



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.722329/2014-93
RESOLUÇÃO	3402-004.211 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODRIGUES VIEIRA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário, até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), nos termos do disposto no artigo 100 do RICARF/2023. Após, retornem-se os autos para julgamento do Recurso Voluntário interposto. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles votou pelas conclusões. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Leonardo Honorio dos Santos, Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 11-54.284**, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE que, por

unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve em parte o lançamento de ofício.

O Acórdão recorrido foi proferido com a seguinte Ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 23/09/2014 Ementa:

PRELIMINAR PROCESSUAL. PEDIDO DE DILAÇÃO DE PRAZO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. É incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa por não prorrogação de prazo para atendimento de intimação quando o pedido de dilação de prazo é concedido, de forma expressa ou tácita.

PRELIMINAR PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE PROVAS. PRESUNÇÃO LEGAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. A presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros presente no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 decorre da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

PRELIMINAR PROCESSUAL. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. O julgador administrativo é incompetente para manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

PRELIMINAR PROCESSUAL. CIÊNCIA POR VIA POSTAL.

Considera-se feita a intimação por via postal na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação.

PRELIMINAR PROCESSUAL. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. A impugnação será apresentada ao órgão preparador nº prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

PRELIMINAR DE MÉRITO. DANO AO ERÁRIO. INOCORRÊNCIA DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. O dano ao Erário tipificado pela interposição fraudulenta de terceiros depende unicamente da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

PRELIMINAR DE MÉRITO. DANO AO ERÁRIO. PENA ALTERNATIVA AO PERDIMENTO. O dano ao Erário decorrente das infrações previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 será punido com a pena de perdimento das mercadorias. Caso a mercadoria tiver sido consumida ou revendida ou não tiver sido localizada, multa equivalente ao valor aduaneiro da mesma substituirá a pena de perdimento.

MÉRITO. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, DISPONIBILIDADE E APLICAÇÃO DE RECURSOS NA IMPORTAÇÃO OU EXPORTAÇÃO. A comprovação, por quem demandado pela RFB, da origem lícita, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações de

comércio exterior deve ser feita através de métodos estabelecidos na legislação contábil, comercial e fiscal e das disposições da IN SRF nº 228/2002.

MÉRITO. INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO. Inexistindo dúvidas quanto à capitulação legal do fato; quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; ou quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação não há que se suscitar interpretação mais favorável da lei tributária ao acusado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da r. decisão de primeira instância:

A empresa Okajima Agroindústria e Comércio Ltda, CNPJ nº 04.856.696/0001-03, ora Impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste Processo, será doravante denominada simplesmente de "Okajima".

Contra a empresa Okajima foi lavrado o Auto de Infração (AI) nº 0217600/00141/14 (fls. 2 a 13) de conversão da pena de perdimento em multa, pela impossibilidade de sua apreensão. A multa aplicada foi no valor de R\$ 2.475.302,80.

Segundo os Auditores-Fiscais, originalmente, a empresa Okajima incidiu em hipótese de infração caracterizada como dano ao Erário, segundo dicção do inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.4551, de 7 de abril de 1972, incluído pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Conforme substância do § 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/19762, incluído pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, a pena de perdimento das mercadorias será aplicada nas hipóteses previstas no caput daquele dispositivo legal.

Ainda no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1972, desta vez em seu § 3º, com redação dada pelo art. 41 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, a mesma impõe que quando as mercadorias objeto de pena de perdimento não tiverem sido localizadas, ou tiverem sido consumidas ou revendidas, as ditas infrações deverão ser punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas.

São ainda indicados como fundamentação legal do AI o art. 6734, o inciso IV do art. 6755 e o inciso XXII e §§ 1º a 3º e 6º do art. 6896 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, atual Regulamento Aduaneiro (RA), e os arts. 737 e 778 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A seguir, transcrevo, de forma sucinta, os principais fatos e fundamentos jurídicos apresentados pelos Auditores-Fiscais como justificativa para o lançamento, na forma constante do AI e seus suplementos:

1. É informado que a empresa Okajima não comprovou a origem dos recursos utilizados para aquisição das mercadorias destinadas às exportações, tampouco o efetivo ingresso das receitas oriundas dessas exportações;
2. De igual forma, a empresa Okajima não apresentou livros fiscais ou extratos bancários, necessários à comprovação das operações relatadas no item 1;
3. As Autoridades Aduaneiras comunicam que as mercadorias destinadas às exportações foram adquiridas no mercado interno;
4. A empresa Okajima, através da sócia Sra. Rosely Kataoka Oyama, CPF nº 122.086.202-91, tomou ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 05/08/2014;
 - 4.1. A partir desta data teve início o prazo de dez dias concedido pela Fiscalização Aduaneira para que a empresa Okajima apresentasse documentos e outras informações com o intuito de se averiguar a regularidade de exportações realizadas em 2010, mais especificamente, a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos financeiros utilizados nas mesmas;
 - 4.2. É dado conhecimento que, em 18/08/2014, a empresa Okajima solicita dilação de prazo por mais 30 dias, alegando que os documentos solicitados estariam na posse de bancos, motivo pelo qual a empresa não poderia cumprir o prazo inicialmente concedido. Os Auditores-Fiscais concordam com o adiamento do prazo; e 4.3. Que em 12/09/2014, a empresa Okajima apresentou parte da documentação e informações solicitadas;
5. São apresentadas informações variadas sobre a empresa: data de constituição, CNAE declarado pela mesma, estimativa de exportação e quadro societário;
6. Com relação às operações de exportação de interesse, Declarações de Despacho de Exportação (DDE) nº 2100056356/1 e 2101116469/8, pontuou-se:
 - 6.1. Que, na aquisição da mercadoria no mercado interno referente à DDE nº 2101116469/8, valor de R\$ 890.058,75, nota fiscal nº 14.724, emitida da empresa Granol Indústria Comércio e Exportação SA, CNPJ base nº 50.290.329, em 13/10/2009, o dito valor não circulou pelas contas bancárias da empresa Okajima, conforme buscas efetuadas no sistema de Declarações de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof);
 - 6.2. Que o valor das receitas das duas exportações também não circulou pelas contas correntes da empresa Okajima, conforme consulta ao sistema Dimof;
 - 6.3. Que os valores das receitas das vendas ao exterior também não foram computados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica exercícios 2010 e 2011;
 - 6.4. Que nas poucas documentações e informações apresentadas (item 4.3) a empresa Okajima não apresentou nenhum documento que estivesse apto a comprovar a circulação das receitas pertinentes à aquisição das mercadorias no mercado interno ou ao recebimento das receitas auferidas pelas vendas;

6.5. Que, objeto de uma outra intimação, desta vez efetuada pela Superintendência da Receita Federal do Brasil na 2ª Região Fiscal, relacionada à DDE nº 2101116469/8, com o fito de comprovar a cobertura cambial da operação, a empresa Okajima respondeu, num primeiro momento, desconhecer a realização da própria operação de exportação; e 6.6. Que, segundo as respectivas notas fiscais de aquisição no mercado interno, os pagamentos se deram a vista;

7. O inciso XXII e os §§ 1º a 3º e 6º do art. 689 do atual RA são trazidos à luz para destacar a infração cometida pela empresa Okajima e suas consequências;

8. As Autoridades Aduaneiras aprofundam-se no conceito jurídico da interposição fraudulenta presumida, tal qual ditame do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluído pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

9. Também é conceituado o dano ao Erário, conforme caput do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976;

10. Passa-se ao perdimento, penalidade aplicável aos casos de dano ao Erário, preconizado no § 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluído pelo art. 50 da Lei nº 10.637/2002.

11. Trata-se das hipóteses de conversão do perdimento em multa, previstas no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo art. 41 da Lei nº 12.350/2010. É esclarecido que com a exportação para o exterior das mercadorias deve-se considerá-las irrecuperáveis e, portanto, sendo possível a conversão do perdimento em multa; e 12. Alerta-se também que será feita uma representação fiscal para inaptidão da empresa Okajima, bem como, uma representação para tributos internos.

Contrapondo-se ao relatado e alegado no procedimento fiscal em tela, as contrarrazões manifestadas pela Impugnante podem ser concentradas da seguinte forma:

1. A Impugnante afirma que a autuação da RFB teria se dado "em vista da alegada ocultação do verdadeiro exportador nas operações de exportação";

2. Informa-se que a Fiscalização Aduaneira não respondeu à solicitação de dilação de prazo feita pela Impugnante para apresentar os documentos e informações demandados;

2.1. Ainda a respeito da Intimação de 23/07/2014, a Impugnante assegura que, diante da falta de resposta, apresentou alguns documentos, em 11/08/2014, no intuito de "colaborar com a Receita Federal";

3. Argumenta-se que não teriam sido apresentadas provas da infração cometida e que isso, igualmente, teria violado o direito ao contraditório e à ampla defesa da Impugnante;

4. A Impugnante alega em sequência que os documentos entregues pela mesma aos Auditores-Fiscais não teriam sido devolvidos;

4.1. Que foi preciso solicitar cópias do presente Processo Administrativo para ter acesso aos mesmos; e 4.2. Que apenas em 10/10/2014 teria tido acesso aos documentos originais;

5. A Impugnante cita os Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, insculpidos no inciso LV do art. 5º da Carta Maior;

5.1. Possivelmente numa menção ao caput do art. 2º da Lei nº 9.7849, de 29 de janeiro de 1999, é citado o Princípio da Razoabilidade para argumentar que o prazo de dez dias, inicialmente concedido pela Intimação de 23/07/2014, teria sido insuficiente;

5.2. Citam-se também que os incisos I e II do art. 4º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 22810, de 21 de outubro de 2002, preconizam um prazo de 20 dias para prestação de tais informações;

5.3. A Impugnante repisa que a dilação de prazo não teria sido concedida, ao contrário do relatado no AI e que, até hoje, não obteve uma resposta da Fiscalização Aduaneira;

5.4. A Impugnante atribui à Fiscalização Aduaneira possível restrição de acesso que teria sofrido às acusações e provas produzidas no âmbito deste Processo Administrativo;

5.4.1. Contudo, é confirmado que em 08/10/2014 foram solicitadas e recebidas cópias dos documentos citados no item 5.4; e 5.4.2. Que apenas em 10/10/2014 teria tomado ciência do AI, com a devolução da documentação original;

5.5. Alerta-se que o art. 15 do Decreto nº 70.23511, de 6 de março de 1972, determina um prazo de 30 dias para apresentar impugnação, contados a partir da intimação da exigência;

5.5.1. A Impugnante aduz que apesar de ter tomado ciência pela via postal em 02/10/2014, apenas teve, de fato, acesso aos documentos originais em 10/10/2014, e que esse fato teria reduzido seu prazo para preparar sua defesa adequadamente;

6. É aclamado que o AI, como espécie de ato administrativo, deve ser motivado, sob risco de obstar os preceitos constitucionais do Direito ao Contraditório e à Ampla Defesa;

6.1. O Impugnante arrazoa que o AI não estaria acompanhado de provas que pudessem confirmar a acusação de ocultação do verdadeiro exportador e, por conseguinte, seria nulo; e 6.2. Citam-se doutrinas e jurisprudências na tentativa de reforçar sua tese;

7. A Impugnante vai além e diz apresentar cópias dos Livros de Apuração do ICMS e de Entrada e Saída de Mercadorias, juntamente à Impugnação;

7.1. Afirma, de igual modo, que os extratos bancários solicitados apenas poderiam ser fornecidos mediante ordem judicial;

7.1.1. É citada uma decisão judicial no sentido de reforçar o entendimento do item 7.1;

7.2. A Impugnante aponta que para que os Auditores-Fiscais comprovassem a ocorrência da infração deveriam ter solicitado a quebra do sigilo bancário, em conformidade com o art. 6º da Lei Complementar nº 10512, de 10 de janeiro de 2001;

7.2.1. Reputam-se "fantasiosas" as alegações da Fiscalização Aduaneira, segundo a Impugnante;

8. Pela cognição da Impugnante, de acordo com o inciso XXII do art. 689 do atual RA, deveriam estar presentes dois pressupostos para adequadamente configurar a infração: dano ao Erário e ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação;

8.1. Prontamente, a Impugnante afasta a ocorrência de dano ao Erário posto que "não houve prejuízo nenhum ao Fisco, pois todos os tributos incidentes sobre a operação foram recolhidos e todos os documentos fiscais atinentes às operações foram devidamente emitidos e escriturados" e "não há nenhum valor de tributo a ser cobrado";

8.2. Acosta-se uma decisão judicial no sentido de robustecer a teoria de que se não há dano ao Erário, deve-se "flexibilizar" a aplicação da pena de perdimento das mercadorias;

8.3. Retorna-se ao Princípio da Razoabilidade para defender que a aplicação da multa sem ocorrência de dano ao Erário configuraria um ataque ao mesmo;

8.3.1. São citadas decisão judicial e doutrina para corroborar com a hipótese da defesa;

8.4. A Impugnante retorna ao segundo requisito delineador da infração e indaga: "Qual teria sido a fraude ou simulação perpetrada pela Impugnante?" e "Quem seria o terceiro que se pretende ocultar?";

9. Cita-se o inciso III do art. 6º da IN SRF nº 228/200213, no intuito de assentar a tese de que os contratos de câmbio presentes no presente Processo Administrativo serviriam para comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na exportação;

10. A Impugnante continua em suas razões e diz que não se trata, a mesma, de uma "empresa de fachada", visto que anteriormente teria apresentado uma série de documentos que atenderiam os incisos I a V do art. 5º da IN SRF nº 228/200214;

10.1. Informou-se também que atualmente a Impugnante encontra-se com suas atividades paralisadas;

11. Finaliza-se solicitando que, quando menos, seja reconhecida a existência de dúvidas quanto ao fato imputado à mesma e sua autoria, balizado no art. 112 da Lei nº 5.172/15, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN);

11.1. A Impugnante arremata alertando que as próprias Autoridades Tributárias teriam incorrido em dúvida, conforme trecho do AI: "... não conseguiu dirimir as dúvidas da fiscalização quanto ao real exportador (vendedor), comprador ou responsável pela operação".

A Contribuinte foi intimada pela via postal em **27/05/2017** (Aviso de Recebimento de de e-fls. 137), apresentando o Recurso Voluntário através de protocolo eletrônico em **23/06/2017** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 139) e, com os mesmos argumentos da peça de impugnação, pediu pelo provimento do recurso para reforma da decisão da DRJ e extinção do lançamento de ofício.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento. É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Da natureza da infração objeto deste litígio

Versa o presente litígio sobre o **Auto de Infração nº 0217600/00141/14** para lançamento de multa substitutiva da pena de perdimento, tendo em vista a impossibilidade de apreensão das mercadorias.

O lançamento de ofício teve por motivação a acusação de prática de interposição fraudulenta na importação, com aplicação da pena de perdimento prevista pelo **artigo 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76**, com a seguinte redação:

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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

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

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Sobre a análise da infração “ocultação do sujeito passivo”, cumpre trazer a este voto os ensinamentos do ilustre Doutrinador e ex-Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes¹:

6.1.2. Ocultação do Sujeito Passivo Como Infração Aduaneira

Dando sequência às medidas de controle aduaneiro adotadas no início do século XXI, com a finalidade de combater a prática de ocultação do sujeito passivo nas operações de importação, foi editada, em 30 de dezembro de 2002, a Lei 10.637/2002. O artigo 59 da referida lei alterou a redação do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluindo, entre as infrações consideradas como “dano ao erário”, a 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:

(...)

Em exame ao texto do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, após a alteração processada pela Lei 10.637/2002, percebe-se que se refere, entre outras, à conduta configurada como infração aduaneira de ocultar o real sujeito passivo da operação de importação, ou seja, aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se de artifícios fraudulentos ou de simulação, inclusive por interposição fraudulenta.

Alguns julgadores administrativos e doutrinadores alegam que o aperfeiçoamento de tal infração, capitulada no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, exigiria o dolo específico com a demonstração do objetivo de simulação ou da fraude na

¹ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 159-161.

ocultação processada. Porém, em nosso entendimento, tal raciocínio não se mostra o mais correto, como será demonstrado a seguir:

Ante a impossibilidade de prever, elencar e combater todas as consequências da ocultação das partes envolvidas na operação, o legislador optou por combater os meios de execução. **O dano ao erário, decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial, é hipótese de infração de mera conduta, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, adquirente ou encomendante da mercadoria. Trata-se de medida de proteção ao controle aduaneiro e, dessa forma, foi instituída em sua matriz legal, dentro do sistema administrativo aduaneiro.**

De toda forma, ainda que não fosse caracterizada como infração de mera conduta, de natureza objetiva, a ocultação do sujeito passivo na importação, na quase totalidade dos casos, corresponde a uma operação na qual fica evidenciado o dolo por parte do importador, manifestado pela operação simulada.

O tipo infracional consiste na conduta de “ocultar o sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação”, mediante simulação ou fraude, inclusive por interposição de pessoas. Solon Sehn, em seu estudo sobre o tema, destaca a imprescindibilidade em se vincular o tipo infracional aduaneiro ao bem jurídico tutelado:

Na interpretação da infração definida no artigo 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 10.637/2002, **a objetividade jurídica do tipo infracional consiste na tutela da regularidade do controle aduaneiro do comércio exterior, por meio da correta identificação das partes efetivamente envolvidas na operação de importação ou de exportação. Não há como compreender o sentido da infração desvinculado desse bem jurídico tutelado. Sem isso, o tipo infracional perde o referencial teleológico, dificultando sobremaneira a diferenciação entre a interposição fraudulenta e os simples casos de preterição de formalidades ou de irregularidades na aplicação nos regimes de importação.**

A análise do alcance do tipo infracional está diretamente ligada ao bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro: o controle. Destaca-se, mais uma vez, que a infração aduaneira tem natureza administrativa, não penal. Também não se trata de infração de natureza tributária, cujo bem tutelado seria a arrecadação. Aqui, importa-nos verificar se o ato violou as medidas de controle e segurança dos atos aduaneiros praticados, dentro do poder/dever da Aduana, com base na determinação constitucional do devido controle aduaneiro.

A ocultação do sujeito passivo impacta de forma direta no controle aduaneiro, visto que as medidas impostas para se identificar o real interveniente nas operações de comércio exterior são violadas. A Aduana, com o sujeito oculto, não consegue identificar o interveniente, não consegue implementar as medidas de controle fiscal adequadas em relação àquela transação, dificultando o controle. A parametrização da Declaração de Importação para canais de conferência

aduaneira (canais vermelho, verde, amarelo e cinza), que leva em conta o interveniente, é prejudicada com a ocultação, distorcendo o sistema de controle aduaneiro. Ademais, ocorre a violação ao controle aduaneiro na ausência de habilitação (RADAR) no Siscomex do sujeito oculto.

Por fim, também ocorre a violação de normas tributárias, na obrigação tributária, em seu elemento pessoal, qual seja: a sujeição passiva. Nesse caso, o elemento pessoal da regra matriz de incidência do Imposto de Importação terá sido alterado, excluindo indevidamente da obrigação tributária o responsável pela entrada da mercadoria em território aduaneiro.

Concordo com o posicionamento acima reproduzido, pois não há dúvidas de que o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro é o controle aduaneiro.

Em suma, a finalidade da norma aduaneira ao definir a infração relacionada à interposição fraudulenta é buscar a regularidade do controle aduaneiro através da correta identificação das partes efetivamente envolvidas na operação de importação ou de exportação.

Por tais razões, resta evidente a natureza aduaneira das multas aplicadas nos lançamentos de ofício objeto do presente litígio.

3. Do necessário sobrestamento do processo. Tema 1.293/STJ. Incidência do art. 100 do RICARF/2023.

Assim prevê art. 1º, § 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. (sem destaque no texto original)

Cumpre esclarecer que recentemente o Egrégio Superior Tribunal de Justiça afetou o julgamento do **REsp 2147578/SP** (paradigma principal) e **REsp 2147583/SP** ao rito dos recursos repetitivos para delimitar a seguinte tese controvertida:

Definir se incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.

Em sessão realizada no dia 12/03/2025, foi julgado o mérito do recurso e, por unanimidade de votos, foi dado provimento ao Recurso Especial, com a fixação das seguintes teses no Tema Repetitivo 1293²:

1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.
2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.
3. Não incidirá o art.1º, §1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

No presente processo, o **Despacho de fls. 211**, que encaminhou o processo para análise perante este CARF, foi proferido em **30/06/2017**.

Portanto, tendo em vista a natureza aduaneira da multa aplicada no auto de infração objeto deste litígio, e diante da paralização do processo por mais de 3 (três) anos, na forma acima demonstrada, constata-se que é possível a aplicação do § 1º do art. 1º, da Lei 9.873/99, na forma delimitada pela tese firmada no Tema 1293 pelo Superior Tribunal de Justiça.

Outrossim, o **artigo 100 do RICARF**, aprovado pela **Portaria MF 1.634 de 21 de dezembro de 2023** assim dispõe:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, **no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.**

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no *caput* não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

Considerando as razões acima e, por força do artigo 100 do RICARF/2023, deve ser sobrestado o julgamento do recurso até o trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ).

² Fonte: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202400058975>

Após, deverá o processo retornar a este Colegiado para inclusão em pauta e julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Concordando com o sobrestamento do feito proposto pela i. Relatora, acompanho o seu voto pelas conclusões em razão do fato de ela ter deixado consignado, de forma expressa, que “*resta evidente a natureza aduaneira das multas aplicadas nos lançamentos de ofício objeto do presente litígio*”, o que, para mim, não se revela de forma tão evidente.

Sobre as razões para o sobrestamento, é preciso destacar que, em 27 de março de 2025, foi publicado o Acórdão relativo ao julgamento do Tema Repetitivo 1.293, proferido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, de fato, pode, potencialmente, influir no resultado do presente processo, e que deixou assim consignado em sua ementa:

ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. INCIDÊNCIA DO COMANDO LEGAL NOS PROCESSOS DE APURAÇÃO DE INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA (NÃO TRIBUTÁRIA). DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE À SANÇÃO PELA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA QUE SE FAZ A PARTIR DO EXAME DA FINALIDADE PRECÍPUA DA NORMA INFRINGIDA. FIXAÇÃO DE TESES JURÍDICAS VINCULANTES. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. A aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 encontra limitações de natureza espacial (relações jurídicas havidas entre particulares e os entes sancionadores que componham a administração federal direta ou indireta, excluindo-se estados e municípios) e material (inaplicabilidade da regra às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária, conforme disposto no art. 5º da Lei 9.873/99).

2. O processo de constituição definitiva do crédito correspondente à sanção por infração à legislação aduaneira segue o procedimento do Decreto 70.235/72, ou seja, faz-se conforme "os processos e procedimentos de natureza tributária"

mencionados no art. 5º da Lei 9.873/99. Todavia, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma de conduta é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumprida.

3. É a *natureza jurídica* da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

4. Este Tribunal Superior possui sedimentada jurisprudência a reconhecer que nos processos administrativos fiscais instaurados para a constituição definitiva de créditos tributários, é a *ausência de previsão normativa específica* acerca da prescrição intercorrente a razão determinante para se impedir o reconhecimento da extinção do crédito por eventual demora no encerramento do contencioso fiscal, valendo a regra de suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN para inibir a fluência do prazo de prescrição da pretensão executória do art. 174 do mesmo diploma. Nesse particular aspecto, o regime jurídico dos créditos "não tributários" é absolutamente distinto, haja vista que, para tais créditos, temos justamente a *previsão normativa específica* do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 a instituir prazo para o desfecho do processo administrativo, sob pena de extinção do crédito controvertido por prescrição intercorrente.

5. Em se tratando de infração à legislação aduaneira, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela violação da norma será de direito administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado. Precedente sobre a matéria: REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.

6. Teses jurídicas de eficácia vinculante, sintetizadoras da *ratio decidendi* do julgado paradigmático: 1. *Incidirá a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.* 2. *A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação*

aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

7. Solução do caso concreto: ao conferir natureza jurídica tributária à multa prevista no art. 107, IV, e, do DL 37/66, e, por consequência, afastar a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 ao procedimento administrativo apuratório objeto do caso concreto, o acórdão recorrido negou vigência a esse dispositivo legal, divergindo da tese jurídica vinculante ora proposta, bem como do entendimento estabelecido sobre a matéria em precedentes específicos do STJ (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ).

8. Recurso especial provido.

Como se percebe das teses firmadas pelo STJ sob esse Tema 1.293, a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, incide quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos, sendo que, para o STJ, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Nos termos do que decidido pelo STJ, só não incide o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Então, dois são os aspectos que devem ser considerados para a aplicação do que foi decidido pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos: 1) o prazo de paralisação do processo; e 2) a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida.

Em relação ao primeiro aspecto, é de se notar que o processo se encontra neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pendente de julgamento ou de despacho, há mais de oito anos, o que ultrapassa o prazo previsto no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, para que reste caracterizada a prescrição intercorrente.

Quanto à natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida, em que pese a decisão do STJ tenha estabelecido alguns parâmetros definidores, a

aplicação e elucidação desses parâmetros envolvem um grau de subjetividade bastante significativo.

Não há dúvidas de que a prescrição intercorrente pode se operar em relação à multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37, de 1966, aplicada, em uma operação de exportação, em razão do descumprimento de obrigação de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, afinal de contas essa foi a multa especificamente analisada pelo STJ no Tema 1.293.

Mas parece não haver certeza de quais são as outras multas que podem estar sujeitas à prescrição intercorrente de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999.

No caso que aqui se analisa, a Fiscalização concluiu que a Recorrente não comprovou a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, o que, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, faz presumir a interposição fraudulenta e caracteriza a hipótese de ocultação prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. A impossibilidade de aplicação da penalidade de perdimento, face à não localização, consumo ou revenda das mercadorias, ensejou a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Em última análise, a multa lançada pela Fiscalização no presente processo visa punir a ocultação do sujeito passivo, ou, em outras palavras, visa punir a falta de revelação do elemento que corresponde ao critério pessoal da regra matriz de incidência tributária.

Para mim, não há dúvidas de que essa multa substitutiva à penalidade de perdimento, aplicável em razão da ocultação do sujeito passivo e da impossibilidade de se alcançar a mercadoria, é uma multa que visa punir o cometimento de uma infração que ocorre no ambiente aduaneiro, mas, considerando os parâmetros estabelecidos pelo STJ, tenho dúvidas a respeito da natureza da infração que dá azo a essa penalidade.

Segundo o STJ, a natureza tributária da infração se revela caso a obrigação descumprida se destine direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação de comércio exterior.

O problema é que, muitas vezes, não é possível analisar as obrigações aduaneiras de forma isolada, como se elas existissem para um só propósito. É inegável que as informações prestadas na declaração aduaneira, que incluem a identificação do sujeito passivo, têm por objetivo propiciar à Fiscalização a apuração da regularidade dos tributos devidos, mas não só isso. Essas informações se prestam também a garantir que a Aduana brasileira possa proteger a diversos outros bens que foram eleitos pelo Estado para serem tutelados, como, entre outros, a saúde, o meio ambiente e a sociedade em geral. Por isso, não me parece razoável pensar que as ações de fiscalização aduaneira possam ser vistas, de forma segmentada, apenas em relação aos seus aspectos tributários ou apenas em relação aos seus aspectos aduaneiros.

Mas, aparentemente, essa discussão foi ignorada na decisão prolatada pelo STJ no âmbito do Tema 1.293, talvez porque a multa lá analisada dizia respeito ao descumprimento, em uma operação de exportação, de obrigação de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada.

Diante disso, devo reconhecer que, a depender do entendimento que possamos ter a respeito da natureza das infrações que ensejaram a aplicação das multas discutidas no presente processo, a decisão prolatada pelo STJ no Tema 1.293 pode ter aqui aplicação no que diz respeito à prescrição intercorrente.

Não obstante, é de se observar que o STJ ainda não decidiu de forma definitiva sobre a matéria, de tal sorte que o caminho a ser seguido no presente processo é aquele que foi apontado pela i. Relatora e que está expresso no art. 100 da Portaria MF nº 1.634, de 2003 (RICARF), que diz que o processo deve ser sobrestado até que ocorra o trânsito em julgado:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Por isso acompanho o voto da i. Relatora, pelas conclusões, para sobrestar o feito na 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, até que haja o trânsito em julgado do Tema Repetitivo 1.293 do STJ.

Acrescento que, havendo o trânsito em julgado da matéria no STJ, o presente processo deverá retornar para o colegiado, com a devolução de todas as matérias, inclusive no que diz respeito à natureza jurídica dos créditos correspondentes às sanções pelas infrações cometidas, para que o julgamento possa ser concluído.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles.