. 85 DO CPC. READEQUAÇÃO.

1. A Lei n. 9.873/99 cuida da sistemática da prescrição da pretensão punitiva e da pretensão executória referidas ao poder de polícia sancionador da Administração Pública Federal.
2. Incide a prescrição prevista no artigo 1º, § 1º da lei no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho que deliberem a respeito de providências voltadas à apuração dos fatos. Meros despachos ordinatórios de encaminhamento ou impulso do processo administrativo não configuram causa interruptiva do prazo prescricional.
3. O valor da verba sucumbencial devida pela União deve ser fixado de acordo com as regras do art. 85, §§ 2º a 5º, do NCPC⁶.

Também há decisões que, com fundamento no art. 5º da Lei n. 9.873/1999, afastam a prescrição intercorrente nas infrações aduaneiras submetidas ao rito do procedimento administrativo fiscal do Decreto n. 70.235/1972:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INAPTIDÃO DO CNPJ. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO CONEXO.

Caso em exame em que o andamento de Representação Fiscal para inaptidão do CNPJ restou alargado em razão da pendência de outro procedimento administrativo no qual se discutia, no âmbito do CARF, a caracterização de operações irregulares de comércio exterior.

Não há falar em prescrição intercorrente, uma vez que havia óbice à prática de qualquer ato na Representação Fiscal enquanto pendente o julgamento definitivo do PAF. A inaptidão para o CNPJ é necessariamente objeto de processo administrativo fiscal, na forma do Decreto 70.235/72, que não estabelece, em suas disposições, prazos de prescrição intercorrente⁷.

6. TRF4, APL 5002013-95.2016.4.04.7203, 1ª T., Rel. Des. Fed. Francisco Donizete Gomes, j. 28.08.2019.

7. TRF4, AC 5003208-17.2022.4.04.7200, 1ª T., Rel. Des. Fed. Leandro Paulsen, j. 21.09.2022. No mesmo sentido: TRF4, AC 5003519-07.2019.4.04.7008, 1ª T., Rel. Des. Leandro Paulsen, j. 13.07.2022.

No ano de 2023, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a prescrição intercorrente em procedimento administrativo relativo à cominação da multa aduaneira do art. 107, IV, “e”, do Decreto-lei n. 37/1966:

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.

[...]

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 n. 28/1994, não possui perfil tributário, porquanto, a par de posterior ao desembarço 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, improvido⁸.

8. STJ, REsp 1.999.532, Rel. Min. Regina Helena Costa, *DJe* 15.05.2023. No mesmo sentido: STJ, REsp n. 2.048.597, Decisão monocrática, Min. Herman Benjamin, *DJe* 17.02.2023: “A multa de que trata o art. 107, inc. IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei n. 37, de 1966, é aplicada no exercício do poder de polícia da Administração Aduaneira, possuindo natureza administrativa e não tributária. Incidem no caso, portanto, as normas da Lei 9.873, de 1999, que estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva por parte da Administração Pública Federal”.

Portanto, em síntese, essa é a questão controvertida que será ao final respondida, após o estudo da autonomia da relação jurídica aduaneira em face da obrigação tributária.

3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CTN

As obrigações tributárias, dentro da classificação adotada pelo art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN), podem ser principais e acessórias. As principais têm por objeto o pagamento do crédito tributário e surgem com a ocorrência do fato gerador, termo que, devido a sua ambiguidade, é substituído pela doutrina por hipótese de incidência, suporte fático ou pressuposto⁹. As acessórias, por sua vez, compreendem as prestações positivas ou negativas estabelecidas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

9. A expressão “fato gerador” ainda é recorrente na legislação tributária e na prática forense. Entretanto, vem sendo abandonada na doutrina. Isso porque, quando utilizada sem especificação, pode significar o fato abstratamente previsto na hipótese de incidência da norma jurídica e, ao mesmo tempo, um fato concreto que se subsume à descrição normativa. Por isso, para evitar ambiguidades, os autores têm adotado denominações substitutivas, tais como fato gerador abstrato e fato gerador concreto, hipótese tributária e fato jurídico tributário, hipótese de incidência e fato imponível, tipo legal (tipo tributário) e situação de fato, dentre outras. Sobre as críticas doutrinárias à expressão *fato gerador*, cf.: SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 167, nota 12-B; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 4; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 116, nota 39; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 318; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 49 e ss.; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 239 e ss.

Note-se que, de acordo com o § 1º do art. 113 do CTN, a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. Ademais, nos termos do § 2º do art. 113, as multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, pelo simples fato de sua inobservância, são convertidas em obrigação principal. Essas previsões são bastante criticadas pela doutrina, uma vez que, em sua configuração constitucional e legal, os tributos não constituem sanção de ato ilícito. Trata-se, na verdade, de uma forma peculiar adotada pelo legislador para submeter as chamadas multas isoladas (decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias) ao mesmo regime de cobrança, garantias e preferências das obrigações principais.

Nenhum desses dispositivos autoriza a equiparar multa e tributo, nem afirmar, como fazem alguns, que as multas isoladas têm natureza tributária. Esses dois conceitos continuam distintos para todos os fins de direito, até porque, do contrário, haveria uma contradição entre o art. 113 e o art. 3º do CTN, que define tributo da seguinte maneira: “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”.

A equiparação também seria inconstitucional. A Constituição Federal de 1988 faz uma vinculação finalística entre tributo e o custeio de despesas públicas, o que implica a vedação para o seu uso sancionatório. O mesmo impedimento decorre do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e do próprio perfil constitucional dos fatos geradores previstos nas regras de competência. Essas descrevem atos, fatos e negócios jurídicos de caráter lícito, inclusive atos administrativos, sem sugerir ou mesmo indicar que, por meio da instituição ou do aumento de tributos, o poder público pode promover reações (retribuição ou prevenção) a condutas reprováveis ou contrárias à ordem jurídica.

Convém ressaltar ainda que, na linguagem ordinária, o termo “obrigação” é utilizado para fazer referência às mais variadas espécies de deveres e encargos, inclusive de natureza extrajurídica (v.g., morais, religiosos, dentre outros). Juridicamente, porém, a *obrigação* caracteriza-se em razão da *patrimonialidade* e da correspondência a um *interesse do credor*. Trata-se de uma relação jurídica assimétrica estabelecida entre dois sujeitos, na qual uma das partes (sujeito passivo ou devedor) está vinculada à satisfação de uma prestação susceptível de valoração pecuniária (*dar, fazer ou não fazer* alguma coisa) no interesse da

outra (sujeito ativo ou credor). As obrigações diferenciam-se dos *deveres jurídicos* em sentido estrito, porque esses, além de não apresentarem um caráter patrimonial, são estabelecidos no *interesse público* ou de uma categoria de pessoas¹⁰.

Dessa forma, para parte da doutrina, com razão, o termo “obrigação acessória” não se mostra apropriado. Isso porque as prestações no interesse da arrecadação ou da fiscalização não são susceptíveis de valoração pecuniária. Veja-se, por exemplo, a emissão de nota fiscal, a declaração de ajuste anual do imposto de renda ou o registro de operações de entrada e de saída na escritura fiscal digital (EFD), entre outros. Trata-se de ações relevantes, porém, sem expressão econômica. Por conseguinte, não constituem propriamente *obrigações*, mas *deveres jurídicos*. Por outro lado, tampouco são acessórias, já que não seguem a sorte do principal. Mesmo depois de extinta a obrigação de pagar o tributo, o contribuinte continua vinculado ao cumprimento dos deveres no interesse da fiscalização, inclusive para que a administração fiscal possa verificar a regularidade do pagamento. Os contribuintes isentos, imunes ou que não realizam o evento imponível também devem cumpri-los. Portanto, os deveres são exigíveis mesmo quando a obrigação tributária sequer chega a existir. Em razão disso, muitos preferem não fazer uso da denominação legal, designando-os como *deveres instrumentais* ou *formais*¹¹.

4 RELAÇÃO JURÍDICA ADUANEIRA

Há autores que reduzem a relação jurídica aduaneira à obrigação de pagar tributos, dentro de uma concepção que foi sustentada pelas teorias fiscalistas no final do século XIX e início do século XX¹². Outros reconhecem a autonomia

10. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 15 e ss.; VARELLA, Antunes. *Das obrigações em geral*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003. v. I, p. 51 e ss.; COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 53 e ss.; TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. *Fundamentos do direito civil: obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 12 e ss.

11. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 277-349; TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado e de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 111.

12. PONCE, Andrés Rohde. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. México: Tirant lo Blanch, 2000. t. I, p. 57. Ainda segundo o professor mexicano, a concepção fiscalista da obrigação aduaneira foi defendida recentemente por César García Novoa, quando afirma que: “Como obligación tributaria que es, la obligación aduanera nace a partir de la realización de un presupuesto de hecho legal o hecho imponi-

da relação jurídica aduaneira, mas a consideram um vínculo jurídico obrigacional: a obrigação aduaneira. Parece mais acertada, no entanto, a doutrina que a compreende como uma relação jurídica de natureza não obrigacional¹³.

No direito aduaneiro, quando alguém promove o ingresso ou a saída de uma mercadoria do território do País, nem sempre surge a obrigação de pagar tributos. Há atos de transposição de fronteira que – em razão de regras de isenção, de imunidade ou de não incidência pura e simples – não são tributados. Contudo, ainda assim, implicam o surgimento de um vínculo jurídico entre aquele que os realiza e o Estado. Mesmo quando não há um crédito tributário devido, *v.g.*, as administrações aduaneiras podem exigir do particular determinados comportamentos visando à verificação da observância de medidas não tarifárias (quotas, proibições de importação e de exportação, licenciamento, exigências técnicas, sanitárias, fitossanitárias, dentre outras) ou de prestações pecuniárias relativas à defesa comercial (direitos *antidumping* ou compensatórios). O particular, ademais, tem o dever de declarar e de descrever as mercadorias, entre outras informações exigidas pela legislação, submetendo-as ao regime aduaneiro apropriado.

A relação jurídica aduaneira é o conceito que expressa os direitos e os deveres do particular e do Estado que surgem com a transição da fronteira, que é

ble” (NOVOA, César García. Los derechos de aduana y su naturaliza jurídica. In: CARRERO, Germán Pardo [dir.]; MARSILLA, Santiago Ibáñez; YEBRA, Felipe Moreno [codir.]. *Derecho aduanero*. Bogotá: Universidad del Rosario; Tirant lo Blanch, 2020. t. II, p. 97). Não cabe aqui a defesa do pensamento de terceiros, porém, não se teve a mesma impressão da leitura do artigo do professor espanhol. Esse discorre sobre as características da obrigação de pagar os tributos aduaneiros, sem reduzir a relação aduaneira a esse objeto. Por isso, prefere-se não incluir García Novoa entre os que defendem a teoria fiscalista. Sobre a relação jurídica aduaneira, cf. ainda: SEHN, Solon. Relação jurídica aduaneira. *Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, ano XIII, n. 76, p. 82-95, set./out. 2023.

13. Nessa linha, Piero Bellante define *relação aduaneira* como “a relação jurídica que se instaura, no momento da passagem da linha aduaneira, entre o detentor da mercadoria e a autoridade aduaneira. A noção de relação aduaneira é conexas com o exercício do poder de vigilância e de controle atribuído à autoridade”. Traduzimos do original: “Si definisce rapporto doganale il rapporto giuridico che si instaura, al momento dell’attraversamento della linea doganale, tra il detentore della merce e l’autorità doganale. La nozione di *rapporto doganale* è connessa con l’esercizio del potere di vigilanza e di controllo attribuito all’autorità” (BELLANTE, Piero. *Il sistema doganale*. Torino: Giappichelli, 2020. p. 199). No mesmo sentido, cf: BARREIRA, Enrique C. La relación jurídica tributaria y relación jurídica aduanera. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, n. 18, p. 55-74.

autônoma em relação à obrigação de pagar os tributos aduaneiros. Trata-se de um vínculo jurídico sem natureza obrigacional, porque a prestação devida pelo sujeito passivo não é susceptível de valoração pecuniária nem visa à satisfação do interesse de um credor em particular, mas do interesse público inerente ao controle aduaneiro da operação de comércio exterior.

A materialidade do evento relevante para o surgimento da relação jurídica aduaneira – o fato jurídico aduaneiro¹⁴ – é a conduta de introduzir ou de retirar produtos (bens móveis e corpóreos) de qualquer natureza do território aduaneiro, independentemente da finalidade, da origem, da procedência ou da previsão de incidência de tributos sobre a operação de comércio exterior. Excluem-se apenas as transposições fronteiriças desvinculadas de ações humanas, como o movimento migratório de aves ou de animais¹⁵. Portanto, todo evento de transposição da fronteira é relevante. Mesmo as entradas de produtos isentos ou de origem nacional em retorno ao País implicam o surgimento de direitos e de deveres para quem promove a transposição da fronteira¹⁶.

-
14. A categorização de um *fato jurídico aduaneiro* não é uma simples adaptação teórica do conceito de *fato jurídico tributário* (ou *fato gerador* da obrigação tributária). As relações jurídicas surgem em razão da realização de um evento descrito abstratamente na *proposição antecedente* de uma norma jurídica, também chamada *hipótese de incidência*, *suporte fático* ou *pressuposto*. Toda relação jurídica, assim, tem um *fato jurídico* ou *fato propulsor* (GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 101 e ss.; VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 88 e ss.; PINTO, Carlos Alberto da Mora. *Teoria geral do direito civil*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1994. p. 183 e ss.; ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica: facto jurídico, em especial negócio jurídico*. Coimbra: Almedina, 1992. v. II, p. 14 e ss.).
 15. PONCE, Andrés Rohde. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. México: Tirant lo Blanch, 2000. t. I, p. 53-54.
 16. O *fato jurídico aduaneiro*, portanto, é mais amplo que o *fato jurídico tributário*. No imposto de importação, a entrada física no território é necessária, mas não suficiente para a caracterização do evento imponible. O cruzamento da fronteira deve ser qualificado pela *finalidade integradora*. Daí que só há incidência tributária quando se tem a intenção de incorporar o produto ao mercado nacional ou, de acordo com a terminologia da Convenção de Quioto Revisada (CQR), quando a transposição da fronteira ocorre para fins de *incorporação definitiva do produto à livre circulação econômica no país de destino* (Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros, aprovado pelo Decreto Legislativo n. 56/2019 e promulgado pelo Decreto n. 10.276/2020). O mesmo ocorre na exportação, que nada mais é do que uma importação sob a perspectiva inversa. Sobre o tema, SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 56 e ss., p. 119 e ss.

No estudo da relação aduaneira, a doutrina contemporânea converge em torno da dissociação do aspecto tributário, ou seja, da não identificação do seu objeto com a obrigação de pagar tributos. Entretanto, não oferece uma explicação uniforme acerca do objeto da relação jurídica aduaneira. Alguns entendem que seria submeter-se ao controle aduaneiro. Outros, por sua vez, sustentam que o objeto corresponde à ação de apresentar as mercadorias que pretende importar ou exportar e declarar com precisão as suas características perante a aduana. Também há doutrinadores que defendem que a obrigação consiste em dar um destino aduaneiro à mercadoria. Essas diferentes concepções são conjugadas por Andrés Rohde Ponce, que o faz visando à construção de uma teoria geral da relação jurídica aduaneira. Nela o objeto é descrito como uma ação complexa de introduzir ou de retirar a mercadoria por um local autorizado e apresentá-la, declará-la e entregá-la à autoridade aduaneira competente, bem como realizar o despacho aduaneiro¹⁷. Ainda segundo Rohde Ponce, após a conclusão do despacho, a aduana fica obrigada à liberação¹⁸. Esse mesmo direito é reconhecido em uma quinta proposta, defendida por Enrique Barreira, para quem a relação jurídica aduaneira teria por objeto o dever de solicitar ao Estado autorização prévia para afetar a mercadoria a uma destinação aduaneira¹⁹. Por fim, Piero Bellante na Itália, dentro de uma sexta vertente doutrinária,

-
17. O autor parte da proposição de Ramiro Araújo, de Ricardo Xavier Basaldúa e de Francisco Pelechá, que correspondem às três primeiras concepções aqui expostas (PONCE, Andrés Rohde. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. México: Tirant lo Blanch, 2000. t. I, p. 59 e ss.). Assim, para Rohde Ponce, a obrigação aduaneira consiste na relação jurídica que tem por objeto a conduta que, em língua espanhola, equivale a *aduanar*, relativo à *aduanamiento*, definindo-a como a “[...] acción compleja que consiste en introducir o extraer las mercancías por un lugar autorizado y presentarlas, declararlas y entregarlas a la autoridad aduanera competente en dicho lugar y realizar el despacho aduanero de las mismas”; em tradução livre: “[...] introduzir ou extrair a mercadoria por um local autorizado e apresentá-la, declará-las e entregá-la à autoridade aduaneira competente do referido local e realizar o despacho aduaneiro das mesmas” (PONCE, Andrés Rohde. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. México: Tirant lo Blanch, 2000. t. I, p. 63).
18. *Desaduanamiento* foi traduzido como *desembaraço aduaneiro* ou *liberação*, adotando como parâmetro as traduções oficiais para o espanhol da CQR (PONCE, Andrés Rohde. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. México: Tirant lo Blanch, 2000. t. I, p. 63).
19. BARREIRA, Enrique C. La relación jurídica tributaria y relación jurídica aduanera. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, n. 18, p. 68-69.

descreve o objeto como a conduta de apresentar uma declaração aduaneira (expressa ou tácita), escolhendo um dos regimes aduaneiros previstos em lei e submetendo-se ao poder de vigilância e controle aduaneiro. A extinção do vínculo ocorreria com a mudança do *status* aduaneiro da mercadoria (v.g., de importada para nacionalizada), como resultado da atribuição de um regime aduaneiro definitivo²⁰.

Essas diferentes explicações resultam da disparidade dos sistemas de referência de cada autor. A relação jurídica aduaneira é um tema de direito positivo. Logo, como não há uniformidade na disciplina normativa vigente em cada país, as conclusões doutrinárias são naturalmente diferentes. Outro fator que explica a falta de uniformidade é a natureza complexa do vínculo. Na relação jurídica aduaneira, há vários direitos e deveres correlatos, com alternância nos polos ativo e passivo. Por conseguinte, tampouco há um único objeto passível de descrição sintética. Cada autor, assim, efetua um corte simplificador próprio, sempre incompleto, mas metodologicamente necessário. Sem ele, não se teria uma enunciação analítica do objeto da relação jurídica, mas a própria descrição de todos os direitos e deveres previstos na legislação para os casos em que alguém promove o ingresso ou a saída de uma mercadoria do território, incluindo as possíveis variações decorrentes do regime aduaneiro aplicável. O resultado seria tão ou mais insatisfatório.

No presente estudo, também é realizado um corte simplificador. Nele se procura realçar a prestação preponderante do sujeito passivo, que consiste em submeter a operação de entrada ou de saída do produto ao despacho aduaneiro²¹. Essa é a descrição concisa de uma relação jurídica complexa que surge com a ocorrência do fato jurídico aduaneiro. Nela dois sujeitos de direito (o Estado-aduana e a pessoa, física ou jurídica, que promoveu a transposição da fronteira) estão ligados em torno de diversas condutas, positivas e negativas, definidas em lei como obrigatórias (O), permitidas (P) ou proibidas (V). A natureza complexa do vínculo significa que há múltiplos direitos e prestações

20. BELLANTE, Piero. *Il sistema doganale*. Torino: Giappichelli, 2020. p. 292-296.

21. Decreto-lei n. 37/1996: “Art. 44 – Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (Redação dada pelo Decreto-lei n. 2.472, de 01.09.1988)”.

contrapostos, de sorte que o mesmo sujeito pode ocupar o polo ativo e passivo, em uma alternância de posições, até a total extinção²². Em um primeiro momento, o Estado-aduana ocupa o polo ativo enquanto titular do direito de exigir daquele que promoveu a saída ou o ingresso do produto (o sujeito passivo) no território aduaneiro a submissão da operação ao despacho aduaneiro correspondente, na forma e no prazo previstos na legislação. Trata-se de uma prestação de fazer, descrita de forma sintética, mas que, a rigor, compreende uma série de condutas do sujeito vinculado, desde o registro da declaração de mercadorias²³, a descrição completa e a classificação dos produtos, a indicação da origem, dos elementos de valoração, o regime aduaneiro pretendido, entre outras exigências legais. Também estão abrangidas as ações necessárias ao impulso do despacho, inclusive o atendimento das exigências apresentadas pela autoridade aduaneira no curso do procedimento. Em um segundo momento, cumpridas as formalidades necessárias para importar, exportar ou submeter a mercadoria a outro regime aduaneiro (v.g., admissão temporária ou trânsito), invertem-se os polos da relação jurídica. O particular, que antes era sujeito passivo, torna-se então sujeito ativo titular do direito de exigir do Estado-aduana a liberação (desembaraço aduaneiro) dentro do prazo legal²⁴.

5 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Os julgados que não reconhecem a prescrição intercorrente partem do art. 5º da Lei n. 9.873/1999: “Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária”. Entendem, assim, que não há prescrição diante de infrações aduaneiras sujeitas ao rito do Decreto n. 70.235/1972. Outros, por sua vez, interpretam que os deveres aduaneiros típicos (tais como, v.g., promover o despacho de impor-

22. Como ensina Orlando Gomes, quanto ao conteúdo, as relações jurídicas podem ser: (1) simples: quando há apenas um direito subjetivo e uma prestação devida pelo sujeito passivo; (2) plúrimas: quando há vários direitos subjetivos, todos de um mesmo titular; (3) complexas: há vários direitos subjetivos em ambos os lados, podendo a mesma pessoa, ao mesmo tempo, ser sujeito ativo e passivo (GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 106).

23. *Liberação* é a nova designação técnica do *desembaraço aduaneiro* introduzida pela CQR. Sobre o tema, cf.: SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 198 e ss.

24. As etapas do despacho aduaneiro são estudadas em SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 191 e ss.

tação, classificar os produtos na NCM ou prestar informações sobre cargas transportadas, entre outros mais) seriam obrigações acessórias dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, estabelecidas pela legislação tributária no interesse de sua arrecadação ou fiscalização. Teriam, portanto, natureza tributária *ex vi* do § 3º do art. 113 do CTN.

Essas objeções não parecem procedentes. Em primeiro lugar, porque a natureza jurídica de um procedimento administrativo não decorre do *nomen iuris* do rito²⁵. O fator determinante, para esse fim, é o direito material aplicado²⁶. As-

25. Convém recordar que a noção de processo compreende a de procedimento, porque, assim como esse, também corresponde a uma sequência de atos tendentes a um fim. Não há, contudo, identidade entre os conceitos, porquanto o processo constitui uma relação jurídica que tem por objeto a aplicação, pelo Estado-juiz, das normas jurídicas de direito material (“atuação da vontade concreta da lei”), na composição definitiva de uma lide (conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida), com imparcialidade e em caráter substitutivo à vontade das partes. Trata-se, assim, de relação que se distingue a partir de seus sujeitos (autor e réu, como partes interessadas; e Estado-juiz, parte imparcial) e por seu objeto, que corresponde à prestação jurisdicional. Portanto, em sentido estrito, processo é apenas aquele que tem por objeto o exercício da jurisdição, tipicamente pelo Poder Judiciário e atipicamente pelos demais Poderes, como, por exemplo, no julgamento, pelo Poder Legislativo, do Presidente da República no crime de responsabilidade (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 279 e ss.). Os “processos” administrativos não têm essa natureza, porque neles a aplicação do direito material ocorre para fins de controle interno de legalidade de atos administrativos. No procedimento administrativo fiscal, não se tem uma *lide* no sentido técnico, porquanto o crédito tributário, ainda não está vencido, mas com exigibilidade suspensa (CTN, art. 151, III). Não há pretensão, tampouco pretensão resistida, pressuposto para a caracterização da lide, porque o direito subjetivo somente transforma-se em pretensão com o vencimento do crédito e a partir do momento em que o credor pode exigir-lo (SILVA, Ovídio Baptista da. *Curso de processo civil: processo de conhecimento*. 3. ed. Porto Alegre, Fabris: 1996. p. 59-90). Logo, embora a impugnação e o recurso denotem a irrisignação do devedor em relação à cobrança, ainda não é possível falar em pretensão resistida. Ademais, sequer seria possível falar em conflito de interesses, porque o credor, na fase do procedimento administrativo fiscal, não visa à realização do crédito, mas apenas ao controle interno de legalidade do lançamento.

26. ALVIM, Arruda. Processo tributário referente às áreas de direito tributário e direito processual civil. *Revista do Ministério Público*, Rio de Janeiro, n. comemorativo, p. 81, 1995. Cf. ainda: ALVIM, Teresa Arruda; MARINS, James. Processo tributário. In: ALVIM, Teresa Arruda (coord.) *Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário*. São Paulo: RT, 1994. p. 8-9. Discorrendo especificamente sobre a natureza jurídica do processo administrativo fiscal, Allan Fallet ensina que: “Dessa forma, o processo administrativo fiscal é o conjunto de relações jurídicas, de natureza administrativa, que se combinam e se materializam por meio do procedimento, sendo uma espécie de processo administrativo destinada a determinação e exigência do crédito tributário em razão de apresentar peculiaridades específicas na aplicação da legislação pela

sim, cumpre considerar que, nos procedimentos administrativos de infrações aduaneiras, não ocorre controle de legalidade de autos de lançamento de crédito tributário nem de autos de infração de multas de ofício decorrentes do não pagamento de tributos. Não há, enfim, aplicação do direito material tributário. Neles são julgados os atos administrativos de cominação de penalidades com características distintas, que decorrem da prática de condutas infracionais que têm o controle aduaneiro como bem jurídico tutelado. Essas infrações não têm relação com as obrigações tributárias, porque decorrem do descumprimento de prestações devidas pelo sujeito passivo de uma relação jurídica aduaneira.

Até recentemente, o direito aduaneiro foi negligenciado pela doutrina nacional, o que já foi observado por autores de outros países, a exemplo do professor argentino Ricardo Xavier Basaldúa, ao lamentar que, no Brasil, “a matéria aduaneira não atraiu até um passado recente o interesse que despertaram outros ramos jurídicos”²⁷. Isso faz com que parte dos tributaristas tenha certa dificuldade em compreender a autonomia da relação jurídica aduaneira em contraste com a obrigação tributária.

Conforme estudado anteriormente, a redução da relação jurídica aduaneira à obrigação de pagar tributos foi uma concepção sustentada pelas teorias fiscalistas no final do século XIX e início do século XX. Não há mais espaço para essa visão diante das funções da aduana moderna. Nos dias de hoje, o controle aduaneiro não pode mais ser considerado uma simples manifestação setorial do poder de polícia administrativa ou da fiscalização tributária. A aduana apresenta funções mais abrangentes, que também compreendem a fiscalização de medidas não tarifárias (quotas de importação, proibições de ingresso ou de saída de produtos, o licenciamento, exigências técnicas, sanitárias e fitossanitárias) e a cobrança de direitos *antidumping* ou compensatórios em operações

Administração Tributária, ao mesmo tempo em que obedece a regras de Direito Público [...]” (FALLET, Allan. Dissertação [Mestrado em Direito] – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. p. 100, também publicado em FALLET, Allan. *A natureza jurídica do processo administrativo fiscal*. São Paulo: Noeses, 2019).

27. BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur. *Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, n. 10, p. 119, 2. sem. 1996-1. sem. 1997. Disponível em: <http://www.iaea.org.ar>. Original: “En Brasil, en cambio, es de lamentar que la materia aduanera no haya concitado hasta un pasado reciente el interés que despertaron otras ramas jurídicas, como es el caso del Derecho Civil y el Comercial, donde descollaran tantos juristas, empezando por el recordado Freitas, una luz que iluminó a Vélez Sarsfield”.

de importação. Outro papel relevante é o enfrentamento ao terrorismo, à lavagem de dinheiro, à pirataria, ao tráfico de drogas, de animais, de plantas ou de bens do patrimônio histórico-cultural, o que ocorre de forma colaborativa com as autoridades policiais e com outros órgãos da administração pública intervenientes no comércio exterior (v.g., Ibama, Mapa, Inmetro, Iphan). Também cabem ao controle aduaneiro, como consagram os princípios e as regras do Acordo sobre a Facilitação do Comércio da OMC, a facilitação e a tutela do comércio internacional legítimo²⁸.

A ampliação das funções da aduana moderna e do controle aduaneiro levou a uma autonomização da relação jurídica aduaneira. Foi percebido pela doutrina que, sob o aspecto jurídico, quando alguém promove o ingresso ou a saída de uma mercadoria do território de um país, nem sempre surge a obrigação de pagar tributos. De fato, como ninguém desconhece, há inúmeros atos de transposição de fronteira que não são tributados. Porém, ainda assim, esses atos implicam o surgimento de um vínculo jurídico relevante entre aquele que os realiza e o Estado para a verificação da observância, v.g., de medidas não tarifárias da mais absoluta relevância ou mesmo de defesa comercial²⁹.

A autonomia da relação jurídica aduaneira pode não ser compreendida com facilidade quando se pensa em uma importação, já que os tributos aduaneiros incidem na maior parte dessas operações. Porém, fica nítida em uma exportação, que, como se sabe, não é tributada, salvo em situações especiais. Nela a saída do produto do território nacional não implica o surgimento de uma obrigação tributária, mas, independentemente disso, sempre existirá uma relação jurídica aduaneira. Dito de outro modo, em qualquer caso haverá a instauração de um vínculo jurídico autônomo que garante ao Estado-aduana, mesmo sem qualquer repercussão fiscal efetiva ou potencial, o direito de exigir do particular uma série de prestações necessárias ao controle aduaneiro da operação, inclusive para evitar, v.g., a exportação de mercadorias proibidas, a prática de ilícitos, como o tráfico internacional de drogas ou mesmo retirada de produtos de flora, fauna ou de valor histórico-cultural ao País³⁰.

28. SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 2 e ss.

29. SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 24 e ss.

30. SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 119 e ss. Destaca-se, no mesmo sentido, o estudo de Daniela Floriano e Onofre Batista Júnior: “[...] não cabe aos agentes aduaneiros tão somente cobrar tributos. Existem, a título de ilustração, verificações que

Mesmo em um cenário hipotético em que não exista mais cobrança de tributos sobre o comércio exterior, os deveres que exprimem o conteúdo da relação jurídica aduaneira continuarão necessários e exigíveis toda vez que ocorrer um ato de transposição da fronteira. Isso evidencia, como assinala Enrique Barreira, que esses deveres realmente não são acessórios das obrigações tributárias:

Se a importação ou a exportação não fossem tributadas, esses deveres seriam igualmente mantidos para permitir o controle do cumprimento, tanto de outras restrições de caráter econômico e de caráter não econômico, como dos regimes econômicos de incentivo ao comércio, o que demonstra que, em qualquer caso, não são acessórios à obrigação tributária aduaneira, deixando claro que a relação jurídica “tributária” aduaneira não é o fim primordial buscado pelo direito aduaneiro³¹.

Nessa ordem de ideias, não se mostra apropriada a compreensão dos deveres aduaneiros típicos como *obrigações acessórias* dos tributos incidentes sobre o comércio exterior. Esses deveres são prestações exigíveis pelo Estado-aduana de todos que promovem a entrada ou a saída de produtos do território aduaneiro, não para fins arrecadatórios, mas no interesse do controle aduaneiro das operações de comércio exterior. Exprimem o conteúdo de uma relação jurídica aduaneira, que é autônoma em relação à obrigação tributária. Por conseguinte, as infrações que decorrem do seu descumprimento têm natureza aduaneira e não estão sujeitas aos §§ 2º e 3º do art. 113 do CTN. Assim, a despeito do *nomen iuris* do rito, os procedimentos administrativos em que se realiza o controle

são de competência exclusiva dos Auditores Fiscais que atuam na Aduana e que não guardam relação com os tributos, a exemplo da fiscalização para verificação de produtos de importação proibida (que possam, por exemplo, afetar a salubridade pública ou o meio ambiente, como no caso de pneus usados). Nessa atuação de *polícia aduaneira*, não cabe falar nem em Direito Tributário, nem em Direito Administrativo Tributário” (FLORIANO, Daniela; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Reflexões sobre autonomia do direito aduaneiro e seus princípios informadores. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra [coord.]. *Direito aduaneiro e direito tributário aduaneiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2022. p. 27).

31. BARREIRA, Enrique C. La relación jurídica tributaria y relación jurídica aduanera. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, n. 18, p. 69. Traduzimos, do original: “Si la importación o exportación no estuvieran gravadas con tributos, estos deberes igualmente se mantendrían para permitir que se controle el cumplimiento, tanto de otras restricciones de carácter económico y de carácter no económico, como de los regímenes económicos de aliento al comercio, lo que demuestra que, en todo caso, no son accesorias de la obligación tributaria aduanera, quedando en claro que la relación jurídica ‘tributaria’ aduanera no es el fin primordial buscado por el derecho aduanero”.

interno de legalidade dos autos de infração e de penalidades aduaneiras estão sujeitos às regras de prescrição intercorrente da Lei n. 9.873/1999.

6 CONCLUSÕES

A relação jurídica aduaneira é o conceito que expressa os direitos e os deveres do particular e do Estado que surgem com a transição da fronteira, que é autônoma em relação à obrigação de pagar os tributos aduaneiros. Trata-se de um vínculo jurídico sem natureza obrigacional que surge com a ocorrência do fato jurídico aduaneiro, ou seja, quando alguém introduz ou retira produtos de qualquer natureza do território aduaneiro, independentemente da finalidade, da origem, da procedência ou da previsão de incidência de tributos sobre a operação de comércio exterior. O sujeito passivo é a pessoa que promoveu o ingresso ou a retirada dos produtos. Inicialmente, é o Estado-aduana que figura como sujeito ativo, podendo exigir daquele que promoveu a saída ou o ingresso do produto no território aduaneiro (o sujeito passivo) a submissão da operação ao despacho aduaneiro correspondente, na forma e no prazo previstos na legislação. Porém, cumpridas as formalidades necessárias para importar, exportar ou submeter a mercadoria a outro regime aduaneiro, o particular torna-se sujeito ativo titular do direito de exigir do Estado-aduana a liberação dentro do prazo legal.

Os deveres aduaneiros típicos não constituem obrigações acessórias dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, porque exprimem o conteúdo de uma relação jurídica aduaneira, que é autônoma em relação à obrigação tributária. As infrações que decorrem do descumprimento dessas prestações não estão sujeitas aos §§ 2º e 3º do art. 113 do CTN. Daí que, a despeito do *nomen iuris* do rito, os procedimentos administrativos em que se realiza o controle de legalidade dos autos de infração e de penalidades aduaneiras estão sujeitos à prescrição intercorrente da Lei n. 9.873/1999.

7 REFERÊNCIAS

ALVIM, Arruda. Processo tributário referente às áreas de direito tributário e direito processual civil. *Revista do Ministério Público*, Rio de Janeiro, n. comemorativo, p. 417-435, 2015.

ALVIM, Teresa Arruda; MARINS, James. Processo tributário. In: ALVIM, Teresa Arruda (coord.). *Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário*. São Paulo: RT, 1994.

AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista dos Tribunais*, v. 49, n. 300, p. 7-37, 1960.

ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica: facto jurídico, em especial negócio jurídico*. Coimbra: Almedina, 1992. v. II.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARREIRA, Enrique C. La relación jurídica tributaria y relación jurídica aduanera. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, n. 18, p. 55-74.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Derecho aduanero: parte general; sujetos*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al derecho aduanero: concepto y contenido*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1988.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. La aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires, n. 18, p. 37 e ss.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Tributos al comercio exterior*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Direito aduaneiro e direito tributário aduaneiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2022.

BAUER, Harmut. ¿Transformación radical en la doctrina del Derecho administrativo? Las formas y las relaciones jurídicas como elementos de una dogmática jurídico-administrativa actual. *Documentación administrativa*, n. 234, p. 133-160, abr./jun. 1993.

BELLANTE, Piero. *Il sistema doganale*. Torino: Giappichelli, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. I.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. v. 1.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. v. 2.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1998.
- FALLET, Allan. *A natureza jurídica do processo administrativo fiscal*. São Paulo: Noeses, 2019.
- FLORIANO, Daniela; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Reflexões sobre autonomia do direito aduaneiro e seus princípios informadores. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Direito aduaneiro e direito tributário aduaneiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2022. p. 17-58.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: RT, 2018.
- MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. atual. Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, 2000. v. I, t. I.
- NOVOA, César García. Los derechos de aduana y su naturaliza jurídica. In: CARRERO, Germán Pardo (dir.); MARSILLA, Santiago Ibáñez; YEBRA, Felipe Moreno (codir.). *Derecho aduanero*. Bogotá: Universidad del Rosario; Tirant lo Blanch, 2020. t. II.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SEHN, Solon (coord.). *Direito aduaneiro e tributação do comércio exterior*. São Paulo: MP Editora, 2023.
- PINTO, Carlos Alberto da Mora. *Teoria geral do direito civil*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1994.
- PONCE, Andrés Rohde. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. México: Tirant lo Blanch, 2000. t. I.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.
- SEHN, Solon. *Comentários ao Regulamento Aduaneiro: infrações e penalidades*. 3. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2023.

- SEHN, Solon. *Comentários ao Regulamento Aduaneiro: tributação do comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2021.
- SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- SEHN, Solon. *Imposto de importação*. São Paulo: Noeses, 2016.
- SEHN, Solon. Relação jurídica aduaneira. *Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, São Paulo, ano XIII, n. 76, p. 82-95, set./out. 2023.
- SILVA, Ovídio Baptista da. *Curso de processo civil: processo de conhecimento*. 3. ed. Porto Alegre, Fabris, 1996.
- TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. *Fundamentos do direito civil: obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Prescrição e decadência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- VARELLA, Antunes. *Das obrigações em geral*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003. v. I.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000.
- VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi-IBET, 2003. v. 1 e 2.
- WITKER, Jorge. *Derecho tributario aduanero*. 2. ed. México: UNAM, 1999.

