



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12457.734435/2012-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.054 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de abril de 2021
Recorrente EXPORTADORA DE ARMARINHOS LIDER LTDA E CEREALISTA MALANSKI LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 04/08/2008, 06/08/2008, 11/08/2008, 12/08/2008, 14/08/2008, 20/08/2008, 05/09/2008, 16/09/2008

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS OU POR ENCOMENDA

As operações de comércio exterior realizadas pela autuada por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, sem atender às condições da legislação de regência, caracterizam a ocultação do real adquirente das mercadorias.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.

Considera-se dano ao Erário, punido com a pena de perdimento das mercadorias, ou, no caso de estas não serem localizadas ou terem sido consumidas, com a multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, a ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INEXISTÊNCIA.

Não há prescrição intercorrente no custo do processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, (i.1) em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que lhe davam provimento; e (i.2) no mérito, dar provimento ao recurso do sujeito passivo solidário Cerealista Malanski Ltda, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Luís Felipe de Barros Reche; e (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso do importador. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento da multa capitulada no art. 23, inciso V e seus parágrafos, do Decreto-Lei nº 1.455/76, inerente à conversão da pena de perdimento em multa correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada, conforme quadro abaixo.

Importações registrada em nome da LIDER					
Número da DI	CNPJ do Importador	CNPJ do Adquirente	Data de Registro da DI	Valor da Importação (US\$)	Valor da Importação (R\$)
08/1179599-8	77.759.694/0001-70	77.759.694/0001-70	04/08/2008	67.704,10	106.065,24
08/1198425-1	77.759.694/0001-70	77.759.694/0001-70	06/08/2008	67.704,10	106.017,85
08/1224100-7	77.759.694/0001-70	77.759.694/0001-70	11/08/2008	68.223,50	108.086,49
08/1233544-3	77.759.694/0001-70	77.759.694/0001-70	12/08/2008	68.223,50	110.085,43
08/1249919-5	77.759.694/0001-70	77.759.694/0001-70	14/08/2008	101.945,70	164.754,45
08/1285063-1	77.759.694/0001-70	77.759.694/0001-70	20/08/2008	101.945,70	166.671,02
08/1389058-0	77.759.694/0001-70	77.759.694/0001-70	05/09/2008	136.500,00	228.337,20
08/1456172-6	77.759.694/0001-70	77.759.694/0001-70	16/09/2008	29.741,75	53.273,42
Valor Total das Importações em US\$ e R\$:				641.988,35	1.043.291,1

Segundo a descrição dos fatos constante no relatório fiscal a empresa EXPORTADORA DE ARMARINHOS LÍDER LTDA seria pessoa interposta fraudulentamente uma vez que a fiscalização teria reunido indícios suficientes para apontar a CEREALISTA MALANSKI LTDA, como uma das reais adquirentes das mercadorias importadas.

De acordo com a fiscalização, a partir do cotejamento entre os dados das DIs e das Notas Fiscais de Entrada e de Saída, foi possível verificar a existência de diversas operações de importação indireta relativas a dezoito adquirentes no total, as quais foram autuadas em processos administrativos distintos.

A autuação foi realizada contra a importadora LÍDER, tendo como responsáveis solidárias a compradora do mercado doméstico (Malanski) e a intermediadora dos negócios (Corretora IBÉRICA) e foi fundamentada nas seguintes conclusões:

O limite semestral de importação do RADAR da empresa LÍDER era de US\$ 1.800.000,00 FOB, mas a mesma teria importado em torno de US\$ 30.000.000,00 entre dezembro/2007 e dezembro/2008;

Incompatibilidade entre a movimentação bancária e a capacidade financeira da empresa e dos sócios entre 2007 e 2009, inexistindo para estes a reversão do lucro comercial que se espera em face da repentina elevação do movimento bancário e comercial da empresa nesse período. Fato que apontaria para outro beneficiário do resultado desta movimentação comercial, responsável pelo fornecimento dos recursos financeiros;

Constatação, por meio de diligência, de que a mercadoria importada seria entregue diretamente ao adquirente sem passar por este depósito, conforme Livro Registro de Inventário de Estoque, onde em 2008 consta o estoque de apenas 1,35 toneladas de feijão;

Existência de planilhas preparadas pela LÍDER indicando o custo da operação, a comissão que a LÍDER receberia; o ganho ou prejuízo cambial repassado ao adquirente; um saldo favorável ou desfavorável a adquirente, em relação ao valor “REAL” e aquele “meramente contábil”; e, também, um valor referente a Imposto de Renda – IR e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – que deveria ser repassado pela adquirente;

Existência de contratos, apresentados à fiscalização por duas das empresas reais adquirentes em seus respectivos processos, preparados pela Corretora IBÉRICA ao intermediar a negociação entre o comprador no mercado interno e a LÍDER (importador); e

Identificação, nos extratos bancários da importadora, de transferências realizadas pela compradora do mercado doméstico em datas próximas a fechamentos de contratos de câmbio.

Diante das impugnações apresentadas pelas partes, a DRJ/FOR concluiu, por unanimidade, em julgar improcedentes as impugnações apresentadas pelas empresas Líder e Malanski, mantendo o crédito tributário lançado. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 04/08/2008, 06/08/2008, 11/08/2008, 12/08/2008, 14/08/2008, 20/08/2008, 05/09/2008, 16/09/2008

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS OU POR ENCOMENDA

As operações de comércio exterior realizadas pela autuada por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, sem atender às condições da legislação de regência, caracterizam a ocultação do real adquirente das mercadorias.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.

Considera-se dano ao Erário, punido com a pena de perdimento das mercadorias, ou, no caso de estas não serem localizadas ou terem sido consumidas, com a multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, a ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SOLIDARIEDADE DO REAL ADQUIRENTE

Responde conjunta ou isoladamente pela infração de dano ao Erário o real adquirente da importação realizada por sua conta e ordem (DL 37/66 art. 95, V).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

FALTA DE COMPETÊNCIA. SUBSTITUIÇÃO DA MULTA DE 100% (CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO) PELA MULTA DE 1%. (RELEVAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO)

Inócua a apreciação de matéria cuja apreciação não seja de competência dos julgadores das Delegacias da RFB de Julgamento.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Arguições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar sua aplicação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignadas, as empresas Líder e Malanski apresentaram recurso voluntário repisando os termos de suas impugnações fiscais.

A Líder argumenta ser empresa com mais de 40 anos de mercado, possuindo idoneidade e recursos e capacidade financeira suficientes para realizar suas operações, sendo seu fluxo de caixa resultado de múltiplas operações de venda a clientes diversos. Além disso, defende que: (i) a rapidez entre a importação e revenda das mercadorias se deve ao fato de serem bens perecíveis (feijão preto) e com grande demanda em virtude da falta de oferta nacional causada pelas perdas de lavoura naquele período; (ii) que continuou a realizar operações de importação após ultrapassado o limite de seu RADAR quando constatou que o mesmo não havia sido bloqueado, o que a fez presumir que estaria autorizada pela RFB a continuar suas operações; (iii) que exigia depósitos antecipadas de parcela do valor de venda devido à alta inadimplência do setor, sendo este procedimento necessário para garantir os negócios firmados; (iv) que a diligência realizada não teria o condão de comprovação de nenhum fato, visto que avaliou a estrutura da empresa no momento presente (2012) e não na época em que as importações foram realizadas (2008); e (v) que a autuação deve ser afastada diante da ausência de provas concretas que amparem as conclusões apresentadas pela fiscalização.

Por sua vez, a empresa Malanski argumenta e cita jurisprudência do CARF e das Cortes Superiores no sentido de que a boa fé de terceiro é presumida. Afirma ainda que: (i) houve apenas um depósito antecipado e que o mesmo teria sido apenas como garantia do negócio; (ii) a fiscalização não logrou êxito em demonstrar a existência de dolo, sem o qual não poderia haver autuação; (iii) não teria ocorrido dano ao erário, visto que a ocultação do real comprador afetaria apenas o montante de IPI devido e o produto em questão possui alíquota zero; e, por fim, (iv) requereu que, na hipótese de manutenção da infração, que a penalidade fosse relevada nos termos dos art.s 736 e 737 do RA.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem todos os demais requisitos de admissibilidade prescritos pela norma vigente, motivo pelo qual merecem ser conhecidos.

Conforme destacado no relatório, trata-se de autuação por interposição fraudulenta na importação, em que a empresa Líder teria declarado as importações de feijão como sendo por conta própria, ao passo que a fiscalização conclui que as mesmas teriam sido realizadas para encomendante pré-determinada, com antecipação de recursos. Em virtude das importações teriam sido desembaraçadas em canal verde e devidamente consumidas no momento da autuação, a pena de perdimento foi convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Da prescrição intercorrente

Ainda que não tenha sido aventado pela recorrente, foi trazido de ofício por conselheiros desta Turma a tese de que teria ocorrido prescrição intercorrente no processo, visto que o período transcorrido entre a apresentação dos Recursos Voluntários pelas partes e a distribuição dos processos para o relator no CARF foi de quase 7 (sete) anos, tempo em que não restou realizado nenhum ato processual.

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 desigualem”, 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 inculcado 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 *dinstinguishing* 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 prescindia de interpretação (e, ainda menos, que não seja recomendada a sua interpretação!), pois o mero aplicar subsuntivo, mecânico, quase algorítmico de um texto é uma porta aberta ao que chamaremos de uso estratégico da jurisdição.

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

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

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

Trata-se de problema grave. Isso porque enquanto não houver plena convicção, entre a comunidade jurídica, de que é necessário inserir as ementas e súmulas como parte integrante do discurso jurídico fundamentado, haverá a possibilidade de julgamentos exclusivamente políticos, ideológicos, pessoais, travestidos de jurídicos. Tratam-se de julgamentos a-históricos, descomprometidos com os fatos e com a realidade.”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” 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 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.

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 n.º 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 n.º 9.873/99, seria a adequada – senão vejamos:

Súmula CARF n.º 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

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

Ademais, analisando a base legal dos precedentes que dão ensejo à Súmula CARF n. 11, bem como as matérias sob julgamento³, verifica-se que todos, sem exceção, tratam exclusivamente de questões tributárias, inexistindo qualquer menção ou análise sobre processos

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

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.

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 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 no6.562, 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, § 1º, 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 utilizá-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 ao caso concreto, o que implica no reconhecimento de que se operou a prescrição intercorrente.

Todavia, por ter sido vencida pela maioria quanto a este ponto, passo a análise de mérito dos recursos voluntários.

Da interposição fraudulenta na importação e sua verificação pela autoridade

Conforme dispõe o art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76, a interposição fraudulenta será punida com a pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias:

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

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de **ocultação do sujeito passivo**, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, **mediante fraude ou simulação**, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

[...]

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 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.

Entretanto, diferente das demais infrações aduaneiras, que seguem a lógica a responsabilidade objetiva contida no art. 673 do Decreto-Lei n. 37/66, a comprovação da interposição fraudulenta segue a lógica da responsabilidade subjetiva (existência de dolo), visto

que exige a comprovação de existência de um delito antecedente, ou seja, fraude ou simulação pelos envolvidos. Assim, trata-se de situação específica e que depende de análise específica e diferenciada da fiscalização em sua apuração e autuação.

Ainda seguindo o disposto do art. 23, V do Decreto-Lei n. 1455/76, verifica-se que a redação do § 2º indica a existência de dois tipos de interposição fraudulenta, cujos elementos e forma de identificação seguem regras e procedimentos distintos: a interposição presumida e a interposição real/comprovada.

No caso da interposição presumida, a análise da fiscalização gira em torno dos recursos financeiros da operação, de forma que estará configurada a fraude ou simulação diante da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Por sua vez, a interposição fraudulenta real/comprovada, depende de provas concretas que exponham o *modus operandi* de toda a operação de importação e revenda, sendo metodologia utilizada nos casos em que a origem dos recursos parece ser legítima, mas existem elementos concretos que exponham a fraude ou ocultação do real comprador das mercadorias importadas.

No caso em questão, verifica-se que a fiscalização tentou mesclar os dois tipos de análise, ainda que tenha buscado expor um suposta interposição fraudulenta real/comprovada por meio de presunções e provas emprestadas relativas a vendas a terceiros – que não envolvem a empresa ora apontada como real compradora –, o que não segue as normas vigente e tampouco permite a comprovação, por meio de provas, da fraude/ocultação de maneira efetiva. Assim, considerando que o ponto central da autuação é a comprovação de recursos financeiros, deve-se necessariamente, estabelecer como premissa de análise do presente caso a regra do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76.

Capacidade financeira do importador

Tendo sido estabelecida a premissa de que se trata de hipótese de interposição fraudulenta presumida, o ponto central da presente análise, deve ser a capacidade financeira do importador para realizar a compra e nacionalização das mercadorias indicadas na autuação.

Primeiramente, cabe destacar que a análise de capacidade financeira para realizar determinada importação não é a mesma realizada para fins de fornecimento da habilitação para operação no comércio exterior (RADAR) e/ou do limite de importações que determinada empresa poderá realizar. Enquanto a análise relativa a concessão do RADAR e seus limites seguem regras específicas e bastante extensas, dispostas na IN n. 1984/2020 e que levam em consideração não apenas o momento atual da empresa, mas seu histórico e de seus sócios, incluindo, além da capacidade financeira, a capacidade econômica e patrimonial – o que, inclusive foi apontado e explicado no AI –, a análise relativa ao cumprimento do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76 é bem mais simples, bastando que se verifique que a empresa possuía recursos momentâneos para realizar determinada importação no caso concreto.

Tal distinção é relevante pois um dos “motivadores” da autuação, nas palavras da própria fiscalização, para comprovação da fraude se deve à negativa, por parte da RFB, do pedido da importadora em aumentar seu limite de operação. Ora, a não autorização de aumento de limite pode decorrer de diversas questões, não sendo motivação para concluir que a empresa

não teria recursos financeiros para promover uma importação individual. Inclusive, se este fosse realmente o caso, deveria a RFB, na análise do pedido, ter bloqueado ou desabilitado a empresa no RADAR, o que não ocorreu, tendo sido mantido o limite semestral de US\$ 1.800.000,00 FOB.

Na mesma esteira, o fato de a empresa ter extrapolado o limite de operação concedido pelo RADAR também não configura existência/indício de fraude ou simulação e sequer pode ser punido com pena de perdimento por falta de previsão legal. Conforme dispõe os arts 38 a 41 da IN n. 1984/2020 (também contidos nas versões anteriores da norma), a realização de operações acima do limite autorizado no RADAR pode ensejar a não liberação das importações realizadas e/ou o bloqueio ou desabilitação do RADAR, o que precisa ser apurado por meio de processo administrativo próprio.

Portanto, a análise da origem e disponibilidade dos recursos financeiros a realização das importações sob discussão com fins de verificação de existência ou não de interposição fraudulenta deve seguir apenas o disposto no Decreto-Lei n. 1455/76, não podendo ser confundido ou mesclado com os critérios de concessão e manutenção do RADAR, sob pena de se impor critério mais gravoso e sem autorização legal para esta finalidade.

Provas trazidas aos autos

Tal qual indicado no item anterior, a configuração de interposição fraudulenta e do *modus operandi* da importadora precisa ser avaliada individualmente, dentro do contexto negocial em que tais operações ocorreram. Isto porque é permitido que a empresa atue ora como importadora por conta própria e ora como importadora indireta, desde de que cumpridos os requisitos legais. Assim, a mera constatação de que um determinada venda foi irregular não pode ensejar a desconsideração de todas as operações da empresa realizadas para destinatários diversos.

No caso dos autos, conforme descrito no AI, verifica-se que a fiscalização, a partir de documentos vinculados a dois destinatários específicos, generalizou o modelo de operação para todas as importações e revendas realizadas pela Líder no período, o que não poderia ocorrer.

Conforme destaca-se nas figuras abaixo, retiradas do relatório fiscal, os documentos utilizados para amparar as conclusões da fiscalização estão em nome de terceiros não relacionados às importações/revendas ora discutidas, de forma que os nomes dessas empresas foram tarjadas em preto, senão vejamos (fl. 774):

Segue planilha de custo real das importações solicitadas.

Fac. MISSINA no.0248-4	USD	130.445,54	(R\$ 547.077,71) Taxa R\$ 2,3748
Fech. Total			(R\$ 546.263,66) Taxa R\$ 2,1969
Fech. Cambio			(R\$ 41.705,65) Taxa R\$ 1,4100
Fech. Cambial			(R\$ 464.578,31) Taxa R\$ 2,2580
Lucro Cambial			R\$ 40.793,85

Fac. 4278-1	R\$	417.077,71
Comissão Líder	R\$	29.109,08
Planilha Anexo	R\$	197.849,71
Sub-Total	R\$	743.286,60
IR & CSLL	R\$	10.199,46
Total	R\$	753.486,06

Vale Lembrar, que o **CUSTO REAL** desta operação é R\$ 753.486,06 (R\$ 753.486,06 - R\$ 40.793,85) = 252.830 ton R\$ 2.998,41 e não!!!

As N.F. emitidas pela líder no valor de R\$ 753.213,80 (R\$ 3.120,00 ton), são meramente contábeis.

Saldo favorável a [] de R\$ 30.872,99. Para devolução, se dar por depósito em conta corrente ou a prazo futuro.

Segue planilha de custo real das importações solicitadas.

Fac. OLAM no.04569	USD	122.127,00	(R\$ 221.356,17) Taxa R\$ 1,8120
Fech. Total			(R\$ 202.804,20) Taxa R\$ 1,6599
Fech. Cambio			(R\$ 40.449,30) Taxa R\$ 1,6599
Fech. Cambial			(R\$ 162.354,90) Taxa R\$ 1,3333
Lucro Cambial			R\$ 18.592,07

Fac. 64569	R\$	221.356,17
Comissão Líder	R\$	10.879,60
T.R. & CSLL	R\$	4.636,01
Planilha Anexo	R\$	39.069,16
Total	R\$	275.931,42

Vale Lembrar, que o **CUSTO REAL** desta operação é R\$ 275.931,42 = (R\$ - R\$ 18.592,07), 124,62 ton R\$ 2.216,10, e não!!!

As N.F. emitidas pela líder no valor de R\$ 271.671,60 (R\$ 2.180,00 ton), são meramente contábeis.

Saldo favorável a [] de R\$ 31.490,46. Para devolução, se dar por depósito em conta corrente, que a [] bancar!!!

Segue planilha de custo real das importações solicitadas.

Fac. Matigrates no. 222	USD	121.500,00	(R\$ 221.646,00) Taxa R\$ 1,8238
Fech. Cambio			(R\$ 228.308,60) Taxa R\$ 1,8800
Lucro Cambial			R\$ 3.206,00

Fac. 222	R\$	221.646,00
Comissão Líder	R\$	11.602,30
IR & CSLL	R\$	821,80
Total	R\$	233.069,80

*** O frete não está incluso nesta operação!!!!
 *** despesas com despachante já estão incluídas!!!

Vale Lembrar, que o **CUSTO REAL** desta operação é R\$ 230.263,60 (R\$ 232.549,80 - R\$ 2.286,20). R\$ 2.277,96 a ton, e não!!!

As N.F. emitidas pela líder no valor de R\$ 228.308,60 (R\$ 2.208,60 ton), são meramente contábeis.

Saldo favorável a [] de R\$ 2.936,20, esse valor tem que ser pago por fora, favor passar o no. da conta para depósito (Banco do Brasil e Bradesco NED).

Exportador	Exportadora Acobrot S.R.L.	
Comprador	NF de Venda	Fatura
	141230	
1) Total Valor Venda		R\$
2) Valor Contábil		R\$1.7071
Taxa de câmbio		
Contas	Valor Tribé \$	Valor Tribé
Valor da Mercadoria USD	17.216,00	
Total Valor Contábil	17.216,00	\$
3) Valor Extra		
Contas		Valor Tribé
Câmbio		
CPMF sobre valores das NFS Venda		
Líder		
Total		
4) Valor Total (2+3)		
5) Valor remetido		
Saldo a favor da Líder Contábil (5-1)		
Saldo favor da Líder Extra (4-1)		

Ora, considerando que a fiscalização identificou DEZOITO adquirentes das mercadorias importadas pela Líder entre 2007 e 2009, todos independentes entre si e que, por isso, ensejaram processos administrativos e autuações autônomas, não se pode aceitar que provas emprestadas, sem qualquer relação com a operação de revenda ora discutida, sejam aceitas como elemento probatório, sob pena de violação de princípios basilares do processo administrativo fiscal, como o contraditório e da ampla defesa, proporcionalidade, razoabilidade e motivação.

Ademais, cabe destacar que o relatório fiscal faz diversas menções a arquivos/documentos anexos. Todavia, ao verificar os autos, não encontrei nenhum anexo ao AI. Alguns dos documentos podem ser localizados nas respostas das empresas às intimações fiscais realizadas ao longo da investigação, mas são minoria, o que faz com que muitas constatações da autuação não tenham lastro probatório – o que é preocupante.

Diante disso, apenas tomarei como provas para o convencimento a ser exposto os documentos devidamente instruídos nos autos e que guardam relação direta com as mercadorias revendidas no mercado interno à empresa Malanski.

Análise dos livros contábeis e fiscais

Outro “motivador” da fiscalização na autuação ora examinada teria sido a constatação de “*Notas Fiscais de Entrada e Saída de estoques fictícias, já que a mercadoria nunca passava pela empresa*” (fl. 788), o que teria sido constatado pelos baixos volumes de estoque final no momento da diligência e do confronto entre as datas de entrada e saída das mercadorias no estabelecimento da Líder:

“Da análise acurada das notas fiscais de saída, vinculadas às DI’s, verificou-se que a empresa MALANSKI foi a real destinatária das mercadorias importadas e destinadas ao mercado interno. Interessante destacar que as Notas Fiscais de Entrada e que as respectivas Notas Fiscais de Saída foram registradas SEMPRE no mesmo dia.” (fl.777)

Ora, um fator que repetidamente me preocupa quando da análise das constatações de fiscalização se refere às regras de emissão de NF e procedimentos contábeis derivados. Não raramente, quando a questão extrapola a esfera federal e entra nas regras de competência fiscal estadual, vemos algumas presunções e suposições sem fundamentação legal. É o caso da passagem citada acima.

De acordo com as regras estaduais, nenhuma mercadoria poderá circular sem a devida NF, a qual deve conter dados sobre a operação e CFOP específico. Assim, por regra, toda a importação precisa de NF que, necessariamente, ampare o trânsito da mercadoria do local de desembarço até o estabelecimento do importador/adquirente devidamente informado na operação. Este quesito foi devidamente cumprido pela Líder.

Após isso, as regras contábeis e fiscais determinam que deve haver registro de entrada em estoque das mercadorias importadas e transportadas até o estabelecimento, para que, após sua inserção na contabilidade da empresa e seu reconhecimento no estoque, haja a devida saída para revenda, que será amparada por nova NF, com CFOP específico e diverso do utilizado na primeira etapa.

Todos estes procedimentos são amparados por regras fiscais e contábeis, ora federais, ora estaduais. Todavia, o registro da mercadoria no estabelecimento do importador/revendedor não enseja, obrigatoriamente, a necessidade de descarga das mercadorias e sua alocação física em estoque, por ausência de previsão legal. O que as normas vigentes estabelecem é a necessidade de deslocamento real da mercadoria, amparada por NF válida, entre o local do desembarço e o estabelecimento do importador, o devido registro dessas mercadorias e, posteriormente, a emissão de nova NF que ampare a venda e o segundo trajeto de deslocamento, entre o importador (agora revendedor de mercadoria importada) e o adquirente.

Sendo os registros realizados corretamente e realizado o deslocamento seguindo o indicado nas NFs correspondentes, independente da coincidência de datas, inexistente qualquer infração a ser apurada.

Ademais, os fatos narrados nos autos deixam claro que esse tipo de operação precisaria ser realizada com rapidez, seja pelo fato de serem mercadorias perecíveis e direcionadas a alimentação humana, seja por existir demanda não atendida no mercado nacional causada pela perda de 2/3 das safras dos produtores brasileiros no período, o que implicou em situação de desabastecimento e urgência nas entregas.

Feitas essas considerações, passo a avaliar o mérito a partir dos argumentos trazidos nos recursos voluntários.

Do mérito

2.1. Atuação da empresa Líder (importadora)

Em sua defesa, a recorrente Líder afirma ser empresa com mais de 40 anos de mercado, possuindo idoneidade e capacidade financeira suficientes para realizar suas operações, sendo seu fluxo de caixa resultado de múltiplas operações de venda a clientes diversos.

Ainda que se deva reconhecer que, de fato existam múltiplos clientes e pagamentos de diversas origens em seu fluxo de caixa, o que, inclusive, permitiu com que a fiscalização autuasse um número considerável de empresas, deve-se contestar a existência de capacidade financeira para operações da envergadura daquelas realizadas pela empresa.

Conforme consta do AI, a Líder teria registrado 8 DIs entre 04/08/2008 e 16/09/2008 no valor total de R\$1.043.291,10. Ocorre que, verificando o extrato bancário da empresa de janeiro de 2008 até a data do registro da última DI, o saldo jamais passou de R\$300.000,00 (fls.104 a 141).

Do conteúdo dos autos, verifica-se que a recorrente teve diversas oportunidades para trazer provas e esclarecimentos sobre a origem dos recursos utilizados para amparar as importações, mas não o fez. Mesmo diante do acórdão de piso, a empresa tão somente defende sua idoneidade e tempo de operação, alegando a inexistência de provas concretas para amparar a autuação fiscal.

Considerando que, como já visto anteriormente, se trata de análise de interposição fraudulenta nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76, que se pauta pela regra da presunção diante da não comprovação da origem e disponibilidade de recursos, cujo ônus é exclusivo do importador, entendo que a autuação deve ser mantida.

Inclusive, cabe destacar que este foi o entendimento unânime desta Turma – ainda que sob diferente formação – em outro processo administrativo da empresa Líder, cujo relator foi o Cons. Tiago Guerra Machado. O referido acórdão, de n. **3401-005.166**, foi assim ementado:

ASSUNTO:IMPOSTOSOBREAIMPORTAÇÃO- II

Períododeapuração:21/07/2008a24/12/2008

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

As operações de comércio exterior realizadas pela autuação por conta e ordem de terceiros, sem atender às condições da legislação de regência, caracterizam a ocultação

do real adquirente das mercadorias e tipificam a figura da Interposição Fraudulenta.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.

Considera-se dano ao Erário, punido com a pena de perdimento das mercadorias, ou, no caso de estas não serem localizadas ou terem sido consumidas, com a multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, a ocultação do real adquirente das mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Desta feita, voto pela manutenção da autuação sobre a importadora, empresa Líder.

2.2 Atuação da empresa Malanski (compradora no mercado interno)

Em seu recurso voluntário, a empresa Malanski, adquirente das mercadorias no mercado doméstico, defende ser terceiro de boa fé.

Em que pese a questão da boa-fé, o ponto a ser analisado para apurar a existência ou não de infração é a existência de responsabilidade subjetiva (dolo) por parte da recorrente Malanski, não sendo suficiente a afirmação de que a empresa desconhece as normas de comércio exterior.

Avaliando o conteúdo dos autos, entendo que não restou devidamente comprovado o envolvimento da empresa nas importações. Tampouco, entendo que a existência de antecipação de recursos, per se, possa ser suficiente para dar azo a referida penalidade. Isto se deve ao fato de que, apesar do parágrafo único do art. 1º da IN SRF n. 634/2006, vigente a época dos fatos, dispor que será descaracterizada a operação realizada com recursos de terceiros, ainda que parcialmente, houve significativa evolução interpretativa a respeito do tema.

Primeiramente, deve-se ressaltar que, apesar do parágrafo único do art. 1º da IN SRF n. 634/2006, o Código Civil prevê, em seu art. 41, o direito da prestação de garantia/arras como condição contratual de compra e venda, não podendo ser confundido como antecipação de pagamento:

Art. 417. Se, por ocasião da conclusão do contrato, uma parte der à outra, a título de arras, dinheiro ou outro bem móvel, deverão as arras, em caso de execução, ser restituídas ou computadas na prestação devida, se do mesmo gênero da principal.

Justamente pela existência dessa previsão e das diversas confusões e autuações geradas a partir disso, a própria RFB passou a esclarecer a questão de forma a desconsiderar a existência de antecipação de recursos como motivo para constatação de interposição fraudulenta. Esta é a conclusão apresentada na Solução de Consulta n. 124/2012 – SRRF09/Disit:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. ARRAS.

Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente. No caso de as arras serem de restituição obrigatória quando da execução do contrato (prestação de gênero distinto da principal) e no caso de o recebedor não ter disponibilidade sobre elas antes do pagamento ao exportador estrangeiro (p.ex., título de crédito dado como arras assecuratórias, não liquidado nem cedido antes do pagamento ao exportador estrangeiro), **há presunção relativa de que a importação não foi realizada com recursos do encomendante.**

Dispositivos Legais: CC, art. 417; IN SRF nº 634, de 2006, art. 1º, parágrafo único.

Por reflexo das conclusões apresentadas na Solução de Consulta acima, as novas edições da IN sobre importação por encomenda, INs RFB 1861/2018 e 1937/2020, apresentaram nova redação para esclarecer o que seriam “recursos próprios” do importador, de forma a afastar os problemas interpretativos trazidos pela norma antiga, senão vejamos:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

[...]

§ 3º Considera-se recurso próprio do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior à realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1861, de 27 de dezembro de 2018)

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020)

Portanto, o fato de a recorrente Malanski ter realizado um único depósito antecipado a título de garantia, ocorrido em 29/07/2008 – e cujo valor antecipado correspondeu a cerca de 20% do total da venda –, não é suficiente para a manutenção da autuação.

Além disso, o AI aponta a existência de contratos de câmbio liquidados em data próxima ou idêntica aos pagamentos, mas tais contratos não são sequer juntados aos autos. Assim, tem-se tão somente um número de contrato de câmbio *versus* pagamento de cliente, cujos valores sequer são idênticos, vejamos o exemplo da fl. 781:

29/07/08	TED-TRANSF ELET DISPON	6703013	15.420,00	
	[REDACTED]			00.339.244/0001-01 AGRICULTURA
	TED-TRANSF ELET DISPON	6713191	98.000,00	
	[REDACTED]			00.339.244/0001-01
	TRANSF ENTRE AGENÇ DINH	1011078	225.780,00	
	CEREALISTA MALANSKI LTDA		77.482.927/0001-87	
	CHEQUE	12		99.000,00
	DEP. CONTA			
	CAMBIO IMPORTACAO	410700		207.362,14
	CAMBIO IMPORTACAO	499603		31,00
				132.734,15

O exemplo acima retrata a existência de diversas entradas e saídas que, por si só, não permitem conclusões sobre o caso. Por se tratar de extrato bancário de empresa importadora/exportadora (Líder) é esperado que contratos de câmbio sejam liquidados com frequência, sendo necessário não só avaliar datas, mas a que operações tais contratos se referem. Ademais, a planilha elaborada pela fiscalização às fls. 26 a 31 indica a existência de inúmeras importações realizadas no período, originárias de diferentes países e exportadores. Portanto, os elementos probatórios apontados pela fiscalização com relação à solidariedade passiva não podem ser considerados suficientes e/ou conclusivos.

Apenas para fins esclarecimentos adicionais quanto a inexistência de qualquer obrigação de fechamento de contrato de câmbio previamente a revenda para fins de não descaracterização de importação por conta própria, o Banco Central do Brasil, em razão da atual pandemia, flexibilizou suas regras ampliando o prazo de liquidação de câmbio antecipado na importação de 180 para 360 dias, conforme dispõe a Circular CBC n. 4.002/2020. Tal ação reconhece, justamente, que o momento econômico atual trouxe maior indisponibilidade de recursos às empresas, sendo necessário auxiliar os importadores a se capitalizarem com as vendas das mercadorias importadas para, então, poderem honrar com os compromissos internacionais assumidos.

Assim, diante da não comprovação do dolo da adquirente das mercadorias importadas, não resta configurada a responsabilidade solidária da empresa Malanski para a infração apurada pela Líder, devendo sua sujeição passiva ser afastada da autuação.

Quanto aos demais argumentos, sua análise resta dispensável, visto que não há que se falar em relevação de penalidade diante da ausência de comprovação de infração. No entanto, cabe salientar que a questão da ausência de dano ao erário em razão da alíquota do IPI sobre o produto em questão ser zero é irrelevante, isto porque, conforme já pacificado pelo CARF, o dano ao erário causado pela interposição fraudulenta se dá em termos de prejuízo ao controle aduaneiro (extrafiscal), não sendo necessário haver efetivo prejuízo no recolhimento de tributos. É esse o entendimento já consolidado por meio da Súmula CARF n. 160:

Súmula CARF n. 160

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 **independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.**

Nestes termos, voto por conhecer os recursos voluntários e, no mérito, negar provimento ao recurso da empresa Líder e dar provimento ao recurso da empresa Malanski, afastando sua solidariedade passiva na autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator Designado.

1. Com a máxima vênia ao sempre muito bem fundamentado voto da Conselheira Fernanda ouso dele divergir. no curso dos debates no presente processo o ilustre Conselheiro Leonardo levantou a hipótese de **PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE** nos termos do artigo 1º *caput* e § 1º da Lei 9.873/99:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Regulamento Aduaneiro:

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

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

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

1.1.4. Assim, encerrando a análise em abstrato, a prescrição intercorrente descrita no artigo 1º § 1º da Lei 9.873/99 aplica-se exclusivamente ao procedimento administrativo fiscal-aduaneiro, isto é, à fase pré contenciosa (do Registro da DI ao Desembaraço ou do Registro da DI ao Lançamento de Ofício) - e daí temos a absoluta correção da Súmula 11 desta Casa (por sinal, vinculante):

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

1.1.5. No caso em liça, a Declaração de Importação 08/1490724-0 foi registrada em 23 de setembro de 2008 e, na mesma data, desembaraçada. Logo não há que se falar em prescrição intercorrente.

1.2. De mais a mais, dispõe o § 2º do artigo 1º da Lei 9.873/99 que “quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição rege-se pelo prazo previsto na lei penal”.

1.2.1. No caso em liça tratamos de interposição fraudulenta de terceiros, descrita no artigo 23 inciso V do Decreto-Lei 1.455/76:

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

1.2.2. Como se nota da dicção acima o tipo infracional interposição fraudulenta de terceiros - ao contrário do que alega a DRJ - exige dolo, consciência e vontade de ocultar terceiros (comprador ou responsável pela operação) em operação de comércio exterior dos olhos da fiscalização.

1.2.3. No *modus operandi comum* da infração em questão (e não estamos em exceção), o importador deixa de informar na declaração de importação o real adquirente ou o encomendante da operação; o que lhe era exigido (ao importador), não apenas porque assim dizem as Instruções Normativas do Órgão de Fiscalização como porque real adquirente e encomendante são sujeitos passivos dos tributos aduaneiros (responsáveis solidários). Trocando em miúdos, a interposição fraudulenta de terceiros é perpetrada (via de regra) por omissão em documento público (declaração de importação) de declaração que nele deveria constar com o fim de alterar a verdade sobre fato jurídico relevante (sujeito passivo da exação), uma das formas de cometer o delito descrito no artigo 299 do Código Penal:

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, de quinhentos mil réis a cinco contos de réis, se o documento é particular.

1.2.3.1. Com isto se quer dizer que, já em abstrato (sem tecer quaisquer considerações acerca da responsabilidade criminal das **Recorrentes**) os fatos que configuram interposição fraudulenta (ou seja, os fatos objetos da ação punitiva da Administração) também constituem crime, punido com pena de reclusão de um a cinco anos se o documento é público. Desta forma, o prazo de prescrição intercorrente aplicada ao procedimento administrativo (e não ao processo) deve ser o descrito no Código Penal.

1.2.4. Como sabido, o artigo 109 da Matrícula Substantiva Criminal descreve os prazos de prescrição da pretensão punitiva em abstrato, isto é, quando não há condenação criminal (pena aplicada). A prescrição da pretensão punitiva em abstrato conta-se de acordo com a pena máxima aplicada nos seguintes prazos:

Art. 109. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto no § 1º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

I - em vinte anos, se o máximo da pena é superior a doze;

II - em dezesseis anos, se o máximo da pena é superior a oito anos e não excede a doze;

III - em doze anos, se o máximo da pena é superior a quatro anos e não excede a oito;

IV - em oito anos, se o máximo da pena é superior a dois anos e não excede a quatro;

V - em quatro anos, se o máximo da pena é igual a um ano ou, sendo superior, não excede a dois;

VI - em 3 (três) anos, se o máximo da pena é inferior a 1 (um) ano.

1.2.4.1. A pena máxima ao delito de falsidade ideológica é de 5 (cinco) anos – superior a quatro anos e não excede a oito, nos termos do inciso III acima. Desta forma, o prazo prescricional, quer da pretensão punitiva penal, quer da prescrição intercorrente administrativa é de doze anos.

1.2.5. Ora, ainda que se entenda que procedimento e processo são expressões sinônimas (e não são), o processo administrativo analisado começou em 07 de dezembro de 2012, com o protocolo da Impugnação da **Recorrente Líder**. Menos de quatro anos depois (em 16 de abril de 2014) houve decisão da DRJ, isto é, além de o processo não se encontrar pendente de decisão (o que é suficiente para afastar a prescrição intercorrente), houve interrupção da *prescrição* nos termos do artigo 2º inciso III da Lei 9.873/99.

1.3.1. Em 4 de junho de 2014 a **Recorrente Líder** interpôs Voluntário a esta Casa. Assim, seu recurso encontra-se pendente de decisão há 6 (seis) anos e 9 (nove) meses – menos de doze anos, portanto – não havendo que se falar em prescrição intercorrente.

1.4. Não obstante o antedescrito, a Turma, em posição algo mais restrita que a descrita acima, entende inaplicável a prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal por impossibilidade do exercício da pretensão, a qual, por questão regimental, acompanho.

2. Ante o exposto, admito, uma vez que tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e afasto a tese da prescrição intercorrente.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco,

Por estar bem fundado o voto da relatora, ainda que tenha resta vencido, devo discordar da decisão da maioria, 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, parece no momento em que sustentada sobre a busca da ‘melhor teoria possível’ como ideal absoluto: na recusa da pretensão a valores absolutos, porque inserida no quadro de uma teoria dos valores inaceitável, essa ‘melhor teoria possível’ resulta um postulado filosófico inaceitável (Aarnio 1992/204). Nem os princípios, nem a argumentação segundo um sistema de regras que funcione como um código da razão prática (...) permitirão o discernimento da única resposta correta. Essa resposta verdadeira (única correta) não existe”.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

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.

⁹ *Ibid.*

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.

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*

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.

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

¹⁵ *Ibid.*

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

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

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.

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>>.

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 odistinguishing de uma súmula? Como diferenciar um caso de vários casos que ensinaram 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’ (essa é uma questão filosófica), mas as leis, as diretrizes, os princípios legais que embasam a súmula e aos quais ela responde. Esse é o ponto. Há sempre uma história institucional a ser revolvida e reconstruída. Porque súmula é texto. Como qualquer lei. E textos são eventos. Há um chão linguístico em que isso tudo está 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.

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-rui>>, último acesso em 24/01/2021.

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*

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

Ainda assim, apenas se cogitará da perda de mandato se o julgador “***deixar de observar enunciado de súmula***”, o que ecoa justamente o *caput* do art. 927 do Código de Processo Civil: “(...) *os juízes e os tribunais observarão* (...) II. *Os enunciados de súmula vinculante*”. Aqui “(...) *temos de fazer referência a um pressuposto importante da hermenêutica (...): o legislador racional*”,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*

to the development of the law, and they do therefore have regard to issues of policy and of principle in working towards their decisions”.

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.

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 v.º mandato já estaria desde a posse perdido. Seria trair a confiança e o respeito a toda a comunidade jurídica que integramos decidir de maneira claudicante. No CARF, a mais alta corte administrativa federal tributária deste país, não se claudica, vota-se.

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

Da observância à Súmula CARF n.º 11

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

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

Lei n.º 9.873/1999 - Art.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 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 sumulado²⁹ conduz à conclusão de que dispuseram **exclusivamente** sobre

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

²⁹ 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

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 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

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.

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>>.

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 “(...) *‘horizonte de interpretação do Supremo Tribunal Federal para a orientação dos seus próprios ministros’*”.³³ A conceição 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.

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.

³³ *Ibid.*

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

Como já dito, ao considerar os fundamentos e valores que basearam os precedentes, seria possível ao juiz realizar o distinguishing, tomando em conta situação não prevista quando da promulgação dos precedentes e da edição da súmula. Bastaria que entre esta nova situação e a súmula houvesse congruência social, ou seja, que os valores sociais que estão na base da súmula justificassem a sua aplicação diante da nova situação concreta” - (g.n.).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. E claramente que o precedente apenas é garantido quando existe a cogência ou vinculação de sua aplicação, pois “(...) a eficácia vinculante tem o mesmo objetivo da eficácia obrigatória dos precedentes e, nesta dimensão, do stare decisis”.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 julgante 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., Tércio 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,

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

2021. “*Até março de 2021, a Súmula 11 do CARF era reiteradamente aplicada aos processos de multa aduaneira, por votações unânimes, talvez até pela clareza do seu texto: ‘Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal’*”.

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*

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 talante 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.

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

que o papel do intérprete é o de fit, um ajuste institucional entre caso concreto, lei aplicável, precedentes, à toda a ordem legal que antecede tudo isso e que tem como condição de possibilidade a moral compartilhada e filtrada pelo fenômeno jurídico. (...) no Carf parece que vigora a máxima ‘o direito é o que as súmulas do Carf dizem que é’. Não me parece que seja a melhor forma. (...) Imaginemos uma súmula que diga ‘são proibidos cães em rodoviárias’. Um textualista proibiria o cão guia do cego e permitiria ursos e jacarés. E proibiria o meu cãozinho Yorkshire. Aplicaria bem a súmula, não? (...) para quem é textualista, lembro que o artigo 926 do CPC é um texto. Logo, quem é textualista...”

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.”

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. 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

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>>.

da ementa/súmula de uma sentença colegiada é um ato meramente interno que tende a fixar os termos 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 faltante, sob pena de se irrogar competência legislativa que não possui em postura declaradamente contramajoritária e, diga-se, autoritária, devendo sim aquiescer ao fato de que deve submeter a formação da convicção à metodologia apropriada ao modelo do *stare decisis*.

É árdua a tarefa de se identificar a motivação determinante e, como constata Nina Pencak e Raquel Alves com precisão merecedora de encômios, tal indústria“(...) *resulta de um processo complexo de assimilação baseado no ‘Mootness Principle’ (‘Princípio da Vinculação ao Debate’), que estabelece que os tribunais não podem discursar abstratamente sobre regras jurídicas hipotéticas, mas apenas esclarecer as regras que derivam especificamente da análise de cada caso concreto*”.⁵⁹ De toda sorte “(...) **a decisão de aplicar cada precedente a um novo caso concreto implica um debate prévio acerca de sua ratio**

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.

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.

*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, abarca 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. Descumpra 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 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 desconsideração 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

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Ibid.*

⁶³ *Ibid.*

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.

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 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?

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.

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 n.º 3401-007.099:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SEPARAÇÃO DE PODERES. SÚMULA CARF N.º 2. ART. 45, II E ART. 72, RICARF. ART. 26-A, DECRETO N.º 70.235/1972.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como ao presente caso se compreende necessário recorrer ao instituto da distinção entre o caso sob exame e aqueles que originaram a orientação sumular, o chamado por Schauer de “*método de confronto*”⁷⁴, como se busca demonstrar, as peculiaridades do caso concreto impedem a aplicação da tese jurídica vertida em texto pela Súmula CARF n.º 11, sendo possível, por evidente, a discordância de outros aplicadores a respeito do tema, tendo em vista que, como ensina Michele Taruffo,⁷⁵ são especificamente as peculiaridades dos casos que podem levar a interpretações diferentes da mesma regra.

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*

3. Da distinção do caso concreto ao presente caso

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

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

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

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

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

O estudo da motivação determinante dos acórdãos utilizados como precedentes para a sua formação nos levaram à conclusão de que a matéria aduaneira não se encontra no horizonte da regra, motivo pelo qual passamos a perscrutar a regra trazida pela lei federal a partir da seguinte coleção textual, pois a “*(...) vinculatividade de um precedente não é prévia e nem é 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 nº 104-19.980 104-19.410, nº 201-76.985, nº 202-03.600, nº 105-15.025, e nº 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 nº 103-21.113 reportou ao julgado nos embargos de declaração do RE nº 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 nº 203-04.404, por seu turno, invocou a Súmula nº 153 do TFR, editada em 17/4/1984. O Acórdão CARF nº 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 nº 107-07.733 rejeitou a prescrição intercorrente com supedâneo na exceção inserta no artigo 5º da Lei nº 9.783/1999 especificamente para **matéria tributária**.

regola, e di conseguenza a non applicarla in casi apparentemente simili o ad applicarla in casi apparentemente diversi”.

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.

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

Diante do entendimento pacificado do egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região de que incide a prescrição intercorrente em caso de sanções não-tributárias, ou seja, aquelas não excepcionadas pelos preceptivos normativos acima transcritos, é necessário que se reflita a respeito da extensão da Súmula CARF n.º 11 a partir da lei, em especial o inciso V do § 1º do art. 489 do Código de Processo Civil de 2015, regra que não pode ser ignorada pelo aplicador no momento da concreção normativa. A este respeito, a análise de todos os acórdãos que levaram à redação do enunciado 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.

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.

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

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

Assiste razão à impetrante.

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

Nesse contexto, aplica-se ao caso o art. 1º da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.873/99.

No caso, após a intimação referente ao Processo Administrativo Fiscal n.º 10907.720607/2013-82, a impetrante apresentou impugnação em 29 de abril de 2013; quanto ao PAF n.º 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.

Profilático 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 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

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.

separação dos institutos? Parte-se de um procedimento de fiscalização para um processo contencioso, e aqui reside, como se sói saber, toda uma discussão respeitante à jurisdição (voluntária ou contenciosa), mas o que importa para o deslinde do nó górdio interpretativo da regra da prescrição intercorrente é que ambos são procedimentalizados. Assim sendo, o § 1º do art. 1º é genérico, mas se torna claro ao dispor: “**juízo**” ou “**despacho**” (típico ato distinto de julgamento). Seja na fase procedimental por excelência, ou na sua manifestação como processo, aplica-se o instituto. De fato, a disciplina do processo civil se espraia hoje a refletir justamente sobre a centralidade do procedimento, como demonstra Maria Carolina Silveira Beraldo: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 dúvida, a exposição de motivos da Lei nº 9.783/1999, que trata justamente da prescrição intercorrente, esclarece que ela se aplica a “(...) inquéritos e processos administrativos iniciados muitos anos após a prática de atos reputados ilícitos” que a ação punitiva do Estado objetiva apurar, “*pendentes de juízo ou despacho*”, como se refere o § 1º do art. 1º:

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 (...)

Exposição de Motivos que acompanhou
a primeira edição desta Medida Provisória

EM nº 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 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.

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 passarão 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 **juízo** 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 **juízo** 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 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

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

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 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

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

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 n.º 10.522, de 19/07/2002, inserido pelo art. 28 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 nominados. 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 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

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>>.

insuperável do ponto de vista da aplicação unitária do Direito: o próprio Decreto n.º 70.235/1972 determina, no inciso III do art. 7.º, 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 n.º 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 n.º 50027630420174000000, da 6ª Turma, sob a relatoria do Desembargador Federal Luis Antonio Johonsom 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 n.º 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 n.º 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

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>>.

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 a natureza de ambos não se amolda a esse fim*”. Esta arqueologia das decisões que funcionaram como supedâneo do texto sumular, de forma a explorar um argumento comum e central a muitos acórdãos, é importante se o desígnio é construir a *ratio decidendi* apta a ser utilizada como *proxy* de comparação com o caso concreto. E qual a relevância deste texto? Prescrição é perda de pretensão executória enquanto decadência a perda do direito-dever de constituição do crédito. Não obstante, ao se vasculhar o campo normativo da tributação, ali não se encontra, como constatou Moreira Alves, um símile extintivo a estes institutos que atinja o crédito durante o *iter* do processo administrativo.

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

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>>.

suspensas durante o processo administrativo em decorrência do art. 1-A da Lei nº 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 nº 1.115.078/ RS, de 24/03/2010**, em que se concluiu pela natureza de processo para fins específicos de aplicação da lei em referência.

Como a decadência ou a prescrição são regimes de **direito material**, natureza infensa ao rito por meio do qual são processados e, como demonstrado neste voto, o Decreto nº 70.235/1972 é o rito de eleição por decorrência de ritos remissivos, há um “processo administrativo fiscal”, mas inúmeros direitos materiais e, para cada natureza jurídica, um **regime** que lhe é próprio e particular. Por este mesmo motivo é que a Portaria ME nº 260/2020 extremará os casos de compensação ou de exclusão de Simples Nacional: em que pese serem tipicamente tributários, não são tipicamente “fiscais”. Aquilo que se rotula de “*prescrição intercorrente*”, como referi em meu voto vogal proferido na última sessão,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 nº 9.873/1999, fala-se em prescrição (**e poderia haver aqui outra palavra para descrever este instituto**) da ação punitiva do Estado no caso de infração (este é o direito material atingido pela norma). Por isso mesmo, desfeito o nó-górdio da confusão, a tese da *actio nata* levantada pelo Ministro Aldir Passarinho se volta para a prescrição (regida pelo Código Tributário Nacional), e não para a prescrição intercorrente (regida pela Lei nº 9.873/1999), que fulmina a inércia do Estado, como bem pontuou Carlos Augusto Daniel Neto em texto recente, no qual conjura o didático ensinamento de Arruda Alvim: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

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

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>>.

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 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. 1ª-A, que conta da constituição definitiva do crédito não tributário, após o término do processo administrativo, que diz respeito ao exercício do direito de ação perante o Judiciário, no prazo de cinco anos. A tese da *actio nata* diz respeito ao prazo para exercício do direito de ação executória (item “iii”), e não ao prazo da prescrição intercorrente (item “ii”), que, por sua própria natureza, corre durante o curso do processo ou procedimento administrativo, e tem como finalidade expressa, em sua exposição de motivos, de “dar fim aos 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 nº 840.111/RJ do Superior Tribunal de Justiça, afirmando-se que não haveria que se falar em

⁹¹ *Ibid.*

⁹² *Ibid.*

⁹³ *Ibid.*

prescrição intercorrente em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, alguns pontos precisam ser levantados para que se desfaça o engano deste percurso racional, e, *ab initio*, necessário se repetir que o julgado em referência tratou de **matéria tributária** e não de sanção aduaneira. Para estes casos, tributários, inexistente previsão legal de prescrição intercorrente e, diante desta afirmação, não há dissensão doutrinal: o coro de vozes, ao qual nos reunimos, é 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 “(...) *absoluta inaplicabilidade do REsp n.º 840.111/RJ (...): não considerou o regime de direito material dos créditos não tributários (que inclui a prescrição intercorrente), mas sim de créditos tributários*”. A definição do direito substantivo altera o regime a ele aplicável e, se tal aresto não encontra previsão legal para prescrição intercorrente em matéria tributária é porque não há; **tarefa inglória será a daquele que buscar fazê-lo.**

Por este motivo, se a questão é diversa, então há instrumentos próprios para abordá-lo: a matéria prisma o olhar do intérprete para um plexo normativo diverso sempre específico, o que nos leva à questão a respeito da suspensão da exigibilidade das multas aduaneiras, que decorre não do art. 151 do Código Tributário Nacional por se tratar de regra específica, mas devido à defecção, à lacuna normativa colmatada pelo instrumento analógico-integrativo, sobretudo a se ter em vista que se está a tratar de ação **punitiva** do Estado, devendo estar concluído o processo para que se proceda à inflicção da pena, em virtude de comando constitucional, proveniente do altiplano do Direito, e, em segundo lugar, porque há comando específico. Não pode se olvidar que as sanções aduaneiras, como se referiu, em virtude de regra de remissão, serão processadas pelo rito do decreto de 1972. E, nele, recorde-se, o § 3º do art. 21 (“*esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva*”), e o art. 33 (“*da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão*”) estabelecem o efeito suspensivo das impugnações e recursos administrativos:

“(...) a conclusão (...) de que a suspensão da exigibilidade das multas aduaneiras decorreria do “Decreto-Lei n. 70.235/1972 c/c 151, III, do CTN”, que seria regra específica em relação à Lei n.º 9.873/99, não subsiste. A suspensão da exigibilidade das sanções administrativas (crédito não tributário) no curso dos processos administrativos não decorre do art. 151, III, do CTN, como é afirmado. Pelo contrário, o STJ esclareceu no REsp n.º 1.381.254, de maneira categórica, **“não subsistir previsão legal de suspensão de exigibilidade de crédito não**

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, 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 n.º 9.873/99, já analisada, apesar de eles adotarem o rito do Decreto n.º 70.235/72”.

tributário no arcabouço jurídico brasileiro.”, entretanto, entendeu que dia diante dessa lacuna normativa, caberia a aplicação, por analogia, das hipóteses de suspensão de exigibilidade do CTN aos casos concretos.

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

Além disso, há que se lembrar que o rito do Decreto n.º 70.235/72 é adotado, por remissão, para as multas administrativas aduaneiras, e que os arts. 21, §3º e 33 desse diploma legal estabelecem o efeito suspensivo das impugnações e recursos administrativos, apresentados tempestivamente, o que é fundamento suficiente para sustentar a 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 n.º 9.873/99 (citado acima), que estabelece que o prazo prescricional para a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor só se inicia a partir da constituição definitiva do crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo.

Aqui sim, cabe perfeitamente o argumento do “princípio da actio nata” (...). Se o prazo da prescrição (e não da prescrição intercorrente) se encontra essencialmente atrelado ao nascimento do direito do ente público de executar (...), o contrário será igualmente válido: a possibilidade do exercício da pretensão executória se inicia junto à prescrição correspondente. **Anote-se que o raciocínio encontra respaldo na própria Constituição Federal, que estabelece a imprescritibilidade apenas em específicas situações, como exceção** (e.g. prática de racismo). Desse modo, cogitar a possibilidade do exercício da pretensão executória de crédito não tributário desvinculada do início do prazo prescricional, seria o mesmo que a incluir no rol das imprescritibilidades constitucionais”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 n.º 120/2016 introduziu norma de caráter orientativo (art. 1º, § 1º), o Manual do Conselheiro, cujo Capítulo V explicita textualmente a possibilidade de não aplicação de súmula com a condição de que se expresse o entendimento no voto de maneira justificada. Em primeiro lugar, trata-se de texto meramente pedagógico, que vem a explicitar a construção em torno da correta aplicação dos precedentes. Em segundo lugar,

⁹⁵ *Ibid.*

trata-se de disposição voltada a orientar, e não poderia ser diferente. Observe-se que também há um manual voltado a orientar a presidência do colegiado das turmas, iniciativa em tudo elogiosa no intento de conferir a maior impessoalidade possível às decisões. Nele, lê-se: "*Por fim, os conselheiros devem **observar** os enunciados de súmula do CARF (...). Usualmente, é durante os debates que surge a necessidade de observação das regras acima. Caso o relator deixe de aplicar alguma delas à matéria sob julgamento, deve ficar **consignado em seu voto o motivo pelo qual entende ser inaplicável ao caso concreto***" (g.n). O Manual, de maneira escorreita, além de recordar que se trata de algo **usual** e de maneira alguma extraordinário, aponta à necessidade de se "observar" a súmula e, mais, reitera que a discordância, havendo, deverá ser fundamentada, não cabendo se desafiar a súmula mas demonstrar os motivos pelos quais ela não se aplica àquele caso:

Página 51 V – PROCEDIMENTOS NO EXERCÍCIO DO MANDATO ((CARF

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.

((CARF 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 nº 2.126, de 19/08/2002, discernia o Ministro Gilmar Mendes que “(...) o efeito vinculante (...) das decisões não pode estar limitado à sua parte dispositiva, devendo, também, considerar os chamados ‘fundamentos determinantes’”, o que é rotineiro mesmo na Câmara Superior de Recursos Fiscais desta corte administrativa, como se pode perceber da leitura do Acórdão CSRF nº 9303-01542, que afastou a aplicação da Súmula CARF nº 01 em virtude do fato de que a ação judicial teria experimentado o advento da extinção sem o julgamento do mérito por conta de desistência, tendo entendido a relatora que a disposição apenas seria aplicável nos casos “(...) em que existe realmente (sic) concomitância”.

No Acórdão CARF nº 3402-003.012, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz apresentou declaração de voto, vera preleção encomiosa, na qual explicou os motivos pelos quais realizaria o *distinguishing* da Súmula CARF nº 20, segundo a qual “*Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT*”: as razões determinantes que conduziram à aprovação do enunciado eram dissonantes do fato concreto, que tratava de derivados de petróleo alcançados pela imunidade conferida pelo art. 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988. Segundo a relatora, a “(...) *imunidade, como é consabido, é categoria jurídica que não se confunde com a figura jurídica da ‘não incidência’*”. Não se afere deste momento a correção da asserção, mas a afirmação é preñe 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 105, segundo a qual “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº

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 n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das

prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 2802-003.123, proferido em sessão de 10/11/2014, sob a relatoria do Conselheiro Ronnie Soares Anderson:

SÚMULA CARF N.º 29. AFASTAMENTO DIANTE DA PECULIARIEDADE DO CASO CONCRETO. CO-TITULAR DE CONTA CONJUNTA NÃO RESIDENTE.

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

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

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

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

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

Conclusão

Desta feita, uma vez realizada a observância estrita e detalhada da Súmula CARF 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

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, peço vênia para discordar de sua decisão sobre a possibilidade de utilizar o método do *distinguishing* (ou *distinguish*) para afastar a aplicação da Súmula Vinculante CARF nº 11 nos julgamentos de multas administrativas “aduaneiras” (ou, de forma genérica, “casos cuja matéria de fundo seria eminentemente aduaneira”), visando declarar a prescrição intercorrente destas no processo administrativo fiscal.

Para conceituar o que seja o método do *distinguishing/overruling*, trago a lição de Fredie Didier Jr. *et alii*, na obra Curso de Direito Processual Civil, vol. 02, 11ª ed., 2016, págs. 504/507:

5.2. Técnica de confronto, interpretação e aplicação do precedente: *distinguishing*

Nas hipóteses em que o órgão julgador está vinculado a precedentes judiciais, a sua primeira atitude é **verificar se o caso em julgamento guarda alguma semelhança com o(s) precedente(s)**. Para tanto, deve valer-se de um método de comparação: à luz de um caso concreto, o magistrado **deve analisar os elementos objetivos da demanda, confrontando-os com os elementos caracterizadores de demandas anteriores**. Se houver aproximação, deve então dar um segundo passo, analisando a *ratio decidendi* (tese jurídica) firmada nas decisões proferidas nessas demandas anteriores.

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 fundamentais discutidos e aqueles que serviram de base à *ratio decidendi* (tese jurídica) constante no precedente, seja porque, a despeito de existir uma aproximação entre eles, alguma peculiaridade no caso em julgamento afasta a aplicação do precedente.

Para Cruz e Tucci, o *distinguishing* é um método de confronto, “pelo qual o juiz verifica se o caso em julgamento pode ou não ser considerado análogo ao paradigma. Sendo assim, pode-se utilizar o termo “*distinguish*” em duas acepções: (i) para designar o método de comparação entre o caso concreto e o paradigma (*distinguish*-método) – como previsto no art. 489, §1º, V e 927, § 1º, CPC; (ii) e para designar o resultado desse confronto, nos casos em que se conclui haver entre eles alguma diferença (*distinguishing*-resultado), a chamada “distinção”, na forma em que consagrada no art. 489, §1º, V e 927, § 1º, CPC.

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 a diferencia do paradigma, ainda assim é possível que a *ratio decidendi* (tese jurídica) extraída do precedente lhe seja aplicada.

(...)

Para concluir pela incidência de um precedente, é necessária a similaridade dos fatos fundamentais das causas confrontadas. Impõe-se, ainda, a análise da possibilidade de os fatos ditos fundamentais poderem ser inseridos em dada classe ou categoria, na qual também se inserem aqueles que servem de base ao caso sob julgamento, de forma a que possam ter soluções semelhantes.

(...)

Percebe-se, com isso, certa maleabilidade na aplicação dos precedentes judiciais, cuja *ratio decidendi* (tese jurídica) poderá, ou não, ser aplicada a um caso posterior, a depender dos traços peculiares que o aproximem ou afastem dos casos anteriores. Isso é um dado muito relevante, sobretudo para desmistificar a ideia segundo a qual, diante de um determinado precedente, o juiz se torna um autômato, sem qualquer outra opção senão a de aplicar ao caso concreto a solução dada por outro órgão jurisdicional.

(...)

O *distinguish* é, como se viu, por um lado, exatamente o método pelo qual se faz essa comparação/interpretação (*distinguish*-método). Se, feita a comparação, o magistrado observar que a situação concreta se amolda àquela que deu ensejo ao precedente, é o caso de aplicá-lo ou de superá-lo, mediante sério esforço argumentativo, segundo as técnicas de superação do precedente que serão vistas a seguir (*overruling* e *overriding*). Entretanto, se, feita a comparação, o magistrado observar que não há comparação entre o caso concreto e aquele que deu ensejo ao precedente, ter-se-á chegado a um resultado que aponta para a distinção das situações concretas (*distinguish*-resultado), hipótese em que o precedente não é aplicável, ou o é por aplicação extensiva (*ampliative distinguish*).

Há, ainda, o *inconsistent distinguish* (distinção inconsistente), que nada mais é que um equívoco do órgão julgador na utilização do método do *distinguish*: “Quando ocorre a distinção inconsistente, tem-se uma deturpação da técnica da distinção, mediante um discurso da Corte de que há fatos relevantes que sustentam a criação de uma nova norma judicial, mesmo quando eles inexistam. Ou seja, há um discurso de que há distinção, mas ele é injustificado”.

Se a questão está sendo enfrentada pela primeira vez, tem-se então um *hard case*, cujo mérito deve ser enfrentado independentemente da utilização, como fundamento, de precedentes judiciais.

Apresento também o entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, colacionando a seguir 2 precedentes de cada Corte:

a) RE nº 705.423/SE, Relator Min. Edson Fachin, julgado em 23/11/2016:

Pelo que se vê, o fato do incentivo fiscal ser posterior à arrecadação não foi o fundamento principal para a acolhida do pleito municipal, argumento que, inclusive, chegou a ser enfrentado por alguns Ministros que refutaram a tese de defesa do Estado.

Daí porque o *distinguishing* entre o precedente firmado no RE 572.762 e o presente caso, conforme defendem alguns, revela verdadeira tentativa de alteração da jurisprudência desta Suprema Corte, aniquilando a tese que, por diversas vezes, foi e vem sendo aplicada pela jurisprudência deste Tribunal.

Nesse ponto, cabe rememorar a advertência feita por Richard A. Posner, membro da magistratura norte-americana, de acordo com o qual o *distinguishing* é uma ferramenta pragmática útil quando não é simplesmente um eufemismo para o *overruling*. Os juízes, muitas vezes, reduzem um precedente à morte decidindo o novo caso no sentido oposto, quando a única diferença entre os dois casos – diferença que o Tribunal escolhe como a base para o *distinguishing* – é algo irrelevante para a *holding* do primeiro caso. (POSNER, Richard A. *How judges think*. Cambridge: Harvard University Press, 2010, p. 184).

Vários são os precedentes desta Corte que, aplicando a mesma *ratio decidendi* utilizada no RE 572.762, decidiram questões idênticas à presente. É o caso, por exemplo, do RE 726.333 AgR (Segunda Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 10/12/13, DJ de 03/02/14), que confirmou a decisão monocrática em que se assentou expressamente a “irrelevância da ausência de efetivo ingresso no erário estadual do imposto”, para fins de refutar a tese do Estado de inaplicabilidade do *leading case* à espécie.

b) EDcl no REsp nº 1.854.792/RJ, Relator Ministro Francisco Falcão, julgado em 31/08/2020:

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO (Relator):

Os embargos não merecem acolhimento.

Não há omissão no acórdão que expressamente considerou que o acórdão proferido pela Corte *a quo* está em consonância com o definido no Tema n. 414, não havendo que se falar em *distinguish* ou *overruling*. É o que se confere do seguinte trecho:

Em relação à alegação de violação dos arts. 29, I, e 30, I, III e IV, da Lei n. 11.445/07, e dos arts. 37, § 4º, e 38, do Decreto Estadual n. 553/1976, **sem razão a recorrente a esse respeito, encontrando-se o acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência desta Corte**, no sentido de não ser lícita a cobrança de tarifa mínima de água com base no número de economias existentes no imóvel, não considerando o consumo efetivamente registrado, na hipótese em que existe um único hidrômetro no condomínio, porquanto não se pode presumir a igualdade de consumo de água pelos condôminos, sob pena de violar o princípio da modicidade das tarifas e caracterizar o enriquecimento indevido da concessionária.

c) Ag.Reg. na Reclamação nº 29.808/SP, Relator Min. Luiz Fux, julgamento em 25/10/2019:

No que toca ao segundo critério, referente à demonstração da teratologia da decisão reclamada, cuida-se, decerto, de requisito indispensável para resguardar a vocação da reclamação constitucional como via de preservação das competências deste Tribunal. O objetivo da reclamação não deve ser a revisão do mérito e o reexame de provas. Não se afere, por intermédio dessa via processual, o acerto ou desacerto da decisão, mas tão somente se assegura que a competência do STF não seja usurpada por vias transversas, como o seria mediante aplicação totalmente descabida das teses firmadas em sede de repercussão geral.

Portanto, há que se exigir da parte reclamante o rigor na demonstração inequívoca da inaplicabilidade da tese ao caso concreto. Não bastam meras alegações genéricas quanto à inadequação da tese aplicada pelo Tribunal *a quo* ao caso concreto. É imprescindível que a parte reclamante realize o devido, e claro, cotejamento entre o precedente aplicado e o caso concreto, destacando e comprovando de plano os elementos fáticos e jurídicos que afastam a tese paradigmática do caso concreto (*distinguishing*) ou a superveniência de fatos e normas que tornem necessária a sua superação (*overruling*). É esse o conteúdo da teratologia que não pode subsistir no mundo jurídico: ou a aplicação categoricamente indevida do precedente ao caso, ou a clara necessidade de superação daquele por fatos supervenientes, tudo devidamente demonstrado pela parte reclamante em sua inicial.

Por cuidar-se o caso ora em análise de reclamação proposta para aferir a adequação de tese firmada em repercussão geral ao caso concreto, igualmente deve ficar evidente, da narrativa da parte reclamante, as circunstâncias de fato e de direito que afastam o caso concreto do precedente aplicado e mais, tais circunstâncias devem ser significativas o suficiente para ensejar a inaplicabilidade do precedente à espécie. Tal cotejo analítico entre paradigma e caso concreto consiste em pressuposto lógico para o cabimento da via reclamatória nessas hipóteses.

Pois bem. *In casu*, nota-se, a partir da leitura dos autos, que o conjunto fático subjacente à decisão reclamada guarda relação de identidade com o Tema 195 da Repercussão Geral, na medida em que o processo de origem consistia em ação de cobrança de contribuição sindical rural, na qual restou declarada a inviabilidade da cobrança por ausência de notificação regular – na forma da lei – do devedor.

d) AgRg no Recurso Especial nº 1.402.488/PR, Relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, julgamento em 20/02/2014:

Com efeito, tal como restou consignado pela instância ordinária, **a jurisprudência desta Corte Superior consolidou o entendimento de que** o prazo prescricional do cheque inicia-se após o prazo de apresentação do título e este lapso inicia-se na data da emissão da cártula e não em data futura inserta no título.

Logo, para infirmar o óbice da Súmula nº 83/STJ não basta a afirmação genérica de que "é inaplicável ao presente caso vez que há entendimentos diversos do prolatado referente a prescrição ao contrário da afirmativa trazido no acórdão ora recorrido", com a transcrição de um único precedente.

Em verdade, deve o recorrente demonstrar que outra é a positivação do direito na jurisprudência desta Corte, com a indicação de precedentes contemporâneos ou supervenientes aos referidos na decisão agravada.

Nesse sentido:

(...)

Em vista do exposto, nego provimento ao agravo regimental.

O caso em julgamento trata da aplicação da prescrição intercorrente em processo de exigência de multa pecuniária "aduaneira", prevista no art. 107, IV, "e", do Decreto-lei nº 37/66, afastando a aplicação da Súmula Vinculante CARF nº 11 sob a alegação de que haveria um *distinguishing*, ou seja, uma distinção entre o caso concreto (em julgamento) e o paradigma (a súmula em questão), por não haver coincidência entre os fatos fundamentais discutidos e aqueles que serviram de base à *ratio decidendi* (tese jurídica) constante nos precedentes que deram origem à súmula.

No caminho para alcançar uma conclusão, necessário verificar como se originou a referida súmula.

Conforme consta no site do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na internet, ao buscar as súmulas "por Turma", observa-se que a Súmula Vinculante CARF nº 11 foi aprovada pelo Pleno do CARF:

VOCÊ ESTÁ AQUI: [PÁGINA INICIAL](#) > [JURISPRUDÊNCIA](#) > [SÚMULAS CARF](#) > [SÚMULAS POR TURMA](#)



Súmulas por Turma

Sistema Push

Carta de Serviços

Agenda de Audiências

■ PLENO

■ 1ª TURMA da CSRF

■ 2ª TURMA da CSRF

■ 3ª TURMA da CSRF

Essa divisão busca vincular as súmulas às matérias de competência de cada Turma. Assim, as súmulas que tenham pertinência temática com as matérias julgadas pela 1ª

Turma (no caso, IRPJ, CSLL, SIMPLES NACIONAL, etc) se encontram no link respectivo, como é o caso das Súmulas CARF n.º 3, 10 e 22, dentre outras; no link da 2ª Turma (que julga IRPF e contribuições previdenciárias) temos as Súmulas CARF n.º 12, 13 e 23, dentre outras; e no link da 3ª Turma (que julga PIS/Pasep, COFINS, IOF, CIDE, medidas compensatórias, direitos antidumping e demais matérias ditas “aduaneiras” – por exemplo, II e IE) temos as Súmulas CARF n.º 15, 16 e 18, dentre outras.

Existem, ainda, as súmulas que constam do link do Pleno, órgão integrante da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e que se referem a matérias comuns às competências de todas as Turmas de Julgamento. É o caso das súmulas n.º 1, 2, 4 até 9, **11**, 14, 17, 21, 25 até 35, 46 até 52, 71 até 75, 91, 92, 101 até 103, 108 até 113, e 129 até 133. A simples leitura destas súmulas deixa evidente que **não se referem a tributos ou créditos específicos**, pois trazem comandos gerais a serem seguidos por todas as Seções do CARF.

O Pleno da CSRF é composto pelo presidente e vice-presidente do CARF e pelos demais membros das turmas da CSRF, nos termos do art. 27 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Prosseguindo, temos no site do CARF a identificação dos acórdãos precedentes que originaram todas as súmulas. Especificamente em relação à Súmula Vinculante CARF n.º 11, são 10 precedentes:

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

Ao analisar cada um destes 10 precedentes, constata-se que 7 deixam **expressamente consignado** que, havendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não ocorre a prescrição intercorrente; um destes (Acórdão n.º 07-07.733) também afirma, **literalmente**, que não se aplica o art. 1.º, § 1.º, da Lei n.º 9.873, de 1999, por conta do Princípio da Especialidade, e outro (Acórdão n.º 203-04.404) traz como reforço argumentativo a Súmula n.º 153, do extinto Tribunal Federal de Recursos — TFR, a qual consolida o entendimento de que “*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*”.

Quanto aos outros 3 precedentes, o Acórdão n.º 201-73.615 (de 24/02/2000) afirma 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” (ou seja, por inexistência de previsão no próprio Decreto n.º 70.235/72 e no CTN, mesmo já estando vigente a Lei n.º 9.873/99). Quanto aos Acórdãos n.º 202-07.929 e 203-02 815, estes afastam a prescrição intercorrente por ser “Inadmissível, em face da incorrência comprovada de **omissão**”

das autoridades preparadoras, conforme reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos”.

Além disso, dos 10 precedentes, apenas 3 são anteriores à vigência da Lei nº 9.873, de 23/11/1999, o que evidencia a inexistência de alteração superveniente do quadro legislativo, que pudesse ensejar a superação total ou parcial da Súmula Vinculante CARF nº 11 (*overruling* ou *overriding*, respectivamente).

A conclusão óbvia a que se chega é a de que a principal (mas não única) *ratio decidendi* (tese jurídica) constante nos precedentes da Súmula Vinculante CARF nº 11 é que, se a exigibilidade do crédito em discussão está suspensa, também se encontra suspensa a fluência do prazo prescricional.

Este fundamento deriva do comando legal do art. 151, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (CTN):

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Logo, **todos os créditos** em discussão no âmbito do processo administrativo fiscal, mesmo que não sejam referentes a tributos (caso de créditos constituídos para cobrança de medidas compensatórias e/ou direitos antidumping, que são créditos de origem não-tributária), pelo fato de estarem submetidos ao rito processual estabelecido pelo Decreto nº 70.235/72, ficam com sua exigibilidade suspensa, ao mesmo tempo que também se encontra suspensa a fluência do prazo prescricional.

Este é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

a) REsp nº 1.113.959/RJ, Publicação em 11/03/2010, Relator Ministro LUIZ FUX:

EMENTA

(...)

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.

(...)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): *Prima facie*, conheço do recurso especial pela alínea "a", do permissivo constitucional quanto à alegada violação aos arts. 535, I e II, 82 e 499, do CPC, arts. 151, III, 155, 174 e 179, §2º, do CTN.

(...)

Sobre a ocorrência da prescrição administrativa dos créditos, extrai-se do voto condutor do acórdão recorrido o seguinte excerto, *verbis*:

(...)

Dessume-se, assim, que o Tribunal *a quo* entendeu pela inoccorrência da prescrição intercorrente na via administrativa, mantendo o crédito tributário.

Realmente, o Código Tributário Nacional, acerca da constituição do crédito tributário, assim determina:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Em relação ao dies a quo do prazo prescricional, o Codex Tributário estabelece:

"Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos, contados da data da sua **constituição definitiva**."

Com efeito, a constituição definitiva do crédito tributário (lançamento) dá-se concomitantemente com a notificação do contribuinte (auto de infração), salvante os casos em que o crédito tributário origina-se de informações prestadas pelo próprio contribuinte (DCTF e GIA, por exemplo).

Todavia, 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 pelo 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.

Destarte, considerando-se que, no lapso temporal que permeia o lançamento e a solução administrativa não corre nem o prazo decadencial, nem o prescricional, ficando suspensa a exigibilidade do crédito até a notificação da decisão administrativa, exsurge, inequivocamente, a inoccorrência da prescrição.

b) REsp 651.198/RS, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, Julgamento em 21/06/2007:

EMENTA

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

1. "A exegese do STJ quanto ao artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional, é no sentido de que, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se admite aduzir suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas, sim, um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão *ex-officio*. (...) **Conseqüentemente, somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional, razão pela qual não há que se cogitar de prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal.** (REsp 485738/RO, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.09.2004, e REsp 239106/SP, Relatora Ministra Nancy Andrichi, DJ de 24.04.2000)..." (REsp 734.680/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJ de 1º/8/2006).

2. Recurso Especial provido.

(...)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Assiste razão ao recorrente.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, na hipótese em que houver impugnação administrativa do lançamento tributário, não há que se falar em curso do prazo de prescrição ou de decadência, tendo em vista a não constituição definitiva do crédito. O termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, é a data da notificação do contribuinte sobre o resultado do julgamento do recurso pela autoridade administrativa:

c) REsp 1.340.553/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Julgamento em 12/09/2018:

EMENTA

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE** (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80).

1. O espírito do art. 40, da Lei n. 6.830/80 é o de que nenhuma execução fiscal já ajuizada poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria Fazendária encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais.

2. Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se automaticamente o procedimento previsto no art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal. Esse o teor da **Súmula n. 314/STJ**: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, **suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente**".

(...)

4. Teses julgadas para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973):

(...)

4.2.) Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, **findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável** (de acordo com a natureza do

crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 - LEF, **findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente** e decretá-la de imediato;

4.3.) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo – mesmo depois de escoados os referidos prazos –, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

4.4.) **A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos** (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 4.1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, **deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição**.

4.5.) O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa.

5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973).

(...)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a", da Constituição Federal de 1988 contra acórdão que, com base no art. 40, §4º, da Lei nº 6.830, de 1980, **reconheceu de ofício a prescrição intercorrente** e julgou extinta a execução fiscal, por reconhecer terem decorrido mais de cinco anos do arquivamento, sendo que **a ausência de intimação da Fazenda** quanto ao despacho que determina a suspensão da execução fiscal (§1º), ou o arquivamento (§2º), bem como a falta de intimação para sua manifestação antes da decisão que decreta a prescrição intercorrente (§4º), **não acarreta qualquer prejuízo à exequente, tendo em vista que pode alegar possíveis causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional a qualquer tempo** (e-STJ fls. 176/178).

(...)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

(...)

Para o melhor exame da matéria, urge transcrever o disposto no art. 40, da Lei n. 6.830/80, *in verbis*:

(...)

Ocorre que esse procedimento prevê a intimação do representante judicial da Fazenda Pública em dois momentos distintos. Na primeira parte, ele deve ser intimado da suspensão do curso da execução com vista dos autos a fim de que providencie a localização do devedor ou dos bens. Com efeito, **a citação do devedor implicaria interrupção do prazo prescricional** e a efetiva localização de bens significaria a possibilidade de o feito executivo caminhar, **afastando a inércia necessária à caracterização da prescrição intercorrente**. Na segunda parte, ele deve ser intimado do decurso do prazo prescricional **a fim de apontar a ocorrência, no passado, de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição** ou simplesmente tomar ciência do decurso do prazo.

(...)

Sendo assim, se ao final do referido prazo de 6 (seis) anos contados da falta de localização de devedores ou bens penhoráveis (art. 40, caput, da LEF) **a Fazenda Pública** for intimada do decurso do prazo prescricional, sem ter sido intimada nas etapas anteriores, **terá nesse momento e dentro do prazo para se manifestar** (que pode ser inclusive em sede de apelação, como no caso concreto), a oportunidade de providenciar a localização do devedor ou dos bens **e apontar a ocorrência no passado de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição**. Esse entendimento é o que está conforme o comando contido no art. 40, §3º, da LEF.

Por outro lado, caso a Fazenda Pública não faça uso dessa prerrogativa, é de ser reconhecida a prescrição intercorrente.

(...)

A FAZENDA NACIONAL apresentou a apelação de e-STJ fls. 91/111 alegando apenas que a) praticou atos processuais depois do dia 02.07.2002 (data da suspensão), pois requereu a penhora de ativos financeiros, o que, a seu ver, afastaria a prescrição intercorrente, e que b) não foi intimada da decisão que ordenou o arquivamento da execução fiscal.

O acórdão em apelação estabeleceu que (e-STJ fls. 176/178):

a) Não houve notícia da incidência de qualquer causa de suspensão ou interrupção da prescrição; e

b) A ausência de intimação da Fazenda quanto ao despacho que determina a suspensão da execução fiscal (art. 40, §1º, LEF), ou o arquivamento (art. 40, §2º, LEF), bem como **a falta de intimação para sua manifestação antes da decisão que decreta a prescrição intercorrente** (art. 40, §4º, LEF), **não acarreta qualquer prejuízo à exequente, tendo em vista que pode alegar possíveis causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional a qualquer tempo**, inclusive em razões de apelação, o que não fez.

(...)

TERCEIRA TESE

ÓBICES QUANTO À FLUÊNCIA DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

14. **No que se refere às circunstâncias que obstem a fluência do prazo da prescrição intercorrente, entendendo conveniente especificar:** a) somente a constrição efetiva (penhora ou arresto), que opera com efeito retroativo à data do protocolo da petição que a requereu, tem o condão de suspender a fluência do prazo extintivo; b) a medida judicial acima suspende a fluência da prescrição intercorrente, a qual terá o seu prazo retomado, pelo período restante, quando a autoridade judicial cassá-la (por

irregularidade) ou revogá-la (por constatar sua inutilidade); **c) igualmente surtirá efeito suspensivo ou interruptivo a demonstração da superveniência, no curso do prazo da prescrição intercorrente, de uma das hipóteses listadas nos arts. 151 ou 174 do CTN** (depósito integral e em dinheiro, em demanda que discute a exigibilidade do tributo, concessão de liminar ou antecipação de tutela, parcelamento, reconhecimento extrajudicial do débito, etc.).

(...)

21. Como não houve recurso contra o indevido emprego do art. 40 da LEF, a matéria ficou acobertada pela preclusão, de modo que **o prazo de suspensão terminou em 30.7.2003, iniciando-se a partir de 31.7.2003 o fluxo da prescrição intercorrente.**

22. Na medida em que não houve efetivação de penhora (registro que o bloqueio inicialmente realizado não foi convertido em penhora) ou notícia de causa suspensiva ou interruptiva de prescrição nesse período, a prescrição intercorrente ficou configurada em 30.7.2008, o que acarreta a rejeição da pretensão recursal.

d) Recurso Especial nº 1.604.412/SC, Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, julgamento em 27/06/2018:

EMENTA

RECURSO ESPECIAL. **INCIDENTE DE ASSUNÇÃO DE COMPETÊNCIA. AÇÃO DE EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DA PRETENSÃO EXECUTÓRIA.** CABIMENTO. TERMO INICIAL. NECESSIDADE DE PRÉVIA INTIMAÇÃO DO CREDOR-EXEQUENTE. OITIVA DO CREDOR. INEXISTÊNCIA. CONTRADITÓRIO DESRESPEITADO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. As teses a serem firmadas, para efeito do art. 947 do CPC/2015 são as seguintes:

1.1 Incide a prescrição intercorrente, nas causas regidas pelo CPC/73, quando o exequente permanece inerte por prazo superior ao de prescrição do direito material vindicado, conforme interpretação extraída do art. 202, parágrafo único, do Código Civil de 2002.

1.2 **O termo inicial do prazo prescricional, na vigência do CPC/1973, conta-se do fim do prazo judicial de suspensão do processo** ou, inexistindo prazo fixado, do transcurso de um ano (aplicação analógica do art. 40, § 2º, da Lei 6.830/1980).

(...)

1.4. O contraditório é princípio que deve ser respeitado em todas as manifestações do Poder Judiciário, que deve zelar pela sua observância, inclusive nas hipóteses de declaração de ofício da prescrição intercorrente, devendo o credor ser previamente intimado para opor algum fato impeditivo à incidência da prescrição.

(...)

Com efeito, deve-se ter em mente que a prescrição intercorrente é meio de concretização das mesmas finalidades inspiradoras da prescrição tradicional, guarda, portanto, origem e natureza jurídica idênticas, distinguindo-se tão somente pelo momento de sua incidência. Por isso, não basta ao titular do direito subjetivo a dedução de sua pretensão em juízo dentro do prazo prescricional, sendo-lhe exigida a busca efetiva por sua satisfação. Noutros termos, é imprescindível que o credor promova todas as medidas necessárias à conclusão do processo, com a realização do bem da vida judicialmente tutelado, o que, além de atender substancialmente o interesse do exequente, assegura também ao devedor a razoabilidade imprescindível à vida social,

não se podendo albergar no direito nacional a vinculação perpétua do devedor a uma lide eterna.

Destarte, a prescrição intercorrente, tratando-se em seu cerne de prescrição, tem natureza jurídica de direito material e deve observar os prazos previstos em lei substantiva, em especial, no Código Civil, inclusive quanto a seu termo inicial.

Quanto ao termo inicial, convém ainda ter-se em consideração que o referido Código contém previsão taxativa das hipóteses de interrupção da prescrição, entre as quais figura o despacho positivo do juiz, ainda que incompetente (art. 202, I, do CC/2002), ao lado das demais causas extrajudiciais interruptivas. Acrescentou ainda o legislador que, uma vez interrompida a prescrição, o prazo prescricional é retomado por inteiro "da data do ato que a interrompeu ou do último ato do processo para interrompê-la" (parágrafo único do art. 202 do CC/2002), o que a princípio coincidiria com o despacho de arquivamento. Todavia, como esse despacho decorreu de decisão que deferiu a suspensão do processo, situação para a qual, de fato, o CPC/1973 não estabelecia prazo limite, cabe ao Judiciário a integração da norma por meio da analogia.

Nesse sentido, bem sinalizou o Min. Paulo de Tarso Sanseverino no mencionado voto proferido perante a Terceira Turma (REsp n. 1.522.092/MS, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, Terceira Turma, DJe 13/10/2015):

Como o Código de Processo Civil em vigor não estabeleceu prazo para a suspensão, cabe suprir a lacuna por meio da analogia, utilizando-se do prazo de um ano previsto no art. 265, § 5º, do Código de Processo Civil e art. 40, § 2º, da Lei 6.830/80. **Caso o juízo tivesse fixado prazo para a suspensão, a prescrição seria contada do fim desse prazo, após o qual caberia à parte promover o andamento da execução.**

Findo prazo razoável de 1 (um) ano para suspensão da demanda, também o prazo prescricional deve ser retomado e, uma vez consumado, reconhecida a prescrição com observância do contraditório.

Sublinha-se ainda que tal conclusão guarda perfeita simetria com a disciplina amplamente reconhecida no que tange às demais causas interruptivas. Assim, não é suficiente ao credor a realização do protesto cambial, por exemplo, para se alçar o título protestado ao restrito e excepcional espaço de direitos imprescritíveis. Ao contrário, embora restabelecido o prazo integral em razão da interrupção da prescrição, o título prescreverá normalmente. **Não se olvida, entretanto, que, em se tratando de processo judicial, cujo trâmite é acentuadamente longo – apesar do esforço por assegurar uma duração razoável –, não seria legítimo se impor ao credor o ônus dessa demora.** Todavia, se, por um lado, deve-se salvaguardar o interesse do credor que promove a ação e dá andamento regular ao processo, no quanto lhe cabe, por outro, também não se pode abandonar o devedor, mantendo sobre ele a ameaça constante de um processo paralisado ad eternum.

(...)

Nesse turno, não se ignora que o Código Civil de 2002, além de positivizar a eticidade e as condutas laterais de boa fé objetiva, fortaleceu o princípio da não surpresa, passando-se a exigir de forma mais veemente a coerência nos comportamentos das partes. Esses valores, extraídos de uma visão humanista, que deslocou o centro do direito civil do patrimônio para o ser humano, também se espalhou para a conduta "endoprocessual", conforme as diretrizes adotadas pelo atual Código de Processo Civil. Assim, os deveres de retidão e cooperação são impostos à comunidade jurídica como consequência da tutela da confiança também nos atos processuais praticados.

(...)

Consta dos autos que o processo de execução foi suspenso, *sine die*, em 17/3/2000 (e-STJ, fl. 53), a requerimento do credor, tendo ficado paralisado até 2014. O prazo de prescrição começou a fluir em 17/3/2001, um ano após a suspensão, pelo prazo geral de 20 anos. Em 2003, com a entrada em vigor do novo Código Civil, recomeçou a contagem pelo prazo quinquenal, por se tratar de dívida líquida constante em instrumento particular, estando fulminada a pretensão em 2008 (art. 206, § 5º, inciso I, do Código Civil).

Correto portanto, o entendimento do Tribunal de origem, que proclamou a prescrição intercorrente.

2. Imprescindibilidade de intimação prévia do credor.

Diante da distinção ontológica entre a prescrição intercorrente e o abandono da causa, nota-se que a prescrição intercorrente independe de intimação para dar andamento ao processo. Esta intimação prevista no art. 267, § 1º, do CPC/1973 era exigida para o fim exclusivo de caracterizar comportamento processual desidioso, dando ensejo à punição processual cominada na forma de extinção da demanda sem resolução de mérito.

Porém, mesmo sendo reconhecível de ofício, a prescrição não é indiferente à necessidade de prévio contraditório.

Aliás, no âmbito da execução fiscal, em que o instituto vem sendo largamente aplicado com espeque em lei especial, esta Corte Superior, por intermédio de sua Primeira Seção, tem entendido de forma pacífica que é indispensável a prévia intimação da Fazenda Pública, credora naquelas demandas, para os fins de reconhecimento da prescrição intercorrente.

A propósito:

(...)

Destarte, para o eventual reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente, em ambos os textos legais - tanto na LEF como no novo CPC - prestigiou-se a abertura de prévio contraditório, não para que a parte dê andamento ao processo, mas para assegurar-lhe oportunidade de apresentar defesa quanto à eventual ocorrência de fatos impeditivos, interruptivos ou suspensivos da prescrição. Portanto, frisa-se, não para promover, extemporaneamente, o andamento do processo.

(...)

Na hipótese dos autos, verifica-se que, após a decretação da prescrição intercorrente pelo Juízo de primeiro grau, houve interposição de apelação perante o Tribunal de origem, na qual ocorreu efetivo contraditório acerca da questão, inclusive tendo-se aduzido o desrespeito ao contraditório pela ausência de sua intimação do credor para se manifestar acerca da prescrição.

Desse modo, consubstanciando-se, no caso dos autos, a violação à ampla defesa e ao contraditório, devem ser cassadas as decisões dando-se à parte tão somente a oportunidade para se pronunciar quanto a circunstâncias obstativas do transcurso do prazo prescricional.

(...)

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO MOURA RIBEIRO:

Cinge-se a controvérsia a definir se, **para o reconhecimento da prescrição intercorrente, é imprescindível a intimação do credor**, bem como a garantia de

oportunidade para que dê andamento ao processo paralisado por prazo superior àquele previsto para a prescrição da pretensão executiva.

Em breve resumo, trata-se de recurso especial interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, que manteve a extinção da execução determinada pelo juízo de primeira instância em razão da prescrição intercorrente.

(...)

A Terceira Turma entende ser desnecessária a prévia intimação do credor para dar andamento ao feito, tendo o prazo da prescrição intercorrente início automático após a suspensão do processo. No entanto, **em atenção ao princípio do contraditório, antes da decretação da prescrição intercorrente, deve ser dada a oportunidade ao credor para demonstrar a ocorrência de causas interruptivas ou suspensivas da prescrição intercorrente.**

A Quarta Turma, por sua vez, entende que para a decretação da prescrição intercorrente é indispensável a prévia intimação do credor para dar prosseguimento ao feito após o fim de sua suspensão, sem a qual não começará a correr o prazo prescricional.

(...)

Por fim, em atenção ao princípio do contraditório e ao princípio da não surpresa, o credor só deverá ser previamente intimado para opor algum fato impeditivo à incidência da prescrição intercorrente. Caso contrário, se perpetuará o feito, porque não mais haverá ensejo ao reconhecimento de tal prescrição.

Nessas condições, rogando vênias à divergência, acompanho o Relator para DAR PROVIMENTO ao recurso especial, determinando o retorno dos autos para o atendimento do devido processo legal.

O Supremo Tribunal Federal também já foi instado a se manifestar sobre o tema da suspensão da exigibilidade do crédito e a consequente suspensão da prescrição, no julgamento do RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.277.843/SP, Relator Min. ALEXANDRE DE MORAES, julgamento em 24/07/2020:

DECISÃO

Trata-se de Agravo em Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (Vol. 5, fl. 21):

(...)

No apelo extremo (Vol. 8, fl. 10), interposto com amparo no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, **a parte recorrente sustenta** que o acórdão recorrido violou os artigos 5º, XXXVI, LIV e LV; 30, I e II; 48, XIII; e 192, da CF/1988. **Alega, em síntese, a prescrição do crédito tributário**, bem como que não foram preenchidos os requisitos da Certidão de Dívida Ativa.

(...)

É o relatório. Decido.

Os recursos extraordinários somente serão conhecidos e julgados, quando essenciais e relevantes as questões constitucionais a serem analisadas, sendo imprescindível ao recorrente, em sua petição de interposição de recurso, a apresentação formal e motivada da repercussão geral que demonstre, perante o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, a existência de acentuado interesse geral na solução das questões constitucionais

discutidas no processo, que transcenda a defesa puramente de interesses subjetivos e particulares.

A obrigação do recorrente de apresentar, formal e motivadamente, a repercussão geral que demonstre, sob o ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, a relevância da questão constitucional debatida que ultrapasse os interesses subjetivos da causa, conforme exigência constitucional, legal e regimental (art. 102, § 3º, da CF/88, c/c art. 1.035, § 2º, do Código de Processo Civil de 2015 e art. 327, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal), não se confunde com meras invocações, desacompanhadas de sólidos fundamentos e de demonstração dos requisitos no caso concreto, de que (a) o tema controvertido é portador de ampla repercussão e de suma importância para o cenário econômico, político, social ou jurídico; (b) a matéria não interessa única e simplesmente às partes envolvidas na lide; ou, ainda, de que (c) a jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL é incontrolada no tocante à causa debatida, entre outras alegações de igual patamar argumentativo (ARE 691.595-AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe de 25/2/2013; ARE 696.347-AgR- segundo, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, DJe de 14/2/2013; ARE 696.263-AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe de 19/2/2013; AI 717.821-AgR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, DJe de 13/8/2012).

Não havendo demonstração fundamentada da presença de repercussão geral, incabível o seguimento do Recurso Extraordinário.

Quanto à alegação de afronta ao artigo 5º, incisos XXXVI, LIV e LV, da Constituição, o apelo extraordinário não tem chances de êxito, pois esta CORTE, no julgamento do ARE 748.371-RG/MT (Rel. Min. GILMAR MENDES, Tema 660), rejeitou a repercussão geral da alegada violação ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada ou aos princípios da legalidade, do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, quando se mostrar imprescindível o exame de normas de natureza infraconstitucional.

Além disso, o Tribunal de origem negou provimento ao recurso do banco recorrente, aos seguintes fundamentos (Vol. 5, fl. 22 – Vol. 6, fls. 1-3):

(...)

No que tange a prescrição, reporto-me quanto ao decidido pelo E. Magistrado, onde também adoto como razões para decidir:

“O crédito executado decorre de ISS que não teria sido recolhido para o período de fevereiro de 1997 a dezembro de 2001, fls. 70. O crédito foi constituído quando da conclusão do procedimento fiscal, fls. 71, ocasião em que foi lavrado o termo de o auto de infração e imposição de multa, quando também foi notificado o executado, em março de 2002, fls. 70/71. E tanto foi notificado que interpôs defesa administrativa logo em seguida, fls. 72/76. **Assim, como se constituiu o crédito em março de 2002, não há se falar em decadência quanto aos fatos operados entre fevereiro de 1997 a dezembro de 2001.** Nos termos do artigo 173, CTN, o prazo quinquenal decadencial para constituição do crédito começou a contar a partir de 01.01.1998, de modo que só seria alcançado em 31.12.2002. Contudo, *in casu*, a autuação foi lavrada, encerrando o procedimento fiscal e concluindo o ato de lançamento, com a constituição do crédito, em março de 2002, antes, portanto, de superado o prazo decadencial quinquenal, que só seria alcançado, como visto, no final daquele ano de 2002. **Na sequência, a partir de então, março de 2002, iniciou-se a contagem do prazo prescricional, também quinquenal, artigo 174, CTN, mas, que ficou suspenso *ab initio* por conta da interposição de defesa administrativa. E enquanto não encerrada a instância administrativa, não se deu contagem alguma de prazo prescricional, até porque suspensa a exigibilidade do crédito, artigo 151, III, CTN. Só depois de encerrado o processo administrativo é que a contagem do prazo prescricional passou a ter**

início. Observa-se que é completamente irrelevante o tempo de duração do processo administrativo, já que isso não produz qualquer efeito em favor do contribuinte, nem extingue o crédito tributário em discussão. É que, nessas hipóteses, a prescrição não está em curso, a exigibilidade está suspensa e não há previsão legal para a alegada prescrição administrativa intercorrente. Com efeito, durante a tramitação do processo administrativo instaurado pela interposição de defesa do contribuinte, enquanto ela não for definitivamente julgada, não corre prescrição alguma, sendo que a prescrição administrativa intercorrente não tem qualquer previsão legal. Por isso, o decurso de prazo do processo administrativo ou o tempo de sua duração não implica em prescrição alguma. A prescrição intercorrente só se dá no curso do processo judicial e depois de seu ajuizamento, não antes e muito menos em sede administrativa. Pouco importa, portanto, e é de todo irrelevante, qual foi o tempo de duração do processo administrativo ou o tempo decorrido para o julgamento da defesa administrativa, contado desde sua interposição, pois tal circunstância não dá azo a qualquer prescrição do crédito tributário, ausente para tanto qualquer previsão própria no CTN, como se fazia de rigor para a acolhida dessa tese. Na espécie dos autos, a conclusão do processo administrativo, com o indeferimento da defesa do contribuinte e a manutenção da autuação fiscal, se deu em meados de 2014, mesmo ano em que a execução foi ajuizada e em que se proferiu o despacho inicial, fls. 04, a interromper o curso da prescrição, Lei Complementar Federal n. 118/2005, já vigente quando do ajuizamento, irrelevante a data do fato gerador da obrigação tributária. Nesse diapasão, não se operou qualquer prescrição, nem se extinguiu o crédito por conta do decurso de tempo”.

(...)

Por fim, mesmo que fosse possível superar todos esses graves óbices, a argumentação recursal traz versão dos fatos diversa da exposta no acórdão, de modo que o acolhimento do recurso passa necessariamente pela revisão das provas. Incide, portanto, o óbice da Súmula 279 desta CORTE: Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. Nesse sentido:

(...)

Diante do exposto, com base no art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, NEGO SEGUIMENTO AO AGRAVO.

O instituto da prescrição (sendo a prescrição intercorrente uma espécie, que se diferencia apenas pelo momento em que pode ocorrer, **conforme REsp nº 1.604.412/SC, colacionado alhures**) é do Direito Civil, e as considerações feitas sobre esse instituto nas decisões do STJ e do STF tem validade geral. O próprio art. 110 do CTN já cuida de manter a coesão e unidade do Direito:

Art. 110. **A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado,** utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Observe-se que não existem, como já dito acima, dois institutos jurídicos distintos, a “prescrição” e a “prescrição intercorrente”. O Código Penal, apesar de prever a prescrição intercorrente, como é de amplo conhecimento, não cita o adjetivo “intercorrente”. **Aliás, a própria Lei nº 9.873/99,** que se utiliza como suposta base legal para tentar atrair a incidência da prescrição intercorrente para o presente caso, **fala apenas em “prescrição”:**

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.

§ 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)

A suspensão e a interrupção são questões tão relevantes para o instituto da prescrição, que mesmo no Direito Penal, ramo no qual mais comumente se aplica a espécie de prescrição denominada “intercorrente”, há previsão específica para ambas:

TÍTULO VIII

DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Extinção da punibilidade

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

(...)

IV - pela prescrição, decadência ou preempção;

(...)

Prescrição antes de transitar em julgado a sentença

Art. 109. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto no § 1º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se: (Redação dada pela Lei nº 12.234, de 2010).

(...)

Prescrição das penas restritivas de direito

Parágrafo único - Aplicam-se às penas restritivas de direito os mesmos prazos previstos para as privativas de liberdade. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Prescrição depois de transitar em julgado sentença final condenatória

Art. 110 - A prescrição depois de transitar em julgado a sentença condenatória regula-se pela pena aplicada e verifica-se nos prazos fixados no artigo anterior, os quais se aumentam de um terço, se o condenado é reincidente. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

(...)

Termo inicial da prescrição antes de transitar em julgado a sentença final

Art. 111 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

(...)

Termo inicial da prescrição após a sentença condenatória irrecorrível

Art. 112 - No caso do art. 110 deste Código, a prescrição começa a correr: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

(...)

Prescrição no caso de evasão do condenado ou de revogação do livramento condicional

Art. 113 - No caso de evadir-se o condenado ou de revogar-se o livramento condicional, a prescrição é regulada pelo tempo que resta da pena. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Prescrição da multa

Art. 114 - A prescrição da pena de multa ocorrerá: (Redação dada pela Lei nº 9.268, de 1º.4.1996)

(...)

Redução dos prazos de prescrição

Art. 115 - São reduzidos de metade os prazos de prescrição quando o criminoso era, ao tempo do crime, menor de 21 (vinte e um) anos, ou, na data da sentença, maior de 70 (setenta) anos. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Causas impeditivas da prescrição

Art. 116 - Antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - enquanto o agente cumpre pena no exterior; (Redação dada pela Lei nº 13.964, de 2019)

III - na pendência de embargos de declaração ou de recursos aos Tribunais Superiores, quando inadmissíveis; e (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

IV - enquanto não cumprido ou não rescindido o acordo de não persecução penal. (Incluído pela Lei nº 13.964, de 2019)

Parágrafo único - Depois de passada em julgado a sentença condenatória, a prescrição não corre durante o tempo em que o condenado está preso por outro motivo. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Causas interruptivas da prescrição

Art. 117 - O curso da prescrição interrompe-se: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - pelo recebimento da denúncia ou da queixa; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - pela pronúncia; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

III - pela decisão confirmatória da pronúncia; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

IV - pela publicação da sentença ou acórdão condenatórios recorríveis; (Redação dada pela Lei nº 11.596, de 2007).

V - pelo início ou continuação do cumprimento da pena; (Redação dada pela Lei nº 9.268, de 1º.4.1996)

VI - pela reincidência. (Redação dada pela Lei nº 9.268, de 1º.4.1996)

Na verdade, a “suspensão do processo” ou da “exigibilidade do crédito”, seja no rito do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72), no da execução judicial fiscal (Lei nº 6.830/80), no processo administrativo “geral” (Lei nº 9.784/99), nas execuções comuns (Lei nº 13.105/2015 – CPC), ou no Direito Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40), suspende automaticamente o curso do prazo prescricional. Vale o mesmo para os casos de “interrupção da prescrição”. Basta verificar que, nos precedentes do STJ e do STF, colacionados alhures, existem decisões no âmbito de quase todos estes ritos processuais.

Neste mesmo sentido é o entendimento pacífico da doutrina, conforme Nestor Duarte, em Código Civil Comentado, coordenador Ministro Cezar Peluso, 4ª ed., 2010, págs. 143/144:

Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

(...)

Assentando que a ação é direito público subjetivo de pedir a prestação jurisdicional (art. 5º, XXXV, da CF), a prescrição não mais pode ser compreendida naqueles termos, **mas deve ser conceituada como a perda da exigibilidade do direito pelo decurso do tempo. Não é o direito que se extingue, apenas sua exigibilidade.**

(...)

Para que se configure a prescrição são necessários: a) a existência de um direito exercitável; b) a violação desse direito (ac tio nata); c) a ciência da violação do direito; d) a inércia do titular do direito; e) o decurso do prazo previsto em lei; e f) a ausência de causa interruptiva, impeditiva ou suspensiva do prazo.

Esta é a mesma posição de Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário, 24ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012:

9. PRESCRIÇÃO

Com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução). **Fluindo esse período de tempo sem que o titular do direito subjetivo deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio, dar-se-á o fato jurídico da prescrição.** A contagem do prazo tem como ponto de partida a data da constituição definitiva do crédito, expressão que o legislador utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor.

(...)

O instituto da prescrição já espertou vários estudos importantes para a dogmática jurídica brasileira. Antônio Luiz da Câmara Leal, numa investigação clássica, arrola quatro elementos integrantes do conceito, ou **quatro condições elementares da prescrição:**

- 1ª) existência de uma ação exercitável (actio nata);
- 2ª) inércia do titular da ação pelo seu não exercício;
- 3ª) continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo;
- 4ª) ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

No entanto, o que se propõe nos votos divergentes apresentados é que o puro e simples transcorrer do tempo acarrete, **de forma inexorável**, a prescrição intercorrente, como se não existissem causas impeditivas, interruptivas e suspensivas da sua fluência.

O segundo fundamento encontrado nos precedentes da Súmula Vinculante CARF nº 11 diz respeito à impossibilidade de declarar a prescrição intercorrente sem a demonstração inequívoca da inércia do autor, conforme acórdãos nº 202-07.929 e 203-02.815, que afastam a prescrição intercorrente por ser *“Inadmissível, em face da inocorrência comprovada de **omissão das autoridades preparadoras**, conforme reiterada jurisprudência deste e dos demais Conselhos”*.

Nesse mesmo sentido, decisão do STJ no julgamento do REsp nº 1.102.431/RJ, Relator Ministro LUIZ FUX, Publicação no DJe em 01/02/2010, realizado sob o rito dos Recursos Repetitivos, vinculante para este Conselho:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.** EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PARALISAÇÃO DO PROCESSO POR CULPA DO PODER JUDICIÁRIO. **SÚMULA 106 DO STJ.** REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ.

1. O conflito caracterizador da lide deve estabilizar-se após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes, uma vez que a prescrição indefinida afronta os princípios informadores do sistema tributário.

2. A perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo é consequência da inércia do credor, que não se verifica quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário. Inteligência da Súmula 106/STJ. (Precedentes: AgRg no Ag 1125797/MS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 16/09/2009; REsp 1109205/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 29/04/2009; REsp 1105174/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 09/09/2009; REsp 882.496/RN, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/08/2008, DJe 26/08/2008; AgRg no REsp 982.024/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 08/05/2008)

3. *In casu*, a Corte de origem fundamentou sua decisão no sentido de que **a demora no processamento do feito se deu por culpa dos mecanismos da Justiça**, *verbis*:

"Com efeito, examinando a execução fiscal em apenso, constata-se que foi a mesma distribuída em 19/12/2001 (fl.02), tendo sido o despacho liminar determinando a citação do executado proferido em 17/01/2002 (fl. 02 da execução). O mandado de citação do devedor, no entanto, somente foi expedido em 12/05/2004, como se vê fl. 06, não tendo o Sr. Oficial de Justiça logrado realizar a diligência, por não ter localizado o endereço

constante do mandado e ser o devedor desconhecido no local, o que foi por ele certificado, como consta de fl. 08, verso, da execução em apenso.

Frustrada a citação pessoal do executado, foi a mesma realizada por edital, em 04/04/2006 (fls. 12/12 da execução).

(...)

No caso destes autos, todavia, o fato de ter a citação do devedor ocorrido apenas em 2006 não pode ser imputada ao exequente, pois, como já assinalado, os autos permaneceram em cartório, por mais de dois anos, sem que fosse expedido o competente mandado de citação, já deferido, o que afasta o reconhecimento da prescrição.

(...)

Ressalte-se, por fim, que a citação por edital observou rigorosamente os requisitos do artigo 232 do Código Processual Civil e do art. 8º, inciso IV, da Lei 6.830/80, uma vez que foi diligenciada a citação pessoal, sem êxito, por ser o mesmo desconhecido no endereço indicado pelo credor, conforme certificado pelo Sr. Oficial de Justiça, à fl. 08, verso dos autos da execução."

4. A verificação de responsabilidade pela demora na prática dos atos processuais implica indispensável reexame de matéria fático-probatória, o que é vedado a esta Corte Superior, na estreita via do recurso especial, ante o disposto na Súmula 07/STJ.

5. Recurso especial provido, determinando-se o retorno dos autos à instância de origem para prosseguimento do executivo fiscal, nos termos da fundamentação expendida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

A tese firmada neste julgamento, e que deve ser obrigatoriamente seguida por este CARF, é a seguinte:

A perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo é consequência da inércia do credor, que não se verifica quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário. (Tema Repetitivo 179)

A tese firmada neste julgamento também é de observância obrigatória no presente caso pois seu objeto é a "prescrição intercorrente", que nada mais é do que "*a perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo*". o que impõe sua aplicação ao processo administrativo, no qual a Fazenda Nacional, sendo parte na lide (sujeito ativo da relação jurídico-tributária), não pode ser confundida com os órgãos julgadores do Ministério da Economia, sob os quais não possui qualquer influência, não sendo possível que a Fazenda Nacional determine o momento de julgamento do recurso administrativo, muito menos o seu resultado, **que inúmeras vezes lhe é desfavorável**. Seria causa de nulidade absoluta, inclusive, caso se pudesse confundir, no mesmo órgão, a posição processual de "parte" e de "julgador".

Uma vez inaugurado o rito processual do Decreto nº 70.235/72, com a apresentação da Impugnação, essas figuras processuais precisam estar claramente delimitadas, conforme determina o LIVRO III do Código de Processo Civil, que trata "DOS SUJEITOS DO PROCESSO".

Não por outro motivo os acórdãos nº 202-07.929 e 203-02.815 literalmente decidem pela necessidade de comprovar a omissão das "autoridades **preparadoras**", distinguindo-as claramente das "autoridades **julgadoras**".

Em decisão recente, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 929.024/RJ (AREsp), Relatora Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, publicação em 02/03/2021, o STJ manteve esse entendimento sobre a prescrição intercorrente:

Verifico que, restituídos os autos, **o Tribunal de origem**, a partir do detido exame das provas dos autos, insusceptíveis de reexame do âmbito do recurso especial (Súmula 7/STJ), **afastou, fundamentadamente, as alegações de inércia do autor da ação**, demonstrando, de outra parte que a demora na citação do réu decorreu dos mecanismos inerentes do Poder Judiciário e, principalmente, da conduta do próprio réu que contribuiu para dificultar a tramitação do processo.

Nesse sentido, as seguintes passagens do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 407-409):

(...)

A prescrição é, por definição, o convalescimento da lesão de direito pelo decurso do tempo, em razão da inércia de seu titular. No caso concreto, apesar da inegável demora na citação do espólio réu, não se vislumbrou inércia por parte do condomínio credor, sendo a tardança decorrente de subterfúgios adotados pelo devedor, bem como por entraves próprios do Judiciário.

Como se pode observar, o processo, em momento algum, ficou por mais de cinco anos paralisado em virtude da falta de impulso pelo condomínio credor, o que afasta a possibilidade, inclusive, de reconhecimento da prescrição intercorrente.

Dessa forma, observo que o acórdão recorrido encontra-se em consonância com a orientação do STJ consolidada na **Súmula 106**, que tem o seguinte enunciado:

Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

Acrescento que **a Primeira Seção, no julgamento do RESP 1.102.431/RJ, submetido ao rito dos recursos repetitivos, decidiu que**, delineado pelas instâncias de origem que a responsabilidade pela demora na citação é da parte ou de mecanismos inerentes ao serviço judiciário, a alteração dessa conclusão encontra óbice na Súmula 7/STJ, e encontrando-se a ementa, no que interessa, assim redigida:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PARALISAÇÃO DO PROCESSO POR CULPA DO PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA 106 DO STJ. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ.

(...)

Em face do exposto, nego provimento ao agravo.

Observe-se que a Súmula 106 do STJ é aplicada tanto no processo de execução fiscal (REsp nº 1.102.431/RJ) quanto em execuções comuns, como esta acima transcrita, promovida por um condomínio. Digno de destaque também o fato deste julgamento fazer expressa referência, em sua fundamentação, à decisão exarada no julgamento do REsp nº 1.102.431/RJ, o qual, como dito, tem como caso concreto uma execução fiscal.

Neste sentido, a posição unânime da doutrina, conforme Fredie Didier Jr. em sua obra CURSO DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL, vol. 01, 19ª ed., 2017, pág. 164:

3.1.2. Desenvolvimento do processo por impulso oficial

A segunda parte do art. 2º também ratifica a tradição do processo civil brasileiro: uma vez instaurado, **o processo desenvolve-se por impulso oficial, independentemente de novas provocações da parte.**

Algumas observações são necessárias.

(...)

d) A regra é importante, ainda, para a solução do problema da prescrição intercorrente, que é aquela que se concretiza durante a tramitação do processo. Como o processo deve desenvolver-se por impulso oficial, se a demora do processo for imputada à má-prestação do serviço jurisdicional, a prescrição intercorrente não poderá ser conhecida - n. 106 da súmula do STJ: "Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência".

Da mesma forma, Nestor Duarte, em Código Civil Comentado, coordenador Ministro Cezar Peluso, 4ª ed., 2010, págs. 157/158:

Interrompida a prescrição, recomeça da data do ato que a interrompeu, mas se a interrupção se der em processo judicial o reinício se dará do último ato neste praticado. O Código atual não repetiu o art. 175 do Código de 1916, de modo que, mesmo extinto sem apreciação do mérito ou anulado o processo, a interrupção da prescrição se terá dado. **Se, porém, no curso do processo o autor deixar de praticar ato que lhe competia, deixando-o paralisado voluntariamente,** por tempo idêntico ou superior ao do prazo prescricional, **dar-se-á a prescrição intercorrente.**

A prescrição intercorrente, na execução fiscal, pode ser reconhecida de ofício, na conformidade do § 4º, do art. 40, da Lei n. 6.830, de 22.09.1980, acrescentado pela Lei n. 11.051, de 29.12.2004.

Mesmo pensamento de Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery, na obra CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL COMENTADO, 17ª ed., 2018, págs. 734/735, 1919/1921:

Prescrição intercorrente. Culpa exclusiva do beneficiado. Não ocorre prescrição intercorrente quando o retardamento foi por culpa exclusiva da própria pessoa que dele se beneficiaria (STJ, 1.ª T., REsp 21242-3-SP, rel. Min. Garcia Vieira, v.u., j. 10.6.1992, DJU 3.8.1992, p. 11260).

(...)

Prescrição intercorrente. Falta de bem penhorável. **Não se consuma a prescrição intercorrente se o credor não deu causa ao não andamento da execução,** quando, por exemplo, não existe bem penhorável do devedor (JTACivSP 106/252). V. CPC 921.

Prescrição intercorrente. Inexistência no direito processual civil. A prescrição intercorrente existe apenas no direito processual do trabalho, inexistindo no direito processual civil (JTACivSP 108/367). (...) A jurisprudência do STJ acabou se consolidando no sentido de que a prescrição intercorrente é possível no direito processual civil, **bastando que se comprove que houve inércia do exequente na persecução da satisfação do crédito.** Esse entendimento acabou sendo adotado no CPC 921, que trata da suspensão da execução e menciona expressamente a possibilidade de reconhecimento da prescrição intercorrente nesse caso. V. tb. LEF 40 §§ 4.º e 5.º, acrescentados, respectivamente, pelas L 11051/04 e 11960/09, sobre prescrição intercorrente na execução fiscal.

Prescrição intercorrente. Não indicação de bens à penhora. **Não ocorre a prescrição quando a culpa pelo não andamento da execução é do devedor, que não indicou bens à penhora**, notadamente quando poderia tê-los indicado (JTACivSP 105/43). V. CPC 774 V e 921.

Prescrição intercorrente. **Suspensão do processo. O prazo de prescrição intercorrente não corre durante a suspensão do processo** (STJ, 3.ª T., REsp 11614-SP, rel. Min. Dias Trindade, v.u., j. 23.8.1991, DJU 16.9.1991, p. 12636). V. CPC 921.

(...)

9. Casuística:

I) Recursos repetitivos e repercussão geral:

(...)

Prescrição intercorrente. **Reserva de lei complementar para dispor sobre prescrição**. Possui repercussão geral a discussão sobre o marco inicial da contagem do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para localizar bens do executado, nos termos do LEF 40 § 4.º (STF, RE 636562-SC [análise da repercussão geral], j. 22.4.2011, DJUE 1.12.2011).

(...)

Prescrição intercorrente. Reconhecimento na execução comum (CPC/2015). “Prescreve a execução no mesmo prazo da prescrição da ação” (STF 150). “Suspende-se a execução: [...] quando o devedor não possuir bens penhoráveis” (CPC/1973 791 III) [CPC 921 III]. Ocorrência de prescrição intercorrente, se o exequente permanecer inerte por prazo superior ao de prescrição do direito material vindicado. Hipótese em que a execução permaneceu suspensa por treze anos sem que o exequente tenha adotado qualquer providência para a localização de bens penhoráveis. Desnecessidade de prévia intimação do exequente para dar andamento ao feito. **Distinção entre abandono da causa, fenômeno processual, e prescrição, instituto de direito material**. Ocorrência de prescrição intercorrente no caso concreto. Entendimento em sintonia com o novo Código de Processo Civil. Revisão da jurisprudência desta Turma (STJ, 3.ª T., REsp 1522092-MS, rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, j. 6.10.2015, DJUE 13.10.2015).

Prescrição intercorrente. Intimação. Consoante a jurisprudência desta Corte, **é necessária a intimação pessoal do autor da execução para o reconhecimento da prescrição intercorrente** (STJ, 4.ª T., EDclREsp 1407017-RS, rel. Min. Antonio Carlos Ferreira, j. 6.2.2014, DJUE 24.2.2014). V. CPC 921 § 5.º e o item anterior.

(...)

Prescrição intercorrente. Reconhecimento. É firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não ocorre prescrição intercorrente se a parte não deu causa à paralisação do feito (STJ, 1.ª T., REsp 1388682-RS, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 17.12.2013, DJUE 24.2.2014).

Examinemos uma **hipotética situação** na qual: (i) existisse previsão legal de prescrição intercorrente do processo administrativo fiscal (efetivamente não existe, como já afirmou o Ministro Luiz Fux no REsp nº 1.113.959/RJ); e (ii) não existisse previsão de suspensão da exigibilidade dos créditos. Caso a DRJ (1ª instância julgadora administrativa), por exemplo, determinasse à autoridade preparadora a realização de uma diligência, seja para efetuar cálculos, analisar outros documentos fiscais que se entenda necessários, visitar *in loco* instalações de uma empresa para verificar sua real existência, proceder à coleta de amostras para realização de perícia técnica, ou qualquer outra providência necessária antes de proferir uma decisão, e a unidade preparadora, seja ela uma DRF (Delegacia da Receita Federal) ou uma

Alfândega/Inspetoria, não cumprisse tal determinação, deixando o processo paralisado por mais de 3 anos, aí sim, poderia se cogitar da prescrição intercorrente.

Vale ressaltar que são muito comuns as solicitações de diligência feitas tanto pelas DRJs quanto pelo CARF às unidades preparadoras da Secretaria da Receita Federal.

Por outro lado, nesta mesma situação hipotética, devemos ter em conta que a unidade preparadora pode agir em prazo razoável, intimando o contribuinte/recorrente sobre alguma atuação que ele deva realizar, como fornecer documentos ou fornecer amostras para uma perícia técnica, e este não agir de forma diligente, retardando a conclusão da diligência. Observe-se que, nesta situação, a demora na conclusão do procedimento fiscal não pode ser imputada à autoridade preparadora, e não haveria que se falar em prescrição intercorrente.

Este também é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, já há muito consolidado:

a) RE nº 101.094/SP, Relator MINISTRO MOREIRA ALVES, publicação em 10/08/1984:

2. Trata-se de execução por título extrajudicial, cuja suspensão se dá sempre quando o devedor a ataca por meio de embargos, e isso porque, como acentua CELSO NEVES (Comentários ao Código de Processo Civil, vol. VII, 2a. ed., págs. 287/288, Rio de Janeiro, 1977), ao comentar o artigo 745:

(...)

No caso, aliás, os embargos se fundam na inexigibilidade do título, que é uma das hipóteses que, mesmo em se tratando de execução por título judicial, a suspendem (art. 741, II, do CPC).

Suspensa a execução pela ação de cognição que é a natureza jurídica desses embargos, não há evidentemente que se pretender que aquela - a execução suspensa - sofra os efeitos de prescrição intercorrente pela demora desta, em que o autor é o executado-embargante e o réu o exequente-embargado, e demora que, ou resulta de inação do embargante, ou da prática de ato judicial, como sucedeu no caso presente. E nem há que se pretender que o embargado, que é o réu, tenha o dever de promover reclamação por demora na prestação jurisdicional requerida pelo embargante, que, no mínimo, também teria esse dever, e por não o ter cumprido se beneficiaria com a prescrição intercorrente do processo judicial suspenso.

É da natureza mesma das coisas que, enquanto um processo está suspenso, por força da lei e em favor do réu, não corra, com relação àquele, prescrição intercorrente devida à demora na ação que o suspendeu e que foi proposta por este. Durante a suspensão não correm prazos, até porque - como preceitua o artigo 266 do CPC - é defeso praticar qualquer ato processual.

Não tem sentido, portanto, pretender-se que ocorra prescrição intercorrente de processo que está legalmente suspenso, e isso em virtude de inércia na ação que acarretou aquela suspensão.

E, ainda que assim não se entendesse, na espécie - como bem salientou o voto vencido na apelação - a demora não resultou de inércia do embargado-exequente, pois:

“...a prescrição intercorrente pressupõe a inércia do autor, permitindo por ato seu a paralisação do feito. No caso, nada cabia à exequente diligenciar. O retardamento

decorreu de falta do juiz, em cujo poder ficaram os autos por mais de cinco anos, ensejando mesmo apuração de responsabilidade funcional" (fls. 62).

b) RE nº 82.069/SP, Relator MINISTRO ALDIR PASSARINHO, publicação em 05/08/1983:

EMENTA: - Prescrição Intercorrente. Paralisação do feito por culpa que não cabe ao autor.

Não é de se aplicar a prescrição intercorrente a ação em andamento se a paralisação do feito é de ser debitada ao Cartório. Oferecida ao autor oportunidade para replicar e, no particular, omitindo-se ele, devem os autos, após o decurso do prazo para tal manifestação, ir conclusos ao Juiz, para prosseguimento, pois ao magistrado cabe a direção do processo para lhe assegurar rápido andamento (art. 112 do CPC de 1939, então vigente). O ato da parte era meramente instrutório sob a forma de alegação, não podendo ser considerada a omissão em praticá-lo obstativa do andamento da lide.

Divergência pretoriana reconhecida: RE 73.331 (in RTJ 67/169).

Recurso extraordinário conhecido e provido.

(...)

A mim parece que, no caso, não é de ser considerada caracterizada a prescrição intercorrente. Esta, a meu ver, só é de ser dada existente quando o andamento do feito tenha sido paralisado por omissão, por parte do autor, de algum ato processual necessário ao seu prosseguimento.

Ora, no caso dos autos, tendo sido mandado ouvir o autor, em réplica, quedou-se ele silente, mas a lide poderia - e deveria - prosseguir independentemente de tal pronunciamento, dispensável que era, pois é certo que a réplica, que se tornou usual na praxe forense, não era prevista no Código de Processo Civil de 1939 como não o é no atual, tornando-se apenas indispensável ouvir-se a parte após a contestação quando com esta vierem documentos, na conformidade do disposto no art. 223 do Código de Processo Civil anterior, e então vigente.

De qualquer sorte, tendo determinado o Juiz que o autor se manifestasse em réplica, e este não o tendo feito, no prazo, apenas, no particular, veio a incidir preclusão, **não se podendo alegar que o processo ficara paralisado por culpa do autor, posto que deste não dependia qualquer providência para seu prosseguimento.** É que, transcorrido o prazo concedido para a réplica, com ou sem ela, deveriam os autos ter sido conclusos ao Juiz, pois a este cabe a direção do processo para lhe assegurar rápido andamento (art. 112 do CPC de 1939). No caso, o ato da parte seria meramente instrutório sob a forma de alegação, segundo a classificação de Moacyr Amaral Santos (Direito Processual Civil, 1º vol., 3ª ed., pág. 325), não podendo ser considerado obstativo do andamento da lide. Não havia qualquer obrigação para o autor em oferecer réplica.

(...)

Pelo exposto, conheço do recurso e lhe dou provimento, a fim de que, afastado o óbice da prescrição intercorrente, voltem os autos ao C. Tribunal "a quo", para prosseguimento do julgamento.

c) RE nº 99.963/RJ, Relator MINISTRO ALFREDO BUZAID, publicação em 01/07/1983:

(...) O caso concreto tem uma particularidade, que o singulariza: os autos foram retirados do cartório por pessoa não identificada, sendo ilegível a assinatura que consta do livro de carga (fls. 1.826).

Em razão disso não se pode imputar ao autor, ora recorrido, a responsabilização pela paralisação do feito por três anos mais ou menos. É indispensável, para caracterizar a prescrição intercorrente, que se prove que a desídia cabe exclusivamente à parte, que deu causa à paralisação do processo. Neste sentido decidiu a Egrégia Segunda Turma, em 10-IX-73, no recurso extraordinário n. 73.331, de que foi Relator o eminente Ministro Antônio Neder:

“A prescrição intercorrente pressupõe diligência que deva ser cumprida pelo autor da causa, isto é, algo de indispensável ao andamento do processo, e que ele deixe de cumprir em todo o curso do prazo prescricional”. (RTJ, 67/169)

Feita essa análise doutrinária e jurisprudencial, fácil concluir que há evidente coincidência entre os fatos fundamentais discutidos e aqueles que serviram de base à *ratio decidendi* da Súmula Vinculante CARF nº 11, exame necessário para identificar um caso de *distinguish*, conforme a lição já transcrita do professor Didier: (i) no caso concreto em análise, o crédito em discussão está com a sua exigibilidade suspensa e não pode ser cobrado nem executado pela Fazenda Nacional; e (ii) o Recorrente não identificou qualquer omissão ou desídia por parte da Fazenda Nacional que tenha acarretado a paralisação do processo.

Outro critério proposto pelo professor Didier consiste em verificar se, a despeito de existir uma aproximação entre os precedentes que originaram a Súmula Vinculante CARF nº 11 e o caso concreto, existe alguma peculiaridade no caso em julgamento que afasta a aplicação do precedente.

Sobre essa questão, o Ministro Edson Fachin, no RE nº 705.423/SE, colacionado alhures, chama a atenção para o fato de que, muitas vezes, o *distinguishing* “*revela verdadeira tentativa de alteração da jurisprudência desta Suprema Corte, aniquilando a tese que, por diversas vezes, foi e vem sendo aplicada pela jurisprudência deste Tribunal*”. E prossegue em seu voto alertando para o fato de que “*vários são os precedentes desta Corte que, aplicando a mesma ratio decidendi utilizada no RE 572.762, decidiram questões idênticas à presente*”.

Vejamos, então, a jurisprudência deste CARF em demandas anteriores. Trata-se de tarefa de extrema facilidade, pois existem, de 1999 até hoje, 122 casos **idênticos** ao que ora se encontra sob julgamento, que versa sobre a aplicação da prescrição intercorrente em processo de exigência de multa pecuniária “aduaneira”, prevista no art. 107, IV, “e”, do Decreto-lei nº 37/66.

Consultando a jurisprudência de todas as 08 turmas desta 3ª Seção com competência regimental para julgar esta matéria, constatei que todos os julgamentos afastaram a prescrição intercorrente, por aplicação da Súmula Vinculante CARF nº 11, sempre por decisões unânimes. Não encontrei um único voto sequer proferido em sentido contrário. É o que consta dos acórdãos: 3001-001.755, de 11/02/2021; 3002-000.464, de 20/11/2018; 3003-001.711, de 30/03/2021; 3201-007.643, de 15/12/2020; 3301-009.797, de 24/02/2021; 3302-010.581, de 25/02/2021; 3401-007.832, de 29/07/2020; e 3402-007.572, de 30/07/2020.

Vale destacar que esta própria Turma, na sessão de 29/07/2020, julgou esta mesma matéria e aplicou a Súmula Vinculante CARF nº 11 **por decisão unânime**. Naquela ocasião, o Colegiado tinha uma composição distinta da atual, porém ainda permanecem na Turma os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. O conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto já fazia parte do Colegiado, mas não votou nesse julgamento por ter se declarado impedido, sendo substituído pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Assim, pelo critério do professor Didier e do Ministro Edson Fachin, também não há como identificar, no caso concreto, alguma peculiaridade que o diferencie dos demais casos postos em julgamento neste Conselho, restando claro que a Súmula Vinculante CARF nº 11 “*foi e vem sendo aplicada pela jurisprudência deste Tribunal*”, inclusive desta Turma.

Como destacado também pelo Ministro Francisco Falcão nos EDcl no REsp nº 1.854.792/RJ, colacionado alhures, não há *distinguish* ou *overruling* quando o acórdão do Colegiado está em consonância com a jurisprudência do respectivo Tribunal: “*o acórdão proferido pela Corte a quo está em consonância com o definido no Tema n. 414, não havendo que se falar em distinguish ou overruling*”.

No mesmo sentido se manifestou o Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva no AgRg no Recurso Especial nº 1.402.488/PR:

Logo, para infirmar o óbice da Súmula nº 83/STJ não basta a afirmação genérica de que “é inaplicável ao presente caso vez que há entendimentos diversos do prolatado referente a prescrição ao contrário da afirmativa trazido no acórdão ora recorrido”, com a transcrição de um único precedente.

Em verdade, deve o recorrente demonstrar que outra é a positivação do direito na jurisprudência desta Corte, com a indicação de precedentes contemporâneos ou supervenientes aos referidos na decisão agravada.

Quanto às alegações de inexistência de precedentes específicos tratando de matéria “aduaneira”, dentro daqueles 10 precedentes citados no início deste voto como referentes à elaboração e aprovação da Súmula Vinculante CARF nº 11, observa-se, diante de todo o exposto, que **tal fato é absolutamente irrelevante** para configurar um *distinguish* ou *overruling/overriding*.

A fundamentação da referida súmula, como já analisado neste voto à exaustão, é: (i) a suspensão da exigibilidade do crédito, que acarreta a suspensão da prescrição; (ii) a não comprovação de omissão/inércia por parte da Fazenda Nacional que tenha implicado a paralisação do processo administrativo; e (iii) a inexistência de previsão legal. Tais fatos jurídicos são completamente independentes da natureza do crédito, sendo relevante apenas verificar se este se encontra com a sua exigibilidade suspensa.

Observe-se, como citado no início deste voto, que a Súmula Vinculante CARF nº 11 se encontra no rol de Súmulas aprovadas pelo Pleno do CARF, não estando vinculada especificamente a nenhuma das suas Seções. É uma súmula de aplicação geral, válida para todas as matérias julgadas por este Conselho, independente da competência regimental de cada uma das suas Seções.

Pelo raciocínio apresentado nos votos divergentes, então todas as súmulas de aplicação geral teriam que ter um precedente específico para cada tipo de crédito em julgamento no âmbito deste Conselho, a depender de sua natureza. Não me parece que seja possível estabelecer tal exigência. Haveria liberdade, por exemplo, para os conselheiros questionarem a constitucionalidade de normas ditas “aduaneyras”, ou de normas sobre medidas compensatórias e direitos antidumping (cujos respectivos créditos não possuem natureza tributária), **esvaziando a força normativa da Súmula Vinculante CARF nº 02:**

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005

Neste caso, além de nenhum dos acórdãos precedentes ser de natureza “*eminente*mente aduaneira”, ainda haveria um agravante: o texto da súmula foi redigido com a expressão “lei tributária”. Logo, pela tese defendida, os conselheiros do CARF poderiam se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de leis “não tributárias”.

Da mesma forma, a Súmula CARF n.º 04:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários** administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94511, de 20/02/2004 Acórdão n.º 103-21239, de 14/05/2003 Acórdão n.º 104-18935, de 17/09/2002 Acórdão n.º 105-14173, de 13/08/2003 Acórdão n.º 108-07322, de 19/03/2003 Acórdão n.º 202-11760, de 25/01/2000 Acórdão n.º 202-14254, de 15/10/2002 Acórdão n.º 201-76699, de 29/01/2003 Acórdão n.º 203-08809, de 15/04/2003 Acórdão n.º 201-76923, de 13/05/2003 Acórdão n.º 301-30738, de 08/09/2003 Acórdão n.º 303-31446, de 16/06/2004 Acórdão n.º 302-36277, de 09/07/2004 Acórdão n.º 301-31414, de 13/08/2004

O Acórdão n.º 301-30738, apesar de tratar de drawback, exige crédito tributário do Imposto de Importação através de Auto de Infração; o Acórdão n.º 303-31446, apesar de tratar de revisão da DI n.º 96/002249, também exige crédito tributário do Imposto de Importação através de Auto de Infração; o Acórdão n.º 302-36277, apesar de tratar de regime especial de Admissão Temporária, também exige crédito tributário do Imposto de Importação através de Auto de Infração; por fim, o Acórdão n.º 301-31414 trata de Auto de Infração de FINSOCIAL.

Nesta outra súmula, além de nenhum dos acórdãos precedentes ser de natureza “*eminente*mente aduaneira” ainda haveria o mesmo agravante já citado: o texto da súmula foi redigido com a expressão “débitos tributários”. Logo, pela tese defendida, a possibilidade de os juros moratórios incidirem à taxa SELIC deveria ser objeto de nova análise, quando os débitos forem “aduanheiros”, uma vez que a súmula não se refere a “débitos fiscais” ou a “débitos de qualquer natureza”.

Me parece que os exemplos trazidos já são suficientes para demonstrar que a tese de *distinguish* a partir da separação entre “processos puramente aduanheiros” e “processos tributários” não se faz adequada. Observe-se que, nas súmulas onde se pretendeu fazer tal diferenciação, isso foi feito de forma expressa, como nas seguintes súmulas:

Súmula CARF n.º 65

Inaplicável a responsabilidade pessoal do dirigente de órgão público pelo descumprimento de obrigações acessórias, **no âmbito previdenciário**, constatadas na pessoa jurídica de direito público que dirige.

Súmula CARF nº 66

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 88

A "Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a **auto de infração previdenciário** lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não por outro motivo todas estas 3 súmulas estão localizadas no link da 2ª Turma da CSRF, no site do CARF na internet.

A utilização de um critério de diferenciação que, em verdade, não altera a aplicação de precedentes, não é nova. Por vezes, por mero equívoco, é escolhida uma peculiaridade dos casos que, na verdade, não tem qualquer relação com os fundamentos da súmula. O Ministro Edson Fachin, no RE nº 705.423/SE, colacionado alhures, destaca essa situação em seu voto:

Nesse ponto, cabe rememorar a advertência feita por Richard A. Posner, membro da magistratura norte-americana, de acordo com o qual **o distinguishing é uma ferramenta pragmática útil quando não é simplesmente um eufemismo para o overruling. Os juízes, muitas vezes, reduzem um precedente à morte decidindo o novo caso no sentido oposto, quando a única diferença entre os dois casos – diferença que o Tribunal escolhe como a base para o distinguishing – é algo irrelevante para a holding do primeiro caso.** (POSNER, Richard A. How judges think. Cambridge: Harvard University Press, 2010, p. 184).

O Ministro Luiz Fux, no Ag.Reg. na Reclamação nº 29.808/SP, colacionado alhures, da mesma forma, destaca essa situação em seu voto:

Portanto, há que se exigir da parte reclamante o rigor na demonstração inequívoca da inaplicabilidade da tese ao caso concreto. Não bastam meras alegações genéricas quanto à inadequação da tese aplicada pelo Tribunal a quo ao caso concreto. É imprescindível que a parte reclamante realize o devido, e claro, cotejamento entre o precedente aplicado e o caso concreto, destacando e comprovando de plano os elementos fáticos e jurídicos que afastam a tese paradigmática do caso concreto (*distinguishing*) ou a superveniência de fatos e normas que tornem necessária a sua superação (*overruling*). É esse o conteúdo da teratologia que não pode subsistir no mundo jurídico: ou a aplicação categoricamente indevida do precedente ao caso, ou a clara necessidade de superação daquele por fatos supervenientes, tudo devidamente demonstrado pela parte reclamante em sua inicial.

Por cuidar-se o caso ora em análise de reclamação proposta para aferir a adequação de tese firmada em repercussão geral ao caso concreto, igualmente deve ficar evidente, da

narrativa da parte reclamante, as circunstâncias de fato e de direito que afastam o caso concreto do precedente aplicado e mais, tais circunstâncias devem ser significativas o suficiente para ensejar a inaplicabilidade do precedente à espécie. Tal cotejo analítico entre paradigma e caso concreto consiste em pressuposto lógico para o cabimento da via reclamatória nessas hipóteses.

Logo, não há qualquer dúvida de que a Súmula Vinculante CARF nº 11 é perfeitamente aplicável ao caso concreto ora em julgamento, que em nada se distancia das demandas anteriores para as quais a referida súmula foi aplicada com absoluta segurança.

Neste momento, faz-se necessário deixar bem claro que **a questão aqui em discussão não se refere à possibilidade de fazer um *distinguishing* na aplicação das súmulas do CARF.** Esta possibilidade é óbvia, pois não haveria a mínima razoabilidade em querer fundamentar uma decisão com base em uma súmula que se mostra inaplicável ao caso concreto. Tal decisão seria teratológica, passível de contestação até mesmo pela via dos embargos inominados contra erro material.

O que este conselheiro afirma na presente declaração de voto, e assim decidiu a Turma por maioria, é a inexistência de qualquer razão para uma distinção **neste caso concreto em julgamento.** Isso não significa que não seja possível o *distinguishing* em outros casos, ou que nunca se deva interpretar as súmulas e verificar sua adequação ao caso concreto, o que se mostra até dispensável comentar, pois seria o mesmo que querer aplicar a este caso, por exemplo, a súmula 50, ou a 89, ou a 127, de forma aleatória e despropositada.

Esta mesma Turma, assim como todas as demais deste Conselho, por diversas vezes já aplicaram a técnica do *distinguishing* em casos que se encontravam em uma “zona cinzenta”, onde sua aplicação ou afastamento não era de tão imediata conclusão. **Como exemplo de *distinguish* temos o caso da Súmula nº 01, mas temos também exemplo até mesmo de *overruling*, como no caso da Súmula nº 125.**

A Súmula CARF nº 01 tem o seguinte texto:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Fazendo uma interpretação pelo critério literal, bastaria o simples fato de ocorrer a “*propositura pelo sujeito passivo de ação judicial*”, pouco importando o desfecho desta, para que ocorresse também a renúncia automática às instâncias administrativas. Para os que defendem essa rígida aplicação da súmula, não haveria mais como readquirir o direito ao julgamento administrativo, pois a sua renúncia já teria ocorrido. **Assim, o voto, a princípio, deveria ser pelo não conhecimento do recurso.**

Esta Turma, entretanto, bem como outras do CARF, tem flexibilizado esse entendimento, defendendo que, caso a ação judicial já tenha transitado em julgado, o conselheiro estaria liberado para julgar o processo administrativo aplicando a decisão judicial, e que nestas situações a súmula não seria mais aplicável, **sendo possível dar ou negar provimento ao recurso.**

Considerando que as decisões judiciais devem ser cumpridas pela Administração Tributária, e que **a ratio decidendi da Súmula nº 01 é evitar decisões conflitantes** (critério teleológico), é possível julgar administrativamente um caso em que já existe uma decisão judicial transitada em julgado, **situação distinta** de julgar um processo administrativo para o qual inexistente decisão judicial com tal definitividade.

A Súmula CARF nº 125, por sua vez, tem o seguinte texto:

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Contudo, no julgamento do REsp 1.767.945/PR, em 12/02/2020, com trânsito em julgado em 28/05/2020, o STJ definiu a seguinte tese jurídica:

"O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

Ao analisar os precedentes que fundamentaram essa decisão, verifica-se que, em sua maioria, se referem a ressarcimento de PIS/COFINS. O voto, inclusive, menciona expressamente a Súmula CARF nº 125:

Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."

(...)

A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.

(...)

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, **a regra** é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural. Nesse sentido:

(...)

2. Todavia, no caso do contribuinte acumular créditos escriturais em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, não havendo resistência ilegítima do Fisco para a pronta utilização do crédito, afigura-se indevida a incidência de correção monetária, salvo se houver disposição legal específica para tanto, o que não ocorre.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1.159.732/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/06/2015)

Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, conseqüentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o

contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.

Nesse contexto, esta Turma, em voto de minha relatoria, exarou o acórdão n.º 3401-008.364, primeiro deste Conselho a superar (*overruling*) a Súmula CARF n.º 125, em sessão datada de 21/10/2020, por decisão unânime, dando provimento ao pedido do contribuinte. Tal decisão, entretanto, teve como fundamento fato superveniente, qual seja, decisão judicial proferida em sede de Recursos Repetitivos, vinculante *erga omnes*.

A despeito de tais análises, constata-se que outras turmas deste Conselho ainda permanecem aplicando as súmulas n.º 01 e 125 mesmo para estes casos concretos. Longe de tecer qualquer crítica a tais decisões, entendo que aos conselheiros é evidentemente permitido discordar dos fundamentos acima expostos e não afastar as súmulas, pois os referidos casos concretos se encontram em “zona cinzenta”, e a estes conselheiros é dado o direito de exercer seu livre convencimento motivado.

Dessa forma, não me parecem necessárias afirmações de que “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”, pois os conselheiros deste CARF sabem exatamente como desempenhar a sua função. Esta Instituição centenária, bem como todos os seus conselheiros, são dignos do maior respeito por parte da comunidade jurídica.

Voltando à Lei n.º 9.873/99, observo que esta estabelece 3 momentos distintos para que possa ocorrer a “prescrição” do crédito:

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. 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 n.º 11.941, de 2009)

No art. 1º, apesar da lei falar em “prescrição”, observa-se claramente que o faz por uma impropriedade técnica, pois está falando, em verdade, da “decadência” do direito do Estado de exercer a ação punitiva.

No §1º do art. 1º, considera-se que, dentro do prazo de 5 anos, contados da infração (prática do ato), ocorreu a ação punitiva objetivando sua apuração e foi instaurado o respectivo procedimento administrativo. Neste caso, a prescrição ocorre se este ficar paralisado por mais de três anos (chamada de “prescrição intercorrente”).

Por fim, o art. 1º-A trata do prazo prescricional para a ação de execução, que só pode ocorrer, logicamente, após constituído definitivamente o crédito não tributário.

Veja-se que esta lei trata de prescrição, conforme sua ementa:

Estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta, e dá outras providências.

A prescrição, no rito processual do Decreto n.º 70.235/72, por ser questão de direito material, está estabelecida na Lei n.º 5.172/66 (CTN). A Constituição Federal determina, em seu art. 146, III, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição** e decadência tributários;

O CTN, na parte disposta em seu Livro Segundo, foi recepcionado pela Constituição Federal com “status” lei complementar. Qualquer alteração em suas disposições sobre prescrição dependeria de lei complementar, não sendo este o caso da Lei n.º 9.873/99, que é lei ordinária.

Não me parece que afastar a aplicação das regras do CTN com repercussão no rito do Decreto n.º 70.235/72 para as chamadas “matérias eminentemente aduaneiras”, ou para os “créditos não-tributários” seja adequado, pois nesse caso também haveria que se afastar a regra do art. 151, III, do CTN, que determina a suspensão da exigibilidade do crédito.

Assim sendo, tais créditos, independentemente da interposição de recursos administrativos, poderiam ser executados de imediato pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a exemplo do que já ocorre sob o rito processual da Lei n.º 9.784/99, onde não há previsão de suspensão da exigibilidade (por isso aplicável a prescrição intercorrente da Lei n.º 9.873/99), exceto em casos bem específicos, nos quais exista justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação:

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, **o recurso não tem efeito suspensivo.**

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação **decorrente da execução**, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, **dar efeito suspensivo ao recurso.**

Além disso, carece de fundamento jurídico querer aproveitar o melhor das duas normas: se amparar no CTN para ter a exigibilidade do crédito suspensa, porém recusar a incidência das normas do CTN sobre prescrição, criando um impensável regime híbrido.

Como dito pelo Ministro Marco Aurélio Bellizze, relator do Recurso Especial n.º 1.604.412/SC, já colacionado a esta declaração de voto, “*a prescrição intercorrente, tratando-se*

*em seu cerne de prescrição, **tem natureza jurídica de direito material e deve observar os prazos previstos em lei substantiva, em especial, no Código Civil, inclusive quanto a seu termo inicial***”.

Mesmo que se entenda que a lei que prevê o direito material, no caso das “multas administrativas aduaneiras” e dos créditos “não-tributários”, não é o CTN (Lei nº 5.172/66), vejamos então o que diz sobre prescrição as leis substantivas que tratam dessas matérias:

REGULAMENTO ADUANEIRO (DECRETO Nº 4.543/2002)

CAPÍTULO III

DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO

Seção I

Da Decadência

(...)

Seção II

Da Prescrição

Art. 671. O direito de ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos da data de sua constituição definitiva (**Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 140**, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 4º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 174).

Parágrafo único. O direito de ação para cobrança do crédito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prescreve em dez anos contados da data de sua constituição definitiva (Decreto-lei nº 2.052, de 3 de agosto de 1983, art. 10, e Lei nº 8.212, de 1991, art. 46). (Incluído pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

Art. 672. **O prazo a que se refere o art. 671 não corre** (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 141, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 4º):

I - enquanto o processo de cobrança depender de exigência a ser satisfeita pelo contribuinte; ou

II - até que a autoridade aduaneira seja diretamente informada pelo Juízo de Direito, Tribunal ou órgão do Ministério Público, da revogação de ordem ou decisão judicial que haja suspenso, anulado ou modificado a exigência, inclusive no caso de sobrestamento do processo.

Art. 673. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição de tributo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 169).

LEI Nº 9.019/95

Art. 7º 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 subsídio.

(...)

§ 6º Verificado o inadimplemento da obrigação, a Secretaria da Receita Federal encaminhará o débito à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para inscrição em Dívida Ativa da União e respectiva cobrança, **observado o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos**. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

Da análise da legislação material **é possível imediatamente concluir que não há previsão de prescrição intercorrente nestes diplomas legislativos.** A prescrição está prevista, regulada, sendo sua incidência expressamente definida a partir da “*data de sua constituição definitiva*”, conforme art. 671 do Regulamento Aduaneiro (correspondente ao art. 140 do Decreto-lei n.º 37, de 1966) ou de quando for “*Verificado o inadimplemento da obrigação*”, conforme art. 7.º, § 6.º da Lei n.º 9.019/95.

Diferente é a situação das multas ambientais, para as quais sua legislação de caráter material prevê expressamente a prescrição intercorrente no art. 21, § 2.º, do Decreto n.º 6.514/2008:

Seção II

Dos Prazos Prescricionais

Art. 21. Prescreve em cinco anos a ação da administração objetivando apurar a prática de infrações contra o meio ambiente, contada da data da prática do ato, ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que esta tiver cessado.

§ 1.º Considera-se iniciada a ação de apuração de infração ambiental pela administração com a lavratura do auto de infração.

§ 2.º Incide a prescrição no procedimento de apuração do auto de infração 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. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.686, de 2008).

§ 3.º Quando o fato objeto da infração também constituir crime, a prescrição de que trata o caput reger-se-á pelo prazo previsto na lei penal.

§ 4.º A prescrição da pretensão punitiva da administração não elide a obrigação de reparar o dano ambiental. (Incluído pelo Decreto n.º 6.686, de 2008).

Art. 22. Interrompe-se a prescrição:

I - pelo recebimento do auto de infração ou pela cientificação do infrator por qualquer outro meio, inclusive por edital;

II - por qualquer ato inequívoco da administração que importe apuração do fato; e

III - pela decisão condenatória recorrível.

Parágrafo único. Considera-se ato inequívoco da administração, para o efeito do que dispõe o inciso II, aqueles que impliquem instrução do processo.

Art. 23. O disposto neste Capítulo não se aplica aos procedimentos relativos a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental de que trata o art. 17-B da Lei no 6.938, de 31 de agosto de 1981.

De qualquer sorte, a própria Lei n.º 9.873/99 traz norma expressa, em seu art. 5.º, afastando a possibilidade de sua aplicação a processos e procedimentos de natureza tributária:

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

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

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, **assim entendido o procedimento administrativo** tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

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

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

Que fique claro, ainda, que “processos” e “procedimentos” não podem ser interpretados como sinônimos: é regra bastante antiga de interpretação que “a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda*)”. Essa é a regra utilizada pelo STF, como se depreende do Acórdão do Supremo na ADIN 5946, de relatoria do Min. GILMAR MENDES, com julgamento em 10/09/2019:

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dispor sobre a Universidade Estadual de Roraima, a emenda constitucional em questão deu nova estrutura à instituição, atribuindo à Universidade o poder de elaborar sua proposta orçamentária, recebendo os duodécimos até o dia 20 de cada mês; o poder de escolher seu Reitor e Vice-Reitor por voto direto, a cada quatro anos; o poder de instituir Procuradoria Jurídica própria; e de propor projeto de lei que disponha sobre sua estrutura e funcionamento administrativo.

Transcrevo, por oportuno, como razões de decidir, o parecer de lavra da Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Dodge:

“(…) Com efeito, **é princípio basilar da hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda)**. Nesse sentido, convém observar que a autonomia das universidades, em matéria financeira e patrimonial, é de gestão. Com isso, nota-se que o regime jurídico das universidades públicas não é o mesmo de Poderes da República ou de instituições as quais a própria Constituição atribui autonomia financeira em sentido amplo, ou seja, sem a restrição relativa a atos de gestão como faz o art. 207 da Constituição.

Se fosse a intenção do legislador que os créditos decorrentes das “multas administrativas aduaneiras” e os créditos de origem não-tributária (medidas/direitos compensatórios, salvaguardas e direitos antidumping) estivessem sujeitos à prescrição intercorrente, bastaria determinar que tais créditos fossem apurados segundo os ditames da Lei n.º 9.784/99 (lei do processo administrativo geral). Todavia, observe-se que não foi esta a escolha do legislador. No Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 4.543/2002), em seu art. 684, c/c o art. 634, II, do mesmo diploma normativo, e c/c o art. 7.º, § 5.º, da Lei n.º 9.019/95, restou determinado que estes créditos devem ser apurados segundo as regras processuais do Decreto n.º 70.235/72:

REGULAMENTO ADUANEIRO

Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem **infrações administrativas ao controle das importações**, as seguintes multas (Decreto-lei n.º 37, de 1966, art. 169 e § 6.º, com a redação dada pela Lei n.º 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2.º):

(...)

Art. 634. As infrações de que trata o art. 633 (Lei n.º 6.562, de 1978, art. 3.º):

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. 684.

(...)

TÍTULO II

DO PROCESSO FISCAL

CAPÍTULO I

DO PROCESSO DE DETERMINAÇÃO E EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 684. 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 1969, art. 2.º, e Lei n.º 10.336, de 2001, art. 13, parágrafo único).

Seção Única

Do Processo de Determinação e Exigência das Medidas de Salvaguarda

Art. 685. A determinação e a exigência dos créditos tributários decorrentes de infração às medidas de salvaguarda **obedecerão ao disposto no art. 684**. (Redação dada pelo Decreto n.º 4.765, de 24.6.2003)

LEI Nº 9.019/95

Art. 7.º 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 subsídio.

(...)

§ 5º 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, **observado o disposto no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972**, e o prazo de 5 (cinco) anos contados da data de registro da declaração de importação. (Incluído pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003)

Da mesma forma, o procedimento estabelecido para constituição e cobrança destes créditos **foi o procedimento tributário** (definido no art. 142 do CTN, como visto), conforme consta do art. 659 do Regulamento Aduaneiro e do art. 7º, § 1º, da Lei n.º 9.019/95:

REGULAMENTO ADUANEIRO

LIVRO VII

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

TÍTULO I

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO I

DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

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

LEI Nº 9.019/95

Art. 7º 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 subsídio.

§ 1º **Será competente para a cobrança dos direitos antidumping e compensatórios**, provisórios ou definitivos, quando se tratar de valor em dinheiro, bem como, se for o caso, para sua restituição, **a SRF do Ministério da Fazenda**.

Por fim, entendo que acreditar que poderia haver a suspensão da prescrição para créditos tributários e sua fluência para créditos não tributários é uma linha de raciocínio que não tem amparo no Direito. Se o rito processual é o mesmo, como poderiam coexistir regras antagônicas? **Primeiro**, uma regra que impede a Fazenda Nacional de cobrar, inscrever em Dívida Ativa da União, e executar seus créditos enquanto não estiver encerrado o processo, convivendo com outra que permite a fluência de prazo prescricional dentro deste mesmo processo; **segundo**, uma regra que suspende a prescrição do art. 174 do CTN, convivendo com outra que permite a fluência da prescrição estabelecida para ser aplicada no rito processual da Lei n.º 9.784/99, que não regula o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto n.º 70.235/72; **e terceiro**, a convivência de duas regras que permitiriam a ocorrência de verdadeiras discrepâncias jurídicas. **Vejamos um exemplo real**.

No julgamento do processo n.º 10314.003979/2003-49, julgado por esta Turma em sessão de 24/09/2020 (foi exarado o Acórdão n.º 3401-008.262), a Fazenda Nacional cobrava: (i) diferença de Imposto de Importação e de IPI-vinculado ; (ii) multa proporcional de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na NCM/TEC (art. 636, inciso I, do

Decreto n.º 4.543/02) e (iii) multa por infração administrativa ao controle das importações decorrente de importação de mercadoria sem licença de importação (art. 633, inciso II, alínea “a”, do Decreto n.º 4.543/02).

Todos estes créditos se encontravam com exigibilidade suspensa, em decorrência da mesma base legal: art. 151, III, do CTN; e todos estavam sujeitos ao mesmo rito processual, estabelecido pelo Decreto n.º 70.235/72. **No entanto**, pela tese apresentada, para os tributos II e IPI-vinculado, o processo prosseguiria normalmente, sem prescrição intercorrente, enquanto para as multas administrativas estaria fluindo este prazo prescricional, levando à extinção desta parcela do crédito. Tal situação me parece carecer de razoabilidade e de lógica processual (sem falar, obviamente, em todas as outras situações impeditivas, como inexistência de previsão legal, de comprovação de omissão por parte do sujeito ativo, etc).

Em conclusão, acredito que, muito longe de se tratar de um *distinguishing*, o que estamos fazendo neste julgamento é simplesmente rediscutir todos os fundamentos já discutidos quando da votação para a consolidação deste tema na forma da Súmula CARF n.º 11, tendo em vista que não ocorreu nenhum fato novo (decisão do STJ em sede de Recursos Repetitivos ou do STF em Repercussão Geral, por exemplo) ou alteração legislativa que possa amparar a referida distinção. Lembro que a referida súmula vem sendo aplicada de forma consolidada e firme em todos os processos discutidos neste Conselho, independentemente da matéria em discussão, em decisões bem recentes. Todas as oito Turmas desta 3ª Seção do CARF já aplicaram a súmula em “matérias aduaneiras” este ano ou no ano passado, esta Turma inclusive, em Julho de 2020.

Não entendo que esta discussão possa revelar uma “evolução do Direito”, ou que seja consequência de sua “dinamicidade”. Caso tal tese venha a prevalecer, visualizo apenas a instalação generalizada de uma grave insegurança jurídica e o abandono da doutrina do *stare decisis*, pondo em risco todas as demais súmulas deste Conselho, pois nada impede que, com base em uma “fundamentação” (adequada ou não) ou em um “*distinguishing*”, outras súmulas sejam questionadas, não apenas pelos contribuintes, mas também pela Fazenda Nacional. **Devo lembrar que inúmeras súmulas visam a preservar interesses dos contribuintes**, como, por exemplo, a Súmula CARF n.º 96 (com a qual, inclusive, discordo, com base em vigorosos fundamentos; mas jamais deixaria de aplicá-la em um julgamento) e n.º 157, dentre outras:

Súmula CARF n.º 96

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Súmula CARF n.º 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Tendo em vista que este CARF ocupa o topo da pirâmide jurídica em âmbito administrativo, trago a este caso as lições do Supremo Tribunal Federal no RE 655.265/DF, julgado em 13/04/2016, sendo Relator o Min. LUIZ FUX e Redator do acórdão o Min. EDSON FACHIN:

EMENTA: INGRESSO NA CARREIRA DA MAGISTRATURA. ART. 93, I, CRFB. EC 45/2004. TRIÊNIO DE ATIVIDADE JURÍDICA PRIVATIVA DE BACHAREL EM DIREITO. REQUISITO DE EXPERIMENTAÇÃO PROFISSIONAL. MOMENTO DA COMPROVAÇÃO. INSCRIÇÃO DEFINITIVA. CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA. ADI 3.460. REAFIRMAÇÃO DO PRECEDENTE PELA SUPREMA CORTE. PAPEL DA CORTE DE VÉRTICE. UNIDADE E ESTABILIDADE DO DIREITO. VINCULAÇÃO AOS SEUS PRECEDENTES. *STARE DECISIS*. PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA ISONOMIA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DE SUPERAÇÃO TOTAL (*OVERRULING*) DO PRECEDENTE.

(...)

3. O papel de Corte de Vértice do Supremo Tribunal Federal impõe-lhe dar unidade ao direito e estabilidade aos seus precedentes.

4. Conclusão corroborada pelo Novo Código de Processo Civil, especialmente em seu artigo 926, que ratifica a adoção – por nosso sistema – da regra do *stare decisis*, que “densifica a segurança jurídica e promove a liberdade e a igualdade em uma ordem jurídica que se serve de uma perspectiva lógico-argumentativa da interpretação”. (MITIDIERO, Daniel. Precedentes: da persuasão à vinculação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016).

5. A vinculação vertical e horizontal decorrente do *stare decisis* relaciona-se umbilicalmente à segurança jurídica, que “impõe imediatamente a imprescindibilidade de o direito ser cognoscível, estável, confiável e efetivo, mediante a formação e o respeito aos precedentes como meio geral para obtenção da tutela dos direitos”. (MITIDIERO, Daniel. Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. São Paulo: Revista do Tribunais, 2013).

6. Igualmente, a regra do *stare decisis* ou da vinculação aos precedentes judiciais “é uma decorrência do próprio princípio da igualdade: onde existirem as mesmas razões, devem ser proferidas as mesmas decisões, salvo se houver uma justificativa para a mudança de orientação, a ser devidamente objeto de mais severa fundamentação. Daí se dizer que os precedentes possuem uma força presumida ou subsidiária.” (ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiro, 2011).

7. Nessa perspectiva, a superação total de precedente da Suprema Corte depende de demonstração de circunstâncias (fáticas e jurídicas) que indiquem que a continuidade de sua aplicação implicam ou implicarão inconstitucionalidade.

8. A inocorrência desses fatores conduz, inexoravelmente, à manutenção do precedente já firmado.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Declaração de Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

1. Sem prejuízo da minuciosa análise do arcabouço probatório realizada pela Conselheira Fernanda, também quanto ao mérito, ousa dela divergir.

2. A fiscalização imputa **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA** para a **Recorrente** Malanski nos termos do artigo 95 incisos I e V do Decreto-Lei 37/66, pois a) “*restou por comprovado que tanto a fiscalizada como a empresa Malanski concorreram e se beneficiaram da prática da infração*” e b) a **Recorrente** Malanski era a real adquirente das mercadorias importadas. Isto porque, segundo alega a fiscalização, as notas fiscais de entrada e saída das mercadorias importadas eram emitidas na mesma data, sem passagem pelo estoque da **Recorrente** Líder. Ademais, a **Recorrente** Malanski confessa que o pagamento das operações de importação foram feitos antecipadamente, no que é corroborada pelos extratos bancários da **Recorrente** Líder, que demonstram que na mesma data da Transferência Bancária havia o fechamento de câmbio ao exportador. Por fim, em diligência na sede da **Recorrente** Líder foram encontradas planilhas que tinham a **Recorrente** Malanski como destinatária e indicavam o custo real e o ficto da operação de importação.

2.1. Em resposta, a **Recorrente** Malanski afirma que a fiscalização funda-se em analogia com outras operações investigadas para chegar à conclusão sobre a ilicitude da operação e responsabilidade solidária. Prossegue a **Recorrente** Malanski destacando que não obrou com dolo – elemento necessário à responsabilização. Ainda, argumenta que adquiriu mercadorias no mercado nacional, sem ciência da origem estrangeira. Por fim, afirma que em alguns casos não houve antecipação de recursos (DI 08/12335443-12, registrada em 12/08/08 e com pagamento em 15/08/08 e DI 08/1456172-6, registrada em 17/09/08 com pagamento em 20/09/08), o que elide a presunção de tratar-se de importação por conta e ordem de terceiros.

2.2. A fiscalização imputa responsabilidade solidária à **Recorrente** Malanski nos termos do artigo 95 incisos I e V do Decreto-Lei 37/66:

Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; (...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

2.2.1. A norma em questão descreve três hipóteses alternativas (o que se nota pelo uso da conjunção adversativa ou) de responsabilização: 1) concorrer para a prática do ilícito; 2) beneficiar-se da prática do ilícito e 3) adquirir mercadoria por sua conta e ordem por intermédio de pessoa jurídica importadora.

2.3. Começando pelo final, para fixar a responsabilidade da **Recorrente** Malanski nos termos do inciso V do artigo 95 do Decreto-Lei 37/66, necessário retornar às operações de importação; somente desta forma poderá ser observado se a **Recorrente** Malanski efetivamente adquiriu mercadoria por sua conta e ordem.

2.3.1. Adquirir por conta e ordem (rememorando) é dar suporte financeiro a operação (conta) e ser o responsável, o mandante, da mesma (ordem), isto é, a importação específica não ocorreria, não fosse o pedido do real adquirente.

2.3.2. As **Recorrentes** são uníssonas ao confessarem durante o procedimento fiscal (sem embargo de no curso do processo a **Recorrente** Malanski afirmar que não houve antecipação) que os pagamentos das operações de importação eram sempre feitos de forma antecipada:

DECLARAÇÃO

DECLARO QUE PARA ATENÇÃO AO TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 55/2012, AS MERCADORIAS FORAM PEDIDAS POR TELEFONE, RECEBIDAS ATRAVÉS DA NOTA FISCAL Nº 141601 DE 04/08/2008, PAGA ANTECIPADAMENTE CONFORME CÓPIA DE DOCUMENTO BANCÁRIO EM ANEXO, QUE FORAM EMBALADAS EM NOSSA MARCA E REVENDIDAS A TERCEIROS.

POR SER VERDADE, FIRMO A PRESENTE.

te liquidação de duplicatas bancárias. Quanto às importações a senhor MAHMUD afirma que todas se procedem para pagamento via liquidação cambial, mas que há câmbios em aberto em razão de não recebimento das aquisições nacionais (MAXIMO ALIMENTOS, destinatária que deve a fiscalizada quase R\$ 900,000,00). Segundo o sócio, as im-

2.3.3. A confissão é corroborada por detido estudo da fiscalização que ao observar as transferências bancárias da **Recorrente** Malanski para a **Recorrente** Líder, operação de importação por operação de importação, uma-a-uma, chegou à conclusão de que os pagamentos eram feitos na mesma data dos fechamentos de câmbio e com o valor total das operações de importação:

DI N° 08/1179599-8:

NÚMERO DA DI	VALOR ADUANEIRO (R\$)	Nº DO CONTRATO DE CÂMBIO/DATA DE FECHAMENTO	RECURSOS ANTECIPADOS PELA MALANSKI
08/1179599-8	106.065,24	08/010700 – 29/07/2008	R\$ 225.780,00 – 29/07/2008 – Banco Bradesco
29/07/08	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.COMERCIO C. A. BRAN	6703013	15.420,00 00.339.244/0001-01
	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.C C AREIA BRANCA LTDA	6713191	98.000,00 00.339.244/0001-01
	TRANSF ENTRE AGENC DINH CEREALISTA MALANSKI LTDA	1011078	225.780,00
	CHEQUE DEP.CONTA	12	99.000,00 77-482.727/0001-87 MALANSKI
	CAMBIO IMPORTACAO	410700	207.362,14
	CAMBIO IMPORTACAO	499603	31,50
			132.734,15

Fonte: Extrato Bancário do Banco Bradesco da Líder.

Na análise acima se observa uma transferência da MALANSKI que totalizou R\$ 225.780,00, no mesmo dia do fechamento do Contrato de Câmbio - CC. O extrato identifica o provedor dos recursos, indicando a empresa MALANSKI. O CC se refere a esta DI em análise e a DI 08/1198425-1 que será analisada na sequência. Observa-se, pelo saldo inicial e final da conta corrente do período analisado, que a LÍDER não possuía recursos próprios para pagamento do Câmbio.

Da análise acurada das **notas fiscais de saída**, vinculadas às DI's, verificou-se que a empresa **MALANSKI** foi a real **destinatárias** das mercadorias importadas e destinadas ao mercado interno. Interessante destacar que as Notas Fiscais de Entrada e que as respectivas Notas Fiscais de Saída foram registradas SEMPRE no mesmo dia. Foram 502 toneladas de feijão que foram enviadas diretamente para a MALANSKI, sem passar antes pela importadora LÍDER. Veja quadro abaixo com a relação das NF de entrada e saída para suas respectivas importações. Veja quadro abaixo com a relação das NF de entrada e saída para suas respectivas importações:

Número da DI	Nota Fiscal de Entrada/DATA	Nota Fiscal de Saída/DATA
08/1179599-8	141600 – 04/08/2008	141601 e 141602 – 04/08/2008
08/1198425-1	141603 – 06/08/2008	141605 e 141606 – 06/08/2008
08/1224100-7	141638 – 11/08/2008	141639 e 141640 – 11/08/2008
08/1233544-3	141641 – 12/08/2008	141642 e 141643 – 12/08/2008
08/1249919-5	141651 – 14/08/2008	141652, 141653 e 141654 – 14/08/2008
08/1285063-1	141660 – 20/08/2008	141661, 141662 e 141663 – 20/08/2008
08/1389058-0	141778 – 05/09/2008	141779, 141780, 141781 e 141782 – 05/09/2008
08/1456172-6	141806 – 17/09/2008*	141808 – 17/09/2008

2.3.3.1. Explodindo a vista do raciocínio da fiscalização (por amostragem), a Declaração de Importação 08/1224100-7 foi registrada em 11 de agosto de 2008 pela **Recorrente** Líder. Esta Declaração indicava como exportador a empresa Paramerica S/A e tinha como objeto Feijão Preto Argentino no valor FCA de US\$ 66.223,50:

Declaração: 08/1224100-7

Data do Registro: 11/08/2008

4/4

Adição: 08/1224100-7 / 001

Nº da L.I.: 08/1922147-0

Exportador/Fabricante/Produtor

Nome: PARAMERICA S.A.

País: ARGENTINA

Classificação Tarifária

NCM 0713.33.19 -

OUTROS FEIJOS COMUNS,PRETOS,SECOS,EM GRAOS

NBM 0713.33.19

NALADI-SH 0713.33.90

Condição de Venda

INCOTERM: FCA - FREE CARRIER

VMCV: 66.223,50 DOLAR DOS EUA

2.3.3.2. Para dar suporte a presente operação, a exportadora Argentina emitiu INVOICE de número 409 com condição de pagamento antecipado (pré-embarque das mercadorias):

PARAMERICA SA. Comercializadora de Legumbres y Cereales Jujuy 3500 (4000) S. M. DE TUCUMAN <u>Tucumán - ARGENTINA</u>	E	FACTURA/INVOICE Nº 0001 - 00000409 FECHA: 31/07/2008 C.U.I.T. Nº 30-69717277-3

2.3.3.3. No dia seguinte a Emissão da INVOICE a **Recorrente** Líder contratou remessa de câmbio, **com liquidação em 05 de agosto de 2008**, para a empresa PARAMERICA S/A no valor total de US\$ 132.447,00 (equivalentes à R\$ 207.147,11) para **PAGAMENTO TOTAL** das INVOICES 408 e 409:

-----IMPRESSAO DE CONTRATO DE CAMBIO-----

2NECED01L

CONTRATO DE CAMBIO DE VENDA	- TIPO	02
IMPORTACAO		
NR.: 08/010951	DE 01/08/2008	FL.NR. 01
INST.: 05237	PRACA:	7324

VALOR EM MOEDA ESTRANGEIRA.....: 132.447,00
(CENTO E TRINTA E DOIS MIL QUATROCENTOS E QUARENTA E SETE DOLARES DOS ESTADOS UNIDOS*****
*****)

VALOR EM MOEDA NACIONAL.....: 207.147,11
(DUZENTOS E SETE MIL E CENTO E QUARENTA E SETE REAIS E ONZE CENTAVOS*****
*****)

LIQUIDACAO | BONIFICACAO
ATE.: 05/08/2008 | N I H I L

(FINAL DA FL.NR. 01)

ENV: 408 e 409

PANAMEIRA

PAGAMENTO ANTECIPADO TOTAL

2.3.3.4. Na data da liquidação do contrato de câmbio, 05 de agosto de 2008, (ou seja, antes da importação e antes do carregamento das mercadorias, que ocorreu no dia 7 de agosto), a **Recorrente** Malanski depositou R\$ 226.840,00 na conta da **Recorrente** Líder:

DI Nº 08/1224100-7:			
NÚMERO DA DI	VALOR ADUANEIRO (R\$)	Nº DO CONTRATO DE CÂMBIO/DATA DE FECHAMENTO	RECURSOS ANTECIPADOS PELA MALANSKI
08/1224100-7	108.086,49	08/010951 – 05/08/2008	R\$ 226.840,00 – 05/08/2008 – Banco Bradesco
05/08/08	TRANSF ENTRE AGENC DINH 1011078	226.840,00	
	O PRÓPRIO FAVORECIDO	MALANSKI	
	CHEQUE ESPECIE 13		20.000,00
	CAMBIO IMPORTACAO 410951		109,66
	CAMBIO IMPORTACAO 410951		207.147,11 ✓
	CAMBIO IMPORTACAO 411056		109,15
			81.127,08
05/08/2008	1 27-CAIXA	PGTO.RECIBO 45550 CLASPAR	34,29
05/08/2008	2 86-BANCO BRADESCO S/A	RECBTO.REF. CEREALISTA MALANSKI	226.840,00
05/08/2008	2 14249-CEREALISTA MALANSKI L	RECBTO.REF. CEREALISTA MALANSKI	226.840,00
05/08/2008	2 27-CAIXA	CHEQUE BCO. BRADESCO Nº 13	20.000,00
05/08/2008	2 86-BANCO BRADESCO S/A	CHEQUE BCO. BRADESCO Nº 13	20.000,00

Fonte: Extrato Bancário do Banco Bradesco da Líder no primeiro quadro e Livro Diário da Líder no segundo.

2.3.4. Portanto, as operações de importação atuadas, sem qualquer sombra de dúvida, foram por conta (com os recursos financeiros da) **Recorrente** Malanski.

2.3.5. E também foram por ordem da mesma.

2.3.5.1. Continuemos com o exemplo acima. Após o desembaraço aduaneiro das mercadorias descritas na Declaração de Importação 08/1224100-7, que ocorreu em 11 de agosto de 2008, a **Recorrente** Líder emitiu três notas fiscais de saída, na mesma data e com todas as mercadorias descritas na Declaração de Importação para a **Recorrente** Malanski, inclusive, indicando na Nota Fiscal de Saída tratar-se de mercadoria importada (o que joga por terra o argumento de desconhecimento da origem das mercadorias).

DESTINATÁRIO/REMETENTE				CNPJ/CPF		DATA DA EMISSÃO
NOME/RAZÃO SOCIAL CEREALISTA MALANSKI LTDA				77.482.727/0001-87		11/08/2008
ENDEREÇO RUA NOSSA SENHORA DE FÁTIMA Nº. 206			BAIRRO	CEP 84.500-000		DATA DA SAÍDA/ENTRADA
MUNICÍPIO IRATI - PARANÁ		FONE/FAX	UF	INSCRIÇÃO ESTADUAL 21701204-02		HORA DA SAÍDA
DADOS DO PRODUTO						
RFB/FOZ DO IGUAÇU-PR D.J. 08/1224100-7 DE 11/08/2008 CONFORME N.F. DE ENTRADA Nº. 141638 DE 11/08/2008 FATURA COMERCIAL Nº. 0001-00000409						

2.3.5.2. Sobremais, em diligência na **Recorrente** Líder a fiscalização deparou-se com planilha que indicava, com detalhamento cirúrgico, a real operação de importação para a **Recorrente** Malanski:

Segue planilha de custo real das importações solicitadas.	
Fat. Mutigranos no. 222	US\$ 132,500.00 (R\$ 221.646,00) Taxa R\$ 1,6728
Fech. Cambio	(R\$ 218.360,00) Taxa R\$ 1,6480
Lucro Cambial	R\$ 3.286,00
Fat. 222	R\$ 221.646,00
Comissão Líder	R\$ 11.082,30 5%
IR & CSLL	R\$ 821,50
Total	R\$ 233.549,80
*** O frete não está incluso nestas operações!!!!!! *** despesas com despachante já estão inclusas!!!	
Vale Lembrar, que o CUSTO REAL desta operação é R\$ 230.263,80 (R\$ 233.549,80 - R\$ 3.286,00), R\$ 2.172,30 a ton, e não!!!!	
As N.F. emitidas pela Líder no valor de R\$ 233.200,00 (R\$ 2.200,00) ton , são meramente contábeis.	
Saldo favorável a Cerealista Malanski de R\$ 2.936,20, esse valor tem que ser pago por fora, favor passar o no. da conta para depósito (Banco do Brasil e Bradesco NÃO).	

2.6. Portanto, as operações de importação fiscalizadas foram realizadas por conta e ordem da **Recorrente** Malanski, tornando de rigor sua responsabilidade solidária nos termos do artigo 95 inciso V do Decreto-Lei 37/66.

2.7. Com o antedito, também resta claro que a **Recorrente** Malanski concorreu, como mandatária, para a operação de importação e dela se beneficiou (vez que revendeu os produtos importados), atraindo a responsabilidade nos termos de ambas as hipóteses do inciso I do artigo 95 do Decreto-Lei 37/66.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário, e a ele nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto