



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11968.000378/2005-14
ACÓRDÃO	3402-012.360 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETRÓLEO BRASILEIRO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Exportação - IE

Ano-calendário: 2005

PERDIMENTO. CONVERSÃO. INAPLICABILIDADE NA EXPORTAÇÃO.

A multa resultante da conversão do perdimento, disposta no parágrafo 3º, do artigo 23, do Decreto-lei 1455/1976, com a redação dada pela Lei 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por trazer base impositiva relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). A multa pela não localização de mercadoria à qual se aplique o perdimento só é devida na exportação a partir de 28/07/2010, data da publicação da Medida Provisória 497/2010, posteriormente convertida na Lei 12.350/2010, que dá nova redação ao dispositivo supramencionado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO APLICAÇÃO. SÚMULA CARF N. 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração; (ii) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente suscitada pela relatora, vencida, neste ponto, a conselheira Mariel Orsi Gameiro (relatora); e, no mérito, (iii) por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração. Designado para redigir o voto vencedor em relação ao item (ii) (prescrição intercorrente) o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos aqui discutidos, peço vênha para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata-se o auto de infração da exigência de valor de R\$, relativo a substituição à pena de perdimento, por não ter o interveniente, quando da exportação da mercadoria “Butano Comercial”, apresentado o despacho de exportação tempestivo, e conseqüentemente, desembaraço de mercadoria ou mesmo autorização de embarque antecipado, aplicando-se a penalidade descrito no artigo 23, inciso IV, do DL 37/1966, e artigo 618, inciso I, do Regulamento Aduaneiro.

Os fatos seguem resumidos:

. a empresa autuada, em 25.02.2005, embarcou para o exterior, sem a devida autorização da Alfândega do Porto de Suape, Butano Comercial, através do navio Gurupa, de bandeira brasileira, conforme Conhecimento de Embarque “Bill of landing” nº 1, emitido por “Transpetro Fronape” (fl,05), promovendo a exportação da referida mercadoria sern que tenha sido feito o seu competente Despacho Aduaneiro de Exportação e desembaraço, ou mesmo a autorização do seu embarque antecipado, tudo consoante declaração prestada pelo próprio exportador (fl,24);

. a mercadoria em questão totalizou 4.512.520 kgs., conforme Notas Fiscais nºs 060219-1 e 001114-2 (fls. 13 e 14), totalizando o valor de RS 5.229.330,23 (cinco milhões, duzentos e vinte e nove mil, trezentos e trinta reais e vinte e três centavos);

- . o Decreto nº 4.543, de 2002 (Regulamento Aduaneiro), em seu artigo 520, disciplinado pela IN IN-SRF nº 28, de 1994, artigo 1º e §§, dispõe que toda mercadoria destinada ao exterior está sujeita ao despacho de exportação;
- . a exportação de petróleo bruto e de seus derivados pode ter o registro da Declaração de Exportação após o embarque da mercadoria, de acordo com a IN-SRF nº 28, de 1994, artigo 52, parágrafo único, inciso III;
- . ainda de acordo com o artigo 55 da IN referida, para que seja permitido o registro da DE após o embarque da mercadoria, faz-se necessário que haja pedido do interessado junto ao órgão competente e Termo de Responsabilidade firmado;
- . de acordo com o Decreto 4.543, de 2002, artigo 618, inciso I, cuja base legal é o artigo 105, inciso I, do Decreto-lei nº 37, de 1966, a mercadoria que for embarcada em veículo com destino ao exterior, cujo embarque não tenha sido autorizado pela autoridade aduaneira competente, quer seja por despacho, quer seja por autorização de embarque antecipado, fica sujeita à pena de perdimento;
- . na impossibilidade de aplicação dessa pena à mercadoria, o perdimento será convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro da mesma, nos termos do artigo 23, inciso IV, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o artigo 618, inciso I, do Regulamento Aduaneiro de 2002;
- . não houve recusa, por parte da Receita Federal, do Laudo de Arqueação do produto, porque a solicitação, a feitura e o recebimento desse documento não se vinculam necessariamente à exportação da mercadoria com embarque antecipado;
- . o contribuinte e responsável pelo ato por ele praticado, porquanto a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, conforme reza o artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN).
- . A impugnação afirmou a nulidade do auto de infração por ausência de indicação da disposição legal infringida – inobservância ao princípio constitucional da ampla defesa; a ausência de elemento subjetivo do tipo, em sendo a multa considerada sanção penal – ausência de dolo ou culpa; do rompimento à teoria finalista da ação e ao princípio da verdade material – da ausência de prejuízo para o Estado – Físico – da instrumentalidade conferida pela solicitação de arqueador recebida pela Receita Federal e pela apresentação do laudo de arqueação; da incompetência funcional do agente atuando – inobservância de procedimento próprio e da evidente natureza confiscatória da penalidade fiscal.

A 5ª Turma da DRJ/REC, em 26 de novembro de 2010, julgou improcedente o auto de infração, sob os termos da seguinte ementa:

Assumo: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Data do fato gerador: 25/02/2005
EXPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO NÃO AUTORIZADO. PENA DE PERDIMENTO
CONVERSÃO EM MULTA A não comprovação nos autos do despacho aduaneiro de
exportação da mercadoria com o consequente desembaraço ou a autorização do

seu embarque antecipado subsume-se à presunção legal de dano ao Erário, infração punível com a pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o interveniente apresentou Recurso Voluntário tempestivo, no qual ratifica os argumentos postos em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Mariele Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende parcialmente os requisitos de admissibilidade, tendo em vista o não conhecimento do argumento relativo à natureza confiscatória da multa, pela aplicação da Súmula CARF nº 02.

Cingese a controvérsias na exigência de multa substitutiva da pena de perdimento, aplicada em razão de exportação feita pelo interveniente sem tempestivo despacho de exportação e desembaraço de mercadoria ou autorização de embarque antecipado, no Porto de Suape.

A defesa afirma que, de fato, tais documentos não foram apresentados, mas que, em contrapartida, foi solicitado laudo de arqueação, autorizado e realizado pelos auditores da RFB, e que por tal razão deve ser considerada ausência de dolo/culpa, para além de argumentos preliminares de nulidade por cerceamento de defesa e incompetência da autoridade que lavrou o auto de infração.

Antes de adentrar à análise das preliminares de nulidade e posteriormente ao mérito, suscito de ofício aqui a ocorrência da prescrição intercorrente, porque o acórdão de impugnação foi julgado em 26 de novembro de 2010, notoriamente até o presente julgamento constata-se a decorrência de mais que 3 anos entre decisões.

Preliminares de nulidade

Afirma a defesa que o auto de infração carece de determinação exata da capitulação da infração, o que caracteriza cerceamento de defesa, bem como alega a incompetência do auditor fiscal da RFB para lavratura do auto, considerando que tal competência é do Ministro da Fazenda.

Quanto ao primeiro argumento, razão não assiste ao contribuinte, posto que consta no auto de infração de forma expressa quais foram os dispositivos utilizados que embasaram a aplicação da penalidade – não só, os fatos foram detalhadamente descritos e acobertados pela necessária documentação de comprovação.

Na referida data, 25/02/2005, a Petróleo Brasileiro S.A., conforme se depreende da declaração do contribuinte (fl. 24), fez o embarque de Butano Comercial no navio **Gurupá** sem a devida autorização da Autoridade Fiscal, isto é, sem que tenha feito Despacho Aduaneiro de Exportação com o conseqüente Desembaraço, ou mesmo autorização de embarque antecipada. De acordo com o regulamento aduaneiro, Decreto 4543/02, no seu artigo 618, inc. I, o qual transcreve o art. 105, inc. I do decreto-lei 37/66, a mercadoria que for embarcada em veículo com destino ao exterior e que não for autorizado pela autoridade aduaneira, quer seja por despacho, quer seja por autorização de embarque antecipado, fica sujeita a pena de perdimento. Portanto, a carga embarcada no referido navio fica sujeita a referida pena de perdimento, conforme reza o artigo 618, inc. I do decreto 4543/02 transcrito em seguida:

"Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 59):

I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo; (.....)"

Consoante o Conhecimento de Embarque nº 1, datado de 25/02/05 (fl. 05), o Laudo Técnico de Arqueação (fls. 07 a 12) e o Registro de Exportação 05/0273012-001 (Fls. 15 a 21), a mercadoria foi recebida no navio **Gurupá**, tendo seguido para o exterior.

Diante do exposto, a pena de perdimento, de acordo com o artigo 23, inciso IV, parágrafo 3, do decreto-lei 1455/76, com redação dada pela lei 10637/02, fica convertida em multa de valor equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, face a impossibilidade da sua apreensão e/ou consumo da mesma.

No mais, quanto ao argumento de incompetência de lavratura pelo auditor da Receita Federal, devendo ter sido o auto cancelado pelo Ministro da Fazenda, razão também não assiste ao contribuinte, bem caminhou a decisão de primeira instância que afirma:

A sua alegação de que a pena de perdimento somente pode ser aplicada pelo Ministro da Fazenda, nos termos do artigo 27 do Decreto-lei nº 1.455/76, ainda que essa competência tenha sofrido delegações, o que tornaria o Auditor Fiscal incompetente para a aplicação dessa penalidade e da sua conversão em multa, será tratada a seguir,

(...)

Por seu turno, a Medida Provisória 11º 38, de maio de 2002 7 em seu artiuo - 28, fez alterações no texto do parágrafo primeiro do artigo 105 do Decreto-lei 11º 37, de 1966, que passou a vigorar com a seguinte redação:

(...)

Por outro lado, em dezembro de 2002, o artigo 23 do Decreto-lei 1455, de 1977, foi alterado pela Lei 10.637, de 2002, como já foi mencionado anteriormente, ficando assim sua redação:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...) IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

(...) § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

O artigo 25 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, determina que a mercadorias nas condições dos artigos 23 e 24 (que configurem dano ao Erário e sejam apreendidas) sejam guardadas e nome e ordem do Ministro da Fazenda, como medida acautelatória dos interesses da Fazenda Nacional, o que, aliás, não foi o caso objeto do presente Auto de Infração, uma vez que a mercadoria foi exportada.

E o processo fiscal de perdimento segue o trâmite determinado pelo artigo 27 do Decreto-lei referido:

(...)

No que toca a competência para o julgamento de processos administrativos fiscais destinados à apuração de infrações sujeitas a pena de perdimento, o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 39, de novembro de 1995 (DOU de novembro de 1995) declarou, em caráter normativo, às Superintendências da Receita Federal e aos demais interessados, que os Delegados da Receita Federal e os Inspectores das Alfândegas e das Inspetorias da Receita Federal classes Especial e “A” eram competentes para proferir, em instância única, decisões nos processos fiscais de perdimento de mercadorias, de que trata o artigo 27 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, neles incluídos os relativos a cigarros nacionais destinados à exportação introduzidos clandestinamente no País, ficando, em consequência, afastada a interveniência dos Delegados da Receita Federal de Julgamento no curso dos referidos processos. Quanto foi instauração de processo administrativo fiscal para apuração da infração capitulado como dano ao Erário, sujeita a pena de perdimento do bem, convertida em penalidade pecuniária, nos termos do artigo 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, dispõe o artigo 73 e parágrafos da Lei nº 10.833, de dezembro de 2003:

(...)

Conclui-se, pois, no tocante à argumentação de nulidade do ato em razão de lavratura por autoridade incompetente, que a instauração do presente processo administrativo fiscal para apuração e cobrança da multa em questão seguiu o trâmite legal previsto pela legislação que rege a matéria, desconsiderada, portanto, a hipótese de nulidade do ato, invocada pela defendente, nos termos do artigo 59, inciso II, primeira parte, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Acrescento, ainda, que a defesa confundiu-se ao tratar a competência de julgamento da pena de perdimento, em primeira e em segunda instância. Antes da criação do CEJUL – Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras, em 2023, a aplicação da pena de

perdimento de mercadorias era, de fato, encaminhada à instância única, sob competência do Ministro da Fazenda, sem contudo eximir a competência deste Conselho para a multa substitutiva da pena de perdimento.

Ante todo exposto, rejeito ambas preliminares arguidas.

Da preliminar de mérito – Prescrição intercorrente

A preliminar de mérito, suscitada de ofício, implica na aplicabilidade Súmula CARF nº 11 ao presente caso, entendimento do qual discordo, com a utilização do instituto do *distinguishing*, para afastar respectiva Súmula, pelas razões técnicas construídas, paulatinamente, conforme abaixo.

Desde logo, é essencial trazer o conteúdo da respectiva súmula à lume, para que possamos entender, dentro de cada uma das figuras jurídicas que habitam seu conteúdo, a razão pela qual não se aplica ao caso concreto:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

O conteúdo da súmula refere-se à prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 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.

Nota-se que a prescrição acima aludida refere-se ao lapso temporal de três anos, em **procedimento administrativo**, quanto à desídia da Administração Pública em sua **pretensão punitiva**, contados a partir do ato que depende de julgamento ou de despacho, e que podem/devem ser arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada.

Como costumeiramente feito em meus votos, tratarei em partes, inclusas as duas questões pontuadas expressamente acima, com a seguinte ordem:

- i) a diferença e ligação entre processo e procedimento;
- ii) a diferença entre crédito tributário e crédito não tributário, bem como entre direito tributário e aduaneiro;

- iii) a diferença entre prescrição e prescrição intercorrente;
- vi) a *ratio decidendi* dos acórdãos utilizados para formação da Súmula CARF nº 11 e o *distinguishing* na perspectiva da Teoria dos Precedentes;
- vii) Precedentes judiciais sobre a prescrição intercorrente da Lei 9.873/1999 com relação às multas aduaneiras;
- vii) e, finalmente, a conclusão compilada das exaustivas razões pelas quais entendo ser devido o afastamento da Súmula CARF nº 11 às multas aduaneiras, exatamente a multa aqui tratada.

Pois bem.

i) **Processo x Procedimento**

O primeiro ponto que nos interessa diz respeito ao cotejo entre os termos procedimento e processo, esse contido no teor da Súmula CARF supracitada, e aquele contido na norma relativa à prescrição intercorrente aplicada em âmbito administrativo.

Todo processo tem um procedimento.

Tal afirmativa é resultado da prevalência, no ordenamento jurídico brasileiro, da Teoria da Relação Jurídica, abordada por Oskar von Bülow, em 1868, na obra *“Teoria das Exceções e dos Pressupostos Processuais”*, escrita em 1868¹.

Ainda, James Godschmidt, mesmo que crítico à teoria de Bulow – aceita à época, contudo, superada pela decorrência natural do tempo e do desenvolvimento da dogmática jurídica, afirma que *“o processo civil é um procedimento, um caminhar concebido, desde a Idade Média, para aplicação do Direito.”*²

Nesse mesmo sentido, processo é o veículo/instrumento pelo qual o Estado-juiz, exerce a jurisdição, o autor o direito de ação e o réu o direito de defesa, enquanto que o procedimento é a faceta dinâmica do processo, é o modo pelo qual os diversos atos processuais se relacionam na série constitutiva do processo.³

¹ O processo é uma relação jurídica que avança gradualmente e se desenvolve passo a passo. (...) Porém, nossa ciência processual deu demasiada transcendência a esse caráter evolutivo. Não se conformou em ver nele somente uma qualidade importante do processo, mas desatendeu precisamente outra não menos transcendente ao processo como uma relação de direito público, que se desenvolve de modo progressivo, entre o tribunal e as partes, destacou sempre unicamente, aquele aspecto da noção de processo que salta aos olhos da maioria: sua marcha ou adiantamento gradual, o procedimento:(...). BÜLOW, Oscar von. *Teoria das Exceções e dos Pressupostos Processuais*. Tradução e notas de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas, LZN. 2003.

² GOLDSCHMIDT, 2003. P. 21. Vide uma crítica à teoria da situação jurídica de Goldschmidt em DINAMARCO, Execução Civil, p. 120-121: COUTURE. 2002. P. 110-113.

³ GAJARDONI, Fernando da Fonseca. Procedimento. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Processo Civil. Cassio Scarpinella Bueno, Olavo de Oliveira Neto (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/199/edicao-1/procedimento>

Em que pese o reconhecimento de que não há identidade integral entre os dois termos – processo e procedimento, é necessário entender que existe uma relação de inclusão. Processo tem procedimento, de modo que, a matéria processual, ao menos no ordenamento jurídico brasileiro, abarca a matéria procedimental, mas nela não se esgota.

Para o presente caso, a elucidação de que todo processo tem procedimento, reside justamente na utilização de ambos os institutos, conforme ilustrado no início da discussão, em que a Súmula CARF nº 11, em seu conteúdo, se utiliza do PROCESSO administrativo fiscal, enquanto que o parágrafo 1º, do artigo 1º, da Lei 9.873/1999, utiliza-se do PROCEDIMENTO administrativo.

Ora, se todo processo tem procedimento, em que um é gênero e outro espécie, não há que se falar em qualquer delimitação de natureza exclusiva e integralmente diferenciada de tais institutos.

Não adentrarei sequer nas inúmeras vezes em que há expressa menção do termo procedimento nas normas que cotidianamente lidamos – por exemplo, Título II, artigo 46 e seguintes, do próprio Regulamento deste Tribunal - RICARF, utilizado nos moldes conceituais acima.

Pois bem, superada a questão da ferramenta utilizada – processo/procedimento, e demonstrado que o argumento de segregação integral dos conceitos é inválido, para tratativa do direito material, há de se estabelecer a partir de agora, uma das principais questões para o deslinde dos próximos argumentos: **a prescrição intercorrente é instituto de direito material – artigo 487, inciso II, do Código de Processo Civil.**

Dessa premissa, conclui-se: o direito processual percorrido e arguido para sustentar a aplicação da Súmula CARF nº 11 aos processos que tratam de créditos de natureza não tributária, é equivocado, pois difere-se, quase que por óbvio, do direito material.

Ou seja, a despeito do esclarecimento quanto à espécie/gênero que foi tratada no presente tópico, quanto à acepção jurídica de processo e procedimento, na Lei 9.873/99 e na Súmula supracitada, será demonstrado, em seguida, o delineamento do respectivo direito material. Para tal delineamento, valho-me, especialmente, dos limites traçados entre créditos de natureza tributária e créditos de natureza não tributária, que são reflexos das meças entre direito aduaneiro e direito tributário.

ii) Crédito Tributário x Crédito não tributário

Esse tópico inaugura o segundo ponto a ser tratado, e o principal argumento quanto à (in)aplicabilidade da Súmula CARF nº 11: a prescrição intercorrente, como direito material, é excepcional aos créditos de natureza tributária, e deve, portanto, ser aplicada aos créditos de natureza não tributária, contidos no direito aduaneiro.

Para além das devidas peculiaridades de cada um dos casos, certo que é que as normas aduaneiras carregam, em si, créditos de natureza tributária e não tributária.

No primeiro momento, é válido distinguir o direito tributário do direito aduaneiro.

Essa é uma afirmação de fácil comprovação. Basta que se investiguem as finalidades de cada atividade. Enquanto a administração tributária busca arrecadar recursos para suprir as necessidades do Estado, a administração aduaneira busca proteger os bens tutelados por esse mesmo Estado, exercendo de forma efetiva um controle sobre o fluxo de comércio exterior, inclusive por meio da imposição de tributos.

Na própria Carta Magna, há contundente distinção dos dispositivos que tratam a esfera tributária – com início no artigo 145, que inaugura o Título VI, “Da tributação e do Orçamento, Capítulo I, Do Sistema Tributário Nacional, e vai até o artigo 162, da esfera aduaneira, como supracitada acima, pelo artigo 237⁴.

Além de outros institutos inseridos em diversas discussões de notória diferenciação entre o regime tributário e regime aduaneiro: aplicação do instituto da denúncia espontânea – que existe tanto no Regulamento Aduaneiro (Art. 102, Decreto-lei 37/1966), quanto no Código Tributário Nacional (artigo 138, CTN), responsabilidade de terceiros, interposição fraudulenta etc.

A despeito da evidente segregação, é essencial destacar que, enquanto o tributário trata unicamente de créditos tributários, o direito aduaneiro se encarrega, além desses, de créditos não tributários, classificados dessa forma em razão de sua natureza administrativa – como as sanções aplicadas em descumprimento às regras de controle de entrada e saída de mercadorias no país. Tais figuras muito se confundem em razão da utilização da mesma ferramenta procedimental/processual para percorrer o caminho de sua punibilidade e exigibilidade, contudo, são evidentemente diferenciadas.

Em que pese exaustivamente tratados na doutrina e na jurisprudência – inclusive do CARF, traço breves considerações sobre o conceito de créditos tributários e não tributários, com objetivo de uma construção lógica do posicionamento inicialmente abordado. No ordenamento jurídico brasileiro, a análise deve iniciar-se mediante o disposto no artigo 39, da Lei 4.320/1964:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º – Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos

⁴ Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais”

O parágrafo segundo, acima colacionado determina de forma bem delimitada que o crédito tributário necessariamente se dá pela relação obrigacional existente com essa natureza – tal como se verifica nas figuras que se enquadram no conceito de tributo (art. 3º, CTN), bem como pelo lançamento (art. 142, CTN), obrigações principais e acessórias (art. 113, CTN), ou ainda seus adicionais e multas oriundos de tal ligação. Por sua vez, os créditos não tributários – ainda que pareça óbvio dizer sobre o suposto lado oposto da relação tributária, são os demais créditos, que, por exclusão, não carregam qualquer peculiaridade ou característica intrínseca à relação tributária, como por exemplo, as multas aduaneiras.

Ainda, e apenas para melhor ilustrar a relevância de tal diferenciação, bem como a forma pela qual ela se opera nas decisões proferidas por este Tribunal Administrativo, temos claramente uma segregação das espécies de processos julgados em razão da alteração do voto de qualidade – conforme artigo 19-E, da Lei 10.522/2002, e consequente Portaria ME nº 260/2020, que regulamentou a proclamação do resultado nas hipóteses de empate na votação.

A norma determina, em seu artigo 2º, parágrafo 1º, *que o resultado será proclamado em favor do contribuinte, na forma do art. 19-E da Lei 10.522, de 19 de julho de 2020, 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.*

Posto tal contraste, é importante dizer também que o crédito – **tributário ou não**, em que pese utilizarem-se da mesma ferramenta processual/procedimental para o percurso de sua pretensão, não perdem, em sua essência, ou permutam sua natureza, por tal razão.

Diferencia-se, quase de forma cartesiana, as figuras contidas no processo administrativo, que são ou serão objetos do contencioso – o conteúdo relativo ao direito material, do processo em si, que é feito das regras de natureza evidentemente processual e que tratarão apenas das ferramentas utilizadas para o desenvolvimento e encerramento do litígio.

Inclusive, a aplicação do processo administrativo fiscal à condução de créditos não tributários é feita mediante remissões legais, determinadas por leis específicas, o que não implica, tão menos justifica, a confusão que vem sendo tecida sobre os institutos tratados.

E, nesse passo, em que direito tributário não é aduaneiro, e que os créditos não tributários são tratados por este, ainda que pela mesma ferramenta procedimental/processual, é que reside o meu entendimento sobre a aplicação da Súmula CARF nº 11, resguardado o peso dos demais argumentos que se complementam.

Explico:

Veja, a Lei 9.873/1999, em seu artigo 1º, §1º e em seu artigo 5º, afirma que:

ARTIGO 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.

(...)

ARTIGO 5º — O DISPOSTO NESTA LEI NÃO SE APLICA ÀS INFRAÇÕES DE NATUREZA FUNCIONAL E AOS PROCESSOS E PROCEDIMENTOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.

As normas acima colacionadas nos dizem que: há prescrição intercorrente em procedimento administrativo – quanto à pretensão punitiva do Estado, se decorridos três anos sem qualquer movimento relevante, contados de ato dependente de despacho/julgamento, **mas tal instituto não se aplica em casos de natureza tributária.**

Ora, a exceção – contida no artigo 5º, da Lei 9.873/99, é expressa ao se referir aos créditos tributários, enquanto que, os créditos não tributários não são tratados nessa reserva, o que, conseqüentemente, leva-os à regra geral: aplicação da prescrição intercorrente.

Nesse sentido, o tratamento dispendido pelo conteúdo da Súmula CARF nº 11- que afirma não se aplicar a prescrição intercorrente para o processo administrativo fiscal, deve seguir a mesma diferenciação: aplica-se a prescrição intercorrente para os créditos de natureza não tributária, ao mesmo passo que o artigo 5º expressamente veda tal observação para os créditos de natureza tributária.

Até aqui, já superado, portanto: a diferenciação – mas interligação de gênero e espécie, entre processo e procedimento; delineado e pontuado que a prescrição intercorrente é instituto

de direito material e não processual; e que, quanto a esse ponto, a norma faz expressa exceção à sua aplicação aos créditos de natureza tributária, e, conseqüentemente, é aplicável aos créditos de natureza não tributária.

Em que pese essenciais – e penso que, protagonistas do meu entendimento, outros pontos, tratados em seguida, merecem atenção: a razão pela qual não há que se confundir prescrição com prescrição intercorrente – como levantei, inclusive, em voto proferido em sessão de julgamento sobre o tema⁵, tão menos a suspensão da exigibilidade do crédito tributário à impossibilidade de afastar a Súmula; as razões utilizadas nos acórdãos que embasaram a Súmula CARF nº11, ainda, e apenas para rememorar a condução técnica que lhe é devida, tratarei rapidamente de como se dá a aplicação das Súmulas na esfera administrativa, especialmente neste Tribunal, e como lidar com as figuras da Teoria dos Precedentes (*overruling*, *distinguishing*, *ratio decidendi*, etc) – tão bem postas pelo novo Código de Processo Civil – e frequentemente utilizadas pelos Conselheiros. E, por fim, serão demonstrados os precedentes judiciais sobre o tema.

iii) Prescrição x prescrição intercorrente e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Como dito no tópico anterior, minha afirmação proferida em sessão de julgamento segue a mesma, e presta-se ao início desse terceiro ponto: **prescrição não é prescrição intercorrente**⁶.

Como bem esclarecido pelo ex-conselheiro Carlos Daniel, em artigo publicado sobre o tema⁷:

Há que se distinguir com clareza o que é a prescrição do que é a prescrição intercorrente. A existência de processo administrativo não é impeditiva à ocorrência da prescrição intercorrente, pelo contrário é condição necessária para tanto! Em outras palavras, 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.

⁵ Sessão de julgamento ocorrida no dia 25 de março de 2021, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento – CARF. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=DYKuUOE2R3I>.

⁶ Sessão de julgamento ocorrida no dia 25 de março de 2021, na 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento – CARF. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=DYKuUOE2R3I>.

⁷ Súmula 11 do Carf: entre o argumento de autoridade e a autoridade do argumento. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/direto-carf.pdf>

(...)

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.

O equívoco se instaura no momento em que o artigo 174, do Código Tributário Nacional, é aplicado aos casos de forma totalmente equivocada, considerando que os institutos protegidos, e em discussão, são completamente diferentes.

Enquanto a prescrição intercorrente necessariamente demanda a existência de um procedimento/processo administrativo em curso, contudo sem qualquer movimentação considerada como válida (meros despachos não são relevantes para tanto), a prescrição tem seu início marcado pelo fim do respectivo processo e consequente constituição definitiva do crédito tributário.

Para além disso, **a prescrição atinge a pretensão executória da Administração Pública, enquanto a prescrição intercorrente atinge a pretensão punitiva.**

Não só, como já posto, inexistente em âmbito administrativo uma regra que determine o lapso temporal de desídia da Administração para os créditos tributários, constante tão somente no artigo 40, da Lei de Execuções Fiscais. E, ainda, destaco que é de suma importância que o termo e o instituto da “prescrição” sejam devidamente analisados, apontando-se a distinção, sob a perspectiva de disposição não só no Código Tributário Nacional, mas também na própria lei 9.873/1999.

Em suma: há que se tomar cuidado com a confusão conceitual e o resguardo das evidentes diferenças técnicas – origem normativa, institutos protegidos pela figura jurídica em questão (como por exemplo, pretensão punitiva e pretensão executória), a observância da correta aplicação dos prazos, considerando i) a figura da prescrição prevista no artigo 174, do Código Tributário Nacional, ii) a figura da prescrição prevista no artigo 1º, da Lei 9.873/1999, e iii) a figura da prescrição intercorrente prevista no parágrafo 1º, do artigo 1º, da Lei 9.873/1999.

E, feitas tais considerações, para relevância da aplicação (ou não) das diferentes prescrições acima descritas e dos respectivos prazos, indago: e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário?

A suspensão da exigibilidade em nada interfere na ocorrência da prescrição intercorrente prevista na Lei 9.873/1999, considerando que a existência e a forma pela qual se desenvolve o processo administrativo são condições necessárias à sua configuração.

Isso porque, conforme pontuado no presente tópico, é necessário conceituar corretamente os institutos da prescrição e da prescrição intercorrente, ambos presentes na Lei 9.873/1999.

Veja, **a prescrição intercorrente ocorre justamente porque o crédito não é exigível** – e essa inexistência está relacionada à pretensão executória, e não à pretensão punitiva, eis, portanto, a razão pela qual as prescrições determinadas pela lei supracitada são diferenciadas, tanto quanto ao prazo, quanto ao momento de sua aplicação

Ademais, não há regra específica sobre a suspensão da exigibilidade de créditos não tributários, contrário do que determina o artigo 151, do Código Tributário Nacional, que carrega expressa menção à créditos tributários.

Como já entendeu o Superior Tribunal de Justiça⁸, respectivo instituto se aplica de forma análoga, bem como, já mencionado nos tópicos anteriores, o caminho processual a ser percorrido pela multa administrativa será aquele disposto no Decreto 70.235/1972, por remissão, assim como outros institutos também são tratados por tal rito⁹.

Portanto, o argumento relacionado à suspensão da exigibilidade durante o processo administrativo fiscal atinge somente a pretensão executória, bem como, apenas complementa a razão pela qual as prescrições contidas na Lei 9.873/1999 são de naturezas distintas, e que a intercorrente demanda, de forma condicional, o curso de tal processo.

iv) A ratio decidendi nos acórdãos utilizados para criação da Súmula CARF nº 11, o distinguishing e a Teoria dos Precedentes

As decisões judiciais ou administrativas, quando abordam um precedente um ou enunciado de súmula, devem adentrar os fundamentos determinantes de sua existência e o nexo causal com o caso que está sendo julgado.

É isso que determina o artigo 489, parágrafo 1º, inciso V, do Código de Processo Civil¹⁰.

Nesse sentido, a primeira análise a ser feita, diz respeito às razões utilizadas nos acórdãos que embasam a criação da Súmula CARF nº 11 – com efeito do conteúdo postulado nos votos dos

⁸ Resp 1.381.254: (...) 16. Sendo assim, vislumbra-se claro não subsistir previsão legal de suspensão de exigibilidade de crédito não tributário no arcabouço jurídico brasileiro. 17. É importante registrar, diante dessa constatação, que a norma jurídica não pode regular todas as situações possíveis e imagináveis da convivência humana. Nesses casos, há ocorrência de lacuna normativa e, não havendo lei prévia tratando do tema, a situação se resolve mediante as técnicas de integração normativa de correção do sistema previstas no art. 4o. da LINDB, quais sejam: a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito; assim, colmatando o sistema jurídico e tornando-o prático e abstratamente pleno (sem lacunas). (...)25. Cabe mencionar, por fim, que o crédito não tributário, diversamente do crédito tributário, o qual não pode ser alterado por Lei Ordinária em razão de ser matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, alínea b da CF/1988), permite, nos termos aqui delineados, a suspensão da sua exigibilidade mediante utilização de diplomas legais de envergaduras distintas por meio da técnica integrativa da analogia.

⁹ Exemplo disso são as disposições do art. 3º, II da Lei nº 6.562/78; art. 23, §3º do DL nº 1.455/76; art. 74, §11, da Lei nº 9.430/96; art. 7º, §5º, da Lei nº 9.019/1995; art. 32, §7º, da Lei nº 9.430/96; art. 8º, §6º, da Lei nº 9.317/95; art. 39 da LC nº 123/2003).

¹⁰ 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;

conselheiros à época dos julgamentos, e não apenas nas ementas das decisões, para que, em um segundo momento, seja analisado se tais razões se enquadram no caso que está sendo julgado (como no presente, às multas administrativas).

Antes, importante destacar que: **todos os acórdãos foram proferidos em casos de créditos tributários.**

a) Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002:

O relator claramente confunde os institutos de prescrição quando afirma que:

É a chamada prescrição intercorrente, e tem seu fundamento na excessiva demora no julgamento dos recursos administrativos pela repartição fazendária. Pleiteia, assim, a Recorrente, diante da inércia do credor do tributo de solucionar a demanda do contribuinte, a perda do direito de realizar a cobrança depois de transcorridos mais de 5 anos do lançamento.

Invoca, para sustentar seu entendimento decisão proferida no Supremo Tribunal Federal, em Embargos no Recurso Extraordinário 94.462/SP, que possui a seguinte ementa:

"Ementa: PRAZOS DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO. Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a sua lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para a decadência, e ainda não se iniciou o prazo para a prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do STF. Embargos de divergência conhecidos recebidos."

Após, o relator limita-se a citar os outros acórdãos que entendem pela aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Na mesma linha de argumentação, pela aplicação do artigo 174, do CTN, seguem os Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003, Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003, Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 e Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005, Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996.

b) Acórdão nº 107-07733 (IRPJ), de 11/08/2004:

Foi a única decisão que se utilizou da excepcionalidade do artigo 5º, da Lei 9.873/1999, para afastar a prescrição intercorrente (ao meu ver, inclusive, corretamente, tendo em vista a natureza tributária do crédito):

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".

c) Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995 (Imposto único sobre Minerais – IUM)

Limita-se a decisão à seguinte razão de decidir, quanto à prescrição intercorrente:

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.

d) Acórdão nº 203-04404, de 11/10/1997 (Finsocial)

O relator do caso invoca a Súmula 153, do TRF¹¹:

Deflui, da leitura dos autos, que decorreram mais de 05 (cinco) anos entre a única manifestação da Contribuinte a Impugnação (fls. 31 a 38) e a decisão recorrida. Inclusive, o processo não sofreu nenhuma movimentação entre 27.02.1992 e 04.02.1997, consoante deflui das fls. 42 a 43.

Todavia, segundo a inteligência da súmula nº 153, do extinto Tribunal de Recursos — TRF, 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.

e) Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 (ITR)

O relator suscita que não existe prescrição intercorrente no processo administrativo federal considerando a legislação que rege a matéria:

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

¹¹ Súmula 153 – Extinto TRF: Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.

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, afasto a alegação de prescrição intercorrente.

Vê-se, das razões acima expostas, que nenhum processo administrativo fiscal, utilizado como base, tratava de crédito não tributário, tão menos, exauriu o tema constante à Lei 9.873/1999, muitas vezes confundindo a prescrição intercorrente com a prescrição disposta no artigo 174, do Código Tributário Nacional.

Se as razões pelas quais a Súmula CARF nº 11 se apoia para inaplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal restringem-se a casos de créditos tributários, não há que se falar em nexo de tal enunciado com casos que tratam de créditos não tributários – tal como as multas administrativas/regulamentares, aplicáveis em sede do direito aduaneiro.

Ademais, **súmula não é lei.**

Como afirma o autor Marcelo Souza, a origem da súmula no Brasil remonta à década de 1960, tendo em vista o acúmulo de processos pendentes de julgamento sobre questões idênticas. A edição da súmula, e seus enunciados, é resultante de um processo específico de elaboração, previsto regimentalmente, que passa pelas escolhas dos temas, discussão técnico-jurídica, aprovação, e, ao final, publicação para conhecimento de todos e vigência.¹²

Nota-se que o *iter* percorrido para criação de uma súmula – é regimental, que tem como objetivo a celeridade de decisões sobre temas recorrentes e idênticos, além da uniformização da jurisprudência, é diferente do *iter* percorrido para a criação de uma lei – que deve, necessariamente, obedecer às regras constitucionais e infraconstitucionais do processo legislativo.

É presunçoso afirmar que o conteúdo de qualquer Súmula esgota os casos concretos – e as características de cada um, resguardadas suas peculiaridades, com a redação resumida daquilo que costumeiramente é decidido pelos tribunais, seja em sede administrativa, seja em sede judicial.

E a análise dos fundamentos determinantes de uma Súmula é essencial ao deslinde de sua (in)aplicabilidade ao caso que está sob julgamento pelo conselheiro ou pelo juiz, especialmente porque não exaure os fatos e os traços contidos no litígio, sendo passível, portanto, de interpretação.

¹² SOUZA, Marcelo Alves Dias de. Do precedente judicial à súmula vinculante. Curitiba: Juruá, 2006, p. 253.

Ainda, e enfim, aplicar cegamente o enunciado sem o aprofundamento de suas razões – seja quanto às razões de formação de um precedente, ou quanto à norma que é a base do entendimento técnico, com o devido cotejo àquilo que está sendo julgado, beira o comodismo da função judicante.

Nesse ensejo, finalmente, adentro nas afirmações finais, sobre a possibilidade de afastar a supracitada Súmula, em razão da utilização da ferramenta denominada *distinguishing*, oriunda da Teoria dos Precedentes.

Em que pese o desenvolvimento da Teoria dos Precedentes tenha sido feito de forma maciça nos países que adotam o sistema da **common law**, calcado na doutrina do *stare decisis*, que compreende o precedente judicial como sendo um instituto vinculante, não só para o órgão judicial que decide, mas para todos os que lhe forem inferiores, entende-se no direito processual contemporâneo, que o ordenamento jurídico brasileiro é miscigenado, e não mais segue a integralmente a tradição romanística.

Quando partimos dessa premissa, a mudança disposta no novo CPC apresenta a positivação de vários aspectos relativos aos precedentes, consagrando-os na dogmática jurídica nacional.

E um dos princípios tutelados pelos institutos abarcados pela Teoria é a segurança jurídica, considerando tanto o respeito aos precedentes – que diferentemente da jurisprudência, é substantivo singular, quanto à uniformização da jurisprudência, evitando o inconcebível fenômeno da propagação de teses jurídicas diferentes para situações análogas.

A primeira figura, essencial ao deslinde de qualquer litígio administrativo ou judicial, é a *ratio decidendi* (ou *holding* para os norte-americanos), que se consubstancia nos fundamentos jurídicos da decisão, e se dispõe como a tese jurídica acolhida pelo juiz ao proferir o *decisum*.

Importante destacar que a *ratio decidendi*, sempre deságua e se refere à interpretação – ou raciocínio lógico construído, dado à legislação aplicável ao caso – como o presente, em que tratei do Código Tributário Nacional, a Lei 9.873/1999, o Código de Processo Civil, etc.

A segunda figura, que utilizo aqui para afastar a Súmula, é o *distinguishing*, que, segundo José Rogério Cruz e Tucci, é um método de confronto pelo qual o juiz verifica se o caso em julgamento pode ser ou não análogo ao paradigma, e é disposto nos artigos 489, parágrafo 1º, incisos V e VI, 926, parágrafo 2º, e 927, do Código de Processo Civil, bem como é posto no Manual dos Conselheiros¹³.

Nesse contexto, pode o juiz deixar de aplicar o enunciado sumular sem embargo de estar desrespeitando-o, caso contrário, o sistema de precedentes engessaria o contencioso administrativo e judicial, e não haveria necessidade da existência de conselheiros/julgadores.

¹³ 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 – pág. 51.

Inclusive, tal ferramenta tem sido utilizada há muito tempo neste Tribunal Administrativo. Exemplifico: o *distinguishing* foi realizado quanto à Súmula CARF nº 01, nos casos de processos judiciais extintos sem resolução de mérito (acórdão 9303-01.542), ou nos casos de mandado de segurança coletivo (acórdão 3402-004.614); à súmula CARF nº 20 nos casos de produtos imunes (acórdãos 3402-003.012 e 3402-004.689); à súmula CARF nº 29 em caso de co-titular não residente (acórdão 2802-003.123); à Súmula CARF nº 66, nos casos de administração pública indireta (acórdão 9202-006.580); e quanto à Súmula CARF nº 105, nos casos de infrações posteriores à Lei 11.488/2007 (acórdão 9101-005.080).

No presente caso, valho-me da prerrogativa de utilização do *distinguishing*, para afastar a Súmula CARF nº 11 - em que pese aplicável aos casos de natureza tributária, considerando que, a prescrição intercorrente se aplica à multa regulamentar, disposta no artigo 107, do Regulamento Aduaneiro – conforme auto de infração discutido, por configurar-se como crédito não tributário.

Há uma terceira figura denominada *overruling*, que é a **superação** do enunciado sumular criado com base nos precedentes decisórios dos casos concretos, é a revisão de um entendimento já consolidado, e que não é aplicado na presente questão.

Inclusive, não há sequer uma linha tênue que permeia a diferenciação das figuras *distinguishing* e *overruling*, delimitadas de forma pontual: vê-se que, a Súmula CARF nº 11 – que carrega a exceção do artigo 5º, da Lei 9.873/1999, pelo meu entendimento, continua sendo aplicada, neste Tribunal, aos processos que tratam de créditos tributários.

Não se trata, portanto, de uma superação do enunciado – isso se dá mediante o procedimento de revisão de Súmulas – que é determinado pelo próprio CARF com os passos procedimentais que lhe são impostos, mas sim, da distinção da aplicação de seu conteúdo sobre um determinado caso, que, embora trate da mesma matéria, implica em características específicas que norteiam respectivo afastamento do enunciado.

Ainda, e caminhando ao final, adentro no último ponto que diz respeito às decisões proferidas pelos Tribunais Superiores - no mesmo sentido do entendimento aqui esposado – pela aplicação da prescrição intercorrente aos casos de natureza não tributária:

Publicada em 15 de maio de 2023, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça ratificou o entendimento posto no presente voto, pela aplicação da prescrição intercorrente, da Lei 9.873/1999, nas multas aduaneiras.

O caso tratava de multa aplicada no caso de registro intempestivo no Siscomex-Exportação, capitulada no artigo 107, inciso IV, alínea e, do Decreto-lei 37/1966, e o acórdão dispõe das seguintes afirmativas:

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

(...)

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

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

(...)

Nesse sentido, ao contrário do alegado pela Recorrente, as multas em questão possuem caráter estritamente administrativo, porquanto decorrentes de violação de regra sem pertinência direta com a fiscalização e a arrecadação do Imposto de Exportação, tributo cuja regular quitação é aferida em momento anterior à conclusão do desembaraço aduaneiro. Isso porque, à luz do disposto nos arts. 4º do Decreto-Lei n. 1.578/1977, e 1º e 4º da Portaria MF n. 674/1994, o recolhimento do Imposto de Exportação é condição indispensável ao embarque de mercadorias ao exterior, sendo o seu adimplemento apurado na fase de conferência aduaneira destinada a verificar a regularidade do cumprimento dos diversos deveres a cargo dos exportadores, dentre eles o cumprimento das obrigações fiscais, como dispõe o art. 589 do Decreto n. 6.759/2009.

(...)

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

A ementa do caso em comento aduz:

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

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

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

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

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

V - O dever de registrar informações a respeito das mercadorias embarcadas no SISCOMEX, atribuído às empresas de transporte internacional pelos arts. 37 do Decreto-Lei n. 37/1966 e 37 da Instrução

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

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

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

(REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.)

Também recente precedente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, publicado em fevereiro de 2023, afirma contundentemente que a natureza da multa aduaneira é administrativa, com base no julgamento do Recurso Repetitivo – AgInt no REsp 1608710/PR, e, portanto, deve ser aplicada a prescrição intercorrente disposta na Lei 9.873/1999

“ (...) Conquanto o paradigma não se refira, especificamente, à matéria aduaneira, certo é que o entendimento nele consolidado não se restringe aos procedimentos de apuração de infrações ambientais (AgInt no REsp 1608710/PR, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, DJe 28/08/2017), **o que leva à conclusão de que a prescrição aplicável à penalidade administrativa de natureza não-tributária, regra geral, segue o disposto na Lei nº 9.873/1999.**

Nesse ponto, segundo afirmado na decisão embargada, a multa em questão não ostenta natureza tributária. Trata-se de multa substitutiva à pena de perdimento de mercadorias, decorrente de infração de interposição fraudulenta na importação, cominada na forma do artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A norma sancionadora aplicada possui natureza administrativa, visto que tem como pressuposto o descumprimento do dever de prestar informações ao Fisco; ou seja, está-se diante de obrigação não-tributária referente ao controle das atividades de comércio exterior, a qual não se confunde com a obrigação tributária vinculada à arrecadação de tributos.”

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES.

1. O acórdão recorrido deixou de observar precedente vinculante do Superior Tribunal de Justiça, analisado sob o rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil/1973, que tem o condão de modificar o resultado do julgado, sendo o caso, portanto, de suprir a omissão apontada e imprimir efeitos infringentes ao recurso aclaratório.

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do c, sob a sistemática dos recursos repetitivos, ao analisar a aplicabilidade dos institutos da Lei nº 9.873/1999, firmou, dentre outras, a seguinte tese jurídica: “É de três anos a “prescrição intercorrente” no procedimento administrativo, que não poderá ficar parado na espera de julgamento ou despacho por prazo superior, devendo os autos, nesse caso, serem arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada”.

3. Conquanto o paradigma não se refira, especificamente, à matéria aduaneira, certo é que o entendimento nele consolidado não se restringe aos procedimentos de apuração de infrações ambientais (AgInt no REsp 1608710/PR, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, DJe 28/08/2017), o que leva à conclusão de que a prescrição aplicável à penalidade administrativa de natureza não-tributária, regra geral, segue o disposto na Lei nº 9.873/1999.

4. Segundo afirmado na decisão embargada, a multa em questão não ostenta natureza tributária. Trata-se de multa substitutiva à pena de perdimento de mercadorias, decorrente de infração de interposição fraudulenta na importação, cominada na forma do artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A norma sancionadora aplicada possui natureza administrativa, visto que tem como pressuposto o descumprimento do dever de prestar informações ao Fisco; ou seja, está-se diante de obrigação não-tributária referente ao controle das atividades de comércio exterior, a qual não se confunde com a obrigação tributária vinculada à arrecadação de tributos.

5. Em se tratando de penalidade administrativa de natureza não-tributária, apurada no exercício do poder de polícia da Administração Aduaneira, possível a aplicação da Lei nº 9.873/1999, no que se refere ao instituto da prescrição, não cabendo cogitar dos prazos prescricionais e decadenciais previstos no Código Tributário Nacional, posto não se tratar de processo de constituição de crédito tributário. Precedentes.

6. Nos termos do artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999, a prescrição intercorrente ocorre quando o procedimento administrativo permanece

paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, sendo que a contagem do referido prazo é interrompida com a incidência de quaisquer das causas previstas no artigo 2º.

7. Somente a prática de ato inequívoco que importe a apuração do fato tem o condão de interromper a prescrição intercorrente trienal, não bastando, para tanto, a movimentação processual constituída de meros despachos de encaminhamentos.

8. Da leitura do processo administrativo nº 12466.002864/2007-52, vê-se que houve interposição de recursos voluntários em 21/10/2009 e 27/10/2009, apresentação de contrarrazões em 19/03/2010 e julgamento pelo CARF em 16/09/2014, tendo havido, nesse ínterim, apenas despacho de encaminhamento e juntada de substabelecimento, que não tiveram o condão de interromper a contagem do prazo prescricional.

9. Identificada a paralisação do processo administrativo por prazo superior a três anos, resta configurada a prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999; por conseguinte, deve ser declarada a inexigibilidade da multa administrativa e a extinção da execução fiscal.

10. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, para dar provimento ao agravo de instrumento, com a fixação de honorários advocatícios na forma do artigo 85, § 3º, do CPC.

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5019449-96.2021.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal NELTON AGNALDO MORAES DOS SANTOS, julgado em 03/02/2023, DJEN DATA: 09/02/2023)

AGRAVO INTERNO EM APELAÇÃO CÍVEL. PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO. AGENTE DE CARGA. OBRIGAÇÃO DE PRESTAR INFORMAÇÕES ACERCA DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. INCLUSÃO DE DADOS NO SISCOMEX EM PRAZO SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 728, IV, "E", DO DECRETO Nº 6.759/09 E NO ARTIGO 107, IV, "E", DO DECRETO-LEI Nº 37/66. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. DECADÊNCIA NÃO VERIFICADA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DE PARTE DO DÉBITO MANTIDA. RECURSOS NÃO PROVIDOS.

1. A parte autora afirma que as infrações foram cometidas no período de 02.03.2004 a 27.03.2004, sendo o auto de infração lavrado em 27.01.2009, pelo que não se verifica a decadência do direito da Administração de impor a penalidade em questão. Isso porque os prazos de decadência e prescrição da multa aplicada com fulcro no art. 107, IV, "e", do Decreto nº 37/96 – hipótese dos autos – estão disciplinados nos arts. 138, 139 e 140 do referido diploma legal.

2. Nos termos do o art. 31, caput, do Decreto nº 6.759/09, "o transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, 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".

3. Na singularidade, consta dos autos que a autora, por diversas vezes, registrou os dados pertinentes ao embarque de mercadoria exportada após o prazo definido na legislação de regência, o que torna escorreita a incidência da multa prevista no art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/66, com redação dada pela Lei nº 10.833/03.

4. Improcede alegação da autora de nulidade do auto de infração por ausência de prova das infrações, haja vista que a autuação foi feita com base em informações prestadas pela própria empresa no Sistema SISCOMEX.

5. Além disso, o auto de infração constitui ato administrativo dotado de presunção juris tantum de legalidade e veracidade, sendo condição sine qua non para sua desconstituição a comprovação (i) de inexistência dos fatos descritos no auto de infração; (ii) da atipicidade da conduta ou (iii) de vício em um de seus elementos componentes (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1528241 - 0004962-44.2005.4.03.6120, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, julgado em 08/11/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/11/2018). Em outras palavras, cabe ao contribuinte comprovar a inveracidade do ato administrativo, o que não ocorreu no presente caso.

6. Também não há prova suficiente de que a Administração estaria ferindo a isonomia ao afastar a penalidade aplicada à algumas empresas em situação idêntica à da autora. É certo que alegação e prova não se confundem (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1604106 - 0001311-96.2003.4.03.6112, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL FÁBIO PRIETO, julgado em 22/03/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:04/04/2018), mormente diante de ato administrativo, cuja legitimidade se presume e só é afastada mediante prova cabal (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1861838 - 0005491-87.2009.4.03.6002, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, julgado em 26/02/2015, e-DJF3 Judicial 1 DATA:06/03/2015).

7. O princípio da retroatividade da norma mais benéfica, previsto no art. 106, II, "a", do CTN, não tem qualquer relevância para o caso. A uma, pois estamos diante de infração formal de natureza administrativa, o que torna inaplicável a disciplina jurídica do Código Tributário Nacional. A duas, pois, de qualquer modo, a hipótese dos autos não se amoldaria ao que previsto

no referido art. 106, II, do CTN; a novel legislação (IN RFB nº 1.096/10) não deixou de tratar o ato como infração, nem cominou penalidade menos severa, mas apenas previu um prazo maior para o cumprimento da obrigação.

8. Da mesma forma, não procede o pleito quanto à aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso, vez que o dever de prestar informação se caracteriza como obrigação acessória autônoma; o tão só descumprimento do prazo definido pela legislação já traduz a infração, de caráter formal, e faz incidir a respectiva penalidade.

9. A alteração promovida pela Lei nº 12.350/10 no art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66 não afeta o citado entendimento, na medida em que a exclusão de penalidades de natureza administrativa com a denúncia espontânea só faz sentido para aquelas infrações cuja denúncia pelo próprio infrator aproveite à fiscalização.

10. Na prestação de informações fora do prazo estipulado, em sendo elemento autônomo e formal, a infração já se encontra perfectibilizada, inexistindo comportamento posterior do infrator que venha a ilidir a necessidade da punição. Ao contrário, admitir a denúncia espontânea no caso implicaria em tornar o prazo estipulado mera formalidade, afastada sempre que o administrado cumprisse a obrigação antes de ser devidamente penalizado.

11. 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 . Ressalto 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.

12. A inovação legislativa mencionada pela agravante (artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002) não se aplica aos autos; o processo administrativo já se encerrou.

10. Decadência rejeitada. Agravos internos não providos.

(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5002763-04.2017.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, julgado em 18/12/2020, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 28/12/2020)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA POR EMBARAÇO À

FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. EXTINÇÃO DO FEITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. ART. 85 DO CPC. READEQUAÇÃO. 1. A Lei 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.** 3. O valor da verba sucumbencial devida pela União deve ser fixado de acordo com as regras do art. 85, §§ 2º a 5º, do NCPC. (TRF4 5002013-95.2016.4.04.7203, PRIMEIRA TURMA, Relator FRANCISCO DONIZETE GOMES, juntado aos autos em 28/08/2019)

Na decisão supracitada, afirma o Desembargador:

(...)2. Prescrição. Multa administrativa

Destaco, inicialmente, que, sendo o débito constante do Auto de Infração Aduaneiro n. 0910600/13737/04 (Processo Administrativo n.12547.002016/2006-71) relativo a multa prevista no artigo 631 do Regulamento Aduaneiro, sua natureza é não tributária.

(...)

Desta forma, aplicam-se ao caso as disposições contidas na Lei nº9.873/99, que assim dispõe:

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, sempre juízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

§ 2º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição rege-se pelo prazo previsto na lei penal.

Art. 1º-A. Constituído definitivamente o crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo, prescreve em 5 (cinco) anos a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito

decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 2º Interrompe-se a prescrição da ação punitiva: *(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

I - pela notificação ou citação do indiciado ou acusado, inclusive por meio de edital; *(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

II - por qualquer ato inequívoco, que importe apuração do fato;

III - pela decisão condenatória recorrível.

IV - por qualquer ato inequívoco que importe em manifestação expressa detentativa de solução conciliatória no âmbito interno da administração pública federal. *(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

(...)

Também deve ser observada a prescrição intercorrente, prevista no parágrafo 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99, que define o prazo de 3 anos para aduração do trâmite do processo administrativo.

No caso em exame, bem destacou a sentença a cronologia dos atos praticados no procedimento administrativo (evento 68 - SENT1):

"(...)

No presente caso, a excipiente América Micro sustenta a ocorrência da prescrição intercorrente, visto que transcorrido prazo superior a 3 (três) anos sem movimentação do processo administrativo pela Administração Pública Federal.

Em relação ao processo administrativo nº 12457.002016/2006-71 (evento 56), decorrente do Auto de Infração Aduaneiro nº 0910600/13737/04 (evento 56/PROCADM16 - fls. 101/106), extrai-se que a autuada apresentou defesa administrativa (evento 56/PROCADM16 - fls. 131/196) e em 07/12/2007 sobreveio decisão mantendo o crédito tributário exigido (evento 56/PROCADM25 - fls. 67/83).

Em 11/01/2008 a autuada foi intimada da decisão tendo apresentado recurso em 12/02/2008 (evento 56/PROCADM25 - fls. 91/167) e petição com novos documentos em 15/04/2008 (evento 56/PROCADM26 - fls. 57/60), tendo seu recurso voluntário negado em 10/12/2008 (evento 56/PROCADM26 - fls. 91/97). Intimada em 18/05/2009 (fls. 104), interpôs embargos de declaração, juntado aos autos em 26/05/2009 (fls. 105/125). Em 11/04/2011 a autuada protocolou petição a fim de informar sobre fatos novos. A decisão que apreciou os embargos de declaração foi proferida em 20/08/2014 (fls. 209/223), acolhendo os embargos e suprimindo a omissão apontada.

Ocorre que entre a decisão condenatória recorrível, proferida em 10/12/2008, cuja intimação da autuada se deu em 18/05/2009 e a decisão

final dos embargos em 20/08/2014, transcorreu prazo superior a 03 (três) anos para a finalização do procedimento, motivo pelo qual resta configurada a prescrição intercorrente a fulminar a pretensão de punir na seara administrativa.

A manifestação exarada entre os referidos marcos temporais em nada influenciou o curso do prazo extintivo, pois se trata de mera movimentação formal do processo, encaminhando os embargos para análise (evento 56/PROCADM26 - fl. 186).

Nesse contexto, o tempo corre a favor do administrado e incumbe ao administrador praticar os atos considerados hábeis a interromper a prescrição dentro de determinado lapso temporal. Meros atos de movimentação processual ou de expediente não são suficientes para afastar a ocorrência da prescrição intercorrente, porque "destituídos de conteúdo valorativo ou semefeito para a solução do litígio na esfera administrativa" (AC 5002952-05.2016.404.7000, Desembargadora Federal VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA, TRF4 - QUARTA TURMA - Data da decisão: 19/07/2017)."

Assim, 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, como ocorrido no caso em análise.

Notório, portanto, que a prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, tem sido reconhecida em sede judicial, conforme demonstrado nas decisões acima colacionadas, bem como nas apelações: i) TRF3, Apelação nº 5000518-71.2018.4.03.6104; ii) TRF4, Apelações nº 5001168-55.2019.4.04.7204; 0010648-12.2013.4.04.9999 e 5005281-11.2017.4.04.7208; e iii) TRF2.

Feitas tais considerações sobre a operacionalidade dos precedentes e o cotejo do conteúdo sumulado com o caso aqui julgado, bem como demonstradas exaustivamente as razões pelas quais entendo tecnicamente pelo afastamento da Súmula CARF nº 11, passo às conclusões.

v) Conclusões

E, em conclusão, para demonstrar todo exposto:

- i) Todo processo tem um procedimento, afirmação que respalda o cotejo e a ligação do conteúdo da norma prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, bem como a disposição contida na Súmula CARF nº 11;
- ii) Prescrição intercorrente é matéria de direito material – conforme dispõe o artigo 487, inciso II, do Código de Processo Civil;

- iii) Direito Tributário se difere do direito aduaneiro, considerando que aquele dispõe sobre créditos tributários, enquanto que este dispõe sobre créditos tributários e não tributários (multas administrativas);
- iv) Prescrição não é prescrição intercorrente, e é necessário observar os prazos a serem obedecidos em cada um dos institutos – resguardada a devida observância também à natureza jurídica, conforme dispõe o artigo 1º, da Lei 9.873/1999 (prescrição da pretensão punitiva do Estado – prazo para fins de constituição do ato infracional e da correlata sanção); o artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999 (prescrição intercorrente relativa à pretensão punitiva); e o artigo 174, do Código Tributário Nacional (prescrição da pretensão executória ocorrida após constituição definitiva do crédito tributário);
- v) O artigo 5º, da Lei 9.873/1999 dispõe sobre uma exceção: afirma que a prescrição intercorrente - prevista na mesma lei, não se aplica aos processos/procedimentos que tratam de créditos de natureza tributária. E, conseqüentemente, tal instituto se aplica aos processos/procedimento que tratam de créditos de natureza não tributária.
- vi) A suspensão da exigibilidade não é impeditivo à ocorrência da prescrição intercorrente supracitada, tendo em vista que a existência do processo administrativo é condição de sua configuração – especialmente porque a pretensão punitiva é diferente da pretensão executória;
- vii) Os acórdãos que constituem a *ratio decidendi* da matéria sumulada – Súmula CARF nº 11, tratam apenas de créditos tributários e confundem, em sua maioria, a prescrição com prescrição intercorrente, sem a formação de uma interpretação que efetivamente se dirija aos conceitos trazidos no decorrer da presente declaração de voto;
- viii) O afastamento da Súmula CARF nº 11, aos casos em que o processo administrativo fiscal tratar de créditos não tributários (multas administrativas/aduaneiras), é possível mediante exercício do *distinguishing*, figura da Teoria dos Precedentes – prevista nos artigos 489, parágrafo 1º, incisos V e VI, e 927, do Código de Processo Civil, que justamente diferencia o apoio técnico das razões de decidir e da previsão normativa do precedente às condições fáticas, jurídicas e legais do caso que está sendo julgado;
- ix) Entendo, por fim, que transcorrido o lapso temporal de três anos, contados da data do ato até despacho/julgamento, é aplicável a prescrição intercorrente, prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, à multa regulamentar aduaneira aqui discutida, por tratar de crédito não tributário, e configurar-se evidente distinção do conteúdo previsto na Súmula CARF nº 11, que se aplica tão somente aos créditos de natureza tributária.
- x) E, nesse sentido, conheço do Recurso Voluntário, para suscitar de ofício a preliminar de mérito quanto à prescrição intercorrente acima descrita, e dar-lhe provimento, prejudicados os demais argumentos.

Do mérito

Vencida na preliminar de mérito, passo ao mérito.

Cinge-se a controvérsia quanto à aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento, em razão do enquadramento do interveniente ao artigo 23, inciso I, do Decreto-lei 37/1966, que diz respeito à operação de carga ou já carregada, em qualquer veículo ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito da autoridade aduaneira ou não cumprimento de outra formalidade especial estabelecida em texto normativo.

O recorrente afirma que não apresentou o pedido de embarque da mercadoria, relativos aos DDEs das mercadorias, mas que solicitou o Laudo de Arqueação, apresentado tempestivamente, bem como apresentou os Registros de Exportação e os respectivos Conhecimentos de Embarque.

A fiscalização aplicou o parágrafo 3º, do artigo 105, do Decreto-lei 1455/1976, com a redação dada pela Lei 10.637/2002, norma que trouxe a possibilidade de conversão através da Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente corrigido referido texto pelo artigo 73, da Lei 10.833/2003, e pelo artigo 41, da Lei 12.350/2010.

Neste ponto, tal como o Conselheiro Rosaldo Trevisan, no acórdão nº , entendo que não há possibilidade de aplicação da respectiva conversão para a exportação, considerando que se aplica a penalidade em comento, à época da autuação (2005), somente se houver valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada.

Ou seja, é a base de cálculo do imposto de importação, ao passo que na exportação a base de cálculo é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda de condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo poder Executivo, mediante ato da CAMEX, conforme dispõe o artigo 2º, do Decreto-lei 1.578/1977).

Neste voto, o conselheiro afirma:

A possibilidade de “conversão” do perdimento em multa surge na Medida Provisória no 66, de 29/08/20023, convertida na Lei no 10.637/2002.

A leitura das alterações promovidas pela Lei no 10.637/2002 ao art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 deixa clara sua inserção em um contexto de combate à interposição fraudulenta.

Contudo, o texto da redação dada ao § 3o do Decreto-Lei no 1.455/1976 apresentou algumas imperfeições, que vieram a ser corrigidas pelo art. 73 da Lei no 10.833/2003, e pelo art. 41 da Lei no 12.350/2010.

A mais grave de tais imperfeições apresenta impacto direto no presente processo: vejase que o texto do § 3o dispõe que a pena de perdimento se converte em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada. A expressão “valor aduaneiro” tem um significado próprio na legislação aduaneira

(nacional e internacional). Internacionalmente, corresponde à base de cálculo do imposto de importação, conforme acordado no Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT conhecido como “Acordo de Valoração Aduaneira do GATT AVA/GATT”, resultante da Rodada Uruguai do GATT. Tal acordo foi incorporado a nosso ordenamento jurídico mediante aprovação pelo Decreto Legislativo no 30, de 15/12/1994, e promulgação pelo Decreto no 1.355, de 30/12/1994). No Brasil, igualmente, a expressão “valor aduaneiro” se refere à base de cálculo do imposto de importação, conforme se extrai do art. 2º, II do DecretoLei no 37/1966, e dos arts. 75 a 89 do Regulamento Aduaneiro (Decreto no 6.759/20094). Quando se está a tratar de exportação, incabível falar em “valor aduaneiro”, sendo a base de cálculo do imposto de exportação “o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato da CAMEX” (conforme art. 2º do DecretoLei 1.578/1977, com a redação dada pela MP no 2.15835/2001).

Vejase que o próprio Regulamento Aduaneiro, ao classificar multas incidentes sobre o “valor aduaneiro”, as classifica no Capítulo de “Multas na Importação” (v.g. multa do art. 711 do Regulamento vigente, equivalente à multa do art. 636 do Regulamento Aduaneiro de 2002).

Endossando tudo o que foi aqui exposto, o legislador alterou o § 3º do DecretoLei no 1.455/1976, em 2010, abolindo o termo “conversão”, e possibilitando a aplicação da multa às exportações, entre outras alterações. O texto originalmente constante do art. 19 da Medida Provisória no 497, de 27/07/2010, hoje consta na lei de conversão, Lei no 12.350/2010, em seu art. 41:

“Art. 41.Os arts. 23, 28, 29 e 30 do DecretoLei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação: " Art. 23. (...) (...) § 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (...)” (NR)(grifo nosso)

Assim, a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória no 497/2010, posteriormente convertida na Lei no 12.350/2010, passou a ser possível exigir, no caso de não localização de mercadoria à qual se aplique o perdimento, na exportação, uma multa equivalente ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente. Contudo, os casos narrados na autuação datam de 2005 a 2008. Entender que a multa seria aplicável a tal período é retroagir in pejus, o que é condenado em praticamente todos os ordenamentos jurídicos do mundo, inclusive o nosso.

Ou ainda crer que a nova redação do § 3º do DecretoLei no 1.455/1976 tenha natureza meramente declaratória, o que implicaria dizer que antes da alteração já

era possível aplicar a “conversão” do perdimento na exportação, porque a expressão “valor aduaneiro” já abarcava (embora com terminologia imprecisa) o preço constante da nota fiscal. Tal argumento peca por usar analogia na aplicação de penalidade, e ainda por distorcer conceito jurídico acordado internacionalmente. Assim, e sem a necessidade de análise detalhada da argumentação exposta no Recurso Voluntário, é de se cancelar, de plano, a autuação, por ter sido lavrada com enquadramento legal inaplicável ao caso.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, e acolher a preliminar de mérito em razão da ocorrência da prescrição intercorrente. Vencida na preliminar de mérito, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por maioria de votos, “*rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente suscitada pela relatora*”, coube a mim a elaboração do voto vencedor em relação a esse ponto específico, o que passo a fazer em sucessivo.

A i. relatora, como já é de praxe, suscitou de ofício a preliminar de ocorrência de prescrição intercorrente, invocando o instituto do *distinguishing* para afastar a aplicação da Súmula CARF nº 11.

Os demais conselheiros que participaram do julgamento apresentaram razões variadas para rejeitar a preliminar suscitada pela i. relatora, tendo havido convergência apenas em relação a um ponto, ponto esse suficiente para justificar a posição adotada pelo colegiado: a impossibilidade de superar, no presente caso, a súmula CARF nº 11 por meio de um *distinguishing*.

Súmula CARF nº 11

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

Dessa forma, faço constar no presente voto apenas as razões de decidir comuns a todos os conselheiros que divergiram da i. relatora, deixando de me manifestar a respeito de outras razões que também poderiam justificar a rejeição da preliminar suscitada, por não refletirem o pensamento geral do colegiado.

Assim, em razão do disposto na Súmula CARF nº 11, que, conforme estabelece a Portaria MF nº 277, de 2018, possui efeito vinculante para este colegiado, voto por rejeitar a preliminar de ocorrência de prescrição intercorrente suscitada de ofício pela i. relatora.

Nas demais matérias, acompanho o voto da i. relatora.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles