



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10715.722900/2013-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-009.128 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de maio de 2021  
**Recorrente** DELTA AIR LINES INC  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2008

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Não ocorre a prescrição intercorrente no procedimento administrativo fiscal aduaneiro, isto é, na fase pré-contenciosa, da mesma forma que não incide durante a fase litigiosa, inaugurada com a apresentação de impugnação ao Auto de Infração.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

A IN RFB 1.096/2010 ao alargar o prazo para apresentação de informações sobre embarque de carga transportada de dois para sete dias, restringiu o campo de incidência da infração e, por tal motivo, deve ser aplicada retroativamente, conforme artigo 5º inciso XL da *Lex Maxima*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (relator), Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Votaram pelas conclusões os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a)), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## Relatório

1.1. Trata-se de auto de infração por registro extemporâneo de embarque de carga aérea exportada. Isto porque, a **Recorrente** deixou de informar a chegada das cargas ao Aeroporto Internacional do Galeão no prazo legal (duas horas após a chegada da embarcação).

1.2. Intimada a **Recorrente** apresentou Impugnação em que alega:

1.2.1. Ausência de proporcionalidade e razoabilidade uma vez que os procedimentos para aplicação da sanção em questão tiveram início quatro anos após o cometimento da infração;

1.2.2. Afastamento da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração.

1.3. A DRJ de Florianópolis deu parcial provimento ao Recurso uma vez que:

1.3.1. A Autoridade Administrativo não tem poderes para afastar a exigibilidade de crédito público por razões de razoabilidade ou proporcionalidade;

1.3.2. A **Recorrente** perdeu a espontaneidade com a chegada da aeronave;

1.3.3. A multa deve ser aplicada por aeronave que toca o solo e não por conhecimento de transporte.

1.4. Irresignada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando, *in totum*, o quanto descrito em sede de impugnação.

## Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De plano, afasto a tese sobre o afastamento da responsabilidade pela **DENÚNCIA ESPONTÂNEA** (com ressalva de consciência), forte na Súmula 126 desta Casa:

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

2.2. A **Recorrente** descreve em seu arrazoado transcurso de prazo superior a quatro anos entre a data da infração e da autuação o que nos leva a meditações sobre a **PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE** nos termos do artigo 1º *caput* e § 1º da Lei 9.873/99:

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.

2.2.1. A norma merece alguns recortes. Em primeiro lugar, sem sombra de dúvida, o prazo descrito no § 1º acima aplica-se à matéria aduaneira. Isto porque, é por meio do processo e do procedimento em matéria aduaneira que a fiscalização exerce o controle aduaneiro que, nada mais é do que “*o controle estatal exercido pela Alfândega relativamente ao fluxo de veículos transportadores, trânsito de pessoas e ingressos ou saídas de mercadorias objeto do comércio internacional*” (BALDOMIR SOSA). Com efeito, o controle aduaneiro é o poder de polícia em Comércio Exterior, o conjunto de atribuições concedidas à Administração Aduaneira para disciplinar em favor do controle do Comércio Exterior direitos e liberdades individuais – parafrazeando CAIO TACITO.

2.2.2. No entanto, o § 1º do artigo 1º da Lei 9.873/99 fala em *procedimento administrativo* – o que nos leva à segunda parada.

2.2.2.1. Alguns doutrinadores em processo tributário equivalem os conceitos de processo e procedimento, porém, quando o fazem equiparam a face formal do procedimento (como conjunto de atos) com a face material do processo (como conjunto de interações entre partes voltada à pacificação dos conflitos. Justamente por este motivo afirmam em sequência que *todo processo é um procedimento (...) enquanto nem todo procedimento é um processo* (MACHADO SEGUNDO, *Processo Tributário...* p. 28).

2.2.2.2. Outros autores (JUSTEN FILHO, *Curso de Direito Administrativo...* p. 227; MELLO, *Curso de Direito Administrativo...* p. 416; CONRADO, *Processo Tributário...* p.97), embora afastem do âmbito administrativo o Instituto do processo (uma vez que só há processo quando há duplicação das relações jurídicas e, em uma delas figura o Estado-Juiz), reconhecem a diferença entre dois *procedimentos administrativos*: um marcado pela *conflituosidade* e outro em que não há conflito de posições.

2.2.2.3. Do antedito temos que os conceitos de processo e procedimento não se confundem – ainda para aqueles que defendem a *equivalência* dos conceitos. O que há no procedimento é o exercício da autotutela do Estado para, ante motivo e oportunidade (no caso, legais), editar um ato administrativo (o lançamento). Já no processo administrativo, a arrecadação depara-se com princípio constitucional de igual força, o da propriedade. Com isto temos que, já em abstrato há um conflito de interesse, que, se convertido em conflito concreto pela oposição do titular do direito disponível (de propriedade) torna-se concreto, nascendo então o processo.

2.2.2.3.1. O próprio legislador Constituinte referenda a diferença acima no art. 5º inciso LV da *Magna Charta* (o que torna duvidosa a necessidade do Estado Juiz para formação do processo) ao descrever que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”. Do mesmo modo, o legislador ordinário emparelhou no artigo 5º da Lei 9.873/99 (mesma que trata da prescrição intercorrente) processo e procedimento ao tratar da impossibilidade de prescrição intercorrente em matéria tributária:

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

2.2.2.3.2. Ora, se processo e procedimento são uma e a mesma coisa (como gênero e espécie, ou como pontos de foco da mesma realidade, ou como conteúdo e continente) o legislador contentar-se-ia com a indicação de uma dela, apenas.

2.2.2.4. Em verdade, procedimento e processo não coexistem em sede fiscal, (em regra) um sucede ao outro, “isto é, *transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração*” (MARTINS, *Direito Processual Tributário...* p. 142) – e o rito de fiscalização aduaneira é um excelente exemplo do antedito.

2.2.3. O artigo 7º inciso III do Decreto 70.235/72 é claro ao dispor que o procedimento administrativo fiscal (também) tem início com o despacho aduaneiro de mercadorias. Como sabido, o despacho aduaneiro de mercadorias é o *procedimento* de processamento da declaração do importador, como descreve o artigo 542 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 542. Despacho de importação é o **procedimento** mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.

2.2.3.1. No curso do despacho aduaneiro de mercadorias pode a fiscalização formular exigências, inclusive que impliquem em recolhimento a maior de tributos, *ex vi* art. 47 do Decreto-Lei 37/66:

Art.47 - Quando exigível depósito ou pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais, a tramitação do despacho aduaneiro ficará sujeita à prévia satisfação da mencionada exigência.

2.2.3.2. Caso o contribuinte **concorde** com a exigência da fiscalização e pague o tributo - ou caso a fiscalização concorde com o quanto lançado pelo contribuinte – o despacho segue e a mercadoria é desembaraçada, pois assim diz o artigo 51 do Decreto-Lei 37/66:

Art.51 - Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador.

2.2.3.3. Agora bem, caso o contribuinte **discorda** da exigência da fiscalização deverá apresentar Manifestação e, em sequência, a autoridade competente lançará de ofício a exigência, seguindo, a partir daí, o quanto descrito no Decreto 70.235/72:

Regulamento Aduaneiro:

Art. 570. Constatada, durante a conferência aduaneira, ocorrência que impeça o prosseguimento do despacho, este terá seu curso interrompido após o registro da exigência correspondente, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável.

§ 3º Havendo manifestação de inconformidade, por parte do importador, em relação à exigência de que trata o § 2º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá efetuar o respectivo lançamento, na forma prevista no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

2.2.3.4. Em assim sendo, ou o procedimento administrativo *despacho aduaneiro* se encerra com o *desembarço aduaneiro*, ou se encerra com a lavratura de auto de infração. Após a decisão *desembarço aduaneiro* ou *lançamento de ofício/auto de infração* não há mais que se falar em procedimento aduaneiro pendente de decisão, tornando-se inaplicável o quanto disposto no artigo 1º § 1º da Lei 9.873/99. Mais do que o antedito, caso o contribuinte discorde do quanto descrito no lançamento fiscal apresentando suas razões nasce a controvérsia e o procedimento administrativo fiscal *despacho aduaneiro* (se é que ainda existia neste momento) converte-se em processo administrativo fiscal aduaneiro.

2.2.4. Assim, encerrando a análise em abstrato, a prescrição intercorrente descrita no artigo 1º § 1º da Lei 9.873/99 aplica-se exclusivamente ao **PROCEDIMENTO administrativo** fiscal-aduaneiro, isto é, à fase pré contenciosa - e daí temos a absoluta distinção da Súmula 11 desta Casa que dispõe que “*não se aplica a prescrição intercorrente **no PROCESSO administrativo fiscal**”.*

2.2.4.1. O encaixe do comando legislativo e sumular, e destes dois com o instituto da prescrição, é perfeito.

2.2.4.2. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição – na feliz expressão do artigo 189 do Código Civil. A pretensão é o modo concedido ao titular para corrigir a antinomia, é o nome que o legislador dá para a possibilidade de exigir que outrem se adequa a situação jurídico-subjetiva iluminada pela norma. Abdicando, por inércia, da pretensão, esta (e não o direito) se extingue pela prescrição. Sendo o objetivo da prescrição extinguir a pretensão, a primeira só se torna possível caso a segunda assim seja; só há prescrição quando possível exigir de outrem o cumprimento de uma norma.

2.2.4.3. O ordenamento jurídico descreve formas de exercício da pretensão (ou o devido processo legal) meios pelo quais alguém pode exigir que outrem cumpra o que a norma determina. No direito civil, via de regra, é concedido ao titular da pretensão o direito de servir-se do Estado-Juiz para que este último adjudique o direito – e aqui fica clara a diferença entre o direito (o bem da vida que deve ser concedido), e a pretensão (a *faculdade* de exigir este bem). O Estado-Juiz não é afastado das relações jurídicas entre o Estado-Arrecadador e Particulares; para preencher os cofres públicos o Ente Federativo deve socorrer-se do Poder Judiciário para lhe adjudicar este direito.

2.2.4.4. Todavia, antes de servir-se do Poder Judiciário, deve o Ente Federativo inscrever o que entende exigível do contribuinte (doravante, débito, apenas para facilitar a argumentação) em dívida-ativa (art. 2º Lei 6.830/80). Para inscrever o débito em dívida ativa deve o Estado-Arrecadador aguardar o esgotamento do prazo fixado pela lei para pagamento ou “*decisão final proferida em processo regular”* (art. 201 do CTN).

2.2.4.5. O “*processo regular*” é o processo administrativo fiscal, que, dentre outras coisas, permite ao contribuinte contrapor-se à pretensão, sujeitando-a (a pretensão) a uma decisão final. De outro modo, até a oposição do contribuinte, a pretensão do Estado-Arrecadador é *livre*, depende apenas e tão somente de sua *vontade* (exercida pelo lançamento). A partir da manifestação de contrariedade à pretensão, deve o Estado-Arrecadador, antes de prosseguir com seu intento (com a pretensão), proferir decisão final; e só aí inscrever em dívida ativa, e só aí socorrer-se do judiciário para fazer valer (ou não) a pretensão. Resta claro, portanto que o processo administrativo fiscal impede, por vontade externa (leia-se do contribuinte), o exercício da pretensão pelo Estado-Arrecadador.

2.2.4.6. Ora, se pretensão e prescrição interpenetram-se, impedida momentaneamente por vontade externa o exercício da pretensão (suspensa a exigibilidade) de igual modo suspende-se a prescrição.

2.2.4.7. Surge o encaixe: no processo administrativo fiscal a pretensão encontra-se suspensa por vontade externa, logo, igualmente a prescrição. No procedimento administrativo fiscal a vontade do Ente Federativo no exercício da pretensão (por meio do lançamento) é livre, não está suspensa, logo, a prescrição continua a fluir.

2.2.4.8. Prescrição reclama pretensão; pretensão reclama exercício; exercício reclama vontade. Suspensa a vontade, suspenso o exercício. Suspenso o exercício, suspensa a pretensão. Suspensão a pretensão, suspensa a prescrição – e isto desde Justiniano (in CÂMARA LEAL, *in omnibus contractibus, in quibus sub aliqua conditione vel sub die... Pacta ponuntur, post conditionis exitum, vel... diei... lapsum, prescriptiones... initium accipiunt*).

2.2.4.9. A outra hipótese de *prescrição intercorrente* prevista no ordenamento nacional parece confirmar as conclusões até aqui descritas. A Lei de Execuções Fiscais fixa a possibilidade de prescrição intercorrente a) encerradas as diligências a cargo do exequente para encontrar bens do executado, b) a suspensão do processo pelo prazo de um ano e c) transcurso do prazo prescricional.

2.2.4.9.1. Não há assim prescrição intercorrente se a citação demorar 20 (vinte) anos para acontecer, ou se os embargos à execução levarem 50 (cinquenta) anos para completar seu ciclo processual (com o trânsito em julgado) por *capacidade criativa* e recursal do contribuinte. No entanto há prescrição intercorrente se o titular do *direito de receber o débito* (Fazenda Nacional) deixa de encontrar bens do executado, deixa de exercer sua pretensão (de transferir patrimônio privado aos cofres públicos). O juízo e o *ex adverso* podem levar quantos anos forem necessários para exercer a sua vontade. Contudo, o titular da pretensão não pode levar mais do que 06 (seis) anos para satisfazer sua pretensão. Destarte, não é o mero transcurso do tempo que leva à prescrição, este deve ser acompanhado do não exercício *livre* (sem a parte contrária, sem o juízo) da pretensão por aquele que é seu titular. Em verdade o lapso temporal somente revela a inação, a inércia do titular da pretensão que leva ao reconhecimento da prescrição - como *corpus e animus*, nos termos de IHERING.

2.2.4.10. Mas não seria a própria *administração pública a culpada* pela demora do processo administrativo (tendo em vista o impulso oficial)? Sim. Tanto quanto o Poder Judiciário o é por levar anos para proferir decisões, até mesmo em sede de cognição sumária; apesar disto não há doutrinador, Juiz, Ministro ou qualquer outro intérprete a dizer que a *mora* do Judiciário leva à prescrição intercorrente. Certamente a falta da tese não se deve a diferenças subjetivas;

Judiciário e Executivo são poderes de uma Pessoa Jurídica (no caso da União), e não cada um deles uma pessoa jurídica. Com elevadíssimo grau de certeza a *diferença de opinião* se deve a diferença de função: ora, o interesse da Administração Pública Fiscal é arrecadar e o interesse do Poder Judiciário é aplicar a Lei ao caso concreto de modo realizar (ou tentar) a Justiça.

2.2.4.11. Escancara-se assim o erro do fundamento último da prescrição intercorrente. A atividade exercida pelas Delegacia de Julgamento e por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é arrecadatória. Os Conselheiros desta Casa (não obstante, metade deles provenham dos quadros da Receita Federal) não são Auditores Fiscais. O CARF não é a Receita Federal. A finalidade do processo administrativo é a verdade real, e não passagem para o Judiciário, e não financiamento e não arrecadar. Não se trata de um simples *mis-en-scène* e sim de uma garantia tanto ao contribuinte quanto ao Estado de (com o perdão do pleonasma) um julgamento justo já na esfera administrativa, que siga os ditames Legais.

2.2.4.12. Nossa função é judicante (não arrecadadora); não com a mesma força, mas com a mesma técnica e isenção do Poder Judiciário. Assim, tal qual não se pode reconhecer a prescrição intercorrente quando o Poder Judiciário falha (por inúmeros fatores internos e externos) em dar uma solução célere ao caso concreto, não há como reconhecer a prescrição intercorrente quando falhamos (independentemente da vontade do órgão arrecadador), na mesma missão, em função semelhante e pelos mesmos motivos.

2.2.5. Retornando. O caso em tela guarda algumas excentricidades. Se bem que procedimento fiscal aduaneiro, o procedimento Manifesto de Carga é anterior ao registro da Declaração de Importação. Tendo em mente a seleção de risco necessária ao fluxo contínuo de cargas pelos terminais de entrada, a fiscalização (forte no artigo 41 do Regulamento Aduaneiro) obriga transportadores a apresentarem um Manifesto indicando os bens transportados.

2.2.5.1. Em caso de apresentação extemporânea do Manifesto (ou caso o documento apresente divergências com as mercadorias efetivamente transportadas) há o bloqueio da carga, com impedimento do registro da Declaração de Importação. Para superar o bloqueio deve o contribuinte apresentar carta de correção, quer via sistema, quer em papel (art. 46 do Regulamento Aduaneiro). Apresentada a carta a mercadoria é liberada para despacho, sem prejuízo de análise posterior pelo órgão de fiscalização e, tampouco, de aplicação de multa por informação incorreta ou extemporânea – tudo conforme Instrução Normativa SRF 102/94:

Art. 4º A carga procedente do exterior será informada, no MANTRA, pelo transportador ou desconsolidador de carga, previamente à chegada do veículo transportador, mediante registro: (...)

§ 2º As informações prestadas posteriormente à chegada efetiva de veículo transportador dependerão de validação pelo AFTN, exceto nos casos de que tratam o parágrafo seguinte e o art. 8º.

Art. 6º Para todos os efeitos legais, a carga será considerada manifestada junto à unidade local da SRF quando ocorrer, no MANTRA: (...)

II - a validação pelo AFTN de informações sobre carga procedente do exterior prestadas após a chegada do veículo transportador e sobre carga procedente de trânsito aduaneiro incluída após o prazo para encerramento de seu registro, bem como de descaracterização de remessa expressa. (...)

Art. 21. A conferência final de manifesto informatizado será realizada com base no processamento automático pelo Sistema dos dados relativos à carga, após visto de armazenamento pelo AFTN.

§ 1º Na ocorrência de falta ou acréscimo de volume ou mercadoria, o responsável pela ocorrência estará sujeito ao competente procedimento fiscal.

Art. 22. A baixa no manifesto informatizado processar-se-á mediante registro de:

I - desembaraço, no caso de carga cujo tratamento indicado tenha sido pátio-conexão imediata;

II - destinação final de carga mantida no Sistema de Mercadorias Apreendidas;

III - desembaraço de carga armazenada em pré-depósito de loja franca;

IV - desembaraço de carga em estabelecimento de importador; e

V - entrega de carga, nos demais casos.

Art. 23. A baixa do manifesto informatizado ocorrerá após verificação da correção das baixas nele processadas, cabendo ao AFTN adotar as providências decorrentes da apuração das divergências encontradas.

2.2.5.2. Com isto se quer dizer que, paralelamente ao procedimento de despacho, o procedimento Manifesto de Carga tem início com a chegada da embarcação e termina ou com a) a liberação das mercadorias para registro da DI (caso fisco e contribuinte concordem), conforme artigo 22 acima, ou b) com a impugnação de auto de infração para aplicação de multa por informação de carga extemporânea (caso discordem), nos termos dos artigos 21 e 23, também acima.

2.2.6. Transportando o raciocínio para o caso em tela, o procedimento Manifesto de Carga teve início entre 24 de abril de 2008 e 31 de maio de 2008 e fim em 11 de abril de 2013 (com a impugnação tempestiva da autuação), logo, mais de três anos após o início do procedimento, sendo de rigor o reconhecimento da prescrição intercorrente do **PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO**.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do recurso voluntário, dando-lhe *ex officio* provimento para declarar a prescrição intercorrente do procedimento administrativo.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator Designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, ousou dele

discordar quanto à possibilidade de “aplicação da prescrição intercorrente no **procedimento administrativo fiscal-aduaneiro**”. Vejamos, em síntese, o entendimento do Relator:

2.2. A **Recorrente** descreve em seu arrazoado transcurso de prazo superior a quatro anos entre a data da infração e da autuação o que nos leva a meditações sobre a **PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE** nos termos do artigo 1º *caput* e § 1º da Lei 9.873/99:

*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.*

2.2.1. A norma merece alguns recortes. Em primeiro lugar, sem sombra de dúvida, o prazo descrito no § 1º acima aplica-se à matéria aduaneira. Isto porque, é por meio do processo e do procedimento em matéria aduaneira que a fiscalização exerce o controle aduaneiro que, nada mais é do que “o controle estatal exercido pela Alfândega relativamente ao fluxo de veículos transportadores, trânsito de pessoas e ingressos ou saídas de mercadorias objeto do comércio internacional” (BALDOMIR SOSA). Com efeito, o controle aduaneiro é o poder de polícia em Comércio Exterior, o conjunto de atribuições concedidas à Administração Aduaneira para disciplinar em favor do controle do Comércio Exterior direitos e liberdades individuais – parafraseando CAIO TACITO.

2.2.2. No entanto, o § 1º do artigo 1º da Lei 9.873/99 fala em *procedimento administrativo* – o que nos leva à segunda parada.

(...)

2.2.2.4. Em verdade, procedimento e processo não coexistem em sede fiscal, (em regra) um sucede ao outro, “isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração” (MARTINS, *Direito Processual Tributário...* p. 142) – e o rito de fiscalização aduaneira é um excelente exemplo do antedito.

2.2.3. O artigo 7º inciso III do Decreto 70.235/72 é claro ao dispor que o procedimento administrativo fiscal (também) tem início com o despacho aduaneiro de mercadorias. Como sabido, o despacho aduaneiro de mercadorias é o *procedimento* de processamento da declaração do importador, como descreve o artigo 542 do Regulamento Aduaneiro:

*Art. 542. Despacho de importação é o **procedimento** mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.*

(...)

2.2.3.4. Em assim sendo, ou o procedimento administrativo *despacho aduaneiro* se encerra com o *desembaraço aduaneiro*, ou se encerra com a lavratura de auto de infração. Após a decisão *desembaraço aduaneiro* ou *lançamento de ofício/auto de infração* não há mais que se falar em procedimento aduaneiro pendente de decisão, tornando-se inaplicável o quanto disposto no artigo 1º § 1º da Lei 9.873/99. Mais do que o antedito, caso o contribuinte discorde do quanto descrito no lançamento fiscal apresentando suas razões nasce a controvérsia e o procedimento administrativo fiscal *despacho aduaneiro* (se é que ainda existia neste momento) converte-se em processo administrativo fiscal aduaneiro.

2.2.4. Assim, encerrando a análise em abstrato, a prescrição intercorrente descrita no artigo 1º § 1º da Lei 9.873/99 aplica-se exclusivamente ao **PROCEDIMENTO administrativo** fiscal-aduaneiro, isto é, à fase pré contenciosa - e daí temos a absoluta distinção da Súmula 11 desta Casa que dispõe que “não se aplica a prescrição intercorrente **no PROCESSO administrativo fiscal**”.

(...)

2.2.6. Transportando o raciocínio para o caso em tela, os procedimentos Manifesto de Carga tiveram início em 8 de janeiro de 2008, 15 de janeiro de 2008, 28 de janeiro de 2008 e 13 de fevereiro de 2008 e fim em 11 de janeiro de 2011 (com a impugnação tempestiva da autuação), logo, entre a infração constatada em 8 de janeiro de 2008 e a impugnação passaram-se mais de três anos, sendo de rigor o reconhecimento da prescrição intercorrente do **PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO**.

Inicialmente, faz-se necessário destacar que a “prescrição” de que trata o art. 1º, *caput*, da Lei 9.873/99, se refere, em verdade, a decadência, e não a prescrição, termo utilizado pelo legislador de forma atécnica, conforme já decidido pelo STJ no Recurso Especial n.º 1.115.078-RS, Relator Ministro Castro Meira, **sob a sistemática dos Recursos Repetitivos (art. 543-C do antigo CPC)**, com julgamento em 24/03/2010 e publicação no DJe em 06/04/2010:

#### EMENTA

ADMINISTRATIVO. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA ADMINISTRATIVA. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO MEIO AMBIENTE. PRESCRIÇÃO. SUCESSÃO LEGISLATIVA. LEI 9.873/99. PRAZO DECADENCIAL. OBSERVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC E À RESOLUÇÃO STJ N.º 08/2008.

1. O Ibama lavrou auto de infração contra o recorrido, aplicando-lhe multa no valor de R\$ 3.628,80 (três mil e seiscentos e vinte e oito reais e oitenta centavos), por contrariedade às regras de defesa do meio ambiente. O ato infracional foi cometido no ano de 2000 e, nesse mesmo ano, precisamente em 18.10.00, foi o crédito inscrito em Dívida Ativa, tendo sido a execução proposta em 21.5.07.

(...)

5. A Lei 9.873/99, no art. 1º, estabeleceu prazo de cinco anos para que a Administração Pública Federal, direta ou indireta, no exercício do Poder de Polícia, apure o cometimento de infração à legislação em vigor, prazo que deve ser contado da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado a infração.

6. Esse dispositivo estabeleceu, em verdade, prazo para a constituição do crédito, e não para a cobrança judicial do crédito inadimplido. Com efeito, a Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 1º-A à Lei 9.873/99, prevendo, expressamente, prazo de cinco anos para a cobrança do crédito decorrente de infração à legislação em vigor, a par do prazo também quinquenal previsto no art. 1º desta Lei para a apuração da infração e constituição do respectivo crédito.

7. Antes da Medida Provisória 1.708, de 30 de junho de 1998, posteriormente convertida na Lei 9.873/99, não existia prazo decadencial para o exercício do poder de polícia por parte da Administração Pública Federal. Assim, a penalidade acaso aplicada sujeitava-se apenas ao prazo prescricional de cinco anos, segundo a jurisprudência desta Corte, em face da aplicação analógica do art. 1º do Decreto 20.910/32.

8. A infração em exame foi cometida no ano de 2000, quando já em vigor a Lei 9.873/99, devendo ser aplicado o art. 1º, o qual fixa prazo à Administração Pública Federal para, no exercício do poder de polícia, apurar a infração à legislação em vigor e constituir o crédito decorrente da multa aplicada, o que foi feito, já que o crédito foi inscrito em Dívida Ativa em 18 de outubro de 2000.

9. A partir da constituição definitiva do crédito, ocorrida no próprio ano de 2000, computam-se mais cinco anos para sua cobrança judicial. Esse prazo, portanto, venceu no ano de 2005, mas a execução foi proposta apenas em 21 de maio de 2007, quando já operada a prescrição. Deve, pois, ser mantido o acórdão impugnado, ainda que por fundamentos diversos.

10. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao art. 543-C do CPC e à Resolução STJ n.º 08/2008.

### **A tese jurídica fixada neste julgamento foi a seguinte:**

#### **É de cinco anos o prazo decadencial para se constituir o crédito decorrente de infração à legislação administrativa.**

O prazo decadencial para constituição do crédito decorrente de infração à legislação administrativa 'conta-se da data da infração', 'caso se trate de ilícito instantâneo'.

O prazo decadencial para constituição do crédito decorrente de infração à legislação administrativa, 'no caso de infração permanente ou continuada, conta-se do dia em que tiver cessado' o ilícito.

Interrompe-se o prazo decadencial para a constituição do crédito decorrente de infração à legislação administrativa: a) pela notificação ou citação do indiciado ou executado, inclusive por meio de edital; b) por qualquer ato inequívoco, que importe apuração do fato; pela decisão condenatória recorrível; por qualquer ato inequívoco que importe em manifestação expressa de tentativa de solução conciliatória no âmbito interno da administração pública federal.

#### **É de três anos o prazo para a conclusão do processo administrativo instaurado para se apurar a infração administrativa ('prescrição intercorrente').**

#### **Prescreve em cinco anos, contados do término do processo administrativo, a pretensão da Administração Pública de promover a execução da multa por infração ambiental.**

O termo inicial do prazo prescricional para o ajuizamento da ação executória 'é a constituição definitiva do crédito, que se dá com o término do processo administrativo de apuração da infração e constituição da dívida'.

São causas de interrupção do prazo prescricional: a) o despacho do juiz que ordenar a citação em executivo fiscal; b) o protesto judicial; c) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; d) qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor; e) qualquer ato inequívoco que importe em manifestação expressa de tentativa de solução conciliatória no âmbito interno da administração pública federal.

No presente caso, o procedimento administrativo para apurar infração à legislação em vigor é aquele previsto no art. 142 da Lei nº 5.172/66 – CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo **lançamento**, assim entendido o **procedimento administrativo tendente a** verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a

matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **propor a aplicação da penalidade cabível**.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O próprio Regulamento Aduaneiro assim determina expressamente, tanto no art. 659 do Decreto n.º 4.543, de 2002, quanto no art. 744 do Decreto n.º 6.759, de 2009 (que revogou o Decreto n.º 4.543/2002), *litteris*:

## LIVRO VII

### DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DO PROCESSO FISCAL E DO CONTROLE ADMINISTRATIVO ESPECÍFICO

#### TÍTULO I

##### DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

###### CAPÍTULO I

###### DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

**Art. 659.** Sempre que for apurada infração às disposições deste Decreto, sujeita a exigência de tributo ou de penalidade pecuniária, a autoridade aduaneira competente deverá efetuar o correspondente lançamento para fins de constituição do crédito tributário (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 142).

-----  
**Art. 744.** Sempre que for apurada infração às disposições deste Decreto, que implique exigência de tributo ou aplicação de penalidade pecuniária, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá efetuar o correspondente lançamento para fins de constituição do crédito tributário (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 142, caput; e Lei n.º 10.593, de 2002, art. 6º, inciso I, alínea “a”, com a redação dada pela Lei n.º 11.457, de 2007, art. 9º). (Redação dada pelo Decreto n.º 7.213, de 2010).

Para este procedimento, já existe previsão específica de prazo decadencial, conforme art. 139 do Decreto-lei n.º 37, de 1966:

#### TÍTULO VI -

##### Decadência e Prescrição

(Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

#### CAPÍTULO ÚNICO -

##### Disposições Gerais

Art. 137. (Revogado pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003)

**Art. 138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos**, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

**Art. 139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.**

Logo, pelo Princípio da Especialidade, o prazo de que dispõem as Autoridades Tributárias entre a prática da infração e o lançamento da penalidade é de 05 anos, e não de 03 anos, como entendeu o ilustre Relator. No caso sob análise, segundo consta do voto vencido, uma vez que as infrações ocorreram em 24/04/2008 e 31/05/2008, com apresentação da Impugnação em 11/04/2013, entre as infrações e a autuação não se passaram mais de 05 anos, razão pela qual não há que se falar em decadência, muito menos em prescrição.

Além disso, ressalto que a própria Lei n.º 9.873/99 traz norma expressa, em seu art. 5º, **afastando a possibilidade de sua aplicação a processos e procedimentos de natureza tributária:**

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

Ao excepcionar “processos e procedimentos de natureza tributária”, a Lei n.º 9.873/99 está se referindo diretamente ao Decreto n.º 70.235/72, que é a única norma jurídica que se refere a “processos de natureza tributária” em âmbito federal. E ao tratar de “procedimentos tributários”, se refere claramente àqueles originados da competência privativa das autoridades administrativas especificadas no art. 142 do CTN.

Assim, a Lei n.º 9.873/99 já cuida de deixar de fora de sua incidência os procedimentos tributários originados deste art. 142, ou seja, aqueles créditos constituídos através de lançamento efetuado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal. Imaginar que para estes créditos ditos provenientes de “multas aduaneiras” o procedimento aplicável não seria este equivaleria a dizer que todos os lançamentos foram realizados por autoridade incompetente.

Em síntese, se o procedimento de constituição do crédito se originou do art. 142 do CTN, ou se está submetido ao rito processual do Decreto n.º 70.235/72, não há que se falar na aplicação da Lei n.º 9.873/99, por expressa disposição do seu art. 5º.

Por fim, mesmo que a Lei n.º 9.873/99 fosse aplicável aos fatos, a regra a ser aplicável a este caso seria a do art. 1º, *caput*, que trata de prazo decadencial, e não a do seu parágrafo 1º, que trata de prazo de prescrição intercorrente, conforme já decidido pelo STJ, sob o rito dos Recursos Repetitivos (acima transcrito). Vejamos o texto legal:

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.

Não se nega que a interpretação dada pelo Relator foi muito inteligente e perspicaz, ao identificar que a localização topográfica do parágrafo 1º levaria à interpretação de

que o prazo de 3 anos seria aplicável ao procedimento administrativo em momento pré-contencioso pois, segundo conhecida regra hermenêutica, os parágrafos, regra geral, devem ser interpretados dentro do contexto do *caput* do artigo.

Contudo, apesar do texto se referir a “***procedimento administrativo paralisado por mais de três anos***” fazendo um cotejo entre as possíveis interpretações para esse parágrafo 1º, considerando que não parece fazer muito sentido estabelecer dois prazos decadenciais para uma mesma fase processual, o STJ decidiu, por meio de julgamento vinculante, que a interpretação correta é aquela que entende tratar-se de prescrição intercorrente, ou seja, aquela que incide após o início da fase litigiosa (com a apresentação de Impugnação à autuação) e perdura até a constituição definitiva do crédito (quando o crédito passa a ser exigível) ou seu cancelamento.

Quanto à alegação de denúncia espontânea, acompanho integralmente o Relator.

Tendo sido esses dois argumentos as únicas razões para o inconformismo do sujeito passivo, conforme consta do seu Recurso Voluntário, decidiu a Turma julgadora, por maioria de votos, vencido o Relator, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco,

Em que pese o como de costume bem fundado voto do relator, ousou dele discordar, o que faço nos seguintes termos.

Em sede preliminar, ao se perscrutar o caso concreto, observa-se o transcurso de mais de três anos entre a prática de ato postulatório por parte da contribuinte e a decisão ou julgamento administrativos, o que implica deva ser reconhecida a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.873/1999, cujo preceptivo normativo deve, por seu turno, ser interpretado com observância à Súmula CARF nº 11, segundo a qual “*não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*”.

Antes de fazê-lo, é necessário que se recorde que a súmula, como enunciado que consolida a orientação dominante em um tribunal, é vertida por meio de um texto. No capítulo das obviedades, ululantes quando ditas a um colegiado cuja missão institucional é justamente realizar o direito por meio de mecanismos interpretativos, o entendimento das palavras rumo à decidibilidade de conflitos é a tarefa da dogmática hermenêutica por excelência. Como recordaria Tércio Sampaio Ferraz Jr., a súmula, como texto que é, confere ao jurista o propósito básico não apenas de compreendê-la, mas sobretudo de “*(...) determinar-lhe a força e o alcance,*

*pondo o texto normativo em presença dos dados atuais de um problema”, e isto porque “(...) o texto normativo constitui, obviamente, uma língua, que deve ser interpretada”.<sup>1</sup>*

Não surpreende, ou ao menos não deveria surpreender, o fato tão conhecido hoje de que “(...) a interpretação é a atividade que se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas”<sup>2</sup> e, ao fazê-lo, recordaria Eros Grau, o intérprete autêntico produz a norma decisão. Assim, “(...) o direito reclama interpretação”,<sup>3</sup> uma prudência ou saber prático, pois “(...) interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada [Larenz 1983/86]”,<sup>4</sup> e por isso a alternativa verdadeiro/falso é estranha ao direito, que se volta ao justificável. Nega-se, por isso mesmo, a existência de uma única resposta correta “(...) ainda que o intérprete autêntico esteja (...) vinculado pelo sistema jurídico”, pois “(...) nem mesmo o juiz Hércules (Dworkin 1987/105) estará em condições de encontrar, para cada caso, a única resposta correta”.<sup>5</sup>

*“A concepção dworkniana de one right answer, ademais de tudo, parece no momento em que sustentada sobre a busca da ‘melhor teoria possível’ como ideal absoluto: na recusa da pretensão a valores absolutos, porque inserida no quadro de uma teoria dos valores inaceitável, essa ‘melhor teoria possível’ resulta um postulado filosófico inaceitável (Aarnio 1992/204). Nem os princípios, nem a argumentação segundo um sistema de regras que funcione como um código da razão prática (...) permitirão o discernimento da única resposta correta. Essa resposta verdadeira (única correta) não existe”.<sup>6</sup>*

As súmulas são, neste passo, uma epítome ou síntese de precedentes, ou, dito de outra forma, o resumo de um conjunto de decisões que *precedem* o porvir da aplicação (= realização) do direito. Assim, a habilidade preditiva do futuro advém justamente da escavação arqueológica das decisões do passado. Por isso mesmo, a súmula é antes um campo a ser escavado do que canteiro de obras, pois nada constrói ou gesta de novo, apenas ressoa o que antes foi feito. O trabalho do intérprete é visitar as camadas estratigráficas da memória que elas preservam para resgatar seus vestígios materiais e, com eles, proferir sua decisão. Antes de tudo, súmulas são *textos* a serem observados e essa revisitação acresce à cadeia de sentidos, movendo o próprio fazer jurídico.

Não sejamos inocentes sobre as dificuldades e as incompreensões desse percurso argumentativo. Ao tratar da função indexadora das ementas e, em particular, sobre o seu uso mecanizado, Arruda Alvim e Leonard Schmitz iluminaram a angústia do textualismo que pretendeu, em algum momento, o monopólio da produção jurídica pelo legislador com as seguintes palavras: “(...) se até mesmo parte da doutrina que admite que a lei precisa ser interpretada diz que a fixação de determinada tese jurídica por um tribunal superior supre essa

---

<sup>1</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio, **Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação** Capa comum, 11ª. São Paulo: Atlas, 2019., p. 449.

<sup>2</sup> GRAU, Eros Roberto, **Direito posto e o direito pressuposto**, 7ª. São Paulo: Malheiros Editores, 2008., p. 39.

<sup>3</sup> *Ibid.* “(...) a interpretação é uma prudência – o saber prático, a phrónesis, a que se refere Aristóteles, na *Ética a Nicômaco* (...). O intérprete autêntico, ao produzir normas jurídicas, pratica a *juris prudentia*”.

<sup>4</sup> *Ibid.*, pp. 40-41.

<sup>5</sup> *Ibid.*, pp. 41-42.

<sup>6</sup> *Ibid.*

*necessidade interpretativa, há ainda um longo caminho a trilhar para o correto uso do direito jurisprudencial”.*<sup>7</sup>

A inquietação é pertinente quando instrumentos sumulares ou ementários são alçados ao espaço asséptico da reprodutibilidade técnica, sem preservar qualquer “(...) *espaço argumentativo para novas possibilidades hermenêuticas*”<sup>8</sup>. É necessário que se estabeleça a premissa de que “(...) *a força normativa dos ‘precedentes’ está no comportamento reiterado de determinado tribunal, e não no corpo da ementa (ou no enunciado de súmula) que representa um julgamento*”.<sup>9</sup> Por isso mesmo, negar aplicação de uma súmula a um caso concreto que não reste capturado pelo horizonte de eventos das decisões que lhe deram lastro não é negar sua potencialidade normativa, mas, antes, afirmar justamente a prática costumeira de uma corte que levou à edição do enunciado. O aplicador, por meio deste expediente, preserva a integridade e a própria autoridade da súmula, legitimada pela certeza da permanência e não da ruptura. Para reportar ao escólio de François Ost,<sup>10</sup> a súmula remete a uma específica manifestação da segurança: na perspectiva *ex post*, a confiabilidade da tradição e da memória do direito que contrapõe ao esquecimento a tradição e, na dimensão *ex ante*, a calculabilidade da adaptação e da promessa do direito que contrapõe à incerteza a promessa.

Ao se negar ao aplicador a possibilidade de formar sua convicção a partir das normas do sistema jurídico, ou recusar a própria porosidade dos textos sumulares de modo a neles vislumbrar uma pretensa univocidade semântica de maquínico pendor essencialista, ignora-se a importante advertência de que quem enxerga na súmula ou ementa “(...) *a resolução pronta para seu problema prático passa por cima do momento hermenêutico, e admite desligar-se do mundo concreto*”.<sup>11</sup> Assim, a crença cega ou de veneração do conteúdo destes enunciados consiste em uma profissão insustentável de fé segundo a qual se busca “(...) *suprir a vagueza da linguagem da lei recaindo no mesmo equívoco que se quer superar: acreditando na suposta precisão linguística das decisões judiciais*”,<sup>12</sup> de modo a conferir uma convicção superlativa na habilidade dos juristas.

É igualmente desnecessário temer que a segurança jurídica resulte chagada ou maculada ao se permitir ao julgador interpretar o espaço da moldura normativa de esforços sintetizadores como súmulas ou ementas, pois é em Frederick Schauer que se lê: “*apelar a um precedente é uma forma de argumentação, e uma forma de justificação (...). A anatomia básica da argumentação por precedente é facilmente definida: o tratamento prévio de uma ocorrência X na forma Y constitui, unicamente por seu caráter histórico, uma razão para tratar X de forma Y se e quando ocorrer X novamente*”.<sup>13</sup> E se acaso um julgador entender que X não ocorreu, ruirá o edifício jurídico do precedentalismo, ou a exceção confirmará a autoridade da regra? As leis são igualmente vinculantes, tais quais algumas súmulas, e ainda assim são ora aplicadas e ora

---

<sup>7</sup> ALVIM, Arruda e SCHMITZ, Leonard. “Ementa. Função indexadora. (Ab)uso mecanizado. Problema hermenêutico”. In: NUNES, Dierle *et al* (Orgs.), **A nova aplicação da jurisprudência e precedentes no CPC/2015: estudos em homenagem à professora Teresa Arruda Alvim**, São Paulo, SP, Brasil: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2017. pp. 654-676.

<sup>8</sup> *Ibid.*, p. 655.

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 655-656.

<sup>10</sup> OST, François, **O tempo do direito**, São Paulo, SP, Brasil: Instituto Piaget, 2001.

<sup>11</sup> NUNES *et al* (Orgs.), **A nova aplicação da jurisprudência e precedentes no CPC/2015.**, p. 655.

<sup>12</sup> *Ibid.*

<sup>13</sup> SCHAUER, Frederick. “Precedente”. In: DIDIER JR *et al*, **Precedentes**, Salvador: JusPodivm: Coletâneas ANNEP: Coletânea Internacional, 2015., pp. 49-86.

não, pois reputa o julgador que o fato decidendo ou problema da vida não reclama que aquele texto específico seja conjurado naquele momento. Afirmar que uma lei não se aplica a um determinado caso não deve causar qualquer espanto ou perplexidade; aplicar o texto alheio ao fato, sim.

Os precedentes têm um papel importante ao adotarem “*critérios de densificação*”<sup>14</sup> que poderão ser úteis, por seu turno, na solução de casos ulteriores. A jurisprudência se afigura, portanto, como uma das principais fontes de estabilização de costumes não-espontâneos ou oficiais da sociedade e dessa forma se apreende o emprego de uma expressão mediante a prática de interações institucionais que dão lugar a novas regularidades comportamentais: “(...) *essa transformação contínua não desintegra as palavras e expressões; pelo contrário, segue um curso particular na sua história de interações e mudanças que desencadeia, de maneira a compor o mosaico da riqueza jurídica de uma sociedade*”.<sup>15</sup> Por isso, não há de se estranhar a complexidade ou mesmo as diferentes interpretações acerca dos vocábulos que compõem as fórmulas e enunciados, pois se constituem vestígios imateriais de interações igualmente complexas de indivíduos sociais que delas fizeram uso. Na lição lapidária de José Maria Arruda de Andrade, “(...) *conclui-se que não se deve acusar uma teoria de gerar insegurança quando ela se propõe, apenas, a descrever uma realidade*”.<sup>16</sup>

Se é possível se interpretar o texto sumulado, facultando-se ao aplicador entender pela sua convocação a um caso concreto e a outro não, exsurge a questão sobre como promover o seu *enforcement*. A leitura dos regimentos internos dos tribunais pátrios revela meios para que os precedentes prevaleçam, entre os quais se encontra a própria via recursal, ou expedientes processuais diversos como incidentes e reclamações, evidentemente de provocação e iniciativa das partes e não dos julgadores, tendo optado este tribunal administrativo pela punição do julgador que “(...) *deixar de observar súmula*”.

Sobre este particular, desloca-se a decisão e, logo, parte ou fração da própria capacidade postulatória para a presidência do colegiado que passa a deter a prerrogativa de disparar o impulso sancionatório contra seu par que apresentar posicionamento diverso do seu, cabendo-lhe a decisão sobre se houve ou não o pressuposto de fato caracterizador da pena máxima de excomunhão. Assim, referiu-se em sessão pública de julgamento à aplicação do inciso VI do art. 45 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015,<sup>17</sup> que determina a perda de mandato ao conselheiro que “*deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF*”. A referência à punição como método de convencimento e o bálsamo da intimidação não podem de modo algum estar presentes em um julgamento, ato que reclama apoio institucional, lealdade e placidez, predicados que não podem jamais ser conjugados com constrangimento, temor ou mal-estar daqueles envolvidos no ato de concreção normativa. O dispositivo, ademais, foi objeto de severas críticas por parte da doutrina, como

---

<sup>14</sup> HESPANHA, António Manuel, **O caleidoscópio do direito: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje**, Coimbra: Almedina, 2009., p. 561.

<sup>15</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, **Argumentação tributária de lógica substancial**, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2015., p. 122.

<sup>16</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de, **Interpretação da norma tributária**, 1. ed. São Paulo: MP Editora/APET, 2006., p. 187.

<sup>17</sup> **Sessão de março de 2021 da 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento (CARF/ME 3401)**, São Paulo, SP, Brasil: CARF/ME, 2021., disponível em <<https://youtu.be/DYKuUOE2R3I?t=5499>>.

Lenio Streck,<sup>18</sup> por todos, que nele enxergou a reprimatinação daquilo que Rui Barbosa apodou como “*crime de hermenêutica*”:

*“(...) fiquei sabendo que o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) tem um dispositivo em seu Regimento que estabelece algo similar ao ‘crime de hermenêutica’ denunciado pelo grande Rui, na especificidade do artigo 45, aprovado pela Portaria MF 343/2015 (já se pode ver que uma Portaria no Brasil pode valer mais do que a Constituição) (...).*

*Ou seja, na visão de parte do Carf, ou você cumpre a súmula de forma textualista (pensemos no positivismo do século 19) ou você tenta dela desviar, distinguindo. Mas, pergunto, sempre com lhanza: não haveria outras vias para enfrentar imbróglis hermenêuticos? E mais: como se dá o distinguishing de uma súmula? Como diferenciar um caso de vários casos que ensejaram a criação da súmula — quando se defende, do outro lado, que a aplicação da súmula seja à moda textualista? Difícil de entender.*

*(...) Uma coisa singela: não deve ser proibido divergir de súmula ou até deixar de a aplicar, porque, numa súmula, o que é dotado de autoridade não é a súmula ‘em si mesma’ (e essa é uma questão filosófica), mas as leis, as diretrizes, os princípios legais que embasam a súmula e aos quais ela responde. Esse é o ponto. Há sempre uma história institucional a ser revolvida e reconstruída. Porque súmula é texto. Como qualquer lei. E textos são eventos. Há um chão linguístico em que isso tudo está assetando”.*<sup>19</sup>

A questão é de extrema relevância, como se pôde perceber por meio das inúmeras manifestações da comunidade jurídica registradas por Laércio Cruz Uliana Junior ao tratar do tema em seminal artigo, em especial ao questionar: “(...) o caminho para se discutir a correção de uma decisão fundamentada, concordemos ou não com ela, deve ser a punição do julgador? Não será a discordância justamente o motor que move e dá sentido ao Direito?”.<sup>20</sup> A preleção é sucedida pela insuplantável afirmação: “(...) as discordâncias devem constar dos autos e jamais transbordarem, na forma de punição, sobre as vidas dos julgadores (...). Como afirmou o Ministro Gilmar Mendes ao tratar do tema, a situação é preocupante, devendo, de um lado, o dispositivo que trata da perda de mandato ser revisto e, de outro, os aplicadores terem conhecimento da teoria dos precedentes”. Observamos, naquela oportunidade, e reiteramos neste momento, o desejo de que cada manifestação colabore para a construção de um CARF cada dia melhor, pois este é o desejo de todos os seus integrantes, **não importa a origem de sua representação**, e o conselheiro, ao aplicar uma distinção, está plenamente ciente de sua

---

<sup>18</sup> STRECK, Lenio, O “crime de hermenêutica” ainda vigorante no CARF: chamemos Rui!, **Consultor Jurídico - Conjur**, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-15/senso-incomum-crime-hermeneutica-ainda-vigorante-carf-chamemos-rui>>, último acesso em 24/01/2021.

<sup>19</sup> *Ibid.*

<sup>20</sup> ULIANA JUNIOR, Laércio Cruz, Para julgar, é preciso ter coragem, mas também liberdade, 2021. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/para-julgar-e-preciso-ter-coragem-mas-tambem-liberdade/>>, último acesso em 24/01/2021.

responsabilidade institucional, pois as decisões têm, na acepção de Neil MacCormick,<sup>21</sup> a faculdade de contribuir para o desenvolvimento do direito e das instituições.

Em verdade, assente-se ao fato de haver modalidades mais adequadas de se promover e fazer valer o *self restraint* que não aquelas voltadas a punir e coarctar o julgador, que pode se ver pressionado ou constrangido a alterar o seu convencimento motivado para evitar a inflição da pena máxima. Em outras palavras, incorpora um aspecto de sua vida profissional à decisão: um evento, ainda que importante para a pessoa do intérprete, extra autos, infenso ao processo e indiferente ao caso. Evidentemente, trata-se de um vero “excludente de ilicitude” (*sic*) o *distinguishing* fundamentado, como estrito cumprimento de dever legal ou exercício regular de direito, como se preferir, pois não há como se defender a aplicação de norma, qualquer que seja, onde ela não se aplica. Caso contrário, seria possível se questionar o motivo de este colegiado não aplicar ao presente caso as Súmulas CARF nº 10 ou 12, sob o pálio da álea, sob pena de representação, e a resposta seria: por que elas nada têm a ver com o presente caso. E nenhuma punição advirá de tal comportamento, ainda que desmotivado, assim como se entende que nenhuma pena deva ser originada da afirmação, motivada, de que tampouco a Súmula CARF nº 11 se aplica, assim como a 30 ou 40. Em suma, as súmulas são de cumprimento obrigatório desde que caibam no contexto fático-concreto em que convocadas, e o papel do julgador administrativo é justamente decidir se uma norma é ou não aplicável a um determinado caso, e a isto se chama aplicação.

Ainda assim, apenas se cogitará da perda de mandato se o julgador “*deixar de observar enunciado de súmula*”, o que ecoa justamente o *caput* do art. 927 do Código de Processo Civil: “(...) os juízes e os tribunais observarão (...) II. Os enunciados de súmula vinculante”. Aqui “(...) temos de fazer referência a um pressuposto importante da hermenêutica (...): o legislador racional”,<sup>22</sup> que atende a um dos princípios básicos da hermenêutica dogmática, o da inegabilidade dos pontos de partida, devendo haver um sentido básico nas palavras. E é neste momento que se percebe a possibilidade de se prover ao jurisdicionado segurança jurídica mesmo diante da admissão (singela, porém poderosa em efeitos práticos) de que os textos podem ser interpretados: a *certeza* está na referibilidade ao texto da norma, na convicção inarredável de que, no fim do dia, o realizador/aplicador deverá apresentar o direito posto, o lastro positivo de sua asserção.<sup>23</sup> Deve, portanto, o conselheiro no âmbito do CARF, ao proferir um voto, *observar* a súmula.

A súmula, em outras palavras, não poderá jamais ser ignorada, não há permissão para se passar ao largo dela, há aqui um sentido de ônus de argumentação, de inexorabilidade.

---

<sup>21</sup> MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. (Orgs.), **Interpreting precedents: a comparative study**, Aldershot ; Brookfield, Vt: Ashgate/Dartmouth, 1997., p. 15: “Judges are well aware that their decisions contribute to the development of the law, and they do therefore have regard to issues of policy and of principle in working towards their decisions”.

<sup>22</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio, **Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação**, 11ª. São Paulo: Atlas, 2019., p. 451.

<sup>23</sup> BRANCO, **Argumentação tributária de lógica substancial.**, p. 145: E neste ponto reside justamente a segurança jurídica que se teme perder quando o aplicador deixa de ser seduzido pela subsunção euclidiana e se abre à postura terapêutica da tópica: a referibilidade ao texto do direito positivo espanca a postura relativista ao mesmo tempo que não renega o espaço fluido e maleável da vontade. A segurança e a estabilidade do direito “(...) não estão na certeza de um conteúdo decisório específico, mas de que, em algum momento, haverá uma decisão comprometida com o ordenamento, o que nos leva ao desenvolvimento da tese da imprescindibilidade do apoio positivo”, conjugando, assim, razão e volição.

De um lado, “(...) o âmbito de liberdade de interpretação tem o texto da norma como limite. Afinal, o significado do texto tem de apontar para um universo material verificável em comum ou para um uso comum”.<sup>24</sup> De outro, é possível que ela não caiba naquele caso, mas deverá ser ao menos visitada: “(...) fala-se em uma referibilidade da norma-decisão ao texto normativo do qual ela se originou”.<sup>25</sup> Se é dever do conselheiro agir com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade, como se insculpe no art. 41 do RICARF, se existe a necessidade de se observar o devido processo legal, se é imperativo “(...) cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais” a que está submetido, entre elas as leis processuais, entende-se que seria desleal de nossa parte com as regras a que nos submetemos deixar de votar conforme nossa convicção fundada; caso o fizéssemos, o v.º mandato já estaria desde a posse perdido. Seria trair a confiança e o respeito a toda a comunidade jurídica que integramos decidir de maneira claudicante. No CARF, a mais alta corte administrativa federal tributária deste país, não se claudica, vota-se.

Em prestígio ao textualismo (*sic*), necessário que se obedeça estritamente ao dispositivo em apreço, o que se passa a fazer mediante a mais detalhada observância do texto da Súmula CARF n.º 11.

## DA OBSERVÂNCIA À SÚMULA CARF Nº 11

### 1. Prescrição intercorrente em matéria administrativa e edição da Súmula CARF n.º 11

A prescrição intercorrente é a regra geral para a persecução do administrado diante da omissão da Administração que, ao se quedar inerte deixa de decidir ou julgar a pretensão resistida do jurisdicionado, fulminando o direito material em disputa, exceto no caso de “*infrações de natureza funcional*” e “*processos e procedimentos de natureza tributária*”. Assim, necessário se verificar o texto da norma:

*Lei n.º 9.873/1999 - Art. 1.º 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.*

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

---

<sup>24</sup> FERRAZ JR., *Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação.*, p. 468.

<sup>25</sup> ANDRADE, *Interpretação da norma tributária.*, p. 294.

Diante o entendimento pacificado do egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região de que incide a prescrição intercorrente em caso de sanções não-tributárias, ou seja, aquelas não excepcionadas pela coleção textual acima transcrita, é necessário que se reflita a respeito da extensão da Súmula CARF nº 11 a partir da lei, em especial o inciso V do § 1º do art. 489 do Código de Processo Civil de 2015, regra que não pode ser ignorada pelo aplicador no momento da concreção normativa. A este respeito, a análise de todos os acórdãos que levaram à redação do enunciado sumulado<sup>26</sup> conduz à conclusão de que dispuseram **exclusivamente** sobre a exceção prevista pelo legislador, sobre a qual não se aplica, por evidente, o instituto prescricional, o que revela a motivação fundante ou determinante de sua edição. Assim, muitas aduaneiras estariam fora da área de incidência da norma administrativa, restando possível ao julgador deliberar a matéria sem a amarra sumular.

Observa-se, ainda, que nenhum dos acórdãos deste Conselho houve por bem analisar, como se passa a fazer, a *ratio decidendi* dos acórdãos, em desprestígio à norma processual, sequer para verificar que de fato não se cogitou em nenhum dos precedentes de sanções não-tributárias, o que por si só já seria suficiente para se aplicar a distinção. Assim, indica-se, como se verá a seguir, uma **aplicação indiscriminada da Súmula CARF nº 11**, cuja realização deve ser temperada *cum grano salis*. Se todos a análise de todos os acórdãos revela unanimidade e linearidade na sua aplicação, em quantos deles foram analisados os precedentes que formaram a súmula? A resposta é igualmente linear e uniforme: em nenhum. O presente voto passa a investigar a hipótese de que a prescrição intercorrente se aplica a processos sancionatórios de natureza material não-tributária, o que exige um percurso racional ou protocolo argumentativo regrado, em prestígio à correta observância da súmula.

## 2. Como se aplicam as súmulas?

No dia 31/03/2021, foi publicada a Nota Técnica SEI nº 15.067/2021/ME com “*Esclarecimentos acerca da aplicação das Súmulas dos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes ao CARF*” que, apesar de não inovar, esclareceu que as súmulas, quando aplicáveis ao caso concreto, são de cumprimento obrigatório mesmo quando originárias de Seções diversas àquela da competência material da matéria em julgamento, nos termos do art. 72 do Anexo II do RICARF, conteúdo que sempre reputamos irreprochável. De fato, de modo a ressoar seu correto conteúdo, a Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008 unificou os antigos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais em um único órgão, colegiado e paritário, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), subordinado à estrutura do Ministério da Fazenda e instalado mediante a Portaria MF nº 41, de 16/02/2009, tendo sido seu regimento interno vestibular aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25/06/2009, com expressa previsão de adoção das súmulas dos extintos Conselhos, o que passou, ainda, pelo crivo do Pleno e das turmas da CSRF em dezembro de 2009 para fins de consolidação e renumeração de súmulas. O exímio, hercúleo e elogioso trabalho resultou na Portaria CARF nº 106, tudo em conformidade com o rito

---

<sup>26</sup> Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003 Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005 Acórdão nº 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995 Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão nº 203-04404, de 11/10/1997 Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2000.

regimental de 2009 reiterado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, consolidando os textos como Súmulas do CARF – e, recorde-se, as consolidações não acrescem eficácia normativa. A nota, de acuidade histórica irretorquível, vem repisar: **quando cabíveis**, as súmulas serão aplicadas de maneira mandatória, e não deve haver qualquer dúvida quanto à existência, vigência, validade e eficácia da Súmula CARF nº 11, objeto do presente voto, e, esclareça-se, **já se cogitou obstar** a aplicabilidade de qualquer enunciado devido ao fato de os precedentes serem originários de uma única Seção de Julgamento do CARF. Repise-se: tal argumento, isolado, parece-nos insuficiente e **já foi, e continua a não ser, motor de nossas convicções para se concluir a respeito do caso decidendo**, pois o texto sob análise, em nosso entendimento, é aplicável a todas as Seções deste tribunal administrativo, indistintamente.<sup>27</sup>

Acresce-se, a tal labor histórico, que a Súmula exsurge na experiência brasileira não como síntese de precedentes, mas como forma limitativa de acesso aos tribunais discutida na comissão de reforma constitucional de 1957, tendo sido sugerida pelo célebre ministro do Supremo Tribunal Federal Victor Nunes Leal para que se “(...) *consolidasse num só documento e por meio de enunciados as orientações dominantes do tribunal, a fim de facilitar o conhecimento da jurisprudência da Corte*”.<sup>28</sup> Em 1963, por meio de emenda ao regimento interno da Corte, foram criadas as chamadas “*súmulas de jurisprudência*” e, desde então, outros tribunais passaram a fixar seu entendimento predominante em textos sumulares. Como observa Daniel Mitidiero, os instrumentos sumulares foram “(...) *inicialmente pensados como métodos de trabalho (...) objetivavam colaborar na tarefa de identificação*”<sup>29</sup> constituindo, assim, um “(...) *‘horizonte de interpretação do Supremo Tribunal Federal para a orientação dos seus próprios ministros*”.<sup>30</sup> A conceição das súmulas está ligada, portanto, à ideia de se tornarem “(...) *mecanismos voltados a facilitar a resolução de casos fáceis que se repetem*”<sup>31</sup> e, neste passo, cabe o estudo da preleção irretorquível de Luiz Guilherme Marinoni:

*“Como as súmulas foram concebidas de modo a apenas facilitar a resolução dos recursos, foram pensadas como normas com pretensões universalizantes, ou melhor, como enunciados abstratos e gerais voltados à solução de casos. Note-se, entretanto, que as súmulas são calcadas em precedentes e, portanto, não podem fugir do contexto fático dos casos que lhe deram origem, assim como as proposições sociais que fundamentaram os precedentes que os solucionaram. Sem a busca da história, ou, ainda melhor, do DNA – por assim dizer – das súmulas, jamais será possível tê-las como auxiliares do desenvolvimento do direito, já que não existirão critérios racionais capazes de permitir a conclusão de que determinada súmula pode, racionalmente, ter o seu alcance estendido ou restrito (distinguishing) para permitir a solução do caso sob julgamento.”*

---

<sup>27</sup> Sessão de março de 2021 da 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento (CARF/ME 3401), disponível em <<https://youtu.be/DYKuUOE2R3I?t=5499>>.

<sup>28</sup> LIMA, Tiago Asfor Rocha, **Precedentes judiciais civis no Brasil**, São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2013., PP. 185-186.

<sup>29</sup> MITIDIERO, Daniel, **Precedentes - da persuasão à vinculação**, 2ª. São Paulo, SP, Brasil: Editora Revista dos Tribunais, 2017., p. 72.

<sup>30</sup> *Ibid.*

<sup>31</sup> MARINONI, Luiz Guilherme, **Precedentes obrigatórios**, 5ª. São Paulo, SP, Brasil: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

*Portanto, fora o grave e principal problema de o instituto da súmula não ter sido atrelado à afirmação da coerência da ordem jurídica e à garantia da segurança jurídica e da igualdade, as súmulas foram vistas como normas gerais e abstratas, tentando-se compreendê-las como se fossem autônomas em relação aos fatos e aos valores relacionados com os precedentes que as inspiraram. Esqueceu-se, com está claro, que **as súmulas só têm sentido quando configuram o retrato da realidade do direito de determinado momento histórico e que, assim, não pode deixar de lado não apenas os precedentes que as fizeram nascer, mas também os fundamentos e os valores que os explicam num certo ambiente político e social.***

*Na verdade, como as súmulas não foram visualizadas, na prática do direito brasileiro, no amplo contexto dos precedentes, os tribunais não tiveram sequer oportunidade de realmente confrontá-las com os casos que lhes eram submetidos. Se a súmula é compreendida como enunciado geral e abstrato, a sua leitura pode aproximá-la ou afastá-la, sem qualquer critério racionalmente adequado, do caso sob julgamento. Nessas condições, torna-se também difícil constatar se os precedentes que a elegeram estão superados, já que, para tanto, deveria o intérprete mergulhar no ambiente que lhes era próprio.*

*Como já dito, **ao considerar os fundamentos e valores que basearam os precedentes, seria possível ao juiz realizar o distinguishing, tomando em conta situação não prevista quando da promulgação dos precedentes e da edição da súmula.** Bastaria que entre esta nova situação e a súmula houvesse congruência social, ou seja, que os valores sociais que estão na base da súmula justificassem a sua aplicação diante da nova situação concreta” - (g.n.).<sup>32</sup>*

Os precedentes são, neste esteio, “(...) razões necessárias e suficientes para solução de uma **questão devidamente precisada do ponto de vista fático-jurídico** obtidas por força de generalizações empreendidas **a partir do julgamento de casos**” (g.n.)<sup>33</sup> e, neste sentido, necessário se resgatar de Marinoni a afirmativa de que também as questões preliminares podem dar origem a decisões que têm plenas condições de formar *ratio decidendi*,<sup>34</sup> ou “motivos determinantes”, i.e., aquele imprescindível à disposição, o que implica a necessidade de um olhar detido à fundamentação das decisões que levaram ao seu insulamento dos demais argumentos. E claramente que o precedente apenas é garantido quando existe a cogência ou vinculação de sua aplicação, pois “(...) a eficácia vinculante tem o mesmo objetivo da eficácia obrigatória dos precedentes e, nesta dimensão, do stare decisis”.<sup>35</sup> E assim é porque “(...) **a parte dispositiva não é capaz de atribuir significado ao precedente – esse depende, para adquirir conteúdo da sua fundamentação, ou, mais precisamente, da ratio decidendi ou dos fundamentos determinantes da decisão**”<sup>36</sup> (g.n.). E prossegue, de modo a expungir do debate qualquer dúvida: “(...) na verdade, **a eficácia obrigatória dos precedentes é, em termos mais exatos, a eficácia obrigatória da ratio decidendi**”, motivo pelo qual defendemos que o conteúdo eficaz da

<sup>32</sup> *Ibid.*

<sup>33</sup> MITIDIERO, *Precedentes - da persuasão à vinculação.*, p. 90.

<sup>34</sup> MARINONI, *Precedentes obrigatórios.*, p. 188.

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 226.

<sup>36</sup> *Ibid.*

súmula do CARF ou de qualquer órgão judicante inserto na lógica processual ocidental e, mais especificamente, no Brasil, pretende dar estabilidade e força obrigatória ao **motivo determinante**, à assim chamada *ratio decidendi*, pois “(...) é a sua aplicação uniforme – e não o respeito exclusivo à parte dispositiva – que garante a previsibilidade e a igualdade de tratamento perante a jurisdição”.<sup>37</sup> Afirmar que a vinculação se refere ao dispositivo é “(...) não ter consciência de que a eficácia vinculante tem o objetivo de preservar a coerência da ordem jurídica, assim como a previsibilidade e a igualdade”.<sup>38</sup>

Por este motivo Tércio Sampaio Ferraz Jr. aponta para o conceito de norma que transparece, hoje, como uma noção marcadamente integradora, e este é precisamente “(...) o caso das chamadas súmulas (...) que, a rigor, obrigam não porque estão previstas expressamente pelo sistema normativo, mas porque representam **o modo pelo qual** certos casos são, via de regra, julgados (...) assinalando, assim, certa uniformidade na atividade dos órgãos aplicadores do direito”<sup>39</sup>. E ainda que uma determinada súmula seja enunciada a partir de vocábulos mais do que polissêmicos, pois todos assim o são, mas também marcadamente genéricos, a remeter, e.g., a um “processo fiscal” sem extremar matérias específicas, persiste o ônus do aplicador que refazer o curso que levou à sua aprovação, justamente em respeito ao tribunal que integra, de modo a causar espécie e desconforto se cogitar de sua uma “aplicação literal” dos textos.<sup>40</sup>

Uma prática de tal jaez teria seu tempo e lugar, talvez na *École de L'Exégèse* na França pós-revolucionária,<sup>41</sup> em que a lei e a literalidade irromperam como garantias contra o abuso do Estado no contexto das revoluções liberais e de um jusnaturalismo racionalista, gerando poder às assembleias e desconfiança com relação aos juízes e a ideia de que as codificações trariam menor risco de deturpação das leis. Se legalismo e separação dos poderes emergiram neste tempo como garantidores da liberdade negativa (contra o Estado) e da propriedade, tomando a interpretação como um ato matemático e neutro (*mens legis* como *mens legislatoris*), afirmá-lo nos dias de hoje seria até mesmo possível,<sup>42</sup> mas soaria não apenas falso, como envelhecido e soterrado pela densa, pesada poeira do anacronismo.

O radical legalismo, na expressão de Castanheira Neves em seu insuperável “*O instituto dos ‘assentos’*”, em sua feição textualista, que reduzia a função jurídica a “(...) uma

---

<sup>37</sup> *Ibid.*, p. 227.

<sup>38</sup> *Ibid.*

<sup>39</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio, **A ciência do direito**, 2ª. São Paulo: Atlas, 2010., p. 59.

<sup>40</sup> SARMANHO, Fabricio, Súmula 11 do CARF e sua aplicabilidade às infrações aduaneiras - começou-se a debater a possibilidade de realização de distinguish para determinar a não aplicação da súmula nessas situações, **JOTA**, p. 1, 2021. “Até março de 2021, a Súmula 11 do CARF era reiteradamente aplicada aos processos de multa aduaneira, por votações unânimes, talvez até pela clareza do seu texto: ‘Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal’”.

<sup>41</sup> ANDRADE, **Interpretação da norma tributária.**, pp. 33-58 e 93-98. Para uma análise de quatro correntes de interpretação teórico-jurídicas da perspectiva das tensões entre o positivismo e o formalismo: “A supremacia do texto escrito (...) confirma a desconfiança daquela escola para com os juízes, que, na expressão consagrada de Montesquieu, deveriam se limitar a ser ‘la bouche qui prononce les paroles de la loi’, ou, nos dizeres de Robespierre, ao justificar a função do Tribunal de Cassation, ‘menos juiz dos cidadãos e do que protetor das leis, com o objetivo de censurar a contravention expresse au texte de la loi’”.

<sup>42</sup> KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried; HESPANHA, António Manuel, **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas**, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009., p. 295: “(...) que se observe que as indicações dadas por cada um dos cânones de interpretação não vincula o juiz a um certo resultado, pois não há qualquer meta-regra para as regras de interpretação”.

*tarifa de aplicação mecânica, lógico-silogística do texto legal*” no qual a “questão de direito”<sup>43</sup> se definia “(...) pelo conhecimento literal desse mesmo texto, prevenindo unicamente as suas contradições flagrantes e formais”,<sup>44</sup> tem por base “(...) uma ingênua confiança, na onipotência da lei, (...) de todo alheios à realidade, e só explicáveis por uma intenção exclusivamente política”.<sup>45</sup> Há de se ter em mente a noção de que “(...) los elementos puramente formales y lógicos que se ofrecen a los jurisconsultos en el aparato exterior y plástico del derecho positivo son insuficientes para satisfacer las aspiraciones de la vida jurídica”,<sup>46</sup> lição que nos lega François Géný. Como bem se apercebeu Pedro Adamy, o juiz não é e nem deve ser “(...) um mero repetidor de palavras (...) a aplicação de Súmulas não é uma atividade automática, que decorre da mera leitura das palavras consolidadas no texto da súmula”.<sup>47</sup> De fato, “(...) fosse desnecessária a interpretação, fossem as normas tributárias mecanismos de simples e autômatas aplicação, desnecessário seria o Estado-Juiz, desnecessário seria o CARF”,<sup>48</sup> e, de fato, aqui está o papel do julgador em uma sociedade.<sup>49</sup> A busca da quimera de se destilar a partir de métodos hermenêuticos a “descoberta” de um sentido preexistente fracassa diante da constatação da carga subjetiva do intérprete e da vagueza potencial dos textos – na clareza, **inicia-se** a interpretação,<sup>50</sup> e a segurança e a certeza,<sup>51</sup> repise-se, estarão no compromisso com as normas postas (direito positivo), não cabendo ao aplicador dispor da súmula a seu talento e alvedrio à revelia dos dispositivos normativos de seu país.

---

<sup>43</sup> NEVES, A. Castanheira, **O instituto dos “assentos” e a função jurídica dos supremos tribunais**, 1ª. Coimbra: Coimbra Editora, 2014., pp. 81-82. “Tudo o que só era compreensível com fundamento naquele radical legalismo que concebia a lei tão absoluta e auto-suficiente que lhe era possível proibir a interpretação, pensar em prescindir da jurisprudência e ver nos juízes ‘la bouche qui prononce les paroles de la loi’”.

<sup>44</sup> *Ibid.*

<sup>45</sup> *Ibid.*

<sup>46</sup> GENY, François; SALEILLES, Raimundo; MONEREO PÉREZ, José Luis, **Método de interpretación y fuentes en derecho privado positivo**, Granada: Editorial Comares, 2000., pp. 533-534.

<sup>47</sup> ADAMY, Pedro, A boca que pronuncia as palavras da Súmula - Os conselheiros do Carf não são apenas a boca que pronuncia as palavras da Súmula, **JOTA**, p. 2, 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/a-boca-que-pronuncia-as-palavras-da-sumula-13042021>>.

<sup>48</sup> ULIANA JUNIOR, Para julgar, é preciso ter coragem, mas também liberdade.

<sup>49</sup> STRECK, O “crime de hermenêutica” ainda vigorante no CARF: chamemos Rui!: “Textos de leis, de súmulas, de precedentes, só têm sentido quando interpretados à luz da tradição em que inseridos. Em todo seu conjunto. É aí que o papel do intérprete é o de fit, um ajuste institucional entre caso concreto, lei aplicável, precedentes, à toda a ordem legal que antecede tudo isso e que tem como condição de possibilidade a moral compartilhada e filtrada pelo fenômeno jurídico. (...) no Carf parece que vigora a máxima ‘o direito é o que as súmulas do Carf dizem que é’. Não me parece que seja a melhor forma. (...) Imaginemos uma súmula que diga ‘são proibidos cães em rodoviárias’. Um textualista proibiria o cão guia do cego e permitiria ursos e jacarés. E proibiria o meu cãozinho Yorkshire. Aplicaria bem a súmula, não? (...) para quem é textualista, lembro que o artigo 926 do CPC é um texto. Logo, quem é textualista...”.

<sup>50</sup> ANDRADE, **Interpretação da norma tributária.**, pp. 290-291: “(...) a constatação da vagueza das normas jurídicas (textos jurídicos) não representa (...) a proclamação de um ideal verificacionista a atribuir ao intérprete a tarefa de precisar o sentido dos textos jurídicos, o que seria, ao final, estabelecer tão-somente outra pauta hermenêutica nos moldes da tradicional. Algo como ‘o aplicador deve percorrer todos os métodos hermenêuticos e, após, precisar os termos vagos’, o que não é o caso”.

<sup>51</sup> STRECK, Lenio, A “literalidade” e a falsa disputa entre “letra” e “além da letra”, **Consultor Jurídico - Conjur**, p. 4, 2020.: “A todo momento aparecem as (falsas) dicotomias como “literalidade” — “não literalidade” (muitas vezes travestida de voluntarismo). Não é proibido aplicar a “letra da lei”. Mas, por que ponho as aspas? Porque até o texto literal é interpretável. Despiciendo dizer que, ao menos depois do linguistic turn, já não se pode falar no “in claris...”. Adágio preso no século 19, como aqueles que parecem incapazes de compreender que o mais simples dos textos é, afinal, interpretado. Não existe uma cisão entre aplicar e interpretar uma lei. Só se aplica... interpretando. Como dizia Gadamer, no pietismo é que se fazia cisão entre subtilitas (intelligendi, explicando e applicandi). E ele dizia: está errado. O que há é applicatio.”

*“(…) a aplicação de Súmulas não é uma atividade automática, que decorre da mera leitura das palavras consolidadas no texto da Súmula. Ainda, a aplicação não é ato que se realiza sem qualquer tipo de intervenção do intérprete ou sem qualquer fenômeno interpretativo, em maior ou menor grau. Pelo contrário.*

*A aplicação das Súmulas pressupõe um juízo bastante criterioso entre a situação fática posta ao exame do CARF, da legislação aplicável ao caso concreto, bem como, da posição sumulada do Conselho. Para que isso fique claro, basta analisar as disposições atinentes às Súmulas presentes no Código de Processo Civil. Os conselheiros do CARF não são apenas a boca que pronuncia as palavras da Súmula, seres inanimados, que não podem moderar nem sua força, nem seu rigor.*

*Se é verdade que os dispositivos legais não podem ser objeto de mera repetição pelo juiz, transformando os julgadores em meras “bocas da lei”, também as Súmulas não são passíveis de serem objeto de mera repetição acrítica pelos conselheiros do CARF, transformando-os em meras “bocas da Súmula”.*

*A força de uma Súmula e o seu rigor na aplicação ao caso concreto são elementos que competem aos julgadores. Presumir que haverá aplicação acrítica e automática de texto de Súmula a todos os casos que, em maior ou menor grau, se assemelham ao texto da Súmula é negar a própria natureza da atividade julgadora que é, de maneira inegável, atividade interpretativa.*

*Ainda, a Súmula e o seu texto não têm natureza autônoma, desprendida dos casos que ensejaram a sua edição. Como acima mencionado, o confronto entre os casos que fundamentaram e consolidaram a posição do Conselho, cristalizado em uma Súmula, é elemento indispensável na atividade julgadora que pretenda decidir com base em posição sumulada”.<sup>52</sup>*

Assim, é a partir de regras especialíssimas que se constrói o sentido sumulado apto a empreender a comparação entre os casos a fim de que se possa aferir se são ou não suficientemente similares, o que remete a textos que não podem ser deixados ao abandono, em especial o art. 489, §1º, V, o § 2º do art. 926, o inciso VI do § 1º do art. 927 e o art. 1.037, § 9º da codificação processual de 2015. Acresça-se o Enunciado nº 306, do Fórum Permanente dos Processualistas Cíveis (FPPC), sob a coordenação, entre outros, de Fredie Didier Jr, que conta com a seguinte redação “O precedente vinculante não será seguido quando o juiz ou tribunal **distinguir o caso sob julgamento, demonstrando, fundamentadamente, tratar-se de situação particularizada por hipótese fática distinta, a impor solução jurídica diversa**”. Necessário se ressaltar, portanto, que a súmula não expressa fundamentos, mas realiza um esforço sintetizador ou indexador, sem apontar justamente para o que há de mais relevante para a sua aplicação, ou

---

<sup>52</sup> ADAMY, A boca que pronuncia as palavras da Súmula - Os conselheiros do Carf não são apenas a boca que pronuncia as palavras da Súmula. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/a-boca-que-pronuncia-as-palavras-da-sumula-13042021>>.

seja, a motivação determinante, seja a *ratio decidendi* ou, como prefere a tradição norte-americana, *holding*, extremada das *obiter dicta*, ou considerações periféricas:

*“A súmula não se preocupa com fundamentos, mas apenas em expressar um enunciado, que é um simples resultado interpretativo. Um mero enunciado ou resultado interpretativo jamais será capaz de fornecer aos juízes dos casos futuros as razões da decisão (...). As razões pelas quais a maioria de um colegiado se posicionou em um determinado sentido só são compreendidas com a leitura da íntegra do julgamento, uma vez que a ementa deixa explícito apenas o que corresponderia, em uma sentença, ao dispositivo. Ementa 'sintetiza a tese jurídica adotada no julgamento', por meio das razões de decidir explicitadas pelo relator. E, no que diz respeito à correta compreensão da força normativa (= da eficácia de precedente) do direito jurisprudencial, importam muito mais os motivos, até mesmo para o exercício de universalização pelo intérprete futuro, do que o decisum em si.*

*A esse propósito, lembre-se de que as súmulas sofrem das mesmas patologias descritas neste artigo: são textos genéricos e desprendidos, pretendem-se autossuficientes sem de fato ostentar essa natureza e têm sido utilizadas de maneira descontextualizada pela jurisprudência de modo geral.*

*Se as ementas, e bem assim as súmulas, são indexadas (isto é, redigidas) tendo em vista o que foi pedido e julgado, e não com foco na causa de pedir e no fundamento da decisão, a busca por uma ratio decidendi jamais será possível pela mera pesquisa da jurisprudência catalogada. Assim como pelo título do presente artigo, o leitor consegue ter apenas uma vaga ideia a respeito do que será abordado (e somente a leitura integral pode fornecer elementos sobre seu conteúdo), os enunciados apresentam tão somente a casca daquilo que é a jurisprudência; para conhecê-la, não basta contentar-se com a aparência. Direito jurisprudencial, assim, é tema que exige uma caminhada (hermenêutica) firme, mas sem pressa e sem superficialidade.*

*A redação da ementa/súmula dá-se após a votação (...) se presta unicamente a facilitar a identificação dos fundamentos determinantes de um julgado; não representa os fundamentos em si. Em obra clássica, o italiano Ugo Rocco reconhece, inclusive, que a redação da ementa/súmula de uma sentença colegiada é um ato meramente interno que tende a fixar os dermos da deliberação adotada pelo relator. Daí a ementa assumir a natureza de índice, e não de conteúdo.*

*(...) Como a ementa/súmula é uma posterior síntese daquilo que foi julgado, é inevitável que ela não represente o julgado em si, mas apenas sirva como uma primeira mostra de seu conteúdo”<sup>53</sup> (g.n.).*

---

<sup>53</sup> ALVIM, Arruda e SCHMITZ, Leonard. “Ementa. Função indexadora. (Ab)uso mecanizado. Problema hermenêutico”. In: NUNES *et al* (Orgs.), *A nova aplicação da jurisprudência e precedentes no CPC/2015.*, pp. 673-674.

Aplicar “literalmente” a Súmula CARF nº 11, *e.g.*, por remeter a um “processo administrativo fiscal”, ainda que se grife o vocábulo “**fiscal**”, é julgar com a casca daquilo que foi decidido para nos valermos da expressão dos autores, é buscar a *ratio decidendi* onde ela não habita. Afirma-se, em coro com Luís Eduardo Schoueri,<sup>54</sup> que não apenas os veios ou entroncamentos aduaneiro ou tributário, mas a própria jusante do fluxo do Direito é movida pela consciência de que “(...) *as normas não se constroem abstratamente, mas à luz de cada caso concreto. Precedentes jurisprudenciais influem o entendimento do aplicador da lei, do mesmo modo como as circunstâncias de cada caso podem, qual facho de luz, apontar para um aspecto da norma antes desconhecido, ou cuja construção antes não era possível*”.<sup>55</sup> É difícil o caminho hermenêutico proposto (*rectius*: determinado) pela lei brasileira, e a prática da vida é difícil. Não deve, ademais, causar absolutamente qualquer incômodo a afirmação no sentido de que não é possível ao aplicador se esconder atrás do escudo metodológico do formalismo e da interpretação literal pautada pela contradição do “tipo cerrado e dado” para decidir, pois este tem sido o *leitmotiv* de inúmeros recursos fazendários contra planejamentos tributários reputados indesejados.

Especialmente por desafiar os limites de aplicabilidade da súmula do caso decidendo é que não deve se constranger o aplicador conjurar o seu enunciado ladeado pelos seus fundamentos determinantes, de modo a demonstrar por qual motivo, em seu entendimento, o caso sob julgamento se ajusta ou não à *ratio* depurada. Tal afirmação é de extrema importância porque o realizador da norma, sobremaneira o julgador administrativo, não pode flertar com o legislador positivo, o que decorre da separação das funções do Poder: se *leges imperfectae, interpositivo legislatoris*, não sendo aceitável que se avoque como apto a declarar o texto faltante, sob pena de se irrogar competência legislativa que não possui em postura declaradamente contramajoritária e, diga-se, autoritária, devendo sim aquiescer ao fato de que deve submeter a formação da convicção à metodologia apropriada ao modelo do *stare decisis*.

É árdua a tarefa de se identificar a motivação determinante e, como constata Nina Pencak e Raquel Alves com precisão merecedora de encômios, tal indústria “(...) *resulta de um processo complexo de assimilação baseado no ‘Mootness Principle’ (‘Princípio da Vinculação ao Debate’), que estabelece que os tribunais não podem discursar abstratamente sobre regras jurídicas hipotéticas, mas apenas esclarecer as regras que derivam especificamente da análise de cada caso concreto*”.<sup>56</sup> De toda sorte “(...) **a decisão de aplicar cada precedente a um novo caso concreto implica um debate prévio acerca de sua *ratio decidendi*, por parte dos órgãos de aplicação, não ocorrendo, assim, de forma automática. Com isso, a técnica do precedente não esvazia o processo argumentativo, mas, ao contrário, pode vir a reforçá-lo**”<sup>57</sup> (g.n.). E, no reforço do entendimento segundo o qual as operações de distinção e de questionamento reforçam a autoridade da súmula, ao invés de derruí-la, as autoras prelecionam que “(...) *a estabilidade do sistema inglês é fruto também desse processo argumentativo que faz parte da ‘descoberta’ da ratio decidendi, o que resulta na sua própria legitimação*”.<sup>58</sup> O que se faz ao afirmar que uma determinada súmula, de acordo com a atenta leitura dos precedentes que lhe deram forma, açambarca determinadas matérias (*eg.* créditos

---

<sup>54</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito tributário**, 10ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2020.

<sup>55</sup> *Ibid.* Capítulo XVII, 3.

<sup>56</sup> PENCAK, Nina; ALVES, Raquel de Andrade Vieira, A *ratio decidendi* e a fixação de teses em matéria tributária - duas faces da mesma moeda?, **JOTA**, p. 3, 2021.

<sup>57</sup> *Ibid.*

<sup>58</sup> *Ibid.*

tributários) e outras não (eg. sanções aduaneiras), o que se promove, da melhor maneira possível, é a busca justamente “(...) de meios de ‘correção’ de teses fixadas de forma equivocada, em outras palavras, teses que não refletem adequadamente a ratio decidendi dos julgamentos”:<sup>59</sup>

“(…) parece-nos que o trabalho dos Tribunais (...) é igualmente relevante para a estabilidade do sistema de precedentes, uma vez que cabe a eles verificar se a tese firmada efetivamente reflete a ratio decidendi do caso julgado, para que se evite a perpetuação dos equívocos cometidos (...).

Assim, tanto quanto possível, as teses jurídicas não devem ficar nem além e nem aquém dos debates que conduziram à conclusão dos julgamentos, sendo fixadas com o máximo de aderência possível ao caso concreto, o que requer, para além da máxima atenção dos julgadores, um trabalho importante das partes e de seus advogados na instrução e colaboração com a sua construção”<sup>60</sup> (g.n.).

Uma vez identificada a *ratio decidendi*, é necessário que se proceda ao teste de distinção, que buscará identificar se há ou não diferença entre os casos. Descumpra a Súmula o Conselheiro deste CARF que deixar de aplicá-la nestes casos? Ao traçar o perfil dogmático-reconstrutivo do precedente, Daniel Mitidiero é claro: “nessas hipóteses, não há que se falar em exceção ao valor vinculante do precedente. O que há é a pura e simples ausência de incidência do precedente. O precedente não se aplica, porque ausentes os seus pressupostos de incidência – o caso sob julgamento simplesmente recai fora do âmbito do precedente”<sup>61</sup> (g.n.):

“Nessas hipóteses existe a necessidade de distinção entre os casos (art. 927, § 1º, CPC). Para tanto, o juiz tem o **dever** de indicar na fundamentação da decisão a razão pela qual os casos são diferentes, não bastando a simples invocação de caso diverso (art. 485, § 1º, VI, do CPC) ou a simples descon sideração do caso invocado como precedente (art. 485, § 1º, VI do CPC).”<sup>62</sup> (g.n.).

Este tribunal administrativo federal optou pelo sistema de súmulas, o que implica reivindicar a si parte do jargão sedimentado ao longo dos anos pela tradição do direito comum, incorporando, assim, o *overruling* como alteração integral e o *overturning* como alteração parcial do precedente, que poderá, neste último caso, ser reescrito (*overriding*) ou transformado (*transformation*).<sup>63</sup> Por evidente, a superação total da primeira hipótese indica ora o desgaste de sua congruência institucional, a alteração de posicionamento da corte (o que o direito continental usou chamar *revirement de jurisprudence*) ou o simples equívoco: “(...) quando o precedente carece de congruência e consistência ou é evidentemente equivocado, os princípios básicos que sustentam a regra do stare decisis – segurança jurídica, liberdade e igualdade – deixam de autorizar a sua replicabilidade (replicability), com o que deve ser superado”.<sup>64</sup> Por sua vez, o *distinguishing* tem o desígnio de extremar os casos para aferir se aquele em análise deve ou não se subordinar ao precedente ou súmula, devendo a distinção ser relevante, de modo a “(...)

---

<sup>59</sup> *Ibid.*

<sup>60</sup> *Ibid.*

<sup>61</sup> MITIDIERO, **Precedentes - da persuasão à vinculação**.

<sup>62</sup> PENCAK; ALVES, A ratio decidendi e a fixação de teses em matéria tributária - duas faces da mesma moeda?

<sup>63</sup> MITIDIERO, **Precedentes - da persuasão à vinculação**., p. 102.

<sup>64</sup> *Ibid.*, pp. 102-103.

revelar uma justificativa convincente, capaz de permitir o isolamento do caso sob julgamento em face do precedente”.<sup>65</sup> E que se observe que a aplicação desta técnica “(...) não quer dizer que o precedente está equivocado ou que deve ser revogado. Não significa que o precedente constitui bad law, mas somente inapplicable law”,<sup>66</sup> o que apenas ressoa a lição de Neil Duxbury.<sup>67</sup>

O argumento do *distinguishing* pode ser venturoso, mas jamais aventureiro. É uma construção fundada, um verdadeiro *non-defiance*. Está-se diante da distinção entre um caso e outro, de modo a se isolar a *ratio decidendi* e separar os fatos material e substancialmente relevantes para a decisão.<sup>68</sup> A constatação de Duxbury é que os tribunais que adotam súmulas e precedentes se utilizam do instituto da distinção rotineiramente e, em regra, sem maiores dificuldades ou controvérsias, o que não significa um “(...) sinal aberto para o juiz desobedecer precedentes que não lhe convêm”,<sup>69</sup> reconhecendo-se na cultura do *common law* que o juiz é facilmente desmascarado ao tentar fazê-lo, por exemplo, por meio de fatos irrelevantes. Pode-se discordar de uma decisão, mas é possível, ainda assim, reconhecer o seu esforço argumentativo, a fundamentação que confere autoridade ao texto (*decisum*) e a seu autor (aplicador/realizador):

“*Distinguishing*’ is what judges do when they make a distinction between one case and another. The point may seem obvious, but it deserves to be spelt out because we distinguish within as well as between cases. ***Distinguishing within a case is primarily a matter of differentiating the ratio decidendi from obiter dicta – separating the facts which are materially relevant from those which are irrelevant to a decision.***

(...) **Most courts will distinguish cases fairly routinely and without controversy.** The task will not always be straightforward because (...) the discursiveness of common-law judgments can make the identification of rationes difficult. Nor would it be correct to think that a court distinguishes cases merely by drawing attention to factual differences between them: **courts are not only drawing a distinction but also arguing that the distinction is material, that it provides a justification for not following the precedent.** Not just any old difference provides such a justification: **the distinction must be such that it provides a sufficiently convincing reason for declining to follow a previous decision.** Since it is for judges themselves to identify significant differences – to determine, as it were, their own criteria of relevance – is it not easy for them to distinguish away the authority of any precedent? Sometimes it will be easy, no doubt, but not usually so; for distinguishing appropriately is as much a judicial norm as is the doctrine of stare decisis itself. **The judge who tries to distinguish cases on the basis of materially irrelevant facts is likely to be easily found out.**

---

<sup>65</sup> MARINONI, *Precedentes obrigatórios.*, p. 232.

<sup>66</sup> *Ibid.*

<sup>67</sup> DUXBURY, Neil, *The nature and authority of precedent*, Cambridge: Cambridge University Press, 2008., p. 55: “In the most routine instances, the activity of distinguishing leaves the authority of precedent undisturbed, for a court is declaring an earlier decision not to be bad law, but to be good but inapplicable law”.

<sup>68</sup> *Ibid.*, pp. 130-132. Percuciente em especial a análise realizada pelo autor a respeito do caso *House of Lords Practice Statement* de 1966, em que a Corte declarou que, daquele momento em diante, seria possível a superação do precedente judicial mesmo por meio da técnica do *overruling*.

<sup>69</sup> MARINONI, *Precedentes obrigatórios.*, pp. 231-232.

*(...) Lawyers and other judges who have reason to scrutinize his effort will probably have no trouble showing it to be the initiative of someone who is careless or dishonest, and so his reputation might be damaged and his decision appealed. That judges have the power to distinguish does not mean they can flout precedent whenever it suits them*<sup>70</sup> (g.n.).

Já defendemos, ademais, em inúmeras oportunidades, o sistema de Súmulas desta Corte Administrativa, como quando da sessão plenária de 19/11/2019, em que se julgou o recurso voluntário interposto pelo Município de Olinda/PE, proferindo-se a decisão consubstanciada no Acórdão CARF n.º 3401-007.099:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014*

*ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SEPARAÇÃO DE PODERES. SÚMULA CARF Nº 2. ART. 45, II E ART. 72, RICARF. ART. 26-A, DECRETO Nº 70.235/1972.*

*No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Assim, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Participaram do julgamento, na ocasião, os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes (presidente em exercício na ausência do Conselheiro Rosaldo Trevisan), Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, e João Paulo Mendes Neto (relator). Naquela oportunidade, defendemos que o Relator não poderia declarar a inconstitucionalidade de texto de lei com base no primado da proporcionalidade, vez que fazê-lo colocaria o *decisum* em rota de colisão com o comando textual da Súmula CARF n.º 1 e do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972:

*“A contribuinte sedia as suas razões recursais em matéria de índole exclusivamente constitucional, voltando-se ao caráter confiscatório e desproporcional da pena cominada com fundamento no art. 44, inciso I e § 2º da Lei n.º 9.430, de 1996, em desprestígio ao quanto preceituado pelo inciso IV do art. 150 da Constituição de 1988.*

*Não se vislumbra a hipótese de o Poder Executivo, no exercício de função jurisdicional atípica, acatar tal racional, uma vez que fazê-lo implicaria violação objetiva (i) à separação das funções do Poder, (ii) a comando textual da lei, (iii) a Súmula de aplicação obrigatória deste CARF, (iv) a normas complementares e, diga-se, de maneira pontual, (v) à alínea ‘a’, inciso I do art. 102 e ao § 2º do art. 103 da Constituição: sob o pretexto de corrigir uma pretensa inconstitucionalidade, o aplicador incorreria em outra.*

---

<sup>70</sup> DUXBURY, *The nature and authority of precedent.*, 131-132.

*Podem a doutrina ou o julgador competente afirmar que o limitador da norma sancionatória deva ser o valor da obrigação principal. O que não é admissível é que aquele sem competência para fazê-lo decida, a seu talante, o critério que reputar mais adequado conforme a sua consciência, em censurável flerte jusnaturalista, de maneira a assumir o “(...) risco metodológico de se defender boas intenções por meio de flexibilizações de fundamentação legal”. Assim, “(...) não é capaz o intérprete autêntico, no campo do direito, de colocar a sua vontade sobre o ordenamento, sob o risco de malferir a legalidade e, conseqüentemente, a validade da decisão”.*

*Assim, a vedação ao exame da constitucionalidade dos textos legais e infralegais como lastro ou ancoramento dispositivo último da decisão no âmbito administrativo busca justamente dar concretude aos próprios valores constitucionais.*

*A partir de um ponto de vista dogmático-objetivo, o Parecer Normativo CST n.º 329/1970, dispõe que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, mesmo sentido da súmula obstativa n.º 02 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, segundo a qual “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.*

*Pode o julgador administrativo ressaltar a sua posição e externá-la em seu voto, e mesmo realizar a crítica fundada à posição do tribunal que integra, mas deverá, necessariamente, curvar-se ao entendimento sumulado nos termos do inciso VI do art. 45 e ao art. 72, caput, da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 e alterações, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) que ecoa comando legal preceituado no art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972:*

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Assim, inexistente competência a este colegiado para apreciar a matéria, e fazê-lo implicaria evidente nulidade nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, motivo pelo qual voto por não conhecer do presente recurso”.*

Como ao presente caso se compreende necessário recorrer ao instituto da distinção entre o caso sob exame e aqueles que originaram a orientação sumular, o chamado por Schauer de “*método de confronto*”<sup>71</sup>, como se busca demonstrar, as peculiaridades do caso concreto impedem a aplicação da tese jurídica vertida em texto pela Súmula CARF n.º 11, sendo possível, por evidente, a discordância de outros aplicadores a respeito do tema, tendo em vista que, como

---

<sup>71</sup> DIDIER JR *et al*, **Precedentes.**, p. 78.

ensina Michele Taruffo,<sup>72</sup> são especificamente as peculiaridades dos casos que podem levar a interpretações diferentes da mesma regra.

### 3. Da distinção do caso concreto ao presente caso

#### 3. i. Construção da regra de prescrição intercorrente no processo administrativo e o início da análise da ratio decidendi dos precedentes

O art. 1º Lei nº 9.873/1999 determina, no § 1º do seu art. 1º, a prescrição da ação punitiva da Administração Pública federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia que tenha por objetivo apurar infração à legislação em vigor, no “*procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho*”, com a exceção prevista no art. 5º, no sentido de que a previsão “*não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária*”, dispositivo que motivou o seriado de acórdãos dos Conselhos de Contribuintes utilizados, *a posteriori*, para a confecção da Súmula CARF nº 11, segundo a qual “*não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal*”:

*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.***

O estudo da motivação determinante dos acórdãos utilizados como precedentes para a sua formação nos levaram à conclusão de que a matéria aduaneira não se encontra no horizonte da regra, motivo pelo qual passamos a perscrutar a regra trazida pela lei federal a partir da seguinte coleção textual, pois a “*(...) vinculatividade de um precedente não é prévia e nem é*

---

<sup>72</sup> TARUFFO, Michele, Le funzioni deite Coni Supreme tra uniformità e giustizia, in: DIDIER JR, Fredie *et al* (Orgs.), **PRECEDENTES**, 1. ed. Bahia: Editora JusPodivm, 2015, p. 258: “*In sostanza, è il fatto che determina l'interpretazione delta regola di diritto che ad esso dev'essere applicata. Non a caso è proprio il rapporto della norma con il fatto a costituire uno dei problemi fondamentali della teoria dei diritto e dei diritto processuale. Di conseguenza, sono te peculiarità dei fatti dei vari casi che possono portare a diverse interpretazioni della stessa regola, e di conseguenza a non applicarla in casi apparentemente simili o ad applicarla in casi apparentemente diversi*”.

*sintetizada em termos gerais e abstratos, mas é convocada em concreto*”,<sup>73</sup> como aponta o ex-conselheiro Diego Diniz Ribeiro. Neste passo, os Acórdãos CARF n.º 104-19.980 104-19.410, n.º 201-76.985, n.º 202-03.600, n.º 105-15.025, e n.º 203-02.815 constataram ser pacífico o entendimento contrário à prescrição intercorrente, devido ao argumento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em virtude do art. 151 do Código Tributário Nacional, enquanto que o Acórdão CARF n.º 103-21.113 reportou ao julgado nos embargos de declaração do RE n.º 94.462/SP, para sustentar a prescrição teria seu termo a quo iniciado somente a partir do momento em que o crédito tributário adquirisse contornos de definitividade. O Acórdão CARF n.º 203-04.404, por seu turno, invocou a Súmula n.º 153 do TFR, editada em 17/4/1984. O Acórdão CARF n.º 201-73.615 entendeu não haver legislação que trouxesse previsão normativa para sustentar a existência de prescrição intercorrente para o Direito Tributário, e o Acórdão CARF n.º 107-07.733 rejeitou a prescrição intercorrente com supedâneo na exceção inserta no artigo 5º da Lei n.º 9.783/1999 especificamente para **matéria tributária**.

O caso deste aresto em especial, que julgou caso de **IRPJ** e de **CSL**, é digno de exemplo da motivação da Súmula em debate, pois a própria ementa utilizada pelo relator, o Conselheiro Octávio Campos Fischer, utiliza o vocábulo “fiscal” como sinônimo de “tributário”: *“PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – LEI N.º 9873/99 – INAPLICABILIDADE. A jurisprudência do e. Conselho de Contribuintes entende que não se tem como admitir a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Ademais, a Lei n.º 9.873/99, utilizada como argumento pela Recorrente, explicitamente, dispõe, em seu art. 5º, que o prazo de prescrição intercorrente nela consignado não se aplica aos processos administrativos fiscais”*. Note-se que a remissão ao artigo expresso da lei é textual, e esta específica escolha de palavras acaba por ser perpetuada. Qual a motivação determinante deste precedente específico? Que todos os casos submetidos ao rito do Processo Administrativo Fiscal serão excepcionados, ou que somente os tributários? A remissão, feita a punho pelo próprio relator, não permite espaço para dúvidas. Não é porque se valeu a súmula desta exata formulação que devemos cegar à leitura dos precedentes que ela visa sintetizar.

Diante do entendimento pacificado do egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região de que incide a prescrição intercorrente em caso de sanções não-tributárias, ou seja, aquelas não excepcionadas pelos preceptivos normativos acima transcritos, é necessário que se reflita a respeito da extensão da Súmula CARF n.º 11 a partir da lei, em especial o inciso V do § 1º do art. 489 do Código de Processo Civil de 2015, regra que não pode ser ignorada pelo aplicador no momento da concreção normativa. A este respeito, a análise de todos os acórdãos que levaram à redação do enunciado sumulado<sup>74</sup> conduz à conclusão de que dispuseram **exclusivamente** sobre a exceção prevista pelo legislador, sobre a qual não se aplica, por evidente, o instituto prescricional, revelador da motivação fundante ou determinante de sua edição. Assim, multas aduaneiras estariam fora da área de incidência da norma administrativa, restando possível ao julgador deliberar a matéria sem a amarra sumular. Observa-se, ainda, que nenhum dos acórdãos deste Conselho houve por bem analisar, como se passa a fazer, a *ratio*

---

<sup>73</sup> RIBEIRO, Diego Diniz, Precedentes em matéria tributária e o novo CPC, in: CONRADO, Paulo Cesar (Org.), **Processo tributário analítico**, São Paulo, SP, Brasil: Editora Noeses, 2016, v. III, p. 111–140.

<sup>74</sup> Acórdão n.º 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão n.º 104-19410, de 12/06/2003 Acórdão n.º 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão n.º 105-15025, de 13/04/2005 Acórdão n.º 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão n.º 202-07929, de 22/08/1995 Acórdão n.º 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão n.º 203-04404, de 11/10/1997 Acórdão n.º 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão n.º 201-76985, de 11/06/2000.

*decidendi* dos acórdãos, em desprestígio à norma processual, sequer para verificar que de fato não se cogitou em nenhum dos precedentes de sanções não-tributárias, o que por si só já seria suficiente para se aplicar a distinção.

O presente voto passa a investigar a hipótese de que a prescrição intercorrente se aplica a processos sancionatórios de natureza material não-tributária, o que exige um percurso racional **codificado**, como se percebe, em prestígio à correta observância da súmula. Para tal tarefa, cabe se iniciar pelo estudo da sentença concessiva de segurança julgada em 11/12/2020, no Mandado de Segurança n.º 5038789-82.2020.4.04.7000/PR pela Juíza Federal Vera Lúcia Feil Ponciano, titular da 6ª Vara Federal de Curitiba da Seção Judiciária do Paraná, a primeira vara especializada em **direito aduaneiro** do país, cujas razões de decidir são merecedoras de encômios pela clareza e correção:

*“A controvérsia consiste em analisar se a parte impetrada tem direito ou não à declaração de nulidade de multas administrativas originadas nos processos administrativos de n.º 10907.720607/2013-82 e 10907.722234/2013-84, em razão da prescrição intercorrente.*

*Verifica-se que foi aplicada **penalidade prevista pelo artigo 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto-Lei n.º 37/66**, com a redação dada pelo artigo 77 da Lei n.º 10.833/03, apurando, na época, o crédito de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) para cada autuação, cujo valor perfaz a quantia de R\$ 110.000,00 (cento e dez mil reais), relativos aos Processos Administrativos Fiscais (PAF) n.º 10907.720607/2013-82 e 10907.722234/2013-84. Após a intimação referente ao Processo Administrativo Fiscal n.º 10907.720607/2013-82, a empresa impetrante apresentou a sua regular impugnação em 29 de abril de 2013; em relação ao Processo Administrativo Fiscal n.º 10907.722234/2013-84, a impetrante apresentou a sua regular impugnação em 13 de março de 2014; a impugnação apresentada foi improvida pela autoridade impetrada, em sessão de julgamento realizado em 07 de julho de 2020, ou seja, transcorridos mais de 7 (sete) anos após a apresentação das impugnações, tendo ela determinado a intimação da impetrante para recolhimento da multa ou apresentação de novo recurso para o CARF; apenas em julho de 2020, mais de 7 (sete) anos após a instauração dos processos, a impetrante realizou o julgamento da impugnação, rejeitando referida defesa e, conseqüentemente, aplicando as multas aduaneiras.*

*Desse modo, a impetrante afirma que se operou a "prescrição intercorrente incidente no processo administrativo", conforme artigo 1º, § 1º, da Lei Federal n.º 9.873/99 (prescrição trienal). Acaso seja outro o entendimento, a impetrante afirma que deve ser aplicada a prescrição intercorrente quinquenal com fundamento no Decreto n.º 20.910/32.*

*Assiste razão à impetrante.*

**A multa em apreço não tem natureza tributária. Ela foi aplicada pela fiscalização aduaneira em decorrência do exercício do poder de polícia estatal consistente no controle sobre o comércio exterior, e não por conta do inadimplemento de uma obrigação tributária. Embora também seja inscrita em dívida ativa, na forma do art. 39, § 2º, da Lei n.º 4.320/64 (multa de qualquer origem ou natureza) e do art. 2º, da Lei 6.830/80), e o recurso final seja julgado pelo CARF - Conselho**

**Administrativo de Recursos Fiscais, mantém sua natureza de multa administrativa ao controle aduaneiro.**

**Nesse contexto, aplica-se ao caso o art. 1º da Lei nº 9.873/1999, que não trata de matéria tributária, mas sim da prescrição da pretensão punitiva e da pretensão executória relativas ao poder de polícia sancionador da Administração Pública Federal (...). Assim, a cobrança da multa em referência não se sujeita ao prazo prescricional previsto no Código Tributário Nacional, mas aos prazos prescricionais estabelecidos pela Lei nº 9.873/99.**

**Portanto, a pretensão punitiva da Administração Pública prescreve em cinco anos, contados da data do fato punível. Instaurado o procedimento administrativo, incide a prescrição intercorrente de que trata o §1º do artigo 1º, que é de três anos, devendo-se observar as causas interruptivas da prescrição estabelecidas no artigo 2º da Lei nº 9.873/99.**

No caso, após a intimação referente ao Processo Administrativo Fiscal nº 10907.720607/2013-82, a impetrante apresentou impugnação em 29 de abril de 2013; quanto ao PAF nº 10907.722234/2013-84, apresentou impugnação em 13 de março de 2014; a impugnação foi improvida pela autoridade impetrada, em sessão de julgamento realizado em 07 de julho de 2020, ou seja, transcorridos mais de 7 (sete) anos após a apresentação das impugnações, tendo sido determinado a intimação da impetrante para recolhimento da multa ou apresentação de novo recurso para o CARF; apenas em julho de 2020, mais de 7 (sete) anos após a instauração dos processos, a impetrante realizou o julgamento da impugnação, rejeitando referida defesa e, conseqüentemente, aplicando as multas aduaneiras.

**Dessa forma, já se encontrava extrapolado em muito o prazo de 3 (três) anos do § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.873/99, sendo evidente a ocorrência da prescrição intercorrente.**

(...) Diante do exposto, nos termos do art. 487, inciso I, do CPC, julgo procedente o pedido e concedo a segurança, para declarar a nulidade e a inexigibilidade das multas administrativas aplicadas nos processos administrativos (...)” (g.n.).

Necessário se afirmar que a Súmula CARF nº 11 permanece hígida, válida e intocada quando o aplicador desvelar a natureza tributária da matéria em julgamento, tendo por base os precedentes que a informam, acórdãos paradigmas estes, por sua vez, que extraem seu fundamento de validade diretamente do art. 5º da Lei nº 9.783/1999. Desta feita, entendemos que, para casos tributários, não cabe se cogitar de prescrição intercorrente, pois o feito estará impactado pela atração gravitacional da norma. É lapidar o escólio da magistrada ao discriminar dois antecedentes, cada qual com seu próprio conseqüente normativo. A regra geral é determinada pelo caput, havendo prazo de 5 anos para o exercício da pretensão punitiva (prescrição quinquenal). Uma vez instaurado o procedimento administrativo, desloca-se a aplicação para o § 1º (prescrição trienal): "(...) a pretensão punitiva da Administração Pública prescreve em cinco anos, contados da data do fato punível. **Instaurado o procedimento administrativo, incide a prescrição intercorrente de que trata o §1º do artigo 1º, que é de três anos**" (g.n.).

Assim, é possível se extraírem ao menos **três** regras de estrutura lógico-implicacional ou sancionatória, cada qual com um antecedente específico, mas todas com um **mesmo consequente**, *i.e.*, a prescrição a atingir o direito material: **(i)** regra geral de prescrição do *caput* do art. 1º que tem como antecedente: 5 anos contados data do fato punível sem exercício da pretensão punitiva (*e.g.* auto de infração); **(ii)** regra especial de prescrição **intercorrente** do § 1º do art. 1º que tem como antecedente: 3 anos sem despacho ou julgamento uma vez instaurado o procedimento administrativo (daí se falar em *intercorrência* de um procedimento); e **(iii)** desdobramento da regra geral de prescrição da pretensão punitiva (*caput*) quando o fato constituir crime: prazo da lei penal. Quanto a este *tertium genus*, é importante que não se confunda: o diferencial específico do § 2º é “fato que constitua crime”, enquanto que o do § 1º é “procedimento instaurado” (mais amplo). Assim, a discussão respeitante à multa de perdimento que tenha como pressuposto de fato o descaminho ou a falsidade ideológica conhecerá o prazo prescricional para exercício da “*ação punitiva*” (expressão utilizada tanto no *caput* como no § 2º) previsto na lei penal. Uma vez instaurado o procedimento, o prazo passa a ser outro, pois agora na intercorrência de um *iter* procedimentalizado, revelando o legislador a preocupação em tutelar a efetividade e razoável duração do processo, garantindo ao jurisdicionado meios que estimulem a celeridade de sua tramitação, de modo a estimular a Administração a não quedar-se inerte.

Perceba-se que o legislador, no § 1º, ao estabelecer a regra de que o procedimento parado por três anos sem “**despacho**” (o que poderia remeter a um procedimento aduaneiro anterior a qualquer manifestação da contribuinte, contado a partir do termo de início da fiscalização) ou “**julgamento**” (o que implica necessariamente um tipo específico de procedimento, *i.e.*, um processo com pretensão resistida), abre uma senda interpretativa mais ampla. Deseja que a interação, com ou sem contencioso instaurado, caminhe sem inércia superior ao interregno trienal. Assim, é possível se contemplar a seguinte hipótese: **(a)** a autoridade aduaneira formula exigência com supedâneo no art. 47 do Decreto-Lei nº37/1966, permanecendo a tramitação do despacho aduaneiro sujeito à sua satisfação, e o importador apresenta manifestação discordando de algum dos elementos que levaram à demanda objurgada (classificação fiscal, peso da mercadoria, valor aduaneiro ou qualquer outro relevante para o desembaraço). Caso o lançamento previsto no § 3º do art. 570 do Regulamento Aduaneiro leve mais de três anos para ser concluído, opera-se a prescrição (na intercorrência do procedimento). A correção do raciocínio deve ser reconhecida, sobretudo a se ter em vista que o procedimento tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, pela apreensão de mercadorias, documentos ou livros, ou pelo começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada, nos termos do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972.

Contudo, será igualmente possível se cogitar da segunda hipótese: **(b)** uma vez instaurada a fase litigiosa do **procedimento** (art. 14 da norma processual: “*A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*”), o processo *stricto sensu*, é possível se falar em pretensão resistida apta a gerar o “**julgamento**” a que se refere o legislador – observe-se que o radical “julgar” sequer é mencionado entre os arts. 7º e 14. Assim, uma vez instaurado o processo (espécie de um discurso racional procedimentalizado específico), deverá ser reconhecida a prescrição (em sua intercorrência) caso não se profira despacho (conteúdo decisório) ou julgamento (de pretensão resistida, necessariamente) no prazo de três anos.

Profílató se extremar, neste momento, processo e procedimento, questão já envelhecida e engastada entre processualistas e administrativistas. Na lição de Cândido Rangel

Dinamarco, o **processo** é “(...) o efeito direto e imediato da demanda”,<sup>75</sup> que implica “(...) uma série de atos interligados e coordenados ao objetivo de produzir a **tutela jurisdicional** justa, a serem realizados no exercício de poderes ou faculdades ou em cumprimento a deveres ou ônus (...) é uma entidade complexa integrada por esses dois elementos associados – procedimento e relação jurídica processual” (g.n.). Por outro lado, o **procedimento** “(...) é o elemento visível do processo”,<sup>76</sup> e, assim, o contraditório, como participação e garantia, é instrumentalizado pelo processo e, logo, o ato de julgar é uma específica decisão fundada que resolve o conflito de interesses. Para Cássio Scarpinella Bueno, está-se diante da “(...) função do Estado destinada à solução imperativa, substitutiva e com vocação de definitividade **de conflitos intersubjetivos**. O exercício dessa atuação do Estado, contudo, não se limita à declaração de direitos, mas também à sua realização prática, isto é, à sua concretização”<sup>77</sup>.

Não deve causar qualquer dificuldade se constatar que “procedimento” foi utilizado pelo legislador na Lei nº 9.783/1999 como gênero de discurso racional do qual o processo é espécie, que, por seu turno, é conceito que organiza a sucessão de atos por meio de um *iter* codificado por textos (Decreto nº 70.235/1972, Lei nº 9.784/1999, Código de Processo Civil). E essa forma genérica de redação é ressoada em diversos momentos da legislação. Ninguém terá dúvida sobre ser “processo” o momento a partir do qual há pretensão resistida. E o teor do art. 14 do decreto de 1972 remete a procedimento: “(...) a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”. Se a fase litigiosa é procedimento, como realizar a separação dos institutos? Parte-se de um procedimento de fiscalização para um processo contencioso, e aqui reside, como se sói saber, toda uma discussão respeitante à jurisdição (voluntária ou contenciosa), mas o que importa para o deslinde do nó górdio interpretativo da regra da prescrição intercorrente é que ambos são procedimentalizados. Assim sendo, o § 1º do art. 1º é genérico, mas se torna claro ao dispor: “**juízo**” ou “**despacho**” (típico ato distinto de julgamento). Seja na fase procedimental por excelência, ou na sua manifestação como processo, aplica-se o instituto. De fato, a disciplina do processo civil se espraia hoje a refletir justamente sobre a centralidade do procedimento, como demonstra Maria Carolina Silveira Beraldo:<sup>78</sup>

*“A nenhum estudioso do direito processual civil é dado desconhecer que essa disciplina da ciência jurídica passou, em sua linha evolutiva, por três fases metodológicas fundamentais: sincretista, autonomista e instrumentalista. Iniciando pela praxis, e tendo passado pelo chamado período do procedimentalismo, o direito processual civil ganhou densidade científica com a teoria da relação processual, o que se deve aos processualistas alemães, seguidos pelos italianos, estes a partir dos estudos de Chiovenda.*

*É imperioso reconhecer, hoje, que é a evolução dessa mesma ciência que permite aferir que **é o procedimento - e não o processo - que avulta de***

---

<sup>75</sup> DINAMARCO, Cândido R., **Instituições de direito processual civil**, 3a. ed., rev.atualizada e com remissões ao Código civil de 2002. São Paulo: Malheiros Editores, 2003., p. 28.

<sup>76</sup> *Ibid.* pp. 23-28.

<sup>77</sup> BUENO, Cassio Scarpinella, **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil**, 9ª. São Paulo, SP, Brasil: Editora Saraiva, 2018.

<sup>78</sup> BERALDO, Maria Carolina Silveira, **Processo e procedimento à luz da Constituição Federal de 1988 - normas processuais e procedimentais civis**, Tese de doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2015., pp. 13-14.

***importância no desenho das técnicas procedimentais que garantam de forma efetiva um processo civil tanto de celeridade como de resultados. Analisando-se o histórico do direito processual civil, pretende-se demonstrar que a evolução científico-conceitual deve mirar, uma vez mais e agora, o procedimento, já que é dele que depende, em larga medida a efetiva concretização do direito material***<sup>79</sup> (g.n.).

A forma genérica vem a se espargir por diversas outras normas, como, v.g., o próprio Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Não haverá quem duvide que um julgamento de recurso voluntário ou de um recurso de ofício por parte de turma ordinária de uma das Seções de Julgamento do CARF configure processo. Contudo, a leitura do Título II do RICARF, que inicia com o art. 46, se vale do vocábulo “**procedimento**”. A este respeito ainda, aponta-se para a leitura dos arts. 23 e 69-A da Lei n. 9.784/1999,<sup>80</sup> que, apesar de regular o processo administrativo fiscal, remetendo, inclusive, no *caput* do art. 23 aos “atos do processo”, não se constringe em remeter a “*procedimento*”. E, para que não reste qualquer dúvida, a exposição de motivos da Lei nº 9.783/1999, que trata justamente da prescrição intercorrente, esclarece que ela se aplica a “(...) **inquéritos e processos administrativos iniciados muitos anos após a prática de atos reputados ilícitos**” que a ação punitiva do Estado objetiva apurar, “*pendentes de julgamento ou despacho*”, como se refere o § 1º do art. 1º:

**Exposição de Motivos que acompanhou  
a primeira edição desta Medida Provisória**

EM n.º 400 /MF

Brasília, 30 de junho de 1998.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

A presente proposta contém sugestão de edição de Medida Provisória disciplinando a chamada prescrição administrativa no âmbito do Poder Público Federal.

2. A previsão de prescrição no âmbito administrativo tem por objetivo dar fim aos embaraços a que são submetidos os administrados quando, em razão da ausência de norma legal que preveja a extinção do direito de punir do Estado, são iniciados em inquéritos e processos administrativos iniciados muitos anos após a prática de atos reputados ilícitos.

3. Neste sentido, com as regras que ora são apresentadas a Vossa Excelência, será possível promover a estabilidade das relações jurídicas, na medida em que passam a ser previstos prazos prescricionais que irão delimitar a atuação do Estado na apuração e repressão de ilícitos administrativos.

<sup>79</sup> *Ibid.*

<sup>80</sup> Art. 23. Os atos do processo devem realizar-se em dias úteis, no horário normal de funcionamento da repartição na qual tramitar o processo. Parágrafo único. Serão concluídos depois do horário normal os atos já iniciados, cujo adiamento prejudique o curso regular do procedimento ou cause dano ao interessado ou à Administração (...). Art. 69-A. Terão prioridade na tramitação, em qualquer órgão ou instância, os procedimentos administrativos em que figure como parte ou interessado: I - pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos; II - pessoa portadora de deficiência, física ou mental (...)

Chega a ser curioso que tal questão sequer exista diante de tais argumentos, salvo se o intérprete com eles se banhar nas frias águas do rio *Léthê*. Contra a acrimônia do esquecimento, serve-se o fresco gole da rememoração ao se evocar **a posição defendida pela própria Administração**, como se denota da leitura do Parecer AGU nº 991/2009. No documento, para que se atire a pá de cal sobre a consumição, a **Advocacia Geral da União**, ao analisar especificamente o caso do instituto prescricional previsto na Lei nº 9.873/1999, identifica, em seu parágrafo 42, que “(...) o início do procedimento é elemento necessário, diante da própria natureza da prescrição intercorrente, uma vez que esta se dá **dentro do próprio processo**” (g.n.). E continua: “(...) a prescrição referida no dispositivo mencionado tem como termo inicial o estado de paralisia do **processo** punitivo (...) a prescrição intercorrente apenas incide se o **processo** ficar paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, de modo que, caso seja praticado qualquer ato que corte o estado de paralisia do **processo**, será iniciado novo prazo”. Não é mais possível, diante de tais argumentos, e diante de tal parecer, persistir-se no **erro** de se compreender que a regra prevista na Lei nº 9.873/1999 se restrinja unicamente ao momento do procedimento, anterior à instauração do contencioso:

*“46. É importante destacar que, para compreender o significado da expressão **“processo paralisado”**, bem como descobrir quais atos afastariam esse tipo de situação (cortariam o estado de paralisia do **processo**, impulsionando-o), deve-se conferir atenção à forma empregada pelo legislador quando elaborou a redação do dispositivo.*

*47. Consta da lei que **“incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho”**. Dessa forma, ao perceber que a expressão **“pendente de julgamento ou despacho”** foi utilizada entre vírgulas, conclui-se que o objetivo dessa expressão foi o de explicar o que a **Lei nº 9.873/99 entende por “processo paralisado”**.*

*48. Vale dizer: **processo** paralisado não é aquele que passou mais de um dia sem que qualquer ato fosse praticado, mas sim o **processo** cujo momento processual subsequente é a realização de **julgamento ou de despacho**, sem empecilho algum à realização destes atos (situação de pendência).*

*49. Essa explicação é coerente com os pressupostos da prescrição, haja vista que, **no âmbito dos processos administrativos sancionatórios**, os atos de despacho e de **julgamento** são proferidos pela própria Administração Pública, que corresponde ao sujeito de direito que arcará com o prejuízo da omissão na prática desses atos ou de sua realização tardia” (g.n.).*

Por fim, além de tudo quanto fora dito, necessário se apontar que o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a prescrição intercorrente em caso em que se apure o cometimento de infração à legislação, tendo entendido o instituto prescricional do *caput* como **decadência**, uma vez que a prescrição apenas poderia ter lugar diante da dívida definitivamente constituída, tendo-se esgotado o processo administrativo, e jamais no curso de sua apuração. No **Recurso Especial nº 1.115.078/RS**, de 24/03/2010, que obedeceu à **sistemática dos recursos repetitivos** nos termos dos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, de modo a desvelar, em resumo, a existência de três prazos na Lei nº 9.873/1999, cabendo-se destacar que

aquele que importa ao caso sob análise foi entendido como de três anos para conclusão do **processo** administrativo:

*“(...) a Lei 9.873/99, modificada pela Lei 11.941/09, determinou a observância de três prazos: (a) cinco anos para a constituição do crédito por meio do exercício regular do Poder de Polícia - prazo decadencial, pois relativo ao exercício de um direito potestativo; (b) três anos para a conclusão do **processo administrativo instaurado para se apurar a infração administrativa - prazo de "prescrição intercorrente"**; e (c) cinco anos para a cobrança da multa aplicada em virtude da infração cometida - prazo prescricional” (g.n.).*

Fala-se, pois, a respeito de um rito, mas, como a modalidade extintiva reporta diretamente ao direito material, é de todo importante a distinção empreendida pelo Superior Tribunal de Justiça, em sintonia com o esclarecedor escólio de Edmir Netto de Araújo a respeito da sutil premissa de que a extinção é da pretensão punitiva, vez que ainda não definitiva a pena, *“(...) motivo pelo qual muitos cultores do Direito menos avisados empreguem uma noção pela outra”*,<sup>81</sup> sendo de todo inegável a relação com o direito substantivo em disputa, havendo previsão dos institutos, v.g., no Código Civil (arts. 189 a 211), no Código Tributário Nacional (arts. 156, 173 e 174) ou no Código Penal (arts. 107 a 119). Seja uma ou outra a denominação, o fato é que o Decreto nº 70.235/1972 se trata de um *“processo que versa sobre direito tributário”* ou *“processo que versa sobre direito aduaneiro”*, não importando a alcunha que se confira ao processo. A prescrição atinge a ação ou intento punitivos daquilo que está em disputa (o direito) e, logo, não é possível se cogitar de “processo fiscal” ou “processo aduaneiro”, e não haveria de ser diferente, pois **não é o procedimento que define a substância jurídica** – o procedimento ou processo administrativo, **seja qual for**, que não fizer concessão ao seu impulso por três anos, tem por consequência a extinção da pretensão sobre o direito material substantivo quando tratar a respeito de sanção não-tributária.

Há, portanto, **processos** ou **procedimentos**, *“(...) uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo”*,<sup>82</sup> que, caso versem sobre matéria de sanção aduaneira, estarão potencialmente suscetíveis à prescrição intercorrente. O reconhecimento institucional pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da existência de matérias tipicamente tributárias e tipicamente aduaneiras, ademais, adveio com a edição da Portaria ME nº 260/2020 que disciplinou que o voto de qualidade continua aplicável

---

<sup>81</sup> ARAUJO, Edmir Netto de, A Prescrição em Abstrato no Processo Administrativo Disciplinar, **Revista de Direito Administrativo**, v. 244, p. 103–110, 2007. *“No Direito Penal (...) a doutrina (...) afirma que prescrição é a perda do direito de punir. Pelo decurso de certo tempo, a inação do Estado em apurar e punir infrações penais lhe obsta o exercício do jus puniendi (...). Já na esfera do Direito Civil, a noção de prescrição se dirige mais à ação necessária para fazer valer o direito subjetivo em questão: a **prescrição atinge a ação e, como diziam os civilistas clássicos (...), por via oblíqua, faz desaparecer o direito tutelado** (...). Neste caso, quando o direito deve ser exercido dentro de certo prazo e isso não ocorre, o direito é que se extingue, extinguindo obliquamente a ação. Prescrição também se distingue de noções similares, como a **preclusão** (perda, extinção ou consumação de faculdade processual - no curso do processo, portanto (...), como a **perempção** (extinção do processo por abandono de sua movimentação pelo autor), ou ainda a **deserção** (periclitamento de recurso por falta de preparo pelo recorrente) (...) o que se impede é que a parte (Estado ou particular) use dos meios legais – processuais que o ordenamento jurídico prevê para que esse direito (...) seja operacionalizado, sendo essa sutil diferença motivo pelo qual muitos cultores do Direito menos avisados empreguem uma noção pela outra” (g.n.).*

<sup>82</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de direito administrativo**, São Paulo, SP, Brasil: Malheiros, 2010., p. 487.

aos casos aduaneiros. Assim, sabe-se que esta corte atrai competência jurisdicional sobre matérias distintas, como direito tributário, direito *antidumping*, e direito aduaneiro, havendo, no entanto, um **rito comum** para a discussão de direitos materiais distintos.

Quando a turma decide pela aplicação do voto de qualidade a um caso após a questão ser submetida à votação pela presidência, tendo em vista que a ata deve refletir o posicionamento da turma e que a proclamação do resultado não se trata de ato autônomo, mas parte integrante do ato administrativo complexo do julgamento que tem como efeito não apenas prover de transparência e publicidade o ato, que se aperfeiçoará posteriormente com a publicação, mas também de estabelecer o marco temporal preclusivo a partir do qual não é mais possível aos julgadores a alteração do posicionamento individual (§ 3º, art. 58 RICARF e art. 941, CPC), pois, a partir da execução de tal ato solene, a decisão vigente é aquela do colegiado (órgão julgador) e não mais do conselheiro que o integra.

Neste sentido, não se conclui o julgamento até que todas as questões de ordem, colocadas ou supervenientes, materiais ou processuais, levantadas sejam devidamente enfrentadas com a respectiva deliberação, cuja inobservância seria motivo de não aprovação da ata da sessão (art. 61, RICARF), motivo pelo qual é da competência jurisdicional do órgão colegiado a definição do resultado que o presidente (*locutos*, voz do *corpus* coletivo) proclama na forma de ato meramente declaratório de exteriorização. Tal consideração, que exsurge da leitura da lei e demais normas aplicáveis à espécie, dá-se não obstante a necessidade de fundamentação das decisões, sobretudo quanto à prenotação do resultado, cuja ausência implicará vício por omissão e, no limite, a sua nulidade em virtude de vera preterição do direito das partes de se defenderem (inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972), pois o desconhecimento sobre os fundamentos últimos que levaram a turma a aplicar o chamado “voto de qualidade” é impeditivo do exercício da ampla defesa. Assim, não se cogita a prenotação de resultado de julgamento que não reflita o ocorrido em sessão: os votos proferidos pelos conselheiros, **inclusive aqueles sobre conhecimento e preliminares**, bem como sustentação oral dos patronos e demais eventos juridicamente relevantes, independentemente da conclusão do recurso devem estar consignados em ata (§ 4º do art. 58, RICARF), sob pena de **ofensa ao devido processo legal e clara situação de nulidade**, o que é facilmente aferível pela visitação aos registros audiovisuais das sessões, conquista que acresceu a toda comunidade jurídica no sentido da transparência dos atos administrativos.

O art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, inserido pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 14/04/2020, determina que, em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte. A previsão, inserta por meio heterodoxo no curso do processo legislativo de aprovação da Medida Provisória nº 899/2019, em descompasso com a disciplina da transação tributária (modalidade extintiva do crédito tributário prevista nos arts. 156 e 171 do Código Tributário Nacional, no contexto da inserção de modelos não adjudicativos de resolução de conflitos), foi aprovada em contrariedade à Lei Complementar nº 95/1998, em posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal firmada na ADI 5127, em que se decidiu que o Poder Legislativo não pode incluir em lei de conversão matéria estranha à Medida Provisória, sobretudo por meio de emenda aglutinativa ou de mero expediente que não guarda qualquer identidade com as emendas que buscava aglutinar, perdendo-se, assim, o pacto silencioso no sentido de que o empate operava em favor do fisco, mas que a decisão favorável ao contribuinte

ungia a palavra final da Administração de intangibilidade, tendo sido a questão submetida ao controle concentrado de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal.

Em paralelo ao debate sobre a validade da alteração, e diante das discussões a respeito da aplicação efetiva da norma, que prossegue hígida e válida no ordenamento até ulterior e eventual declaração em contrário pela Suprema Corte, a Procuradoria da Fazenda Nacional produziu resposta a consulta formulada pela Presidente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em que concluiu que o novel dispositivo alcançaria as decisões com conteúdo de mérito proferidas no julgamento do processo de determinação e exigência de crédito tributário, situações em que o empate em julgamento deverá ser resolvido em favor do contribuinte, destinatário do “tratamento especial” (*sic*) definido pela norma em análise, que não contemplou os seguintes casos: **(i)** decisões proferidas em processos que não envolvem o julgamento do processo de determinação e exigência do crédito tributário (*eg.* restituição, ressarcimento, reembolso e compensação, processos de exigência de multas aduaneiras, direitos antidumping e medidas compensatórias, de suspensão de imunidade ou isenção, de exclusão do Simples, de representação de nulidade); **(ii)** julgamento dos recursos de responsáveis tributários (exclusivos ou solidários); **(iii)** deliberações de índole processual (análise dos requisitos de admissibilidade dos recursos de ofício, voluntário, especial e dos embargos de declaração, como a tempestividade (“perempção”) e os requisitos específicos das modalidades recursais, análise de concomitância entre o processo administrativo e processo judicial, decisão interlocutória na forma de resolução); e **(iv)** julgamento de embargos de declaração sem efeitos infringentes, bem como de embargos inominados. Em atendimento ao item 5 da Nota SEI nº 6/2020/ASTEJ/CARF-ME, no sentido de que o art. 19-E seja disciplinado através de portaria específica, foi editada a Portaria ME nº 260, de 01º/07/2020, abaixo transcrita:

**Portaria ME nº 260, de 01º/07/2020 - Art. 1º** *Esta portaria disciplina a proclamação de resultado do julgamento, nas hipóteses de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.*

*Art. 2º O resultado do julgamento, constatado empate na votação, após colhidos os votos nos termos do art. 58 da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, será proclamado com o voto de qualidade do presidente de turma, na forma do § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*

*§ 1º O resultado do julgamento será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando ocorrer empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, assim compreendido aquele em que há exigência de crédito tributário por meio de auto de infração ou de notificação de lançamento.*

*§ 2º O disposto no § 1º se aplica, também, no julgamento do **auto de infração ou da notificação de lançamento formalizados nos termos do § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972.***

*Art. 3º A proclamação de resultado do julgamento favorável ao contribuinte nos termos do § 1º do art. 2º:*

*I - aplicar-se-á exclusivamente:*

*a) aos julgamentos ocorridos nas sessões realizadas a partir de 14 de abril de 2020, considerando tratar-se de norma processual;*

*b) em favor do contribuinte, não aproveitando ao responsável tributário;  
e*

***II - não se aplica ao julgamento:***

*a) de matérias de natureza processual, bem como de conversão do julgamento em diligência;*

*b) de embargos de declaração; e*

*c) das demais espécies de processos de competência do CARF, ressalvada aquela prevista no § 1º do art. 2º.*

***§ 1º O disposto na alínea "b" do inciso I do caput não impede a proclamação de resultado do julgamento a favor do responsável solidário, por relação de prejudicialidade, quando exonerado o crédito tributário.***

*§ 2º Observar-se-á o disposto no § 1º do art. 2º no julgamento de:*

*I - preliminares ou questões prejudiciais que tenham conteúdo de mérito, tais como:*

*a) decadência; ou*

*b) ilegitimidade passiva do contribuinte;*

***II - embargos de declaração aos quais atribuídos efeitos infringentes.***

***Art. 4º Esta portaria entra em vigor da data de sua publicação.***

Observa-se que a portaria em evidência ultrapassa a regulamentação do processo administrativo e acaba por usurpar competência dos órgãos julgadores no ato de concreção normativa, uma vez que a enunciação de ementa, resultado e efeitos da decisão pertencem à turma julgadora, autoridade competente para decidir, e tampouco a nenhum de seus componentes individualmente considerados, sejam eles o relator, o presidente ou o vice-presidente. Ademais, o 19-E da Lei nº 10.522/2002 não se trata de norma de exceção, pois matérias como exclusão do contribuinte do Simples Nacional, aplicação de direitos *antidumping* ou de direitos compensatórios, ou processos decorrentes da não homologação de pedido de compensação, perdimento, glosa de prejuízo fiscal, entre outros, não estão e nunca estiveram no Decreto nº 70.235/1972, que se refere à especialíssima determinação do crédito tributário e processos de consulta sobre aplicação da legislação tributária federal. Correta, portanto, a diagnose de Diogo Olm Arantes Ferreira: "(...) a técnica legislativa adotada na elaboração do

*artigo 19-E, de fato, é imperfeita e propícia a dúvidas. No anseio de esclarecê-las, a Portaria ME 260 contraria o artigo 19-E e, por consequência, é ilegal”.*<sup>83</sup>

Na verdade, toma-se de empréstimo o rito estabelecido pelo processo administrativo fiscal por questão não apenas de costume e de praticabilidade, mas por expressa determinação legal – o que não implica qualquer posicionamento a respeito da necessidade da existência de um processo específico para a solução de questões aduaneiras, iniciativa, ademais, que deve ser estimulada tendo em vista a adesão do Brasil a acordos multilaterais e à sua participação em organismos internacionais como OMC ou OMA. Assim, quando reportamos especificamente à regulamentação expansiva do voto de qualidade pela texto de julho de 2020 do Ministério da Economia, vislumbra-se flagrante insubmissão à legislação brasileira, em desacordo com o Congresso Nacional, mas, por questão de rigor técnico, não se está diante de ilegalidade da portaria ora combatida diante do Decreto nº 70.235/1972 ou da Lei nº 10.522/2002, **mas com relação às normas expressas de remissão** (como as leis nº 9.430/1996, à 9.317/1995, à 9.019/1995, entre outras). Neste sentido, ademais, de que o processo administrativo fiscal abrange créditos não tributários, necessário o escólio de Carlos Augusto Daniel Neto:

*“Com a devida vênia, o PAF, original e diretamente, abrange “processos de determinação e exigência de crédito tributário”, conforme o art. 1º do Decreto nº 70.235/724, vindo a ter seu rito aplicado a diversos outros âmbitos (de caráter tributário ou não), por meio de remissões legais estabelecidas em leis específicas, que adotam aquele procedimento para outros âmbitos (e.g. multas decorrentes infrações administrativas ao controle de importações - art. 3º, II da Lei nº 6.562/78).*

*Vale observar, que o art. 785 do Decreto nº 6.759/09, mencionado em seu artigo, relativo aos direitos antidumping, não diz respeito ao processo administrativo de julgamento dos autos de infração (regido pelo Dec. 70.235/72, por força do art. 7º, §5º, da lei nº 9.019/95), mas sim o processo de determinação da margem de dumping, regulado nos arts. 1º a 5º da Lei nº 9.019/95”.*

Especificamente nos casos aduaneiros, como o presente, para além das regras que remetem à aplicação do processo administrativo fiscal (§3º do art. 23, Decreto-lei nº 1.455/1976, §1º do art. 60, Decreto-lei nº 37/1966), há, ainda, uma segunda dificuldade, neste caso insuperável do ponto de vista da aplicação unitária do Direito: o próprio Decreto nº 70.235/1972 determina, no inciso III do art. 7º, que o procedimento fiscal tem início com o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. Aponta-se, por fim, para ainda outra inconstitucionalidade e ilegalidade da norma editada pelo Ministério da Economia, uma vez que **a Portaria ME nº 260/2020 interpreta a regra como "processual"**, e não "material", distinção marcadamente problemática, cuja admissão **implicaria usurpação de competência privativa da União** para legislar sobre **matérias processuais**, conforme inciso I do art. 22 da Constituição, havendo, portanto, reserva (qualificada) de lei neste caso.

---

<sup>83</sup> FERREIRA, Diogo Olm Arantes, A extensão do ‘fim’ do voto de qualidade, **JOTA**, p. 4, 2020., disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-extensao-do-fim-do-voto-de-qualidade-10072020>>.

Em que pese tal posicionamento pessoal, também a Portaria sob análise se encontra em vigor no ordenamento e este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que pese não estar vinculado aos entendimentos externados pela Receita Federal do Brasil ou pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e apesar de ter como desígnio o controle de legalidade do crédito tributário, encontra-se sob a estrutura do Ministério da Economia, caracterizando-se *venire contra factum proprium* a decisão que contrarie as normas a que se encontra hierarquicamente submetido (**quando aplicáveis**), nos precisos termos do parágrafo único do art. 30 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que determina que instrumentos de tal jaez terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam até ulterior revisão, único motivo pelo qual venho votando com a reserva de entendimento, no sentido da aplicação do voto de qualidade em desfavor do contribuinte nestes casos.

Assim, uma vez extremados, seja do ponto de vista dos diferentes *corpus* textuais normativos, das diferentes tradições didático-pedagógicas, do diferente tratamento doutrinal e jurisprudencial, dos diferentes objetos e, por fim, do reconhecimento de toda esta diferença a partir de um ponto de vista institucional entre o **direito tributário** e o **direito aduaneiro**, passa-se a constatar que **todos os casos citados no debate desfavoráveis à aplicação da prescrição intercorrente no Superior Tribunal de Justiça se referem a matérias tributárias e, neste sentido, corretas**. A jurisprudência, ao nos voltarmos especificamente para o direito substantivo referente a sanções aduaneiras, por outro lado, vem reconhecendo, de maneira remansosa no Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região a aplicação do instituto quando observados os requisitos do antecedente. No Processo nº 50027630420174000000, da 6ª Turma, sob a relatoria do Desembargador Federal Luis Antonio Johansom Di Salvo, proferido em 05/03/2021, que tratou de ação ordinária ajuizada objetivando a anulação das multas objeto dos autos de infração indicados na inicial, que lhe foram impostas com esteio no art. 107, IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, decidiu-se nos seguintes termos:

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

É com idêntica precisão que a Corte Federal da 3ª Região vem afastando a aplicação da norma para créditos de natureza tributária, como no Processo nº 000518-71.2018.4.03.6104, da 3ª Turma, sob a relatoria do Desembargador Federal Nery da Costa Junior, proferido em 11/12/2020: *“(…) a prestação tempestiva de informações relativas às cargas está inserta nos deveres instrumentais **tributários**, que decorrem de legislação própria e têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da **arrecadação ou da fiscalização dos tributos**, nos termos do § 2º, do artigo 113, do **Código Tributário Nacional**, sendo que a responsabilidade pelo cometimento de infrações à **legislação tributária** independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade e extensão dos efeitos do ato infracionário (art. 136 do CTN). Não obstante o **crédito tributário** esteja constituído, apresentada impugnação na via administrativa o crédito não pode ser cobrado (art. 151, inc.*

III, do CTN), razão pela qual também não se pode cogitar na ocorrência da prescrição intercorrente” (g.n.).

Neste sentido, impende destacar que **decisões de mero expediente não são reconhecidas para interromper o prazo da prescrição intercorrente**, como se extrai do posicionamento do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Processo nº 5002013-95.2016.4.04.7203, da 1ª Turma, sob a relatoria do Desembargador Federal Francisco Donizete Gomes, proferido em 28/08/2019, entendeu que, como tratava, naquela oportunidade, da multa prevista no artigo 631 do Regulamento Aduaneiro, sua natureza seria não tributária e, neste sentido: “A Lei nº 9.873/99 cuida da sistemática da prescrição da pretensão punitiva e da pretensão executória referidas ao poder de polícia sancionador da Administração Pública Federal. 2. Incide a prescrição prevista no artigo 1º, § 1º da lei no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho que deliberem a respeito de providências voltadas à apuração dos fatos. **Meros despachos ordinatórios de encaminhamento ou impulso do processo administrativo não configuram causa interruptiva do prazo prescricional**” (g.n.).

Assim, é necessário se explicitar que a remissão à jurisprudência “pacífica” do Superior Tribunal de Justiça tem sido realizada de maneira incorreta à luz da aplicação da Súmula Carf nº 11, pois a citação por ementa não reflete necessariamente, como se demonstrou, a fundamentação, a *ratio decidendi*. Ao se compararem as motivações determinantes dos acórdãos proferidos pela Corte da Cidadania, o que se constata é que os arestos tiveram por supedâneo matéria **tributária**. Assim, até mesmo o chamado “*precedente persuasivo*” tem sido apontado sem a devida atenção às motivações determinantes. Repita-se: não é precedente do caso em apreço, que se volta a **sancção aduaneira**, matéria de natureza jurídica diversa à qual se aplica um regime que lhe é próprio, com princípios específicos, amadurecimento institucional específico, tradições específicas e um *corpus textual* específico, nos exatos termos apontados pelo insigne voto do Desembargador Federal Nery da Costa Junior no caso acima. A constatação da discrepância das matérias, aliás, vem sendo feita com precisão, *e.g.*, pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Processo nº 0010648-12.2013.4.04.9999, da 1ª Turma, sob a relatoria do Desembargador Federal Maury Chaves de Athayde: “(...) *tratando-se da cobrança de multa decorrente de infração de natureza administrativo-aduaneira, é inaplicável o Código Tributário Nacional, por não ter natureza tributária*”.

### 3. ii. *Instauração do processo administrativo, suspensão da exigibilidade e actio nata, suspensão da exigibilidade das multas aduaneiras e diferença substantiva entre “prescrição” (CTN) e “prescrição intercorrente” (Lei nº 9.783/1999)*

A discussão a respeito da aplicabilidade da Súmula CARF nº 11 a casos de sanções aduaneiras foi provocada pelo ex-conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto em um dos artigos mais comentados pela comunidade jurídica no corrente ano de 2021,<sup>84</sup> publicado em fevereiro e que levou este colegiado a revisar o dispositivo, tendo culminado com a discussão a respeito de ainda outro tema, *i.e.*, a possibilidade de realização de distinção na reunião mensal de

---

<sup>84</sup> DANIEL NETO, Carlos Augusto, É hora de refletir sobre a Súmula nº 11 do Carf, **Consultor Jurídico - Conjur**, p. 4, 2021., disponível em <<https://www.conjur.com.br/2021-fev-17/direto-carf-hora-refletir-sumula-11-carf>>.

março desta turma<sup>85</sup> e, enfim, à presente assentada, neste mês de abril. De fato, o olhar atento do autor aos precedentes, como aquele que neste momento se empreende, desfraldou o fato de que as decisões que levaram à consolidação sumular ora se limitaram a afirmar um posicionamento pacífico contrário à prescrição intercorrente, ora remeteram a um específico julgado de 1982 sobre o qual nos debruçaremos a seguir, ora afirmaram não haver previsão legal para o reconhecimento do instituto, ora o fizeram em virtude do art. 5º da Lei nº 9.783/1999 (este último argumento limitado a um único caso, consubstanciado no Acórdão CARF nº 107-07.733, proferido em 11/08/2004), todos, sem exceção, diga-se, respeitantes a matéria tributária. Passa-se a revolver as camadas estratigráficas das decisões, como deve ser feito em um caso de distinção, e descobre-se que o intento postulatório dos contribuintes na maioria dos casos utilizados como paradigmas foi no sentido de aplicação analógica do art. 174 do Código Tributário Nacional a fim de se criar uma prescrição no curso do processo administrativo, que tem como pressuposto a constituição definitiva do crédito tributário para o início de sua contagem e, por evidente, foram rejeitados pelos Conselhos de Contribuintes.

É de redobrado interesse o raciocínio acima, pois alguns dos acórdãos reportam ao Recurso Extraordinário nº 94.462, de relatoria do insigne Ministro Moreira Alves, que constata que a decadência apenas é admissível no período anterior ao lançamento, pois, depois deste momento, até a constituição definitiva do crédito tributário, momento a partir do qual é possível se cogitar do prazo prescricional, nada há que aluda à extinção do crédito por inércia da Administração, que poderia procrastinar sua decisão ao longo do processo administrativo. Alude que, caso “(...) *quisesse criar prazo extintivo para coibir essa procrastinação, mister seria que a lei se socorresse de outra modalidade de prazo que não o de decadência ou de prescrição, pois a natureza de ambos não se amolda a esse fim*”. Esta arqueologia das decisões que funcionaram como supedâneo do texto sumular, de forma a explorar um argumento comum e central a muitos acórdãos, é importante se o desígnio é construir a *ratio decidendi* apta a ser utilizada como *proxy* de comparação com o caso concreto. E qual a relevância deste texto? Prescrição é perda de pretensão executória enquanto decadência a perda do direito-dever de constituição do crédito. Não obstante, ao se vasculhar o campo normativo da tributação, ali não se encontra, como constatou Moreira Alves, um símile extintivo a estes institutos que atinja o crédito durante o *iter* do processo administrativo.

Diga-se, ademais, que, no **Parecer AGU nº 991/2009**, a Advocacia Geral da União se manifestou sobre o dispositivo em análise admitindo, a um lado, que a prescrição intercorrente da norma se trata de uma extinção do “**direito de punir**” e, além disso, toma o cuidado de extremar diferentes tipos de prescrição. Assim, não há de se confundir “*pretensão punitiva*”, que é exercida com o ato administrativo que impõe a multa, com a “*pretensão executória*”, de exercer o direito de ação do Estado perante o Judiciário: a prescrição intercorrente ocorrerá na pendência de **juízo**, pois, como se perceber, não havendo processo administrativo, instauração de contencioso, a pretensão punitiva não exercida cede espaço para a pretensão executória. Não se confunda: a prescrição do *caput* do art. 1º da Lei nº 9.873/1999 é semelhante à prescrição do Código Tributário Nacional na medida em que não fulmina o direito de ação, mas a própria pretensão punitiva substancial. Diga-se, ademais, que todas as sanções administrativas federais, decorrentes dos exercício do poder de polícia, ficam suspensas durante o processo administrativo em decorrência do art. 1-A da Lei nº 9.873/1999

---

<sup>85</sup> Sessão de março de 2021 da 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento (CARF/ME 3401), disponível em <<https://youtu.be/DYKuUOE2R3I?t=5499>>.

(ANP, ANATEL, DNIT e outros) e isso não impacta a prescrição intercorrente, mas sim o início da contagem da prescrição da pretensão executória da sanção. Para que se solape qualquer dúvida, remata-se com o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça em **recurso que obedeceu à sistemática dos repetitivos, o Recurso Especial nº 1.115.078/ RS, de 24/03/2010**, em que se concluiu pela natureza de processo para fins específicos de aplicação da lei em referência.

Como a decadência ou a prescrição são regimes de **direito material**, natureza infensa ao rito por meio do qual são processados e, como demonstrado neste voto, o Decreto nº 70.235/1972 é o rito de eleição por decorrência de ritos remissivos, há um “processo administrativo fiscal”, mas inúmeros direitos materiais e, para cada natureza jurídica, um **regime** que lhe é próprio e particular. Por este mesmo motivo é que a Portaria ME nº 260/2020 extremará os casos de compensação ou de exclusão de Simples Nacional: em que pese serem tipicamente tributários, não são tipicamente “fiscais”. Aquilo que se rotula de “*prescrição intercorrente*”, como referi em meu voto vogal proferido na última sessão,<sup>86</sup> após a sustentação oral da representante da contribuinte, da leitura do voto do relator e do voto da conselheira Fernanda Vieira Kotzias, tendo sido acompanhado na divergência, ainda, pela conselheira Mariel Orsi Gameiro, **pode até ter o mesmo nome, mas não se trata do mesmo instituto**, como demonstrou a não mais poder o Ministro Moreira Alves. Que se diga de maneira clara: o pressuposto para a assim chamada prescrição intercorrente é a existência de um procedimento ou processo. Este instituto se distancia da decadência e da prescrição previstos no Código Tributário Nacional. E de qual matéria se trata quando se fala em sanções aduaneiras? Não se trata de tributos; merecem um tratamento próprio. E, quando nos voltamos à Lei nº 9.873/1999, fala-se em prescrição (e **poderia haver aqui outra palavra para descrever este instituto**) da ação punitiva do Estado no caso de infração (este é o direito material atingido pela norma). Por isso mesmo, desfeito o nó-górdio da confusão, a tese da *actio nata* levantada pelo Ministro Aldir Passarinho se volta para a prescrição (regida pelo Código Tributário Nacional), e não para a prescrição intercorrente (regida pela Lei nº 9.873/1999), que fulmina a inércia do Estado, como bem pontuou Carlos Augusto Daniel Neto em texto recente, no qual conjura o didático ensinamento de Arruda Alvim:<sup>87</sup>

*“A existência de processo administrativo não é impeditiva à ocorrência da prescrição intercorrente, pelo contrário é condição necessária para tanto (...) prescrição intercorrente pressupõe a existência de um processo, como a lição de Arruda Alvim esclarece: “A prescrição intercorrente é aquela relacionada com o desaparecimento da proteção ativa, no curso do processo, ao possível direito material postulado, expressado na pretensão deduzida: quer dizer, é aquela que se verifica pela inércia continuada e ininterrupta no curso do processo por segmento temporal superior àquele em que ocorre a prescrição em dada hipótese”.*

*Nesse sentido, não há dúvida de que se trata de institutos absolutamente distintos, com condições particulares de verificação em concreto, e definições próprias consolidadas na doutrina e na jurisprudência. Os*

---

<sup>86</sup> *Ibid.*, disponível em <<https://youtu.be/DYKuUOE2R3I?t=5499>>.

<sup>87</sup> DANIEL NETO, Carlos Augusto, Súmula 11 do Carf: entre o argumento de autoridade e a autoridade do argumento, **Consultor Jurídico - Conjur**, p. 4, 2021., disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-08/direto-carf-eficacia-sumula-11-carf-entre-argumento-autoridade-autoridade-argumento>>.

*acórdãos precedentes vão todos, de forma mais ou menos clara, na linha do precedente do STF no ED no RE nº 94.462/SP, julgado em 1982, com base no voto do Ministro Moreira Alves, que consignou que a prescrição tributária correria apenas após a constituição definitiva do crédito tributário, nos termos do art. 1747, que estabelece o seu dies a quo com o encerramento do processo administrativo (entendimento este refletido também na Súmula nº 153 do TFR). Não obstante, vale observar que o Ministro consigna a inexistência de regra que estabeleça um prazo extintivo para a Administração proferir sua decisão final após a impugnação, no âmbito do CTN, mas que tal prazo poderia ser criado pelo legislador.*

*O argumento em questão é absolutamente válido para o âmbito dos créditos tributários, onde efetivamente inexistente regra que preveja a prescrição intercorrente durante os processos administrativos, mas perde completamente o sentido para análise de créditos não tributários, sancionatórios, que possuem regime próprio, regulado pela Lei nº 9.873/99, e com a previsão específica de prescrição intercorrente. São regimes de direito material distintos, que trazem ao argumento regras próprias não apenas de prescrição, mas também de prescrição intercorrente, e já evidenciam a absoluta inadequação da ratio decidendi dos precedentes que analisaram créditos tributários.*

É justamente por este motivo, ademais, que o argumento invocado pelo Ministro Aldir Passarinho referente à *actio nata*, não prospera em um caso aduaneiro, pois remete à prescrição para “(...) o exercício do direito de ação perante o Judiciário, que pressupõe o **término do processo administrativo**”<sup>88</sup> (g.n.). Observe-se que sequer há sentido em se falar em prescrição nestes termos durante o **curso** do processo. Assim, a “(...) prescrição intercorrente, ao contrário, **pressupõe a existência de um processo**, e a inércia do Estado julgá-lo durante um prazo determinado na lei” (g.n.):<sup>89</sup>

*“De simples leitura, verifica-se três prazos distintos: i) o prazo prescricional do art. 1º, de cinco anos, para o exercício da pretensão punitiva do Estado, contado da data da infração (ou do dia da sua cessação em caso de infração permanente ou continuada), por meio de auto ou notificação de infração; ii) o prazo §1º, que estabelece a prescrição intercorrente no curso de procedimento administrativo parado por três anos, pendente de julgamento ou despacho; e iii) o prazo prescricional do art. 1ª-A, que conta da constituição definitiva do crédito não tributário, após o término do processo administrativo, que diz respeito ao exercício do direito de ação perante o Judiciário, no prazo de cinco anos. A tese da actio nata diz respeito ao prazo para exercício do direito de ação executória (item “iii”), e não ao prazo da prescrição intercorrente (item “ii”), que, por sua própria natureza, corre durante o curso do processo ou procedimento administrativo, e tem como finalidade expressa, em sua exposição de motivos, de “dar fim aos*

---

<sup>88</sup> *Ibid.*

<sup>89</sup> *Ibid.*

*embaraços a que são submetidos os administrados quando, em razão da ausência de norma legal que preveja a extinção do direito de punir do Estado, são indiciados em inquéritos e processos administrativos iniciados muitos anos após a prática de atos reputados ilícitos”. Ou seja, pugnar pela aplicação da tese da actio nata ao presente caso é confundir duas figuras absolutamente distintas (prescrição e prescrição intercorrente) não apenas na doutrina, mas também nos dispositivos legais próprios. A confluência terminológica parcial (“prescrição”) não define os institutos”<sup>90</sup> (g.n.).*

Nos mesmos termos, quando se remete acriticamente ao Recurso Especial nº 840.111/RJ do Superior Tribunal de Justiça, afirmando-se que não haveria que se falar em prescrição intercorrente em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, alguns pontos precisam ser levantados para que se desfaça o engano deste percurso racional, e, *ab initio*, necessário se repetir que o julgado em referência tratou de **matéria tributária** e não de sanção aduaneira. Para estes casos, tributários, inexistente previsão legal de prescrição intercorrente e, diante desta afirmação, não há dissensão doutrinal: o coro de vozes, ao qual nos reunimos, é uniconcorde. E tampouco haveria de se esperar absolutamente qualquer previsão do Decreto nº 70.235/1972 a respeito de matérias como prescrição, decadência ou base de cálculo, ou conceito de propriedade ou domínio útil, pois são **todos estes institutos de direito material**. Como recorda o ex-conselheiro desta Corte Administrativa, seria o mesmo que buscar o regime prescricional do Código de Processo Civil, e não no Código Civil,<sup>91</sup> o que remete à “(...) *absoluta inaplicabilidade do REsp nº 840.111/RJ (...): não considerou o regime de direito material dos créditos não tributários (que inclui a prescrição intercorrente), mas sim de créditos tributários*”. A definição do direito substantivo altera o regime a ele aplicável e, se tal aresto não encontra previsão legal para prescrição intercorrente em matéria tributária é porque não há; **tarefa inglória será a daquele que buscar fazê-lo.**

Por este motivo, se a questão é diversa, então há instrumentos próprios para abordá-lo: a matéria prisma o olhar do intérprete para um plexo normativo diverso sempre específico, o que nos leva à questão a respeito da suspensão da exigibilidade das multas aduaneiras, que decorre não do art. 151 do Código Tributário Nacional por se tratar de regra específica, mas devido à defecção, à lacuna normativa colmatada pelo instrumento analógico-integrativo, sobretudo a se ter em vista que se está a tratar de ação **punitiva** do Estado, devendo estar concluído o processo para que se proceda à inflicção da pena, em virtude de comando constitucional, proveniente do altiplano do Direito, e, em segundo lugar, porque há comando

---

<sup>90</sup> *Ibid.*

<sup>91</sup> *Ibid.*: “(...) a decadência e a prescrição (seja ela intercorrente ou não), são questões de direito material, pois se conectam com o direito material em discussão, tanto que processualmente, elas enquadradas como questões preliminares de mérito (v. art. 487, II do CPC/201512). Daí a relevância brutal de se considerar, para fins de análise do cabimento ou não da prescrição intercorrente, o regime jurídico a que se submete o crédito em discussão! Ora, alguém poderia indicar um dispositivo do Decreto nº 70.235/72 que trate sobre os prazos de decadência ou prescrição? Óbvio que essa missão é impossível, por se tratar de questões de direito material, abordadas no CTN, e não processuais. Seria o mesmo que procurar o regime prescricional de determinado direito subjetivo no âmbito do CPC/2015, e não no Código Civil, onde está disposto. Essa lógica é a mesma com os créditos de caráter não tributário: o seu regime jurídico prescricional, incluindo a prescrição intercorrente, foi integralmente estabelecido na Lei nº 9.873/99, já analisada, apesar de eles adotarem o rito do Decreto nº 70.235/72”.

específico. Não pode se olvidar que as sanções aduaneiras, como se referiu, em virtude de regra de remissão, serão processadas pelo rito do decreto de 1972. E, nele, recorde-se, o § 3º do art. 21 (“esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva”), e o art. 33 (“da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão”) estabelecem o efeito suspensivo das impugnações e recursos administrativos:

*“(...) a conclusão (...) de que a suspensão da exigibilidade das multas aduaneiras decorreria do “Decreto-Lei n. 70.235/1972 c/c 151, III, do CTN”, que seria regra específica em relação à Lei n.º 9.873/99, não subsiste. A suspensão da exigibilidade das sanções administrativas (crédito não tributário) no curso dos processos administrativos não decorre do art. 151, III, do CTN, como é afirmado. Pelo contrário, o STJ esclareceu no REsp n.º 1.381.254, de maneira categórica, “não subsistir previsão legal de suspensão de exigibilidade de crédito não tributário no arcabouço jurídico brasileiro.”, entretanto, entendeu que dia diante dessa lacuna normativa, caberia a aplicação, por analogia, das hipóteses de suspensão de exigibilidade do CTN aos casos concretos.*

*Ora, como poderia existir uma antinomia entre um dispositivo e uma lacuna normativa? Parece-nos que a suspensão da exigibilidade dos créditos não tributários, de caráter sancionatório, decorreria também de outra circunstância evidenciada no precedente acima, e usada como fundamento da analogia aplicada, qual seja, “a natureza jurídica sancionadora da multa administrativa deve direcionar o Julgador de modo a induzi-lo a utilizar técnicas interpretativas e integrativas vocacionadas à proteção do indivíduo contra o ímpeto simplesmente punitivo do poder estatal (ideologia garantista)”. Não há que se punir o administrado enquanto a própria ocorrência da infração ou outros aspectos relacionados estão sendo discutidos perante a União .*

*Além disso, há que se lembrar que o rito do Decreto n.º 70.235/72 é adotado, por remissão, para as multas administrativas aduaneiras, e que os arts. 21, §3º e 33 desse diploma legal estabelecem o efeito suspensivo das impugnações e recursos administrativos, apresentados tempestivamente, o que é fundamento suficiente para sustentar a inexistência das multas aduaneiras durante o curso do procedimento administrativo.*

*E indo além, a suspensão da exigibilidade judicial da multa decorre também do art. 1º-A, da Lei n.º 9.873/99 (citado acima), que estabelece que o prazo prescricional para a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor só se inicia a partir da constituição definitiva do crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo.*

*Aqui sim, cabe perfeitamente o argumento do “princípio da actio nata” (...). Se o prazo da prescrição (e não da prescrição intercorrente) se encontra essencialmente atrelado ao nascimento do direito do ente público de executar (...), o contrário será igualmente válido: a*

*possibilidade do exercício da pretensão executória se inicia junto à prescrição correspondente. Anote-se que o raciocínio encontra respaldo na própria Constituição Federal, que estabelece a imprescritibilidade apenas em específicas situações, como exceção (e.g. prática de racismo). Desse modo, cogitar a possibilidade do exercício da pretensão executória de crédito não tributário desvinculada do início do prazo prescricional, seria o mesmo que a incluir no rol das imprescritibilidades constitucionais”<sup>92</sup> (g.n.).*

### **3. iii. O conselheiro do CARF pode fazer distinguishing?**

É evidente, por tudo que se expôs, que as súmulas, no âmbito desta Corte, são de cumprimento obrigatório aos conselheiros que a integram ao fundamentarem as suas decisões, mas restou igualmente claro que o microcosmos processual do tribunal tampouco se encontra insulado com relação ao restante da comunidade jurídica e do próprio sistema jurídico brasileiro. Em reconhecimento a este fato, a Portaria CARF n.º 120/2016 introduziu norma de caráter orientativo (art. 1º, § 1º), o Manual do Conselheiro, cujo Capítulo V explicita textualmente a possibilidade de não aplicação de súmula com a condição de que se expresse o entendimento no voto de maneira justificada. Em primeiro lugar, trata-se de texto meramente pedagógico, que vem a explicitar a construção em torno da correta aplicação dos precedentes. Em segundo lugar, trata-se de disposição voltada a orientar, e não poderia ser diferente. Observe-se que também há um manual voltado a orientar a presidência do colegiado das turmas, iniciativa em tudo elogiosa no intento de conferir a maior impessoalidade possível às decisões. Nele, lê-se: "*Por fim, os conselheiros devem **observar** os enunciados de súmula do CARF (...). Usualmente, é durante os debates que surge a necessidade de observação das regras acima. Caso o relator deixe de aplicar alguma delas à matéria sob julgamento, deve ficar **consignado em seu voto o motivo pelo qual entende ser inaplicável ao caso concreto***" (g.n). O Manual, de maneira escorreita, além de recordar que se trata de algo **usual** e de maneira alguma extraordinário, aponta à necessidade de se “observar” a súmula e, mais, reitera que a discordância, havendo, deverá ser fundamentada, não cabendo se desafiar a súmula mas demonstrar os motivos pelos quais ela não se aplica àquele caso:

---

<sup>92</sup> *Ibid.*

Página  
**51** V – PROCEDIMENTOS NO EXERCÍCIO DO MANDATO 

prejudiciais, deve sempre elaborar voto relativo ao mérito, preparando-se assim para a eventualidade de restar vencido.

Ultrapassadas as preliminares e prejudiciais, o julgador deve apreciar todas as matérias suscitadas pelo recorrente, não podendo se eximir de decidir qualquer uma delas.

**!** É importante destacar que o relator não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos pelas partes, desde que manifeste suas razões de decidir sobre cada ponto suscitado.

O relator deve também se manifestar, expressamente, acerca da repercussão do julgado sobre todos os autos de infração e notificações de lançamento, quando for o caso da reunião de vários lançamentos em um mesmo processo (art. 9º do Decreto n.º 70.235, de 1972).

**Quando a matéria tangenciar súmula do CARF e o julgador não a aplicar por entender que os fatos ou direito não se subsumem a ela, é preciso deixar expresso no voto tal entendimento.**

A conclusão do voto é denominada parte dispositiva da decisão. Por ser a conclusão do julgamento da controvérsia, a parte dispositiva deve estar bem clara, para que não parem dúvidas por ocasião da execução da decisão pelo órgão preparador.

 **MANUAL DO PRESIDENTE DE TURMA**  
2. Procedimentos da-sessão de julgamento

**Por fim, os Conselheiros devem observar os enunciados de súmula do CARF e as resoluções do Pleno da CSRF.**

**Usualmente, é durante os debates que surge a necessidade de observação das regras acima. Caso o relator deixe de aplicar alguma delas à matéria sob julgamento, deve ficar consignado em seu voto o motivo pelo qual entende ser inaplicável ao caso concreto.**

Versão 2.0 – Nov./2018 Página  
42

O conflito entre a obrigação de seguir precedentes e a independência da decisão fundada conduz à conclusão de que “(...) *o empréstimo de efeito vinculante ao precedente judicial não altera substancialmente a tarefa do juiz de interpretar a regra, para que se alcance seu melhor significado, inclusive interessando aferir sobre sua efetiva adequação ao caso concreto*”<sup>93</sup>, havendo autores, com os quais não comungamos, que vislumbram a

<sup>93</sup> MARINHO, Hugo Chacra Carvalho e, A independência funcional dos juízes e os precedentes vinculantes, *in*: DIDIER JR, Fredie *et al* (Orgs.), , 1. ed. São Paulo, SP, Brasil: JusPodivm: Coletaneãs ANNEP: Coletaneã Internacional, 2015, p. 87–98.

possibilidade de uma liberdade quase incontida do aplicador,<sup>94</sup> arredado de contornos no processamento dos feitos e nos julgamentos sob sua batuta. O fato é que "(...) *não é incomum, seja no CARF ou no Poder Judiciário, afastar-se a aplicabilidade de uma súmula, justamente porque sua confecção é pautada por casos concretos*".<sup>95</sup> De fato, "(...) *afastar a aplicabilidade de súmulas, de leis, de decretos, de portarias e de outras normas complementares é o cotidiano, é o corpo e a alma do exercício jurisdicional*".<sup>96</sup> Já na Reclamação Constitucional nº 2.126, de 19/08/2002, discernia o Ministro Gilmar Mendes que "(...) *o efeito vinculante (...) das decisões não pode estar limitado à sua parte dispositiva, devendo, também, considerar os chamados 'fundamentos determinantes'*", o que é rotineiro mesmo na Câmara Superior de Recursos Fiscais desta corte administrativa, como se pode perceber da leitura do Acórdão CSRF nº 9303-01542, que afastou a aplicação da Súmula CARF nº 01 em virtude do fato de que a ação judicial teria experimentado o advento da extinção sem o julgamento do mérito por conta de desistência, tendo entendido a relatora que a disposição apenas seria aplicável nos casos "(...) *em que existe realmente (sic) concomitância*".

No Acórdão CARF nº 3402-003.012, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz apresentou declaração de voto, vera preleção encomiosa, na qual explicou os motivos pelos quais realizaria o *distinguishing* da Súmula CARF nº 20, segundo a qual "*Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT*": as razões determinantes que conduziram à aprovação do enunciado eram dissonantes do fato concreto, que tratava de derivados de petróleo alcançados pela imunidade conferida pelo art. 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988. Segundo a relatora, a "(...) *imunidade, como é consabido, é categoria jurídica que não se confunde com a figura jurídica da 'não incidência'*". Não se afere deste momento a correção da asserção, mas a afirmação é prene em constatações: em primeiro lugar, não há nenhuma novidade no recurso ao instituto da distinção, pois é justamente esta a tarefa daquele que se investe do mandato de Conselheiro, em segundo lugar, não se infirma a validade do predicado sumulado, apenas a sua condição de fundamento para o dado concreto, e o aplicador pode (= deve) fazê-lo de modo a apresentar as suas razões. E cabe questionar como seria objeto de punição ou desforra o regular exercício da função lecionada da seguinte forma:

***"Primeiramente, ao contrário do teor do voto do Ilustre Relator, entendo não ser aplicável a Súmula 20 do CARF ao caso. Isto porque, a presente discussão não se restringe ao fato de os produtos da Recorrente estarem classificados na TIPI como NT, mas sim ao entendimento, expresso na acusação fiscal, de que os produtos da Recorrente não são derivados de petróleo (imunes) e que por isso adota-se a notação NT. Tendo isso em vista, é preciso lembrar que a vinculação da súmula aos precedentes que a motivaram é obrigatória, ou seja, são os fundamentos dos precedentes que suportam a aplicação da súmula.***

***O artigo 489, §1º, do Novo CPC, já em vigor, impõe nulidade a decisão que aplicar ou deixar de aplicar súmula sem que demonstre a pertinência ou impertinência dos seus precedentes ao caso concreto (...).***

---

<sup>94</sup> *Ibid.*

<sup>95</sup> ULIANA JUNIOR, Para julgar, é preciso ter coragem, mas também liberdade.

<sup>96</sup> *Ibid.*

Vê-se que o inciso V acima transcrito afirma que não corresponde a fundamentação a decisão que simplesmente invoca um precedente ou súmula sem demonstrar a sua pertinência com o caso concreto. Ou seja, não basta ao julgador citar o precedente ou enunciado sumular. É imprescindível a análise da correspondência da sua tese com o caso debatido em juízo.

*O inciso VI prevê que, para a refutação de um precedente alegado em uma demanda, é preciso a demonstração de que os pressupostos de fato e de direito não são os mesmos do caso concreto. Os dois incisos trabalham o fenômeno da “distinção” ou “distinguishing”. A “distinção” pode ser analisada com base em dois focos. O primeiro é o método de verificar os pressupostos de fato e de direito de um precedente ou súmula e a sua eventual correspondência com os do caso concreto. Já o segundo é o resultado ou conclusão pela aplicação ou pela distinção (daí o termo “distinguishing”).*

*No presente processo, parece-me que há consenso dessa Turma de que são derivados de petróleo, ou seja, os lubrificantes industrializados pela interessada, objeto da presente autuação, enquadram-se no conceito de derivados de petróleo, e são alcançados pela imunidade conferida pelo art. 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988.*

*A imunidade, como é consabido, é categoria jurídica que não se confunde com a figura jurídica da “não incidência” (g.n.).*

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se referiu, aplica *distinguishing*. No Acórdão CSRF n.º 9202-006.580 os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo, no exercício da presidência, deixaram de aplicar, à unanimidade e sem absolutamente qualquer ressalva, a Súmula CARF n.º 66, segundo a qual “Os órgãos da Administração Pública não respondem solidariamente por créditos previdenciários das empresas contratadas para prestação de serviços de construção civil, reforma e acréscimo, desde que a empresa construtora tenha assumido a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente”, por entenderem que a uma fundação estadual pertenceria à **administração indireta**. Qual o fundamento para extrair a administração indireta quando o comando textual expresso do enunciado da súmula não o faz? A análise das razões determinantes dos paradigmas que levaram à sua edição: “(...) tendo em vista que, ao editar os enunciado de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação, nos termos do art. 926, § 2º, do CPC, para melhor avaliar a subsunção do presente caso ao disposto na Súmula CARF n.º 66, foi realizado o distinguishing entre o caso concreto analisado e os paradigmas que orientaram a formação da Súmula mencionada. Um dos paradigmas relevantes é o Acórdão n.º 20600.611, da Fundação Clóvis Salgado e Outros, que nega provimento a Recurso de Ofício em razão da inexistência de responsabilidade solidária na construção civil” (g.n.).

De igual sorte a Súmula CARF n.º 105, segundo a qual “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei

n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”, desafiada no caso de infrações posteriores à superveniência da Lei n.º 11.488/2007, como, e.g., no Acórdão CSRF n.º 9101-005.080, em que a Conselheira Andréa Duek realiza percuciente análise da *ratio decidendi* dos precedentes que originaram a norma e, após a leitura de todos os sete casos que lhe deram origem, apercebe-se que se voltaram a casos anteriores à edição da lei em referência, restringindo-se à aplicação da multa isolada sobre estimativas relativas aos anos de 1998 e 2003, o que implicaria, sob este raciocínio, a não incidência da súmula após a novação legislativa:

*“Ressalto que o dispositivo legal citado na súmula foi expressamente revogado pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, a qual conferiu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.*

*A Lei n.º 11.488/2007 não apenas reduziu o percentual da multa (de 75% para 50%) como também alterou a sua hipótese de incidência: a multa deixou de ser exigida sobre “a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição” — expressão que constava no caput do art. 44 na redação anterior, e que em grande medida foi relevante (ao menos até antes da Lei n.º 11.488/2007) para assentar a jurisprudência do CARF favorável à tese da concomitância, uma vez que vinculava a interpretação do parágrafo 1.º àquela redação do caput — para passar a ser exigida sobre “o valor do pagamento mensal devido”. (sem mais nenhuma vinculação ao valor do imposto ou contribuição devidos).*

**Ao analisarmos ainda os precedentes que deram origem à referida súmula, editada em dezembro de 2014, vemos que todos eles (sete, ao total) são acórdãos que analisaram a aplicação da multa isolada em anos anteriores à edição da Lei n.º 11.488/2007 (mais precisamente, são casos em que se analisou a aplicação da multa isolada sobre estimativas relativas a anos entre 1998 e 2003).**

*Este fato, aliado à expressa menção, na súmula, ao dispositivo legal que então amparava, nos autos de infração lavrados, a exigência da multa isolada, e ao fato de que tal dispositivo encontra-se hoje revogado, me conduzem à conclusão de que a Súmula CARF 105 não se presta a amparar a exoneração da exigência das multas isoladas lançadas após a citada alteração legislativa.*

É possível se discordar da relatora, a Conselheira Andréa Duek, mas o racional do voto é hialino e busca revolver, de maneira em nosso sentir irreprochável, as entranhas dos precedentes para neles encontrar o sentido da súmula, a sua gramática ou anatomia profunda, em prestígio às técnicas de decisão determinadas pela legislação processual brasileira, ainda que não se valha expressamente do jargão originário do direito comum. A eventual discordância quanto ao mérito não macula a decisão, pois parte indissociável da própria dinâmica e razão de ser da colegialidade, como se extrai do voto vencedor do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que, ademais, continua a aplicar a *ratio decidendi* dos precedentes informadores a todos os casos, indistintamente, assim identificada como a censura à saturação punitiva consistente na coexistência de duas penalidades sobre idêntica exação, comportamento revelador de que o

caminho para a expressão do dissenso é invariavelmente o voto e jamais o opróbrio ignominioso e proditório da vergasta:

*“(...) há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características*

*Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.*

*E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105”.*

A prática é corriqueira e não deveria causar qualquer espécie, tendo em vista que mesmo antes da própria codificação de 2015 era praticada de maneira expressa, como no Acórdão CARF nº 2802-003.123, proferido em sessão de 10/11/2014, sob a relatoria do Conselheiro Ronnie Soares Anderson:

**SÚMULA CARF Nº 29. AFASTAMENTO DIANTE DA PECULIARIEDADE DO CASO CONCRETO. CO-TITULAR DE CONTA CONJUNTA NÃO RESIDENTE.**

*Não obstante os termos da Súmula CARF nº 29, os precedentes que ampararam seu enunciado não se aplicam diante da peculiaridade do caso concreto, no qual um dos cotitulares é não residente no país.*

***(...) Importa ressaltar, aliás, ser inaplicável no particular os termos da Súmula CARF nº 29, segundo o quais todos os cotitulares de conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento. Em nenhuma das decisões que ampararam tal Súmula, a saber, os acórdãos de nos 106-17009, 102-48460, 102-48163, 104-22117, e 104-22049, foi analisada situação similar à enfrentada nos presentes autos, qual seja, a presença de não residente no Brasil como cotitular de conta conjunta.***

*Impende, desse modo, ser realizada a devida distinção (o “distinguishing” da common law) entre o caso concreto sob julgamento e aqueles que ampararam a aprovação do referido enunciado, pois, não obstante a aproximação existente entre eles, há no presente a importante peculiaridade de que um dos co-titulares da conta n.º 2.152.541 não reside no Brasil. A legislação do imposto de renda, em harmonia com o disposto no caput do art. 5º da Constituição Federal, não diferencia os nacionais dos estrangeiros, mas sim os residentes dos não residentes, independentemente da nacionalidade.*

*(...) Portanto, deve ser afastado no caso em foco a aplicação da multicitada Súmula, por estarem presentes peculiaridades que tornam inaplicável a tese jurídica ali firmada (“restrictive distinguishing”)*  
(g.n.).

É correto afirmar que, ao se prestigiar a distinção da previsão de uma súmula do caso concreto com relação aos precedentes que lhe deram forma, afastando a sua aplicação dos casos dissonantes, afirma-se, alternativamente, que ela se aplica aos casos semelhantes. Este fenômeno da dupla componencialidade do direito que ao mesmo tempo que exclui determinados fatos da hipótese da norma (negativo), e inclui outros (positivo), confere-lhe autoridade. Retira-lhe a autoridade a obrigação de fazê-la cumprir sob vara, ainda que diante da discordância fundada daquele que detinha competência para fazê-lo e, por este motivo, as dissensões devem estar restritas aos autos. Por outro lado, o ato de declarar o espaço positivo, ou a base de incidência da súmula, provê uma aura de validade no respeitante a seus limites, dentro dos quais, em termos marcadamente kelsenianos, a vontade não é oponível à razão, pois nesta área normada, sobre a qual se projeta a sombra da coleção de precedentes densificados no texto sumular, a decisão já está posta e vincula. Porém, ultrapassada esta fronteira hermenêutica, o aplicador é livre para desbravar o direito conforme suas convicções fundadas, liberto desta especialíssima amarra. Assim, é possível se afirmar que, na verdade, a **distinção visa, mais do que a observância, a proteção da integridade da Súmula.**

À questão sobre se o Conselheiro do CARF pode ou não fazer *distinguishing*, responde-se com firmeza: o Conselheiro do CARF, aplicador/realizador de normas, faz *distinguishing* desde o primeiro processo que pauta até o último dia de seu mandato.

### **Conclusão**

Desta feita, uma vez realizada a observância estrita e detalhada da Súmula CARF n.º 11, entendo que não deva ser aplicada ao presente caso. Reitero, para que reste claro, que a súmula continua hígida e válida no ordenamento, porém, após longo arrazoado a respeito de como se interpretam as Súmulas, em estrito respeito e prestígio ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que integro, após a leitura atenta do manual de julgamento do Conselheiro e do manual do Presidente de Turma e dos dispositivos do Código de Processo Civil, e depois de estudo tão exauriente quanto possível a respeito do tema, valendo-me do melhor de minhas faculdades e de minhas capacidades, com a mais respeitosa vênua àqueles que entenderem de maneira contrária, entendi, após observá-la à exaustão, que seu texto não se coaduna ao caso concreto em disputa, não se tratando O presente voto de um “*overruling*”, mas de um “*distinguishing*” que, segundo creio, existe não para derruir, mas para robustecer e reafirmar a autoridade da Súmula CARF n.º 11. Sendo esta a minha convicção, voto

com a certeza de estar a aplicar o bom direito não apenas com isenção e honestidade intelectual, mas, sobretudo, com a coragem e a liberdade que, sei, terão o amparo institucional desta Corte Administrativa.

Assim, conheço do recurso voluntário interposto para acolher a preliminar de mérito de prescrição intercorrente, para lhe dar provimento, restando prejudicados os demais argumentos.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

## **Declaração de Voto**

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Ronaldo Souza Dias, ousou dele discordar.

Nos termos da declaração de voto ora apresentada, indico as razões processuais e materiais que me levam a concluir pela necessidade de tratamento específico aos casos de prescrição intercorrente em casos de multa aduaneira, tal qual é o caso em apreço, os quais ensejam, a meu ver, na não aplicação da Súmula CARF n.11.

### **1) Da Prescrição Intercorrente**

#### **1.1) Do direito a não aplicação de súmula em razão de *distinguishing***

Antes de adentrar na análise do caso concreto, sobre a possibilidade ou não de aplicação da prescrição intercorrente ao processo administrativo em matéria aduaneira, em razão dos eventos ocorridos em março/2021 por ocasião do início deste julgamento, me vejo forçada a tecer alguns esclarecimentos para amparar o direito dos julgadores deste Conselho de apresentar *distinguishing* enquanto parte das prerrogativas de seu exercício funcional.

Primeiramente, cabe lembrar que o conceito de súmula, conforme ensina Fredie Didier Jr., nada mais é do que “*o enunciado normativo (texto) de ‘ratio decidendi’ (norma geral) de uma jurisprudência dominante, que é a reiteração de um precedente*”, havendo assim “*uma evolução: precedente → jurisprudência → súmula*”. Trata-se, portanto, de mecanismo para trazer celeridade e previsibilidade ao julgamento, garantindo uma forma de tratamento uniforme a questões análogas. Todavia, por ser a súmula apenas a “positivação” de precedentes pelo próprio órgão julgador, esta não pode criar nada novo (para além do que os precedentes decidiram), tampouco ser equiparada a lei.

Essas características estão explicitamente dispostas no CPC/2015, senão vejamos:

**Art. 489.** *São elementos essenciais da sentença:*

(...).

§ 1º *Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...)*

*V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos.*

Art. 926. *Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. (...).*

§ 2º *Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.*

Assim, resta claro que a súmula existe para trazer segurança jurídica na medida que confere tratamento igual aos iguais, mas precisa ser analisada à luz do caso concreto para que não implique em tratamento igual aos desiguais. Caso sua aplicação fosse mecânica e desprovida de análise particular, casos sujeitos a enunciados de súmula poderiam ser dispensados de julgamento por conselheiros, sendo tratados sob modalidade eletrônica, o que se sabe não ser o caso.

Conforme muito bem constatado pela Ministra Rosa Weber por ocasião do julgamento do RE n. 592.891 pelo plenário do STF, em que se afastou a aplicação de súmula no caso de créditos de IPI decorrentes de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus, a existência de súmula não implica em decisão pré-formulada e aplicável de forma generalizada, cabendo, ainda assim, supera-la em razão de peculiaridades e excepcionalidades por meio de *distinguishing*:

*“E, exatamente por se tratar, consoante já asseverado, de caso líder, cujo **elemento de distinção** é a região denominada Zona Franca de Manaus – a qual se qualifica pelo constitucional comando de incentivo ao desenvolvimento -, submetida a regime jurídico especialíssimo e não permanente, modelo exclusivo na federação brasileira, de inestimável relevância para a República, **é imperioso, a meu juízo, emprestar à espécie solução consentânea com as particularidades de que se reveste.***

*A máxima de Aristóteles de que “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”, bem como o magistral discurso Oração aos Moços de Rui Barbosa, no sentido de que a “regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam”, conduzem em percurso retilíneo à inferência de que não comportam dois fenômenos essencialmente díspares idêntica e geral solução, sem que se incorra em contradição lógica.*

*Ensina Robert Alexy que, dentre as variantes da ideia de igualdade, a fórmula que melhor a expressa é a de que “o substancialmente igual não pode ser tratado desigualmente”, enquanto Ingo Wolfgang Sarlet observa “que o princípio da igualdade encerra tanto um dever jurídico de tratamento igual do que é igual quanto um dever jurídico de tratamento desigual do que é desigual.”*

*Assim, com apoio no sempre lembrado magistério de Celso Antônio Bandeira de Melo, de que vedadas as “desequiparações fortuitas ou injustificadas” , porquanto **reputo presente fator de discrimen justificador racional da desigualação, eventual afastamento à espécie da regra gênero** da vedação do creditamento de tributo não cumulativo quando não houver cobrança na etapa anterior não tem o condão de afrontar o princípio da igualdade, **desde que o distinguishing – incentivo ao***

**desenvolvimento da Zona Franca de Manaus – seja igualmente justificável à luz do arcabouço jurídico-constitucional.**

[...]

Nessa esteira, **reconhecida a desigualação, não é suficiente a justificação racional ao tratamento diverso, incumbindo ao Estado Juiz apresentar razão orientada pelo ordenamento jurídico, a afastar a arbitrariedade. É dizer, cabe verificar se há vetor constitucional que informe solução própria ao caso em apreço, viabilizando, a um só tempo, uma resposta adequada – justa – e harmônica ao ordenamento jurídico, sem que se cometa, com relação ao tratamento dispensado aos demais casos, arbitrariedade – injusto à luz do ordenamento jurídico.**

[...]

**Lembro que toda regra é feita para situações gerais normais, de modo que, adotada essa perspectiva, consideradas as excepcionalidades e peculiaridades, à luz do postulado da razoabilidade, esta regra pode ser superada se em conflito com a igualdade. Com efeito, a generalização da norma, diante de especificidades de um caso concreto, pode levar à quebra do princípio da igualdade. É o caso dos autos [...]**”.

De maneira bastante semelhante, ainda que trazendo critérios mais claros à utilização do *distinguishing*, o Ministro Gilmar Mendes igualmente conclui pela necessidade de afastamento de súmula diante de alguma peculiaridade do caso em julgamento. Conforme se depreende de sua decisão no AR 2702 AgR/PB, também levado ao plenário do STF, a análise para aplicação ou não da regra geral do precedente ao caso concreto se baseia na verificação de quatro questões: (i) fato relevante do caso; (ii) pretensão das partes; (iii) fundamentos justificadores; e (iv) normas e valores incidentes. Tais critérios restam apresentados no trecho do voto abaixo transcrito:

“A distinção, ou *distinguishing* (ou *distinguish*), **consiste na confrontação entre os fatos materiais de dois casos, de modo a afastar a aplicação da ratio decidendi do precedente ao caso em julgamento em virtude da diversidade fática.** Segundo as lições de Fredie Didier Jr, Paula S. Braga e Rafael A. de Oliveira:

‘Fala-se em *distinguishing* (ou *distinguish*) quando houver distinção entre o caso concreto (em julgamento) e o paradigma, seja porque não há coincidência entre os fatos concretos fundamentais discutidos e aqueles que serviram de base à ratio decidendi (tese jurídica) constante do precedente, seja porque, a despeito de existir uma aproximação entre eles, **alguma peculiaridade do caso em julgamento afasta a aplicação do precedente.** (...) Muito dificilmente haverá identidade absoluta entre as circunstâncias de fato envolvidas no caso em julgamento e no caso que deu origem ao precedente. Sendo assim, se o caso concreto revela alguma peculiaridade que o diferencia do paradigma, ainda assim é possível que a ratio decidendi (tese jurídica) extraída do precedente lhe seja aplicada.’

Assim, é necessário que as partes apresentem os motivos pelos quais o precedente não se aplicaria ao caso delas. É necessário que os autores demonstrem, fundamentadamente, tratar-se de **situação particularizada** por hipótese fática distinta ou de questão jurídica não examinada, a impor outra solução ao caso.

[...]

A partir dos elementos de ambos os julgados, podemos concluir que: a) **os fatos relevantes dos acórdãos** são os mesmos: candidatos que foram aprovados fora do número de vagas previsto no edital do certame; b) a **pretensão das partes** é a mesma, qual seja: a nomeação em concurso público; c) os **fundamentos justificadores** também são os mesmos, porquanto se discute em quais hipóteses haveria direito subjetivo à nomeação, obrigando a nomeação dos candidatos pela Administração Pública; e d) **as normas e os valores incidentes** também são os mesmos, relativos ao princípio do concurso insculpido no art. 37, inciso II, da Constituição Federal. Considerando essas

*premissas, verifica-se que havia elementos, no RE 1.041.292, justificadores da aplicação do precedente firmado no RE 837.311-RG, Rel. Min. Luiz Fux, tema 784, sendo que a mera previsão no edital de que o concurso se destinaria ao provimento de vagas que viessem a surgir durante o seu prazo de validade não é suficiente para afastar o paradigma do tema 784 da repercussão geral.”*

Desta feita, resta claro que, tanto do ponto de vista legal, quanto pelo entendimento do próprio STF, é legítima a apresentação de *distinguishing* e, conseqüentemente, afastamento de súmula, quando verificada situação fática distinta (elemento de desigualação).

Trazendo à questão para o CARF, o art. 45, VI do Regimento Interno (RICARF) merece especial atenção:

*Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:*

*[...]*

*VI - deixar de **observar enunciado de súmula** ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62.*

Pelo texto acima, verifica-se que o termo utilizado para indicar atuação punível com a perda de mandato é “**não observar**”. Consultando o dicionário, tem-se como significado no termo observar as seguintes definições: (i) fixar os olhos em; (ii) considerar com atenção, estudar; (iii) fazer observação científica de algo.

A partir de tal esclarecimento, resta claro que o RICARF está em linha com o disposto no art. 489, § 1º, V do CPC, visto que não pode o julgador simplesmente ignorar a súmula, sendo a sua observação, enquanto estudo e análise científica, sempre obrigatória. Todavia, deve-se verificar que o termo escolhido (**observar**) implica na conclusão de que não há obrigação do julgador em **aplicar** a súmula ao concreto quando verificado que não se trata de situação fática idêntica a dos precedentes que amparam a regra generalizadora.

Corroborando para este entendimento a instrução contida no Capítulo V do Manual do Conselheiro (Portaria CARF n. 120/2016, p.51), que determina que “*quando a matéria tangenciar súmula do CARF e o julgador não a aplicar por entender que os fatos ou direito não se subsumem a ela, é preciso deixar expresso no voto tal entendimento*”.

Em adição, o RICARF traz ainda, em seu art. 71, VI, o reconhecimento expresso da possibilidade de não aplicação de enunciado de súmula diante de análise do caso concreto:

*Art. 71. Cabe agravo do despacho que negar seguimento, total ou parcial, ao recurso especial.*

*[...]*

*§ 2º O agravo não é cabível nos casos em que a negativa de seguimento tenha decorrido de:*

*[...]*

*VI - observância, pelo acórdão recorrido, de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, bem como das decisões de que tratam os incisos I a IV do § 12 do art. 67, **salvo nos casos em que o***

**recurso especial verse sobre a não aplicação, ao caso concreto, dos enunciados ou dessas decisões.**

Avaliando a jurisprudência recente do CARF, verifica-se que o entendimento que prevalece está em perfeita sintonia com o que é aqui defendido. A verificar pelos casos recentes em que Conselheiros puderam sustentar seu convencimento pela não aplicação de súmula ao caso concreto – sendo, inclusive, vencidos em alguns deles –, sem que isto implicasse em qualquer procedimento disciplinar ou cerceamento ao efetivo exercício do cargo. São exemplos disso os casos registrados nos julgamentos dos Acórdãos 9101-005.080, 9202.006.580, 9303-01.542, 1201-004.762, 2802-003.123, 3402-004.689 e 3402-004.614.

Na mesma esteira, deve-se lembrar que a presente Turma também utiliza do *distinguishing* para afastar súmulas em determinados casos concretos, a exemplo do que frequentemente vem ocorrendo nos casos de ação judicial coletiva não transitada em julgado em que se afasta a aplicação da Súmula CARF n.1, conforme se verifica no Acórdão n. 3401-007.831, cujo relator foi o atual presidente, Cons. Lázaro Soares.

Inclusive, visitando a doutrina especializada, é patente a preocupação de que a aplicação das súmulas sejam amparadas pela atividade racional do julgador, que deve se comprometer com a situação real do caso sob análise, por ser esta o verdadeiro elemento de produção do Direito. Conforme pontuam Georges Abboud, Guilherme Lunelli e Leonard Schmitz em reflexão sobre os desafios da aplicação de súmulas no Brasil, a utilização de súmulas como um super-argumento de autoridade, confere uma falsa legitimidade e racionalidade às decisões, situação perigosa, que compromete a legitimidade da decisão e desafia o propósito do próprio instituto:

*“Sem dúvida, a súmula na maioria das vezes terá um objetivo bem delineado e específico. Isso contudo não quer dizer que ela prescindida de interpretação (e, ainda menos, que não seja recomendada a sua interpretação!), pois o mero aplicar subsuntivo, mecânico, quase algorítmico de um texto é uma porta aberta ao que chamaremos de uso estratégico da jurisdição.*

*O uso estratégico decorre de alguns problemas apontados neste estudo: a ideia de que a súmula é já a norma extraída do texto; a confiança na legitimidade de uma decisão que se limita e menciona uma súmula, desapegada do contexto fático do caso; a aposta na desnecessidade de interpretação de súmulas. [...]*

*É daí que decorrem os problemas da aplicação mecanizada – e não discursiva – de um enunciado de súmula: pelo fato de o texto não conseguir aprisionar sentidos unívocos, a simples transcrição de uma ementa pode dar margens a interpretações mais ou menos elásticas do que de fato quer significar uma súmula. E, como consequência, um texto desconexo pode ser invocado para cobrir com um véu de pretensa legitimidade um argumento que na realidade é falho, ou até falacioso. Estaremos diante de ativismos disfarçados.*

*O equívoco, repitamos, é de paradigma, de base teórica. A comunidade jurídica admite que o silogismo não é método decisório, mas não se dá conta do que verdadeiramente implica essa afirmação. [...]*

*Trata-se de problema grave. Isso porque enquanto não houver plena convicção, entre a comunidade jurídica, de que é necessário inserir as ementas e súmulas como parte integrante do discurso jurídico fundamentado, haverá a possibilidade de julgamentos*

*exclusivamente políticos, ideológicos, pessoais, travestidos de jurídicos. Tratam-se de julgamentos a-históricos, descomprometidos com os fatos e com a realidade.*<sup>97</sup>

Ainda que tais razões sejam mais do que suficientes para amparar o direito do julgador em apresentar *distinguishing* diante das peculiaridades do caso concreto, deve-se ainda mencionar a existência de inúmeras contribuições acadêmicas relevantes sobre a questão, a exemplo do recente artigo publicado pelo Prof. Lenio Streck sobre o perigo de penalização da análise concreta da súmula por suposto “crime de hermenêutica” e da aula concedida pelo Min. Gilmar Mendes ao IDP em que destacou a necessidade de não generalização das “fórmulas acabadas” sob pena de que o direito deixe de ser pensado e sobre a importância de consideração dos precedentes que sustentam a súmula por serem o lastro de sua aplicação.

Nestes termos, reafirmado o direito de apresentação do *distinguishing* pelo conselheiro como prerrogativa funcional nos termos do que determina o art. 41 do RICARF, passo à análise do caso concreto, apresentando as razões que levam, a meu ver, a não aplicação da Súmula CARF n. 11 ao presente processo.

## 1.2) Da prescrição intercorrente em matéria aduaneira

A título preliminar, a recorrente alega ter ocorrido prescrição intercorrente no processo, visto que o período transcorrido entre a apresentação do Recurso Voluntário e a distribuição dos processos para o relator no CARF foi de 6 (seis) anos, tempo em que não restou realizado nenhum ato processual.

A prescrição intercorrente caracteriza-se como uma forma de sancionar a própria Administração que, em face de sua inércia, deixa de promover os atos necessários ao impulso dos autos administrativos por período igual ou maior que três anos. As únicas exceções a esta regra são taxativamente trazidas pelo art. 5º da Lei nº 9.873/99, quais sejam: (i) infrações de natureza funcional e (ii) processos e procedimentos de natureza tributária:

*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**.*

---

<sup>97</sup> ABOUD, Georges; LUNELLI, Guilherme; SCHMITZ, Leonard Ziesemer. Como trabalhar – e como não trabalhar – com súmulas no Brasil: um acerto de paradigmas. In: MENDES, Aluisio; MARINONI, Luiz Guilherme, ARRUDA ALVIM WAMBIER, Teresa (orgs.). *Direito jurisprudencial II*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. vol. 2, p. 645-688.

A este respeito, cabe iniciar a análise do § 1º, art. 1º da lei n. 9.873/99 pelo esclarecimento que processo e procedimento devem ser aqui encarados sem distinção. Isto porque se deve conceber o procedimento como um gênero, de que o processo seria uma espécie, tal qual o tratamento conferido pela Lei n. 9.784/99, que regula o processo administrativo fiscal, a exemplo do disposto em seus arts. 23 e 69-A:

*Art. 23. Os atos do processo devem realizar-se em dias úteis, no horário normal de funcionamento da repartição na qual tramitar o processo.*

*Parágrafo único. Serão concluídos depois do horário normal os atos já iniciados, cujo adiamento prejudique o curso regular do procedimento ou cause dano ao interessado ou à Administração.*

*Art. 69-A. Terão prioridade na tramitação, em qualquer órgão ou instância, os procedimentos administrativos em que figure como parte ou interessado:*

*I - pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos;*

*II - pessoa portadora de deficiência, física ou mental;*

*[...]*

De acordo com a provocação trazida, e que repercute na discussão em voga nos círculos jurídicos e meios de comunicação especializados, desafia-se a aplicação da Súmula CARF n.11 nos casos cuja matéria de fundo seria eminentemente aduaneira, sob os seguintes fundamentos: (i) que a análise pautada no art. 489, §1º, V, do CPC/2015 – que indica como requisito fundamental para aplicação da súmula deve ser a verificação de seus fundamentos determinantes – permite verificar que todos os acórdãos que suportam a referida Súmula CARF são de natureza tributária, referindo-se a créditos tributários, reforçando que existe diferença material que impediria a extensão do entendimento para casos aduaneiros; e (ii) que a recém publicada Portaria ME nº 260/2020, de forma vinculante, diferencia as espécies de processos julgados pelo CARF, aplicando tratamento diferenciado ao processo aduaneiro em relação ao tributário.

Em que pese tais argumentos, entendo que o segundo argumento não é correto. Isso porque a Portaria ME n. 260/2020, que restringe o afastamento do voto de qualidade como critério de desempate em votação do CARF, não deve ser vista como uma fixação de critério jurídico para diferenciação das espécies de processos submetidos a julgamento. Isto porque tal Portaria é bastante contestável do ponto de vista conceitual e apenas assevera a inadequação das regras atuais quanto ao universo do direito aduaneiro. Além de inovar ao impor tratamento diferenciado para casos de empate em razão da matéria sob votação sem que haja autorização legal para isto, a mesma não possui sequer envergadura hierárquica adequada para esse tipo de decisão.

Lembrando os ensinamentos do Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>98</sup>, as portarias são instrumentos administrativos próprios para produzir efeitos apenas no interior da administração, os chamados atos internos, de forma que não deveriam se confundir com atos externos, estes sim capazes de produzir efeitos sobre terceiros. Portanto, minhas razões de decidir não serão pautadas neste argumento.

Quanto ao primeiro ponto, sobre o conteúdo da Súmula CARF n. 11, deve-se lembrar que seu entendimento não foi fixado pelo CARF, mas pelo antigo Conselho de Contribuintes, de

---

<sup>98</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 431.

forma que foi apenas recepcionada aqui. Em termos de conteúdo, verifica-se que os problemas de aplicação derivam da sua redação, visto que a expressão utilizada quanto a caracterização do processo administrativo foi “fiscal” e não “tributário” – que, considerando a redação do art. 5º da Lei n.º 9.873/99, seria a adequada – senão vejamos:

***Súmula CARF n.º 11***

*Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.*

Ora, ao tratar “tributário” e “fiscal” como expressões sinônimas, a Súmula distorce as palavras do legislador e aumenta, sem fundamento legal, as exceções à prescrição intercorrente, o que jamais poderia ocorrer.

Ademais, analisando a base legal dos precedentes que dão ensejo à Súmula CARF n. 11, bem como as matérias sob julgamento<sup>99</sup>, verifica-se que todos, sem exceção, tratam exclusivamente de questões tributárias, inexistindo qualquer menção ou análise sobre processos de natureza aduaneira. Portanto, da análise dos fundamentos determinantes (*ratio decidendi*), conforme preceitua o art. 489, §1º, V, do CPC/2015, não é justificado o afastamento da prescrição intercorrente para casos aduaneiros (e não tributários).

Neste sentido, cabe destacar que, seja pela sustentação oral da PGFN, seja no voto do douto relator, os argumentos favoráveis a aplicação da Súmula CARF n. 11 pautam-se tão somente nas ementas dos precedentes, não sendo explorado o contexto fático dos mesmos. Do contrário, restaria clara a sua completa incompatibilidade com o caso concreto.

Não é demais lembrar que, enquanto o processo administrativo tributário trata exclusivamente da cobrança e recolhimento de tributos e cumprimento de suas normas diretas, o processo administrativo fiscal possui abrangência muito maior, englobando questões não tributárias relativas a outros tipos de regras e obrigações impostas pelo Fisco, como é o caso do controle aduaneiro – cujo objetivo, já pacificado neste Conselho, vai muito além da defesa dos cofres públicos. Portanto, ainda que todo processo tributário seja fiscal, nem todo processo fiscal será tributário.

Deve-se reconhecer que tal confusão ocorre, entre outros motivos, pela inexistência de um procedimento administrativo aduaneiro aplicável às autuações objeto de análise pelo CARF. Tal lacuna é objeto de fortes e contundentes críticas por parte dos especialistas na área e, de fato, deveria ser sanada.

Contudo, o que prevalece até então é a regra disposta pelo Decreto-Lei n. 37/66, que - apesar de defasado e problemático -, é o principal diploma legal sobre a sistemática aduaneira. Conforme se verifica pelo disposto em seu Título V, cuja denominação já é “procedimento fiscal”, penalidades e infrações de natureza aduaneira são subordinadas ao rito procedimental tributário, senão vejamos:

---

<sup>99</sup> Acórdãos Precedentes: 103-21113, 104-19410, 104-19980, 105-15025, 107-07733, de 11/08/2004, 202-07929, 203-02815, 203-04404, 201-73615, 201-76985.

**TÍTULO V - Processo Fiscal****CAPÍTULO I - Disposições Gerais**

Art.118 - A infração será apurada **mediante processo fiscal**, que terá por base a representação ou auto lavrado pelo Agente Fiscal do Imposto Aduaneiro ou Guarda Aduaneiro, observadas, quanto a este, as restrições do regulamento.

Parágrafo único. O regulamento definirá os casos em que o processo fiscal terá por base a representação.

Ato reflexo, o Regulamento Aduaneiro, Decreto n. 6.759/2009 vai na mesma linha, reiterando que o processo fiscal aplica-se, inclusive, para penalidades puramente aduaneiras, sem qualquer reflexo tributário, como é o caso da pena de perdimento, em que a infração pode se dar exclusivamente ao controle aduaneiro, sem qualquer prejuízo ao recolhimento de tributos:

Art. 707. As infrações de que trata o art. 706 (Lei no 6.562, de 1978, art. 3º):

I - não excluem aquelas definidas como dano ao Erário, sujeitas à pena de perdimento;

e

II - **serão apuradas mediante processo administrativo fiscal**, em conformidade com o disposto no art. 768.

[...]

**TÍTULO II - DO PROCESSO FISCAL****CAPÍTULO I - DO PROCESSO DE DETERMINAÇÃO E EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Art. 768. A determinação e a exigência dos créditos tributários decorrentes de infração às normas deste Decreto **serão apuradas mediante processo administrativo fiscal**, na forma do Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei no 822, de 5 de setembro de 1969, art. 2º; e Lei nº 10.336, de 2001, art. 13, parágrafo único).

§ 1º **O disposto no caput aplica-se inclusive à multa referida no § 1º do art. 689.**

§ 2º O procedimento referido no § 2º do art. 570 poderá ser aplicado ainda a outros casos, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A ausência de um processo verdadeiramente aduaneiro faz com que todos os processos que cheguem ao CARF, independente da natureza da matéria que serviu de base para seu lançamento, sejam **processos fiscais**, o que, ainda que não seja o ideal, não pode se confundir como se processos tributários fossem.

Ainda sobre este ponto, vale esclarecer que, apesar do processo fiscal – seja ele aduaneiro ou tributário – ser regido pelo Decreto n. 70.235/72, esta não é justificativa para que o CARF deixe de aplicação a prescrição para temas não autorizados pelo legislador. Ainda que o título da referida norma e o art. 1º possam parecer contraditórios – já que o primeiro trata de processo fiscal e o segundo de processo tributário – resta claro que fiscal e tributário não são sinônimos e que, as normas aduaneiras determinam o seguimento do rito do processo fiscal em razão de conveniência e oportunidade, diferente da matéria tributária, cuja submissão ao Decreto n. 70.235/72 é explícita.

Mais do que isso, não se pode olvidar que prescrição é instituto de direito material, de maneira que a mera utilização, “emprestada” por assim dizer, de procedimento que se diz tributário (segundo o art. 1º do Decreto n. 70.235/72), não pode alterar a natureza da matéria sob julgamento. O legislador, corretamente, por meio do art. 5º da Lei nº 9.873/99, excepcionou duas matérias à possibilidade de ocorrência de prescrição intercorrente, as de origem disciplinar e tributária, não incluindo neste rol questões aduaneiras. Portanto, indiferente é o rito processual pelo qual a questão será julgada, devendo prevalecer interpretação literal e restritiva sobre tal exceção.

Considerando as regras da teoria moderna de precedentes, bem como o art. 489, § 1.º, VI, do CPC/2015, entendo que o presente caso deve ser objeto de *distinguishing*, haja vista as distinções devidamente apontadas (caso puramente aduaneiro), visto não ser situação análoga a dos precedentes que sustentam que dão ensejo à Súmula (todos exclusivamente tributários). Portanto, necessária a sustentação de distinção para não aplicação da Súmula CARF n. 11.

Voltando à metodologia fixada pelo Ministro Gilmar Mendes para verificar a aplicação ou não da regra geral do precedente ao caso concreto, se realizarmos tal exercício à situação dos autos, tem-se que, ainda que a pretensão das partes seja relativamente a mesma – ver encerrado o contencioso fiscal em razão da inércia da Administração por período superior a três anos –, os demais critérios demonstram diferenças essenciais entre os fundamentos determinantes que amparam a Súmula e o caso sob julgamento. São eles: (i) o fato relevante é lançamento de multa aduaneira, ao passo que os fatos dos acórdãos paradigma são todos tributários; (ii) os fundamentos justificadores consistem na equivocada aplicação de súmula em desacordo com o estabelecido no CPC, bem como, na conclusão de que o direito tributário e o direito aduaneiro possuem a mesma natureza, quando é explícita a separação entre tais matérias, a começar pelo fato de que o DL 37/66 é a fonte primordial de interpretação do direito aduaneiro e não o CTN; e (iii) as normas e valores incidentes giram em torno de a redação da Súmula CARF n. 11 não ser fiel ao art. 5º da Lei nº 9.873/99, apesar de utiliza-la como fundamento, já que o legislador não incluiu matéria aduaneira nas exceções à prescrição intercorrente, ao passo que nos acórdãos paradigma, por serem integralmente tributários, a regra do art. 5º da Lei nº 9.873/99 é diretamente aplicável. Portanto, demonstrada a existência de situação particular e que, como tal, precisa de tratamento adequado/individualizado.

Caso, apesar de tudo o que foi dito, ainda subsista dúvida quanto a existência de dissenso sobre o tema, o que, no mínimo, justifica o presente voto, ofereço a título de último argumento a visão do Poder Judiciário (TRFs 2, 3 e 4) que já decidiu em mais de uma oportunidade pela ocorrência de prescrição intercorrente a matéria aduaneira:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. MULTA  
SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. NATUREZA  
ADMINISTRATIVA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. LEI 9.873/99. OCORRÊNCIA.  
DESPROVIMENTO. HONORÁRIOS RECURSAIS.  
1. O débito tem origem em multa administrativa substitutiva da pena de perdimento de

*mercadoria, aplicada no exercício do poder de polícia pela Administração Aduaneira por infração à legislação aduaneira. Não tem natureza tributária, portanto, aplicando-se as normas da Lei 9.873/99 que estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva por parte da Administração Pública Federal.*

*2. A prescrição em relação ao poder sancionador da Administração Pública Federal está disciplinada na Lei 9.873/1999, que estabelece três prazos que devem ser observados: (a) cinco anos para o início da apuração da infração administrativa e constituição da penalidade; (b) três anos para a conclusão do processo administrativo; e (c) cinco anos contados da constituição definitiva da multa, para a cobrança judicial.*

*3. A prescrição intercorrente pressupõe a inércia da autoridade administrativa em promover atos que impulsionem de maneira eficiente o procedimento administrativo de apuração do ato infracional e constituição da respectiva multa, em período superior a três anos. O § 1º do art. 1º da Lei 9.873/1999 reputa paralisado o processo administrativo desprovido de julgamento ou despacho.*

*4. Verificado que o processo administrativo em questão ficou paralisado por prazo superior a três anos, reputa-se consumada a prescrição intercorrente no caso concreto.*

*5. Recurso de apelação desprovido. Honorários advocatícios majorados na forma do art. 85, § 11 do CPC.*

*(TRF4. AC n. 5006066-10.2020.4.04.7000/PR. Rel. Roger Raupp Rios. Dj 14/04/2021)*

Por fim, independentemente do resultado da presente votação, entendo que esta discussão é altamente construtiva no sentido de apontar as lacunas e falhas do sistema atual e de provocar autoridades e operadores do direito a buscarem soluções e modernizações às regras materiais e processuais aduaneiras, o que é uma necessidade antiga no Brasil. Sobretudo, trata-se do momento adequado para tanto, visto as recentes obrigações internacionais a que o Brasil se submeteu no âmbito do Acordo sobre Facilitação do Comércio (AFC) da Organização Mundial do Comércio (OMC) e da Convenção de Quioto Revisada da (CQR) da Organização Mundial das Aduanas (OMA), ambas contendo claros dispositivos que obrigam os signatários a adequarem seus procedimentos administrativos aduaneiros para serem acessíveis, transparentes e trazerem a segurança jurídica necessária às atividades do comércio internacional.

Nestes termos, restando caracterizado que infrações e penalidades aduaneiras não possuem natureza tributária e, portanto, estão fora do alcance da exceção contida no art. 5º da Lei nº 9.873/98, por escolha do próprio legislador, bem como por todos os esclarecimentos e elementos de desigualação aqui apresentados, entendo que a Súmula CARF n.11 não pode ser aplicada no caso concreto, o que implica no reconhecimento de que se operou a prescrição intercorrente no caso concreto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias