



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.727235/2013-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.274 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2021
Recorrente MAC CARGO DO BRASIL EIRELI - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 15/09/2008

Prescrição Intercorrente. Súmula CARF nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Inconstitucionalidade de Lei. Súmula CARF nº 2

Não compete à autoridade administrativa apreciar argumentos de violação às normas constitucionais de lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico, vinculada que está aos ditames do princípio da legalidade estrita.

Processo Administrativo Fiscal. Mandado de Segurança Coletivo. Concomitância. Inexistência.

A impetração de mandado de segurança coletivo, por substituto processual, não se configura hipótese em que se deva declarar a renúncia à esfera administrativa.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 11/03/2010

Obrigação Acessória. Registro de Informações. Descumprimento do Prazo. Multa Regulamentar. Cabível.

Constatado que o registro no Siscomex Carga de dados obrigatórios se deu após decorrido o prazo definido na legislação, é devida a multa regulamentar correspondente.

Obrigação Acessória. Violação. Denúncia Espontânea. Incabível.

Não caracteriza denúncia espontânea o registro extemporâneo de dados no Siscomex, pois este fato, por si, caracteriza a conduta infracional cominada por multa regulamentar, mesmo se considerada a nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

Obrigação Acessória. Violação. Agente de Carga. Legitimidade Passiva.

O Agente de Carga responde por violação de obrigação acessória decorrente da legislação aduaneira, traduzida em informação prestada a destempo, por expressa determinação da lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidos os conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Fernanda Vieira Kotzias e, no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se suspeito o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Fernanda Vieira Kotzias..

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Relator e Presidente Substituto

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luís Felipe de Barros Reche, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 132 e ss) interposto contra decisão contida no Acórdão n.º **16-92.791 - 17ª Turma da DRJ/SPO**, de 04/03/20 (fls. 107 e ss), que considerou improcedente a Impugnação (fls. 39 e ss) interposta contra Auto de Infração (fls. 2 e ss), que constituiu crédito tributário, a título de multa por violação de obrigação acessória.

I - Do Lançamento e da Impugnação

O Relatório da decisão de 1º grau resume bem o contencioso até então:

Trata o presente processo de Auto de Infração com exigência de multa regulamentar pela não prestação de informação sobre veículo ou carga transportada.

Nos termos das normas de procedimentos em vigor, a empresa supra foi considerada responsável para efeitos legais e fiscais pela apresentação dos dados e informações eletrônicas fora do prazo estabelecido pela Receita Federal do Brasil - RFB.

O Agente de Carga MAC-CARGO DO BRASIL LTDA. - EPP - CNPJ 03.051.284/0001-33 concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico Sub-Máster (MHBL) CE150805174430809 a destempo às 17:25 do dia 15/09/2008, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil- RFB, para o seu conhecimento eletrônico agregado (HBL) CE150805174729944.

A carga objeto da desconsolidação em comento foi trazida ao Porto de Santos acondicionada no Container NYKU7547880, pelo Navio M/V HAMMONIA PACIFICUM, em sua viagem 102W, no dia 15/09/2008, com atracação registrada às 14:32. Os documentos eletrônicos de transporte que ampararam a chegada da embarcação para a carga são Escala 08000197187, Manifesto Eletrônico 1508501700083, Conhecimento Eletrônico Máster MBL150805170996816, Conhecimento Eletrônico Sub-Máster MHBL150805174430809 e Conhecimento Eletrônico Agregado HBL150805174729944.

Cientificada do Auto de Infração, a interessada apresentou impugnação e aditamentos posteriores alegando em síntese:

- O presente Auto de Infração é nulo, pois a infração não foi corretamente tipificada;
- A penalidade aplicada fere princípios constitucionais;
- Esta acobertada pelos benefícios da denúncia espontânea;
- Pede a suspensão dos créditos tributários exigidos.

II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau rejeitou o pedido de nulidade e julgou improcedente a Impugnação, argumentando, em resumo, que:

(...)

Conforme a norma estatuiu, o prazo mínimo permitido para o período se encerra no momento da atracação em porto no Brasil. Tratando-se de carga consolidada na origem, objeto de registro de másters e sub-másters MBL ou MHBL, o porto a considerar é o de destino do conhecimento genérico, conforme consignado no inc. III do art. 22.

No que se refere à desconsolidação, esta deve ser feita, para o ano base 2008, até o limite da atracação no porto de destino, pois é o porto de referência para o tipo de operação em estudo. Este é o limite temporal imposto e vigente para a data do fato gerador em exame, observada à exceção de quando o CE genérico (MBL ou MHBL) tiver sido incluído a menos de duas horas de antecedência da atracação no porto de destino e desde que a desconsolidação seja concluída até duas horas após a inclusão do respectivo CE genérico.

Portanto, a Fiscalização adotou o prazo mais favorável à interessada, portanto não cabendo a aplicação do disposto no art.106 do CTN.

Para o caso concreto em análise a perda de prazo se deu pela inclusão do conhecimento eletrônico agregado em referência em tempo posterior ou igual ao registro da atracação no porto de destino do conhecimento genérico.

A “descrição dos fatos” do auto de infração é clara quanto à conduta da interessada, que não prestou informações no prazo determinado pela legislação prejudicando o controle aduaneiro.

É entendimento reiterado das autoridades fiscais, confirmado no auto de infração em pauta, que a prestação de informação incompleta ou incorreta configura a conduta de “deixar de prestar informação”, prevista no tipo infracional em tela.

Como se pode extrair, entende-se por informação constante na norma de regência toda inclusão, alteração, exclusão, vinculação, associação ou desassociação e retificação registrados no Siscomex Carga, respeitadas as regras de aplicação.

Com efeito, expirado o prazo previsto para prestação das informações, restou configurado, em detrimento do controle aduaneiro, o desrespeito à obrigação de prestar tempestivamente as informações sobre carga, que devem ser verdadeiras e corretas.

A falta da prestação de informação ou sua ocorrência fora dos prazos estabelecidos inviabiliza a análise e o planejamento prévio, causando sério entrave ao exercício do Controle Aduaneiro, facilitando a ocorrência de contrabando e descaminho, tráfico de drogas e armas, além de prejudicar o combate à pirataria.

No presente caso, não há que se falar em infrações continuadas, pois a imputação da penalidade levou em consideração cada informação prestada de forma intempestiva, portanto, configurando-se descumprimento de obrigações distintas.

Portanto, a Impugnante, atuando como Agente responsável para desconsolidação da carga, obrigou-se não apenas pelo recebimento dos valores envolvidos na operação, tais como frete, taxas e outros valores devidos pelo importador como também pela informação da carga sob sua responsabilidade dentro dos prazos estabelecidos pela legislação tributária.

Ademais, a Impugnante serviu de mandatária do contratante, sendo certo que os fretes foram efetivamente CONTRATADOS, e o negócio formalizado através das empresas envolvidas nas operações de comércio exterior sendo responsável pelas obrigações legais pertinentes.

Com relação à responsabilidade tributária, a Impugnante figurou no presente caso como agente de carga representando a empresa devendo ser qualificada como sujeito passivo da obrigação tributária acessória.

No caso concreto, a atuada é parte legítima para figurar no pólo passivo da autuação, tendo em vista que, na qualidade de AGÊNCIA DE CARGA da empresa transportadora, é a agência responsável pela prestação de informações prevista no art. 107, IV, alínea "e", do Decreto-lei nº 37/66.

(...)

Portanto, aceitar o registro extemporâneo do documento eletrônico como um ato volitivo do infrator apto a dar ciência ao poder público de seu descumprimento de prazo na prestação da informação e, ainda mais, com a legitimidade da espontaneidade nesta ação, é desconhecer o instituto em análise, pois ele não premia a impunidade, antes dá a liberdade para quem cometeu um ilícito administrativo-tributário, por sua livre vontade, ou seja, de forma espontânea, denunciar a infração anteriormente cometida e pagar os tributos, se houver.

Além da inexistência da denúncia, é de se atentar também para o fato de que a aplicação da multa decorre do simples atraso na prestação de informações previstas na legislação. Considerar a multa excluída pelo disposto no art.138 do CTN, seria o mesmo que dizer que o citado diploma legal a teria proscrito, pois seria essa inexigível em qualquer situação, já que a exigível depois de instaurado o procedimento fiscal é a oriunda de lançamento de ofício, tornando, inclusive, sem efeito a penalidade prevista na legislação aduaneira, que prevê a sua aplicação.

(...)

Com referência às argüições de violação aos princípios constitucionais e ilegalidade, tais aferições só podem ser feitas pelo Poder Judiciário, cabendo ao Poder Executivo, e bem assim a todos os seus agentes, o estrito cumprimento dos atos legais regularmente editados.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

(...)

Em relação às decisões administrativas proferidas pelos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, inseridas pela impugnante no contexto de sua defesa, cumpre ressaltar que são improficuas as jurisprudências administrativas ora apresentadas, tendo em conta a ausência de base legal que atribua aos acórdãos, proferidos pelos órgãos de julgamento, a devida eficácia normativa, não se constituindo em normas complementares do Direito Tributário, nos termos do art. 100, inciso II, do CTN.

Portanto, depreende-se que não são passíveis de serem estendidos genericamente ao caso concreto, eis que são estritamente aplicáveis ao contencioso administrativo dos processos administrativos relacionados aos referidos acórdãos e tão-somente se vinculam aos fatos e as partes envolvidas naqueles litígios.

(...)

No que concerne às jurisprudências judiciais prolatadas pelos Tribunais Superiores, também reportados pela contribuinte na íntegra de sua impugnação, cumpre esclarecer que, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, a extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio, e, ainda assim, desde que seja editado ato específico do Secretário da Receita Federal do Brasil nesse sentido.

(...)

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

(...)

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário ocorre quando se caracteriza uma das hipóteses do art.151 do CTN, entre elas, as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. No entanto, decidido o mérito da questão, se contrária ao sujeito passivo, “será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo” do PAF (Decreto nº 70.235/72).

III – Do Recurso Voluntário

No Recurso Voluntário, a recorrente recuperou parte substancial de sua argumentação contida na Impugnação. Em síntese, os principais pontos suscitados são os seguintes:

1. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

No caso em questão, a pretensão punitiva da Administração Pública Federal foi alcançada pela prescrição intercorrente prevista na lei 9.873/99, em artigo 1º, §1º, nos seguintes termos:

(...)

2. INSUBSISTÊNCIA DO AUTO POR DECISÃO JUDICIAL

Conforme decisão proferida nos autos do processo judicial nº. 0005238-86.2015.4.03.6100, que tramita na 14ª Vara Cível Federal da Seção Judiciária de São Paulo, a União foi impedida de exigir as penalidades que constam nos autos da Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissão de despachos e Operadores Intermodais (ACTC).

(...)

Dessa forma, observa-se que a lavratura do auto de infração em comento é indevida, já que vai de encontro com a decisão judicial referida anexa, razão pela qual deve ser anulada, medida que desde já se requer.

3 – DAS INFORMAÇÕES EFETIVAMENTE PRESTADAS

(...)

Na medida em que efetivamente ocorreu a operação de descarga da embarcação, não haveria que se falar em qualquer hipótese “não prestação de informação”, uma vez que a documentação e a narrativa da própria autuação provam cabalmente a prestação da informação sobre todos os conhecimentos eletrônicos referentes às cargas, ao contrário do alegado pela recorrida: “NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE VEÍCULO OU CARGA TRANSPORTADA OU SOBRE OPERAÇÕES QUE EXECUTAR”.

Ademais, insta registrar e esclarecer que não obstante o teor do artigo 136 do Código Tributário Nacional, a inexistência de DOLO ESPECÍFICO de embarçar deve ser observada, porque é exigência de Norma Especial (Decreto-Lei nº 37/66).

(...)

4. INFRAÇÕES ANTERIORES A 01/04/2009 - (PERÍODO DE ADAPTAÇÃO AO SISTEMA)

Importante consignar que o r. decisório NÃO apreciou questão fundamental para definição da ilegalidade da cobrança, uma vez que à época dos fatos os prazos para desconsolidação no sistema SISCOMEX-CARGA, encontravam-se em “*vacatio legis*”:

(...)

5 - DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO.

(...)

O fato é que a autoridade aduaneira não conseguiu demonstrar em momento algum que a Recorrente teria deixado de prestar as informações necessárias ao devido controle da Receita Federal do Brasil, conforme preceitua a Instrução Normativa RFB 800/07, posto que não fundamentou adequadamente sua autuação, motivo pelo qual a reforma da decisão é medida que se impõe.

6. DO FERIMENTO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA ISONOMIA

Não fosse apenas seu caráter confiscatório, a penalidade ora combatida é nitidamente desproporcional, seja em comparação à suposta infração, seja em comparação ao negócio em cujo contexto é aplicado (transporte internacional, remunerado mediante pagamento de frete), motivo pelo qual fere diretamente o consagrado Princípio da Proporcionalidade, inerente à Administração Pública.

Além disso, fere também o Princípio da Isonomia ao tratar de forma mais grave infrações relacionadas à prestação de informações sobre cargas do que informações sobre tripulantes ou passageiros, deixando de prever qualquer limite às autuações, permitindo o absurdo que se tem verificado: multas de milhões de reais.

(...)

7 - DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

(...)

Nesse toar, destaque-se que as infrações de caráter administrativo, isto é, as meramente formais, como é o caso das infrações oriundas do descumprimento de prazo para prestar informações no Siscomex Carga, foram alcançadas pelo instituto da denúncia espontânea a partir da conversão da Medida Provisória nº 497/2010 na Lei nº

12.350/2010, que alterou o §2º do artigo 102 do Decreto-Lei nº 37/66, reproduzido no artigo 683 §2º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6759/2009).

(...)

6 - DOS PEDIDOS

A Recorrente requer:

- a) A suspensão do crédito tributário até o julgamento final do presente recurso administrativo;
- b) Convicta do vasto conhecimento deste R. Conselho, requer seja determinada a anulação da autuação em apreço, e seu definitivo cancelamento e arquivamento, medida que se impõe diante da obrigatoriedade da Administração Pública atuar adstrita aos limites da lei.

Voto

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

A multa aduaneira aplicada, em razão de prestação de informação sobre carga transportada fora do prazo estabelecido na legislação, tem por base legal o art. 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/03. A recorrente alega, em síntese, (1) prescrição intercorrente; (2) ilegitimidade passiva; (3) denúncia espontânea; e, ainda, (4) que houve ofensa aos princípios da proporcionalidade e isonomia; (5) que a lavratura do auto de infração é indevida, pois contraria decisão judicial; (6) que as informações foram efetivamente prestadas, que houve ofensa ao princípio da motivação, e que a infração é anterior a 01/04/2009.

1 – Prescrição Intercorrente

A Recorrente requer, em preliminar, declaração de prescrição intercorrente, alegando, em apoio ao pedido, o longo tempo decorrido entre atos praticados no processo, cerca de 6 anos entre a impugnação e o ato decisório seguinte. No entanto, a matéria no âmbito deste tribunal fiscal encontra-se amplamente pacificada no sentido contrário, sendo inclusive objeto de súmula (**Súmula CARF nº 11**), que, por força da Portaria MF nº 277/18, vincula toda a administração tributária federal, incluindo, por óbvio, o próprio julgamento administrativo fiscal, conforme abaixo:

Portaria MF nº 277, de 07 de junho de 2018; DOU de 08/06/18

Atribui a súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso das atribuições previstas no art. 87, parágrafo único, incisos I e II da Constituição Federal, e tendo em vista o disposto no art. 75 do Anexo II a Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, resolve:

Art. 1º Fica atribuído às súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, relacionadas no Anexo Único desta Portaria, efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

(...)

Súmula CARF n.º 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.
(Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

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 11/05/1998 Acórdão n.º 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão n.º 201-76985, de 11/06/2003

(...)

Na verdade, as súmulas do CARF, quaisquer que sejam, são de observância obrigatória para todo o julgamento no CARF, conforme disciplina o Regimento Interno da Casa:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em **súmula de observância obrigatória** pelos membros do CARF.

O caso aqui em exame ajusta-se ao enunciado da súmula, pois se trata de processo administrativo fiscal, isto é, regido pelo Decreto 70.235/72. Tal decreto, que fora recepcionado pela CF/88 com força de lei, dispõe sobre processos fiscais de forma abrangente, incluindo contenciosos vinculados à exigência de créditos tributários, sejam originários de lançamento de tributos ou de aplicação de multas isoladas, no domínio da tributação interna ou do comércio exterior; ou, ainda, vinculados às medidas de controle, inclusive aduaneiro, de interesse do Fisco. Na verdade, “processo administrativo fiscal” é o nome de um rito e é identificado pelas regras do Decreto n.º 70.235/72.

Apenas para exemplificar, o rito processual estabelecido no Decreto n.º 70.235/72 incide nas mais diversas lides administrativas decorrentes da legislação de natureza tributária ou fiscal, como nos casos decorrentes de não-homologação de compensação, *verbis*:

Lei n.º 9.430/76

Art. 74 (...)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

(...) gn.

Constata-se tal abrangência no próprio Regulamento Aduaneiro, Decreto n.º 6.759/09, que determina a aplicação do rito estabelecido no Decreto n.º 70.235/72. até mesmo no caso de direitos antidumping:

Art. 788. O cumprimento das obrigações resultantes da aplicação dos direitos antidumping e dos direitos compensatórios, sejam definitivos ou provisórios, será condição para a introdução no comércio do País de produtos objeto de dumping ou de subsídios (Lei n.º 9.019, de 1995, art. 7.º, caput).

§1º Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a cobrança e, se for o caso, a restituição dos direitos antidumping e compensatórios, provisórios ou definitivos, quando se tratar de valor em dinheiro (Lei n.º 9.019, de 1995, art. 7.º, §1º).

§2º Os direitos antidumping e os direitos compensatórios são devidos na data do registro da declaração de importação (Lei n.º 9.019, de 1995, art. 7.º, §2º, com a redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003, art. 79).

§3º **A exigência de ofício de direitos antidumping ou de direitos compensatórios e decorrentes acréscimos moratórios e penalidades será formalizada em auto de infração lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, observado o disposto no Decreto n.º 70.235, de 1972, e o prazo de cinco anos, contados da data de registro da declaração de importação (Lei n.º 9.019, de 1995, art. 7.º, §5º, com a redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003, art. 79).**

Observe-se que o crédito decorrente de direito antidumping incontroversamente é crédito não tributário, mas, o processo de sua constituição e exigência segue ainda as regras do processo administrativo fiscal, *i.e.*, o rito do Decreto n.º 70.235/72.

Assim, entende-se que a Súmula n.º 11 do CARF é argumento bastante para rejeitar a tese da prescrição intercorrente no caso em exame, pois o uso da expressão “processo administrativo fiscal” na legislação federal tem por referência o rito estabelecido pelo Decreto n.º 70.235/72.

Adicionalmente aponta-se que a decisão do e. STJ no **REsp 1.113.959/RJ**, de 15/12/09, firmou a jurisprudência daquela Corte no sentido de não reconhecer a prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal:

3. O recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência de prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica. (gn)

Desde a decisão do e. STJ no **REsp 1.113.959/RJ**, parte da ementa acima citada, aquela Corte vem uniformemente e de forma estável mantendo o mesmo entendimento, prestigiando o **princípio da segurança jurídica**, considerando a inaplicabilidade da tese da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou, de modo amplo, da obrigação:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO EX OFFICIO. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL.

INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 151, III, E 174 DO CTN. 1. O acórdão recorrido consignou: "O apelante alega que o lapso prescricional restou suspenso, em razão de processo administrativo; que o fato de o processo administrativo ter iniciado por iniciativa da Administração não tem o condão de descaracterizar a suspensão prevista no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional; que o processo administrativo somente se encerrou em 09/02/2010, sendo certo que não se pode falar em prescrição, porque a execução fiscal foi ajuizada no ano de 2011. Pugna pelo provimento do recurso, para que seja afastada a prescrição. A questão se limita a definir se o processo administrativo, instaurado, de ofício, pela Administração, tem o condão de suspender o prazo prescricional. (...) Assim, é inequívoco que o processo administrativo instaurado pelo próprio apelante não suspendeu o prazo prescricional" (fls. 347-348, e-STJ).

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de que "o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica" (REsp 1.113.959/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 11/03/2010).

3. O acórdão recorrido não está em dissonância com a jurisprudência do STJ.

4. Recurso Especial provido.

(REsp 1769896/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, **julgado em 13/11/2018**, DJe 17/12/2018) (gn)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE NÃO SOLVEU A LIDE À LUZ DOS DISPOSITIVOS DITOS POR VIOLADOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL DE CINCO ANOS ATÉ A DECISÃO DEFINITIVA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É admitido o prequestionamento como requisito de admissibilidade para a abertura da instância especial não só na forma explícita, mas, também, implícita, o que não dispensa, nos dois casos, o necessário debate acerca da matéria controvertida, fato que não ocorreu.

2. No caso, verifica-se que inexistiu o prequestionamento da matéria relativa aos arts. 4o., 6o. e 140 do Código Fux, 4o. da LINDB, 1o. do Decreto 20.910/1932 e 1o., § 1o. da Lei 9.873/1999, de modo que não consta no acórdão recorrido qualquer menção a respeito de sua disciplina normativa, tampouco foram opostos Embargos de Declaração para tal fim.

3. Com efeito, o questionamento implícito é admitido para conhecimento do Recurso Especial apenas nos casos em que demonstrada, inequivocamente, a apreciação da tese à luz da legislação federal indicada, o que, como visto, não ocorreu na espécie.

4. Outrossim, a conclusão levada a efeito pelo acórdão recorrido se alinha com a jurisprudência desta Corte Superior, segundo a qual o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, **afastando-se a incidência prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica** (REsp. 1.113.959/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 11.3.2010).

5. É inadmissível o Recurso Especial que se fundamenta na existência de divergência jurisprudencial, mas se limita, para a demonstração da similitude fático-jurídica, à mera transcrição de ementas e de trechos de votos, assim como tampouco indica qual preceito legal fora interpretado de modo dissidente. Hipótese de incidência, por extensão, da Súmula 284/STF.

6. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp 1489571/SP, Rel. **Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/10/2019**, DJe 18/11/2019)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DEPÓSITO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. No julgamento do Recurso Especial n. 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, sob a relatoria do Exmo. Ministro Luiz Fux, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que: "[...] o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica." 2. Mesmo tendo sido constituído o crédito tributário pelo depósito, a existência do contencioso administrativo suspendeu a exigibilidade do crédito até sua decisão final, que ocorreu em 19/7/2004, conforme consignado no acórdão recorrido, não havendo que se falar em prescrição da execução ajuizada em 2008, dentro do lapso do art. 174 do CTN.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp 1304866/SP, Rel. **Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/10/2018**, DJe 30/10/2018)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RENOVAÇÃO DE TERMO DE ACORDO CONCESSIVO DE BENEFÍCIO FISCAL. ANÁLISE DE LEI LOCAL.

IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 280/STF. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DATA DE LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

IMPOSSIBILIDADE. PRETENSÃO DE REEXAME DE PROVA. SÚMULA N. 7 DO STJ.

RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

I - Na hipótese dos autos, a parte autora objetiva a renovação de termo de acordo que lhe garante o benefício da redução da base de cálculo do ICMS. Assim, não se amolda à matéria cuja repercussão geral foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n. 851.421/DF, Tema n. 817, no qual se discute: "Possibilidade de os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no CONFAZ, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS, reconhecidos como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal".

II - O exame de normas de caráter local (Lei Estadual n.

13.025/2000) é inviável em recurso especial, em face da vedação prevista no enunciado n. 280 da Súmula do STF, segundo a qual "por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário", aplicável por analogia.

III - No julgamento do Recurso Especial n. 1.113.959/RJ, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, sob a relatoria do Exmo. Ministro Luiz Fux, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que: "[...] o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica."

IV - Todavia, analisar eventual ofensa ao art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional demandaria, necessariamente, o revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos, uma vez que não ficou consignado, no acórdão regional recorrido, se a lavratura do auto de infração se deu durante a tramitação do processo administrativo de renovação do termo de acordo ou em momento anterior.

V - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp 936.761/CE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/11/2017, DJe 22/11/2017)

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. MULTA DO ART. 23, § 2º DA LEI 4.131/62. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 174, DO CTN.

1. Mandado de segurança, com pedido liminar, em face de ato do Delegado Regional no Rio de Janeiro da Divisão de Câmbio e do Diretor da Área Externa do Banco Central do Brasil, objetivando que as autoridades coatoras se abstivessem de inscrever o nome da impetrante no Cadastro da Dívida Ativa, ou praticar qualquer ato de cobrança no que se

refere à exação da multa a ela imposta no montante de 983.333,01 UFIRs, com fundamento no § 2º do art. 23 da Lei 4.131/62.

2. Infração decorrente do fechamento de quatro contratos de câmbio, por intermédio do Banco Bradesco, com indícios de fraude, apurados e autuados pelo Banco Central do Brasil.

3. O requisito do prequestionamento é indispensável, por isso que inviável a apreciação, em sede de recurso especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o Tribunal de origem, incidindo, in casu sobre os arts. 107 e 109 do CP, 4º da LICC, 21 da lei 7.492/86, 287, II da Lei 6.404/76, 1º e 3º da Lei 6.838/80, 213, II, alínea "a" do Estatuto dos Servidores Públicos, 28 da Lei 8.884/94 e 44 da Lei 4.595/64, o óbice das Súmulas 282 e 356 do STF.

4. A insurgência especial, que se funda na verificação do enquadramento da recorrente na figura de corretor oficial ou instituição financeira, para o fim de aplicação da penalidade disposta no art. 23, § 2º da Lei 4.131/62, importa sindicância fático-probatória, o que é vedado, em sede de recurso especial, ante o óbice inserto na Súmula 7/STJ.

5. É que o reexame do contexto fático-probatório deduzido nos autos é vedado às Cortes Superiores posto não atuarem como terceira instância revisora ou tribunal de apelação reiterada, a teor do verbete da Súmula 7 deste Superior Tribunal de Justiça ("A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial").

Precedentes: AgRg no REsp 715.083/AL, DJU 31.08.06; e REsp 729.521/RJ, DJU 08.05.06).

6. *In casu*, o Tribunal de origem consignou: "1. Aplicação de multa fiscal, em razão da infração tipificada no § 2º do artigo 23 da Lei 4.131/1962, consistente na 'declaração de falsa identidade no formulário que, em número de vias e segundo o modelo determinado Superintendência da Moeda e do Crédito, será exigido em cada operação, assinado pelo cliente e visado pelo estabelecimento bancário e pelo corretor que nela intervirem'. 2. A ação incriminada é imputável ao estabelecimento bancário, ao corretor e ao cliente, punível com multa equivalente ao triplo do valor da operação para cada um dos co-partícipes. Respondem os dois primeiros pela identidade do cliente, assim como pela correta classificação das informações prestadas, segundo normas fixadas pela SUMOC, que foi substituída pelo Conselho Monetário Nacional."

7. O recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III do CTN, desde o lançamento (efetuado concomitantemente com auto de infração), momento em que não se cogita do prazo decadencial, até seu julgamento ou a revisão ex officio, sendo certo que somente a partir da notificação do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica.

8. A natureza tributária do crédito, reconhecida na sentença e no acórdão recorrido, advém da Lei 4.131/62, que estabelece procedimentos para a fiscalização das operações cambiais no mercado de taxa livre, utilizado na tributação da renda obtida nas diferenças cambiais positivas - ganho de capital.

9. A multa fiscal subsume-se aos prazos de prescrição estabelecidos pelo direito tributário, restando inaplicável o art. 114, I do Código Penal, pois a sua natureza jurídica não está ligada ao crime.

10. In casu, os fatos que originaram a multa fiscal vinculada a nenhum ilícito penal, nos termos do art. 23, § 2º da Lei 4.131/62, ocorreram em 1978, a instauração do processo

administrativo para apurar o evento se deu em 23.04.80 e a notificação da penalização fiscal sucedeu-se em 26.11.90, recorrendo a empresa, administrativamente, em 14.01.91. Entretanto, considerando-se que, no lapso temporal que permeia o lançamento e a solução administrativa não corre o prazo prescricional, ficando suspensa a exigibilidade do crédito até a notificação da decisão administrativa, ocorrida em 07.08.96, exsurge, inequivocamente, a inoccorrência da prescrição, porquanto a empresa recorrente, impetrou o mandado de segurança em 25.11.96, suprimindo a necessidade da ação fiscal.

11. A título de argumento *obiter dictum* impõe-se esclarecer:

a) **é que em princípio a norma encerraria técnica de natureza de fiscalização cambial. Entretanto, essa informação também é utilizada para fins de verificação de ganhos de capital por parte das contratantes brasileiras (imposto de renda na fonte), decorrente da diferença positiva do câmbio.** Tanto a sentença, quanto o acórdão recorrido reconheceram natureza tributária à multa, merce de que a Lei 4.131/62 conta com diversos dispositivos tributários, motivo pelo qual baseei o voto nessa premissa;

b) **tratando-se de multa tributária, conforme o entendimento já exposto no voto, não se poderia aduzir à prescrição intercorrente, pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, porquanto não há como se prescrever algo que não se pode executar, sendo certo que o PAF (Decreto 70.235/72) nunca aventou a possibilidade de prescrição intercorrente;** e

c) *ad argumentandum tantum*, ainda que se pretenda considerar a multa com a natureza administrativa, também haveria um vácuo legislativo, uma vez que somente com o advento da Lei 9.873 de 23.11.99 foi prevista a prescrição do processo administrativo, no mesmo sentido do art. 4º do Decreto 20.910/32, o que impediria a fluência do lapso prescricional.

12. Recurso especial desprovido.

(REsp 840.111/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 01/07/2009)

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PENDÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO.

RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, DESPROVIDO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia" (Súmula 284/STF).

3. A discussão acerca de haver a Certidão da Dívida Ativa - CDA preenchido todos os requisitos previstos no art. 2º, § 5º, da Lei de Execuções Fiscais, além de gozar de presunção de legitimidade, esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

4. O Código Tributário Nacional estabelece três fases acerca da fruição dos prazos prescricional e decadencial referentes aos créditos tributários. A primeira fase estende-se até a notificação do auto de infração ou do lançamento ao sujeito passivo - período em que há o decurso do prazo decadencial (art. 173 do CTN); a segunda fase flui dessa notificação até a decisão final no processo administrativo - em tal período encontra-se

suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN) e, por conseguinte, não há o transcurso do prazo decadencial, nem do prescricional; por fim, na terceira fase, com a decisão final do processo administrativo, constitui-se definitivamente o crédito tributário, dando-se início ao prazo prescricional de cinco (5) anos para que a Fazenda Pública proceda à devida cobrança, segundo o que dispõe o art. 174 do CTN, a saber: "A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva." Precedentes.

5. Enquanto há pendência de recurso administrativo, não correm os prazos prescricional e decadencial. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso é que tem início a contagem do prazo de prescrição previsto no art. 174 do CTN.

Destarte, não há falar em prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

(REsp 718.139/SP, Rel. **Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA**, julgado em 18/03/2008, DJe 23/04/2008)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PRAZO PRESCRICIONAL. PENDÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO. CITAÇÃO POR EDITAL. INTERRUPÇÃO. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO. RETORNO DOS AUTOS AO JUÍZO DE ORIGEM.

1. O Código Tributário Nacional estabelece três fases acerca da fruição dos prazos prescricional e decadencial referentes aos créditos tributários. A primeira fase estende-se até a notificação do auto de infração ou do lançamento ao sujeito passivo - período em que há o decurso do prazo decadencial (art. 173 do CTN); a segunda fase flui dessa notificação até a decisão final no processo administrativo - em tal período encontra-se suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN) e, por conseguinte, não há o transcurso do prazo decadencial, nem do prescricional; por fim, na terceira fase, com a decisão final do processo administrativo, constitui-se definitivamente o crédito tributário, dando-se início ao prazo prescricional de cinco (5) anos para que a Fazenda Pública proceda à devida cobrança, conforme o que dispõe o art. 174 do CTN, a saber: "A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva." Precedentes.

2. Enquanto há pendência de recurso administrativo, não correm os prazos prescricional e decadencial. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso é que tem início a contagem do prazo de prescrição previsto no art. 174 do CTN. Destarte, não há falar em prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal.

3. O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento pacificado no sentido de que a citação editalícia, em sede de execução fiscal, também tem o condão de interromper a prescrição intercorrente. Isso, porque o Código Tributário Nacional e a Lei de Execuções Fiscais (art. 8º, III) permitem essa modalidade de ato processual, de maneira que, se não encontrado o devedor, após diversas tentativas frustradas, a citação deve ser realizada por meio de edital, interrompendo-se, assim, o lapso prescricional.

4. Definitivamente constituído o crédito tributário, inicia-se o prazo prescricional para sua cobrança, ou seja, o Fisco possui o lapso temporal de cinco anos para o ajuizamento da execução fiscal e, após, para a citação válida do executado, consoante previsto no art. 174 do CTN.

5. Na hipótese dos autos, o lançamento ocorreu dentro do prazo de cinco anos em relação aos fatos geradores questionados, não decorrendo, pois, o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN.

Em seguida, a contribuinte foi notificada do auto de infração, impugnando o lançamento do crédito tributário. Após, foi proferida decisão administrativa às fls. 73/75, e, posteriormente, acórdão pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 82/84 e 89/92), tendo sido a contribuinte notificada da decisão em 9 de agosto de 1999 (fl. 94). A partir dessa data, então, o crédito tributário foi definitivamente constituído, iniciando-se, portanto, a contagem do prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN. Por sua vez, a execução fiscal foi ajuizada em 24 de janeiro de 2001 e a citação da empresa por edital ocorreu em 23 de outubro de 2003 (fl. 245). Assim, não se implementou a prescrição.

6. Recurso especial provido, determinando-se o retorno dos autos ao Juízo de origem.

(REsp 784.353/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/03/2008, DJe 24/04/2008)

O fundamento do entendimento do Tribunal da Cidadania, i.e., a *ratio decidendi* nas decisões uniformemente exaradas, conforme demonstrado na pequena amostra acima, encontra-se na disciplina restritiva que o art. 151, inciso III, do CTN impõe à exigibilidade do crédito tributário (“*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo (...)*”).

Por exemplo, a eminente Ministra Denise Arruda sintetiza em seus julgados (e.g. REsp 784.353/RS) o percurso pelo qual passa o crédito tributário, do lançamento inicial até sua constituição definitiva, para concluir pela impossibilidade de prescrição intercorrente no âmbito administrativo fiscal:

1. O Código Tributário Nacional estabelece três fases acerca da fruição dos prazos prescricional e decadencial referentes aos créditos tributários. A primeira fase estende-se até a notificação do auto de infração ou do lançamento ao sujeito passivo - período em que há o decurso do prazo decadencial (art. 173 do CTN); a segunda fase flui dessa notificação até a decisão final no processo administrativo - em tal período encontra-se suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN) e, por conseguinte, não há o transcurso do prazo decadencial, nem do prescricional; por fim, na terceira fase, com a decisão final do processo administrativo, constitui-se definitivamente o crédito tributário, dando-se início ao prazo prescricional de cinco (5) anos para que a Fazenda Pública proceda à devida cobrança, conforme o que dispõe o art. 174 do CTN, a saber: "A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva." Precedentes.

2. Enquanto há pendência de recurso administrativo, não correm os prazos prescricional e decadencial. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso é que tem início a contagem do prazo de prescrição previsto no art. 174 do CTN. Destarte, não há falar em prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal. (REsp 784.353/RS)

A lógica adotada, na verdade, é a mesma considerada, quando das decisões consideradas como precedentes para a expedição da Súmula CARF nº 11. Os acórdãos qualificados como precedentes quando da expedição da súmula são os seguintes: (1) Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002; (2) Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003; (3) Acórdão nº 104-

19980, de 13/05/2004; (4) Acórdão n.º 105-15025, de 13/04/2005; (5) Acórdão n.º 107-07733, de 11/08/2004; (6) Acórdão n.º 202-07929, de 22/08/1995; (7) Acórdão n.º 203-02815, de 23/10/1996; (8) Acórdão n.º 203-04404, de 11/05/1998; (9) Acórdão n.º 201-73615, de 24/02/2000; e (10) Acórdão n.º 201-76985, de 11/06/2003.

Na sequencia, o resumo da fundamentação de cada precedente citado demonstra que *a ratio decidendi* gravita sempre em torno da suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN):

1 103-21.113

EMENTA

PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Em prestígio ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, bem assim à isonomia na relação jurídico-tributária não é admissível a prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal. **Havendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não ocorre a prescrição.** O prazo prescricional começa a fluir a partir da constituição definitiva da crédito tributário, que ocorre quando não cabe recurso ou ainda pelo transcurso do prazo.

2 104-19.410

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — PRELIMINAR — PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - No Processo Administrativo Fiscal, não se configura a prescrição intercorrente. **Se o crédito está suspenso nos termos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional, não há de se falar em prescrição.** O prazo prescricional conta-se da constituição definitiva do crédito tributário, e esta só ocorre quando não cabe recurso ou pelo transcurso do prazo.

No voto, o Relator argumenta em síntese que:

Com efeito, constituído o crédito tributário passa a fluir, em princípio, prazo prescricional, que fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos. Há julgados no sentido de que instaurada a lide com a apresentação de impugnação, não correm prazos prescricionais, até decisão da mesma.

A verdade é que não se admite a prescrição intercorrente no Processo Administrativo Fiscal. **A suspensão da exigência de cobrança imediata do crédito, nos termos do art. 151, inciso III do CTN, não permite que se alegre prescrição e mais, não há qualquer prejuízo a ser indicado. A apreciação da lide tributária na via administrativa, como forma de ser exercido o controle da legalidade é argumento a afastar a alegação de prescrição intercorrente.**

3 104-19.980

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - **Em decorrência do devido processo legal e do princípio da isonomia na relação jurídico-tributária, não é admissível a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.** Dando-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não há que se argüir.

No voto, o Relator argumenta em síntese que:

Ademais, em decorrência do devido processo legal e do princípio da isonomia na relação jurídico-tributária, não é admissível a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Isto porque, havendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não ocorre a prescrição. Impõe-se observar que a própria interposição da peça defensiva suspende a exigibilidade do crédito tributário, não sendo plausível, portanto, a arguição de prescrição intercorrente.

4 105-15.025

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - Não ocorre a prescrição intercorrente quando houver a interposição de impugnação no prazo legal - A impugnação e o recurso suspendem a exigibilidade do crédito tributário - Desta forma, não ocorre a prescrição, mesmo que entre a impugnação e o recurso e as respectivas decisões, haja um prazo superior a 5 (cinco) anos.

No voto, o Relator argumenta em síntese que:

É pacífico o entendimento — administrativo e judicial — que enquanto não julgado o lançamento em caráter definitivo, não transcorre nenhum prazo de caducidade, pelo que afasto de pronto a suposta prescrição intercorrente.

5 107-07.733

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - LEI N.º 9.873/99 - 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.**

No voto, o Relator argumenta em síntese que:

A alegação preliminar de prescrição é descabida, não só porque não se tem admitido a chamada prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo (do que, particularmente e em algumas situações, discordo), como, também, porque a lei utilizada pela Recorrente — Lei n.º 9873/99 - como supedâneo para a sua pretensão é taxativa ao dizer que suas disposições não se aplicam à matéria tributária: "Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos *processos e procedimentos de natureza tributária*".

6 201-73.615

EMENTA:

Não existe prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, uma vez constituído o crédito tributários dentro do iter legal.

No voto, o Relator argumenta em síntese que:

De outra banda, já assentado nesta Câmara que não existe prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal federal à míngua de legislação que regre a matéria nos

termos do que existe hoje no direito penal. E o próprio lançamento ora guerreado, é um bom exemplo de que tal instituto seria penoso à Fazenda, uma vez que, como na hipótese versada nos autos, houve, via Lei nº 8.022/90, uma transferência de competência do ITR, passando sua administração, cobrança e lançamento do INCRA para a Receita Federal. Face a tal, até que a máquina burocrática desses órgãos pudesse implementar a citada legislação, houve demanda de tempo, tempo este que não poderia fulminar o direito subjetivo dos entes públicos de cobrar os tributos que lhe são devidos, mormente quando já devidamente constituídos como no presente caso. Assim, afastado a alegação de prescrição intercorrente.

7 201-76.985

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Nos termos do que dispõe o art. 174 do Código Tributário Nacional, a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data de constituição definitiva do crédito tributário. Neste sentido, **estando suspensa a exigibilidade do crédito** em decorrência da interposição tempestiva de impugnação, **não há que se falar em prescrição intercorrente.**

No voto, o Relator argumenta em síntese que:

A outra alegação da recorrente diz respeito à prescrição intercorrente. Diz ela que tendo tomado ciência do auto de infração em 28 de junho de 1996 e ciência do julgamento de primeira instância somente em 25 de abril de 2002, transcorreram os cinco anos previstos no art. 174, c/c art. 150, § 4º do CTN. Discordo de tal entendimento. Para que ocorra a prescrição é necessário que o Fisco possa agir. Ora, uma vez apresentada impugnação à exigência, esta ficou suspensa nos termos do art. 151, III, do CTN como se vê da transcrição, a seguir:

8 202-07.929

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - Inadmissível em face da **inocorrência comprovada de omissão das autoridades preparadoras**, conforme reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos.

No voto, o Relator argumenta em síntese que:

No que diz respeito à preliminar da ocorrência da prescrição intercorrente, perfilando a reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos, entendo-a inadmissível, especialmente em face da não-comprovação da omissão da autoridade administrativa, invocando dita jurisprudência, entre outras decisões, a do Acórdão nº 202-03.600.

9 203-02.815

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - Inadmissível em face da **inocorrência comprovada de omissão das autoridades preparadoras**, conforme reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos.

No voto, o Relator argumenta em síntese que:

Preliminarmente, seguindo a já reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos, entendo como inadmissível a alegação de ocorrência da prescrição intercorrente, especialmente em face da não-comprovação da omissão da autoridade administrativa.

10 203-04.404

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - INOCORRÊNCIA. Estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em decorrência de impugnação ao lançamento fiscal, incoorre, até o trânsito em julgado administrativo, a fluência de prazo prescricional

No voto, o Relator argumenta em síntese que:

Todavia, segundo a **inteligência da súmula nº 153, do extinto Tribunal de Recursos — TER, não se inicia fluência de prazo prescricional, entre a data da lavratura de Auto de Infração e o trânsito em julgado administrativo**, em face do crédito tributário encontrar-se suspenso.

Da análise dos acórdãos qualificados como precedentes, citados expressamente com a expedição da Súmula CARF nº 11, constata-se que a *ratio decidendi* para afastar a aplicação da prescrição intercorrente do processo administrativo fiscal, em nenhum caso pautou-se na natureza da matéria discutida, sendo irrelevante para decidir a preliminar, se se tratava de tributos internos ou incidente no comércio exterior, se o processo originava-se de auto de infração ou notificação de lançamento, se procedia de aplicação de multa ou de lançamento de tributo, se o ponto de partida era aplicação de multa isolada ou constituição de tributo com multa de ofício, se a causa determinante do contencioso residia em violação de obrigação acessória ou principal, nem se cogitara de distinção entre matéria aduaneira ou tributária. Em uma palavra, a matéria não importou, mas o rito, que tem por sua vez como atributo a suspensão da exigibilidade da obrigação enquanto durar o contencioso.

Nesta linha de entendimento, o **pleno da CSRF** aprovou o enunciado da Súmula 11 para fins de **aplicação em todo o CARF**, inclusive na seção dotada de competência para julgamento de questões aduaneiras, pois, como se observou, o que importou em cada um dos precedentes, onde a preliminar de prescrição intercorrente fora apreciada, foi a suspensão da exigibilidade da obrigação, sem ter relevância a natureza jurídica da obrigação. A propósito, a Nota Técnica SEI nº 15067/2021/ME traz um histórico detalhado de todo o procedimento adotado, da qual se extrai alguns excertos:

(...)

5. Não obstante a previsão regimental de observância obrigatória das Súmulas dos antigos Conselhos pelos membros do CARF, o Pleno e as Turmas da CSRF foram convocados, por meio da Portaria CARF nº 97, de 24/11/2009, para que, no período de 08/12/2009 a 10/12/2009, procedessem à análise e votação de enunciados de novas súmulas CARF, bem como votassem, de forma global e nominal, a consolidação e renumeração das súmulas dos extintos Conselhos de Contribuintes.

6. Registre-se que no Anexo II, da Portaria CARF nº 97, constam os enunciados das súmulas dos antigos Conselhos de Contribuintes, submetidos à aprovação consolidada por parte do Pleno da CSRF, o que foi levado a cabo na sessão de 08/12/2009.

7. Na sequência da realização do Pleno, em 21/12/2009, foi publicada a Portaria CARF n.º 106, que além de divulgar os novos enunciados de súmulas aprovados, consolidou e reenumerou os enunciados dos antigos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes como Súmulas CARF, conforme fora aprovado na sessão do Pleno da CSRF, realizada em 08/12/2009.

8. Desta forma, **resta claro que a conversão das súmulas dos antigos Conselhos de Contribuintes para súmulas CARF ocorreu mediante aprovação do Pleno da CSRF, conforme o rito regimental previsto no § 1.º, do art. 72, do primeiro Regimento Interno do CARF (Portaria MF n.º 256, de 2009, Anexo II), vigente à época e reiterado no atual RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (art. 72, do Anexo II).** (gn)

(...)

O ponto crucial para estabelecimento da súmula é que o prazo prescricional efetivamente se inicia quando esgotados os recursos na esfera administrativa, isto é, com a definitividade da decisão administrativa. Em outros termos, a suspensão da exigibilidade do crédito nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, é o princípio segundo o qual não se aplica a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal, consubstanciando a *ratio decidendi* dos precedentes.

O caso que ora se examina refere-se à aplicação de penalidade nos termos do art. 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei n.º 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/03. O rito seguido para constituição da multa e de sua exigência fora o do *Processo Administrativo Fiscal*, estabelecido no Decreto n.º 70.235/72, por disposição expressa do próprio **Regulamento Aduaneiro**, Decreto 6.759/2009, *verbis*:

Art. 768. A determinação e a exigência dos **créditos tributários decorrentes de infração** às normas deste Decreto **serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, na forma do Decreto n.º 70.235**, de 1972 (Decreto-Lei n.º 822, de 5 de setembro de 1969, art. 2.º; e Lei n.º 10.336, de 2001, art. 13, parágrafo único).

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

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

Observe-se que o art. 2.º do Decreto-Lei n.º 822, de 5 de setembro de 1969, a base legal citada no art. 768 do RA, é o mesmo fundamento invocado (“*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando das atribuições que lhe confere o artigo 81, item III, da Constituição e tendo em vista o disposto no artigo 2.º do Decreto-Lei n. 822, de 5 de setembro de 1969, decreta ...*”) quando da instituição das normas regentes do processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/72):

Decreto-Lei n.º 822, de 5 de setembro de 1969

Art 2.º O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, **penalidades**, empréstimos compulsórios e o de consulta.

Por sua vez, o Decreto n.º 70.235/72, de fato, disciplina não apenas o procedimento para exigência de crédito tributário *stricto sensu* (tributos com multa e juros) mas também a pura aplicação de penalidade:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a **aplicação de penalidade isolada** serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Assim, no caso em exame, a exigibilidade do crédito correspondente à multa aplicada restou suspensa por força do art. 151, III, CTN, em razão dos recursos administrativos – *impugnação e recurso voluntário* - interpostos pelo contribuinte. Daí se conclui que o princípio motivador (*a ratio decidendi*) da Súmula 11 está presente neste caso específico, sendo sua aplicação inafastável.

Por outro ângulo, *ad argumentandum tantum*, a Lei nº 9.873/99, único argumento invocado pela Recorrente a favor de sua tese, dispõe, em seu art. 5º, que o prazo de prescrição intercorrente nela consignado não se aplica “**aos 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.

(...)

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

(...)

Aqui a expressão “**processos e procedimentos de natureza tributária**” não comporta interpretação restritiva no sentido de reduzi-la a processos de exigência de créditos decorrentes de tributos *stricto sensu*. A expressão ao incluir *procedimentos* ampliou para a fase anterior ao litígio a disciplina do artigo 5º da Lei nº 9.873/99, porque resulta da combinação dos artigos 7 e 14 do Decreto nº 70.235/72 que a fase litigiosa do *procedimento* começa com a impugnação da exigência:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

(...)

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Qualquer exigência, não necessariamente referente a tributo, durante a fase não litigiosa decorrente das normas de fiscalização poderia redundar em processo administrativo fiscal, desde que um auto de infração fosse lavrado e, na sequência, impugnado. Portanto, quando a lei registra “*processos e procedimentos de natureza tributária*”, não denota apenas processos de exigência de tributos, o que se corrobora com o uso da expressão “*de natureza tributária*”, ao invés de simplesmente “*tributários*”. Em interpretação teleológica pode-se

razoavelmente concluir que “processos e procedimentos de natureza tributária” inclui processos tipicamente de exigência de tributos e consectários legais, mas também aqueles vinculados ao controle exercido pela administração tributária, seja em casos aduaneiro ou de fiscalização interna.

No sentido aqui defendido, o procedimento/processo de aplicação e exigência de multa aduaneira é um processo de *natureza tributária*, daí ser naturalmente aplicável o rito utilizado do Decreto n.º 70.235/72, e daí não se aplicar a prescrição intercorrente por força da própria Lei n.º 9.873/99.

Além disso tudo, quando o Regulamento Aduaneiro refere-se a crédito tributário abrange sistematicamente o crédito decorrente de penalidade, por exemplo:

Art.766. A exigência de **crédito tributário** apurado em procedimento posterior à apresentação do termo de responsabilidade, **em decorrência de aplicação de penalidade** ou de ajuste no cálculo de tributo devido, **será formalizada em auto de infração, lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, observado o disposto no Decreto n.º 70.235, de 1972.**

Por este exemplo, constata-se que o sentido de crédito tributário abrange crédito decorrente de aplicação de penalidade, e sua constituição e exigência segue o PAF (D. 70.235/72), conforme o já citado art. 768 do RA (“*A determinação e a exigência dos créditos tributários decorrentes de infração às normas deste Decreto serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, na forma do Decreto n.º 70.235, de 1972*”).

No Regulamento Aduaneiro constitui infração “*deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*”. Tal hipótese de infração, tipificada no DL 37/66, constante do Regulamento Aduaneiro, entendeu a Autoridade Fiscal cometida.

Art. 728. Aplicam-se ainda as seguintes multas (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 107, incisos I a VI, VII, alínea “a” e “c” a “g”, VIII, IX, X, alíneas “a” e “b”, e XI, com a redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003, art. 77):

(...)

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

(...)

e) **por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga; e

Portanto, o processo de aplicação e exigência desta multa segue o Decreto n.º 70.235/72 e sobre ele não incide o §1º do art. 1º da Lei n.º 9.873/99.

Por outro ponto de vista, e ainda para argumentar, pesquisa nas decisões do CARF permite concluir que todas as turmas, inclusive esta, e todos os conselheiros desta turma vêm aplicando de forma uniforme a Súmula CARF n.º 11 a multas aduaneiras. A Lei n.º 9.873/99, que

veio estabelecer a prescrição intercorrente no domínio da Administração Pública Federal, direta e indireta – conta com mais de 20 anos e nunca foi óbice para a sua aplicação. E o caso em exame não possui qualquer particularidade que motive a existência de formulação de *distinguishing*, termo que doravante será aqui traduzido como *distinção*.

O presente caso não é exatamente o melhor exemplo para a aplicação da teoria dos precedentes.

Em primeiro lugar, não se trata aqui de seguir um precedente, ou não segui-lo mediante distinção, porque nesse caso se trata de linha de precedentes sintetizada em um enunciado de súmula, expedida por uma Autoridade legítima, e que, portanto, tem força normativa por si só, nos termos do art. 100, inciso I, do CTN:

CTN Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

Quando se alude a uma autoridade legítima estamos nos referindo ao pleno do CARF, que expediu a súmula e, ainda, ao Ministro da Fazenda, que lhe deu eficácia normativa, **vinculante de toda a Administração Pública Federal** (Portaria MF 277/18: “Art. 1º Fica atribuído às súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, relacionadas no Anexo Único desta Portaria, efeito vinculante em relação à administração tributária federal”).

Nesta linha de entendimento, o que se discute não é simplesmente fazer *distinção* em precedente, mas reinterpretar uma *norma complementar* para excepcionar um caso específico de sua incidência.

Em segundo lugar, observe-se que o inciso V, §1º do art. 489 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, encontra-se devidamente respeitado no caso presente, uma vez que o *fundamento determinante* da linha de precedentes e da própria súmula, dela originada, é como visto a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151, III, do CTN, que no caso incidiu.

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;

O caso em julgamento, portanto, se ajusta ao *fundamento determinante* da súmula., entendendo-se por esta expressão do Codex processual o princípio motivador da súmula, ou a *ratio decidendi* dos precedentes.

Em terceiro lugar, a pretensão de excluir da incidência da Súmula CARF nº 11 as multas de controle aduaneiro dificilmente pode ser alcançada pela via estreita da técnica da *distinção*. Na verdade, a distinção para se legitimar como tal submete-se a condicionamentos incontornáveis, pois, dele deve resultar um princípio modificado (fundamento determinante da súmula) em virtude de atributos factuais próprios do caso em análise. Neste sentido, a distinção é motivada quando um caso concreto e específico se apresenta com características factuais inéditas a que a regra anterior não abrangeria, por tal razão deve ser estreitada para não incidir no caso presente. Porém, a regra modificada – *quando se trata de distinção!* - deve continuar aplicável aos casos anteriormente tratados.

Sem tais condicionamentos, a pretensão não poderá ser qualificada como distinção (*distinguishing*) mas superação (*overruling*) do precedente (ou da súmula).

De qualquer forma, quem pretende afastar a incidência da súmula, assume o ônus argumentativo de demonstrar a existência da distinção ou da superação, na forma do inciso VI, do §1º do art. 489 do CPC:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

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

(...)

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, **sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.**

(...)

Entende-se que a superação (*overruling*), ao contrário da distinção (*distinguishing*), não seria instrumento disponível às turmas do CARF, mas ao Pleno da CSRF, porque a primeira implicaria “revogação” da súmula, ao passo que na segunda hipótese há apenas um estreitamento do campo de incidência do seu *fundamento determinante*. A doutrina analisa as situações:

Para que se compreenda o instituto, é preciso perceber que o entendimento novo não tem por objeto a exata questão de direito de que trata o posicionamento núcleo do precedente judicial, mas nela influencia, pois **reduz as hipóteses fáticas de sua incidência. No *overruling*, por outro lado, a alteração é da própria *ratio decidendi*, que é superada, construindo-se uma nova norma jurisprudencial, para substituí-la.** (...) **O *overriding* não implica a substituição da norma contida no precedente, entretanto, um novo posicionamento restringe sua incidência.**(...) Há aproximação, porém não identidade; trata-se de técnicas distintas. Verifica-se que, ao passo que **no *distinguishing*, uma questão de fato impede a incidência da norma, no *overriding* é uma questão de direito** (no caso, um novo posicionamento) que restringe o suporte fático. Ou seja, no primeiro são os fatos materialmente relevantes do novo caso concreto que afastam o precedente, por não terem sido considerados quando da sua formação, enquanto que, no segundo, o afastamento é decorrente de um novo entendimento; portanto, de um elemento externo à relação jurídica discutida. (gn)

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula S.; OLIVEIRA, Rafael A. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão,

precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 10ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2015. v.2, p. 507.

Na verdade, nada há de factualmente novo no caso em tela que suscite *distinção*, lembrando que a *ratio decidendi* dos precedentes, ou o fundamento determinante da súmula, é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Por outro lado, a invocação de um novo entendimento a respeito do direito aplicável ao caso situaria a pretensão no campo da superação (*overriding* ou *overruling*).

Assim, de qualquer ângulo que se analise, alcança-se a conclusão pela rejeição da preliminar de prescrição intercorrente.

2 - Ilegitimidade Passiva

O fato típico da infração subsume-se na hipótese expressamente registrada no Auto de Infração (fls. 02 e ss), especificamente à fl. 04, no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei nº 10.833/03, que abaixo se transcreve:

Art. 107. **Aplicam-se ainda as seguintes multas:** (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

IV - **de R\$ 5.000,00** (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)(...)

c) a quem, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embaraçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira, inclusive no caso de não apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal;

(...)

e) por **deixar de prestar informação** sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e **no prazo estabelecidos** pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta a porta, ou ao agente de carga; e”

Neste tópico, a principal alegação da Recorrente é a ausência de responsabilidade do agente de cargas quanto à infração acima descrita. Argumenta que o transportador é o único responsável pela prestação das informações descritas no parágrafo único do art. 50 da IN 800/07:

Como se depreende da letra da norma transcrita acima e reguladora das disposições quanto à exceção da vigência dos prazos do art. 22, TEMOS QUE SOMENTE O TRANSPORTADOR-ARMADOR PODE E TEM LEGITIMIDADE PARA CONDUZIR A AÇÃO DESCRITA NO INCISO I, DO ARTIGO 50.

Devemos frisar que o segundo inciso do supracitado artigo é dispositivo complementar ao primeiro, do ponto de vista da interpretação teleológica e sistemática das leis, portanto, não poderia jamais abranger as atividades desempenhadas pelo agente de cargas, como a Recorrente.

Seguindo um raciocínio lógico de interpretação e motivação da norma em questão, se o transportador-armador tinha a obrigação de informar à Recorrida sobre a escala e as cargas por ele transportadas, qual seria a finalidade do agente de cargas informar sobre os mesmos fatos?

Devemos observar que as obrigações descritas nos incisos I e II só podem ser realizadas pelo transportador operador das embarcações, e por ninguém mais.

Retorne-se ao núcleo legal da autuação para agora acentuar outro ponto, sobre quem incide a obrigação de prestar as informações legalmente exigidas:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, **aplicada à empresa de transporte internacional**, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou **ao agente de carga**; e

O art. 37 do mesmo diploma combina-se perfeitamente com o anteriormente citado para esclarecer inclusive que o agente marítimo está incluído na expressão agente de carga:

Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

§ 1º **O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.** (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

§ 2º Não poderá ser efetuada qualquer operação de carga ou descarga, em embarcações, enquanto não forem prestadas as informações referidas neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

Completa este arcabouço normativo a Instrução Normativa RFB nº 800, de 27 de Dezembro de 2007, que legalmente autorizada (v. art. 37 *caput* do DL 37/66 acima reproduzido) amplia dispõe:

IN RFB 800/07

Art. 3º **O consolidador estrangeiro é representado no País por agente de carga.**

Parágrafo único. O consolidador estrangeiro é também chamado de Non-Vessel Operating Common Carrier (NVOCC).

Art. 4º A empresa de navegação é representada no País por agência de navegação, também denominada agência marítima.

§ 1º Entende-se por agência de navegação a pessoa jurídica nacional que represente a empresa de navegação em um ou mais portos no País.

§ 2º A representação é obrigatória para o transportador estrangeiro.

§ 3º Um transportador poderá ser representado por mais de uma agência de navegação, a qual poderá representar mais de um transportador.

Art. 5º **As referências nesta Instrução Normativa a transportador abrangem a sua representação por agência de navegação ou por agente de carga.** (gn)

O Colegiado de 1º Grau, ao contrário do alegado pelo Recorrente, apresentou fundamentos bastantes – *com os quais se concordam* - ao apontar a legitimidade passiva da Agência, ora autuada:

Portanto, a Impugnante, atuando como Agente responsável para desconsolidação da carga, obrigou-se não apenas pelo recebimento dos valores envolvidos na operação, tais como frete, taxas e outros valores devidos pelo importador como também pela informação da carga sob sua responsabilidade dentro dos prazos estabelecidos pela legislação tributária.

(...)

Com relação à responsabilidade tributária, a Impugnante figurou no presente caso como agente de carga representando a empresa devendo ser qualificada como sujeito passivo da obrigação tributária acessória.

No caso concreto, a autuada é parte legítima para figurar no pólo passivo da autuação, tendo em vista que, na qualidade de AGÊNCIA DE CARGA da empresa transportadora, é a agência responsável pela prestação de informações prevista no art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto-lei nº 37/66.

A referência unicamente ao transportador no parágrafo único do art. 50 da IN 800/07 (“*Parágrafo único. O disposto no caput não exige o **transportador** da obrigação de prestar informações sobre:...*”) não impede a responsabilização do agente de carga, sobretudo por força do próprio dispositivo legal art. 107, inciso IV, **alínea “e”** do Decreto-Lei nº 37/66.

Para finalizar devemos apontar que a jurisprudência desta Turma é pacífica quanto à responsabilidade do agente de carga por infrações dessa espécie:

MULTA ADUANEIRA POR ATRASO EM PRESTAR INFORMAÇÕES. ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA. **O agente de carga** ou agente de navegação (agência marítima), bem como qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, **também devem prestar as informações** sobre as operações que executem e respectivas cargas, para efeitos de **responsabilidade pela multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e”** do Decreto-lei nº 37/66. AC. 3401-008.558; 19/11/20, Rel. Lázaro A. S. Soares.

Assim, não assiste razão à Recorrente quanto à tese da ilegitimidade passiva.

3 - Denúncia Espontânea

A Recorrente alega ser aplicável ao caso o instituto da denúncia espontânea, fundamenta a alegação no art. 138 do CTN e ainda na Lei nº 12.350/10, que alterou o §2º, do art.102, do DL 37/66, passando a incidir também sobre penalidade de natureza administrativa:

CTN

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do

depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

DL 37/66

Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.(Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada:(Incluído pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;(Incluído pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.(Incluído pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.(Redação dada pela Lei n.º 12.350, de 2010)

Ora, o caso *sub examen* trata de penalidade aplicada por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, prestar informações relativas ao veículo e às cargas por ele transportadas, no Siscomex, no prazo estabelecido pela Receita Federal.

Sobre o tema da denúncia espontânea incidente sobre penalidade aplicada por descumprimento de obrigação acessória, acordou a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não elide a responsabilidade do sujeito passivo pelo cumprimento intempestivo de obrigação acessória. Precedentes do STJ. Recurso especial provido.” (CSRF, Recurso do Procurador n.º 301.124935, Acórdão n.º 03-05.566, Terceira Turma, Rel. Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, unanimidade, Sessão de 13 nov. 2007)

O registro da informação no sistema fora do prazo fixado na legislação, apenas comprova o próprio descumprimento da norma, não se cogitando da denúncia espontânea justamente por se tratar de uma obrigação acessória autônoma. Nesta linha de entendimento se inscreve a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca de assunto similar, relativo a informações de rendimentos:

“TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ENTREGA EM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas. Precedentes.

2. Recurso especial não provido.” (RECURSO ESPECIAL n.º 1.129.202 - SP, Data da Publicação: 29/06/2010)

Finalmente, o CARF consolidou a jurisprudência administrativa na súmula abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 126

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 n.º 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei n.º 12.350, de 2010. **(Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

Acórdãos Precedentes:

3102-001.988, de 22/08/2013; 3202-000.589, de 27/11/2012; 3402-001.821, de 27/06/2012; 3402-004.149, de 24/05/2017; 3801-004.834, de 27/01/2015; 3802-000.570, de 05/07/2011; 3802-001.488, de 29/11/2012; 3802-001.643, de 28/02/2013; 3802-002.322, de 27/11/2013; 9303-003.551, de 26/04/2016; 9303-004.909, de 23/03/2017.

No caso presente, trata-se de imposição de penalidade, prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei n.º 37/66, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/03, por violar norma geral de controle aduaneiro de veículos (Título II, capítulo II, do DL 37/66), consistente na obrigação acessória de prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado (art. 37 do DL 37/66), o que corresponde exatamente à hipótese presente no enunciado da súmula, justificando-se, assim, a sua aplicação.

Assim, rejeita-se a preliminar de denúncia espontânea.

4 – Ofensa aos Princípios da Proporcionalidade e da Isonomia

A Autoridade Fiscal aplicou a multa de acordo com o estabelecido no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei n.º 37/66, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/03, por violação de norma de controle aduaneiro, consistente na obrigação acessória de prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre cargas transportadas, no entanto, parece que a Impugnante pretende no ponto alegar a inconstitucionalidade da lei por violar o princípio do não-confisco e outros princípios constitucionais, tais como, proporcionalidade e isonomia.

Ocorre que no âmbito administrativo descabe aos julgadores de primeira (DRJ) ou de segunda instância (CARF), ou mesmo de qualquer outra instância, afastar dispositivo de lei com base em alegação de inconstitucionalidade. Na verdade, as questões de inconstitucionalidade, por mais relevantes que sejam, não são oponíveis na esfera administrativa como já se encontra expressamente previsto no diploma que rege o processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/72):

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (gn)

O próprio CARF cristalizou a jurisprudência pacificada em súmula, para declarar que a análise de inconstitucionalidade de lei não está ao alcance do tribunal, conforme:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, não se conhece da alegação.

5 – Auto de Infração X Decisão Judicial

A Recorrente alega que “*a lavratura do auto de infração em comento é indevida, já que vai de encontro com a decisão judicial referida anexa, razão pela qual deve ser anulada, medida que desde já se requer*”. Depreende-se que a citada decisão judicial (*há uma cópia nos autos do PAF 12689.720484/2016-70, também julgado nesta seção*) ao deferir parcialmente a antecipação da tutela à Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC), mediante Processo nº 0005238-86.2015.4.03.6100, 14ª VF/SP, não vedou o lançamento para constituição do crédito, mas apenas sua **exigência**, conforme o próprio juízo definira:

ante o exposto, defiro parcialmente a antecipação da tutela para determinar que a ré se **abstenha de exigir** das associadas da autora as penalidades em discussão nestes autos, independentemente de depósito judicial, sempre que as empresas tenham prestado ou retificado as informações no exercício de seu legítimo direito de denúncia espontânea, nos termos do artigo 102 do decreto-lei 37/66. (gn)

Assim, não assiste razão à Recorrente quando alude à “*insubsistência do auto de infração por decisão judicial*”, mas entende-se haver simples suspensão da exigibilidade do crédito enquanto durar a medida judicial impeditiva.

Por outro lado, a concomitância prevista na Súmula CARF nº 1, que não fora alegada no Recurso Voluntário ou na Impugnação, nem fora invocada de ofício pelo Colegiado *a quo*, de fato, não pode prevalecer por se tratar de ação coletiva, conforme jurisprudência pacífica do CARF, que não reconhece renúncia neste caso. Segue abaixo ementa do acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais representativo deste entendimento:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

A impetração de mandado de segurança coletivo, por substituto processual, não se configura hipótese em que se deva declarar a renúncia à esfera administrativa.

Numero da decisão:9303-006.525 **Decisão:** por unanimidade de votos, Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator.

A fundamentação dos precedentes desta jurisprudência alinha-se com a própria Lei nº 12.016/09, art. 22, que disciplina o Mandado de Segurança Individual coletivo.

6 - Informações Efetivamente Prestadas & Ofensa ao Princípio da Motivação & Infração Anterior a 01/04/2009

A Recorrente alega violação ao princípio da motivação, mas o simples exame do auto de infração refuta a alegação. De fato, a **ausência** de motivação da autuação, se configurada, conduziria à nulidade formal do auto de infração, por falta de elemento essencial à peça de constituição do crédito tributário, na forma disciplinada pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, *verbis*:

Art. 10. **O auto de infração** será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e **conterá obrigatoriamente**:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ocorre, contudo, que o auto de infração contém a motivação prevista no artigo 10 acima citado, mediante a descrição dos fatos às fls. 04 e seguintes. Abaixo se exemplifica com alguns excertos:

O Agente de Carga MAC-CARGO DO BRASIL LTDA. - EPP - CNPJ 03.051.284/0001-33 concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico Sub-Máster (MHBL) CE150805174430809 a destempo às 17:25 do dia 15/09/2008, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB, para o seu conhecimento eletrônico agregado (HBL) CE150805174729944.

A carga objeto da desconsolidação em comento foi trazida ao Porto de Santos acondicionada no Container NYKU7547880, pelo Navio M/V HAMMONIA PACIFICUM, em sua viagem 102W, no dia 15/09/2008, com atracação registrada às 14:32. Os documentos eletrônicos de transporte que ampararam a chegada da embarcação para a carga são Escala 08000197187, Manifesto Eletrônico 1508501700083, Conhecimento Eletrônico Máster MBL150805170996816, Conhecimento Eletrônico Sub-Máster MHBL150805174430809 e Conhecimento Eletrônico Agregado HBL150805174729944.

(...)

Com efeito, o Conhecimento Eletrônico Máster 150805174430809 foi incluído às 11:15 de 15/09/2008, a atracação ocorreu em 15/09/2008, às 14:32, e a desconsolidação foi concluída a destempo às 17:25 do dia 15/09/2008 (data/hora da inclusão do conhecimento eletrônico agregado HBL 150805174729944).

Para o caso concreto em análise a perda de prazo se deu pela inclusão do conhecimento eletrônico agregado em referência em tempo posterior ou igual ao registro da atracação no porto de destino do conhecimento genérico.

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL Art. 15, 17, 24, 27, 30, 31, 32, 36 a 43, 52, 53, 54, 55, 59, 60 do Decreto 4.543/02. Art. 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei nº 37/66 com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/03.

A existência da descrição, conforme demonstrado, é suficiente para satisfazer a exigência do art. 10 do Decreto acima citado. Neste sentido, não poderia ser decretada a nulidade do auto de infração.

Por outro lado, restou comprovado nos autos (v. fl. 27 e fl. 31) que a contribuinte, embora tenha prestado a informação conforme alega, tal se deu a destempo, pois a atracação ocorreu em “15/09/2008, às 14:32, e a desconsolidação foi concluída a destempo às 17:25 do dia 15/09/2008 (data/hora da inclusão do conhecimento eletrônico agregado HBL 150805174729944)”.

A infração tendo ocorrido antes de 01/04/2009 aplica-se ao caso o art. 50 da IN 800/07 e o seu parágrafo único:

Art. 50. **Os prazos de antecedência previstos no art. 22** desta Instrução Normativa somente **serão obrigatórios a partir de 1º de abril de 2009**.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 899, de 29 de dezembro de 2008)

Parágrafo único. O disposto no caput **não exime o transportador da obrigação de prestar informações** sobre:

I - a escala, com antecedência mínima de cinco horas, ressalvados prazos menores estabelecidos em rotas de exceção; e

II - **as cargas transportadas, antes da atracação** ou da desatracação da embarcação em porto no País. (gn)

Portanto, a informação prestada a destempo autoriza a aplicação da multa, respeitando a data da infração anterior a 01/04/09, conforme ocorrido no auto de infração.

A Recorrente alude ainda à inexistência de dolo específico, porém, na dicção do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (gn)

Assim, se as informações não foram prestadas no prazo definido na legislação pertinente, irrelevante pesquisar se assim ocorreu por dolo ou culpa, de qualquer modo a infração restará caracterizada pela simples inobservância da disciplina legal.

Do exposto, VOTO por conhecer do Recurso, negando-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

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 mencionar 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. Trata-se de julgamentos a-históricos, descomprometidos com os fatos e com a realidade.”¹

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”

¹ 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.

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**.*

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 Mello², 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 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 nº 9.873/99, seria a adequada – senão vejamos:

*Súmula CARF nº 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.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 431.

Ademais, analisando a base legal dos precedentes que dão ensejo à Sumula CARF n. 11, bem como as matérias sob julgamento³, 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:

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

³ 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.

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

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco,

Em que pese o como de costume bem fundado voto do relator, ousado 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*”.⁴

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*”⁵ e, ao fazê-lo, recordaria Eros Grau, o intérprete autêntico produz a norma decisão. Assim, “*(...) o direito reclama interpretação*”,⁶ 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]*”,⁷ 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*”.⁸

“A concepção dworkniana de one right answer, ademais de tudo, perece no momento em que sustentada sobre a busca da ‘melhor teoria possível’ como ideal absoluto: na recusa da pretensão a valores absolutos, porque

⁴ FERRAZ JR., Tercio Sampaio, **Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação** Capa comum, 11ª. São Paulo: Atlas, 2019., p. 449.

⁵ GRAU, Eros Roberto, **Direito posto e o direito pressuposto**, 7ª. São Paulo: Malheiros Editores, 2008., p. 39.

⁶ *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*”.

⁷ *Ibid.*, pp. 40-41.

⁸ *Ibid.*, pp. 41-42.

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".⁹

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 necessidade interpretativa, há ainda um longo caminho a trilhar para o correto uso do direito jurisprudencial*”.¹⁰

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*”¹¹. 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*”.¹² 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,¹³ 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.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ 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.

¹¹ *Ibid.*, p. 655.

¹² *Ibid.*, p. 655-656.

¹³ OST, François, **O tempo do direito**, São Paulo, SP, Brasil: Instituto Piaget, 2001.

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”.¹⁴ 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”,¹⁵ 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”.¹⁶ 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 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”¹⁷ 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”.¹⁸ 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 lapidar 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”.¹⁹

¹⁴ NUNES *et al* (Orgs.), **A nova aplicação da jurisprudência e precedentes no CPC/2015.**, p. 655.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ SCHAUER, Frederick. “Precedente”. In: DIDIER JR *et al*, **Precedentes**, Salvador: JusPodivm: Coletâneas ANNEP : Coletânea Internacional, 2015., pp. 49-86.

¹⁷ HESPANHA, António Manuel, **O caleidoscópio do direito: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje**, Coimbra: Almedina, 2009., p. 561.

¹⁸ 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.

¹⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de, **Interpretação da norma tributária**, 1. ed. São Paulo: MP Editora/APET, 2006., p. 187.

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 09/06/2015,²⁰ 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 Lenio Streck,²¹ por todos, que nele enxergou a reprimenda 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 imbróglios hermenêuticos? E mais: como se dá o distinguishing de uma súmula? Como diferenciar um caso de vários casos que ensejam 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

²⁰ 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>>.

²¹ STRECK, Lenio, O “crime de hermenêutica” ainda vigente no CARF: chamemos Rui!, **Consultor Jurídico - Conjur**, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-15/senso-incomum-crime-hermeneutica-ainda-vigente-carf-chamemos-ru-i>>, último acesso em 24/01/2021.

textos são eventos. Há um chão linguístico em que isso tudo está assentando".²²

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?*”.²³ 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 responsabilidade institucional, pois as decisões têm, na acepção de Neil MacCormick,²⁴ 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

²² *Ibid.*

²³ 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.

²⁴ 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*”.

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”,²⁵ 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.²⁶ 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. 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”.²⁷ 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”.²⁸ 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 vão 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 nº 11.

DA OBSERVÂNCIA À SÚMULA CARF Nº 11

²⁵ FERRAZ JR., Tercio Sampaio, **Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação**, 11ª. São Paulo: Atlas, 2019., p. 451.

²⁶ 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.

²⁷ FERRAZ JR., **Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação**, p. 468.

²⁸ ANDRADE, **Interpretação da norma tributária**, p. 294.

1. Prescrição intercorrente em matéria administrativa e edição da Súmula CARF nº 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 nº 9.873/1999 - Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

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

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

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 sumulado²⁹ 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, 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 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

²⁹ 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.

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 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, **jamais 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 **jamais 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.³⁰

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*”.³¹ 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*”³² constituindo, assim, um “(...)

³⁰ 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>>.

³¹ LIMA, Tiago Asfor Rocha, **Precedentes judiciais civis no Brasil**, São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2013., PP. 185-186.

³² MITIDIERO, Daniel, **Precedentes - da persuasão à vinculação**, 2ª. São Paulo, SP, Brasil: Editora Revista dos Tribunais, 2017., p. 72.

‘horizonte de interpretação do Supremo Tribunal Federal para a orientação dos seus próprios ministros’.³³ A concepção das súmulas está ligada, portanto, à ideia de se tornarem “(...) mecanismos voltados a facilitar a resolução de casos fáceis que se repetem”³⁴ 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.

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

³³ *Ibid.*

³⁴ MARINONI, Luiz Guilherme, **Precedentes obrigatórios**, 5ª. São Paulo, SP, Brasil: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

sociais que estão na base da súmula justificassem a sua aplicação diante da nova situação concreta” - (g.n.).³⁵

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.)³⁶ 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*,³⁷ 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. É 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*”.³⁸ 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”³⁹ (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 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*”.⁴⁰ 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*”.⁴¹

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*”⁴². 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.⁴³

³⁵ *Ibid.*

³⁶ MITIDIERO, **Precedentes - da persuasão à vinculação.**, p. 90.

³⁷ MARINONI, **Precedentes obrigatórios.**, p. 188.

³⁸ *Ibid.*, p. 226.

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ *Ibid.*, p. 227.

⁴¹ *Ibid.*

⁴² FERRAZ JR., Tercio Sampaio, **A ciência do direito**, 2ª. São Paulo: Atlas, 2010., p. 59.

⁴³ 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,

Uma prática de tal jaez teria seu tempo e lugar, talvez na *École de L'Exégèse* na França pós-revolucionária,⁴⁴ 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,⁴⁵ 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 tarefa de aplicação mecânica, lógico-silogística do texto legal*” no qual a “questão de direito”⁴⁶ se definia “(...) *pelo conhecimento literal desse mesmo texto, prevenindo unicamente as suas contradições flagrantes e formais*”,⁴⁷ tem por base “(...) *uma ingênua confiança, na onipotência da lei, (...) de todo alheios à realidade, e só explicáveis por uma intenção exclusivamente política*”.⁴⁸ Há de se ter em mente a noção de que “(...) *los elementos puramente formales y lógicos que se ofrecen a los juriconsultos en el aparato exterior y plástico del derecho positivo son insuficientes para satisfacer las aspiraciones de la vida jurídica*”,⁴⁹ 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*”.⁵⁰ De fato, “(...) *fosse desnecessária a interpretação, fossem as normas tributárias mecanismos de simples e autômata aplicação, desnecessário seria o Estado-Juiz, desnecessário seria o CARF*”,⁵¹ e, de fato, aqui está o papel do julgador em uma sociedade.⁵² A busca da quimera de se destilar a partir de

por votações unânimes, talvez até pela clareza do seu texto: ‘Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal’.

⁴⁴ 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’.*”

⁴⁵ 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*”.

⁴⁶ 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’.*”

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ GENY, François; SALEILLES, Raimundo; MONEREO PÉREZ, José Luis, **Método de interpretación y fuentes en derecho privado positivo**, Granada: Editorial Comares, 2000., pp. 533-534.

⁵⁰ 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>>.

⁵¹ ULIANA JUNIOR, Para julgar, é preciso ter coragem, mas também liberdade.

⁵² 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*

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,⁵³ e a segurança e a certeza,⁵⁴ 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.

“(…) 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.

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...”

⁵³ 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”.

⁵⁴ 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.”

*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”.*⁵⁵

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 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.

⁵⁵ 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>>.

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*⁵⁶ (g.n.).

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,⁵⁷ 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*”.⁵⁸ 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 vero *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

⁵⁶ 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.

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito tributário**, 10ª edição. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2020.

⁵⁸ *Ibid.* Capítulo XVII, 3.

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 constatam 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”.⁵⁹ 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”⁶⁰ (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”.⁶¹ 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 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”:⁶²

“(…) 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**”⁶³ (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. Descumpre a Súmula o Conselheiro deste CARF que deixar de aplica-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**

⁵⁹ 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.

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Ibid.*

⁶³ *Ibid.*

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*⁶⁴ (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).”*⁶⁵ (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*).⁶⁶ 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*”.⁶⁷ 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 “(...) *revelar uma justificativa convincente, capaz de permitir o isolamento do caso sob julgamento em face do precedente*”.⁶⁸ 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*”,⁶⁹ o que apenas ressoa a lição de Neil Duxbury.⁷⁰

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.⁷¹ 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*”,⁷² 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

⁶⁴ MITIDIERO, **Precedentes - da persuasão à vinculação**.

⁶⁵ PENCAK; ALVES, A *ratio decidendi* e a fixação de teses em matéria tributária - duas faces da mesma moeda?

⁶⁶ MITIDIERO, **Precedentes - da persuasão à vinculação**., p. 102.

⁶⁷ *Ibid.*, pp. 102-103.

⁶⁸ MARINONI, **Precedentes obrigatórios**., p. 232.

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ 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*”.

⁷¹ *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*.

⁷² MARINONI, **Precedentes obrigatórios**., pp. 231-232.

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.***

(...) 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”⁷³ (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 nº 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.

⁷³ DUXBURY, *The nature and authority of precedent.*, 131-132.

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.

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 nº 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 nº 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 nº 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*”⁷⁴, como se busca demonstrar, as peculiaridades do caso concreto impedem a aplicação da tese jurídica vertida em texto pela Súmula CARF nº 11, sendo possível, por evidente, a discordância de outros aplicadores a respeito do tema, tendo em vista que, como ensina Michele Taruffo,⁷⁵ 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

⁷⁴ DIDIER JR *et al*, **Precedentes.**, p. 78.

⁷⁵ 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*”.

CARF n.º 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 sintetizada em termos gerais e abstratos, mas é convocada em concreto*”,⁷⁶ 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

⁷⁶ 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.

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 sumulado⁷⁷ 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 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

⁷⁷ 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.

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 nº 9.873/99 (prescrição trienal). Acaso seja outro o entendimento, a impetrante afirma que deve ser aplicada a prescrição intercorrente quinzenal 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 nº 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 conseqüente**, *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 “**juízo**” a que se refere o legislador – observe-se que o radical “juízo” 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 juízo (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”,⁷⁸ 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”⁷⁹ 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”⁸⁰.

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

⁷⁸ 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.

⁷⁹ *Ibid.* pp. 23-28.

⁸⁰ BUENO, Cassio Scarpinella, **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil**, 9ª. São Paulo, SP, Brasil: Editora Saraiva, 2018.

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 espalha hoje a refletir justamente sobre a centralidade do procedimento, como demonstra Maria Carolina Silveira Beraldo:⁸¹

“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 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”⁸² (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. 9.784/1999,⁸³ 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 dubiedade, a exposição de motivos da Lei nº 9.783/1999, que trata justamente da

⁸¹ 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.

⁸² *Ibid.*

⁸³ 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 (...)

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 indiciados 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.

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*",⁸⁴ sendo de todo inegável a relação com o direito substantivo em disputa, havendo

⁸⁴ 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*

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*"⁸⁵ 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 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

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 (pericimento 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.).

⁸⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de direito administrativo**, São Paulo, SP, Brasil: Malheiros, 2010., p. 487.

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 ungiu 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 n.º 6/2020/ASTEJ/CARF-ME, no sentido de que o art. 19-E seja disciplinado através de portaria específica, foi editada a Portaria ME n.º 260, de 01º/07/2020, abaixo transcrita:

Portaria ME n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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”.⁸⁶

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

⁸⁶ 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>>.

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.**

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 **sancão 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 2021,⁸⁷ publicado em fevereiro e que levou este colegiado a revisitar 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 março desta turma⁸⁸ 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 rechaçados 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*

⁸⁷ 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>>.

⁸⁸ **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>>.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.873/1999 (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 n.º 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 n.º 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 n.º 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,⁸⁹ 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 n.º 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

⁸⁹ *Ibid.*, disponível em <<https://youtu.be/DYKuUOE2R3I?t=5499>>.

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:⁹⁰

“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 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**”⁹¹ (g.n.). Observe-se que sequer há sentido em se falar em

⁹⁰ 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>>.

⁹¹ *Ibid.*

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.):⁹²

“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. 1º-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 embargos 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”⁹³ (g.n.).

Nos mesmos termos, quando se remete acriticamente ao Recurso Especial n.º 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 dissenção doutrinária: o coro de vozes, ao qual nos reunimos, é unânime. E tampouco haveria de se esperar absolutamente qualquer previsão do Decreto n.º 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,⁹⁴ o que remete à “(...)

⁹² *Ibid.*

⁹³ *Ibid.*

⁹⁴ *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 n.º 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,

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 infligência da pena, em virtude de comando constitucional, proveniente do altiplano do Direito, e, em segundo lugar, porque há comando 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 nº 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 nº 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.***

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".

Além disso, há que se lembrar que o rito do Decreto nº 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 inexigibilidade 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 nº 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**”⁹⁵ (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 nº 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***

⁹⁵ *Ibid.*

“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:

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 nº 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”⁹⁶, havendo autores, com os quais não comungamos, que vislumbram a possibilidade de uma liberdade quase incontida do aplicador,⁹⁷ 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*”.⁹⁸ 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*”.⁹⁹ Já na Reclamação Constitucional n.º 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 n.º 9303-01542, que afastou a aplicação da Súmula CARF n.º 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 n.º 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 n.º 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.***”

⁹⁶ 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: Coletaneas ANNEP: Coletanea Internacional, 2015, p. 87–98.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ ULIANA JUNIOR, Para julgar, é preciso ter coragem, mas também liberdade.

⁹⁹ *Ibid.*

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 (...).

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 1º 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 PECULIARIDADE 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 nº 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 nº 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 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 nº 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