



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10611.721179/2014-10
ACÓRDÃO	3002-004.499 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LENANY MOTORSPORTS IMPORTACAO E EXPORTACAO DE VEICULOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 08/04/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. LEI Nº 9.873/1999. TEMA REPETITIVO Nº 1293 DO STJ. RESSALVA DO ITEM 3. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO (ART. 23, § 3º, DL 1.455/1976). SÚMULA CARF Nº 11.

Conforme a exceção expressa no item 3 da tese firmada no Tema nº 1293 do STJ, não incide o prazo prescricional trienal do art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 quando a obrigação descumprida se destina direta e imediatamente à fiscalização tributária. A infração de interposição fraudulenta por ocultação do real sujeito passivo não consubstancia mera irregularidade de trânsito ou controle físico de mercadorias, mas conduta que visa a subtrair o real adquirente da fiscalização fiscal e da constituição do crédito tributário, caracterizando manifesto dano ao Erário. Evidenciada a finalidade precipuamente tributária da norma infringida, descabe a incidência da Lei nº 9.873/1999, aplicando-se a Súmula CARF nº 11 para afastar a prescrição intercorrente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente e, diante da ausência de impugnação ao acórdão recorrido, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Gisela Pimenta Gadelha (relatora), Neiva Aparecida Baylon e Adriano Monte Pessoa, que acolheram a preliminar para cancelar a multa objeto da autuação. Designada para redigir o voto vencedor, quanto à preliminar, a conselheira Renata Casorla Mascareñas.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Anselmo Messias Ferraz Alves (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente)

RELATÓRIO

Para fins de economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para a exigência de R\$ 666.414,17 de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita a perdimento, em face da impossibilidade de sua apreensão, pela caracterização de dano ao erário pela interposição fraudulenta na operação de importação. Consoante detalhado no Relatório de Ação Fiscal, às fls. 09/24, o lançamento se refere à hipótese de interposição fraudulenta presumida, com base no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. No mencionado relatório, a fiscalização narra o procedimento administrativo, destacando seu objeto e escopo, descrevendo trechos da intimação efetuada e fazendo ponderações acerca da resposta apresentada, refutando haver impedimento em decorrência de procedimento fiscal aberto em relação à empresa com fulcro na Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 2011, ou óbice em decorrência da existência de ação judicial no Processo nº 0045639- 07.2013.4.01.3400, junto à Seção Judiciária do Distrito Federal; conclui pela presença dos pressupostos do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, em face da não apresentação da documentação comprobatória da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em relação às seguintes Declarações de Importação – DI:

NUM DI	VALOR ADUANEIRO
1107331155	R\$93.254,00
1112651782	R\$136.136,27
1122077426	R\$106.998,00
1217952456	R\$13.177,45
1218643678	R\$10.921,70
1219052762	R\$25.827,96
1219422993	R\$45.859,40
1221513755	R\$26.798,17
1224263156	R\$52.450,91
1302478704	R\$60.673,56
1305909110	R\$74.517,84
1309029654	R\$3.304,91
1309069010	R\$4.374,49
1309545482	R\$12.119,51
Total	R\$666.414,17

Cientificada, em 16/10/2014 (fls. 151 e 167), a interessada apresentou, tempestivamente, em 13/11/2014 (fls. 165 e 167), impugnação (fls. 153/157), na qual, em síntese, alega que:

- 1) houve, em 01/08/2014, intimação para a verificação dos recursos empregados em todas as operações de importação já realizadas pela contribuinte em sede de revisão fiscal;
- 2) instada, apresentou resposta, em 25/08/2014, suscitando a pré-existência de procedimento especial de fiscalização instaurado pela Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo destinado a verificar a regularidade das operações de importação realizadas pela contribuinte;
- 3) restou consignado que a controvérsia estava prejudicada diante da judicialização do tema por meio do processo 0045639-07.2013.4.01.3400 perante a 16ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal;
- 4) em razão de ter a contribuinte optado pela comprovação dentro do processo judicial da origem e disponibilidade dos recursos empregados na operação de importação, a RFB concluiu pela ocorrência presumida de interposição fraudulenta em todas as operações de comércio exterior já realizadas pela contribuinte com base no parágrafo 2º, art. 23 do Decreto-Lei n. 1455/76;
- 5) porém, algumas observações devem ser feitas, especialmente quanto à falta de fundamento objetivo na instauração do presente Procedimento de Fiscalização, vez que relevantes à regularização formal do presente procedimento;
- 6) não foi demonstrada qualquer fundamentação plausível a motivar a abertura do procedimento especial de fiscalização;
- 7) ademais, cabe ao Fisco fazer a prova dos fatos que alega, não podendo a aplicação

da pena de perdimento basear-se em meros indícios ou presunções; nesse sentido, há inúmeras decisões tanto de tribunais administrativos quanto judiciais;

8) a autuação é fundamentada por ilações hipotéticas sobre uma possível interposição fraudulenta de pessoas, sendo frágeis as razões expendidas pela Receita, o suficiente para entender que a anulação do presente procedimento é a medida mais acertada para assegurar o direito do Contribuinte;

9) a fundamentação que indicou a pena de perdimento foi relacionada a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados;

10) no âmbito do Direito Tributário, o conceito de fraude está insculpido no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964;

11) no atinente a ocultação do sujeito passivo na importação, a fraude pode traduzir-se em toda ação ou omissão que exclua ou modifique uma das características essenciais da obrigação tributária, *in casu*, a sujeição passiva, com o objetivo de reduzir, evitar ou diferir o pagamento dos tributos devidos;

12) pode-se definir interposição fraudulenta como todo ato em que uma terceira pessoa aparenta ser o responsável por uma operação de comércio exterior pela qual de fato não foi, tendo apenas tentado fazer parecer que seria o seu beneficiário, de modo a interpor-se entre a União (sujeito ativo) e o real sujeito passivo (real adquirente), com o objetivo central de ocultar este último das relações obrigacionais tributárias decorrentes;

13) no caso em questão, vale destacar que todas as operações de importação levadas a efeito pela contribuinte foram realizadas com base nos critérios legais, o que certamente será apurado em procedimento apropriado que garanta a ampla defesa e produção de provas pela contribuinte;

14) restará provado que a impugnante tinha recursos próprios para realizar a importação e não precisou de empréstimos ou financiamentos para realizá-la;

15) a presunção legal da interposição fraudulenta somente é aplicada quando efetivamente ocorre a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, entretanto, a impugnante possui todas as informações aptas a comprovar os fatos, motivo pelo qual a pena de perdimento foi medida desarrazoada;

16) desse modo, as frágeis presunções apostas no vergastado auto de infração não merecem prosperar, visto que todos os passos trilhados pela impugnante para a realização das importações objeto do presente procedimento foram sempre expostos à administração de forma cristalina;

17) requer a suspensão do presente Procedimento Especial de Controle Aduaneiro até o pronunciamento judicial definitivo da matéria, considerando a absoluta ausência de irregularidades nas operações de importação realizadas pela autuada.

A despeito da defesa apresentada pela Contribuinte, os membros da 4ª Turma de Julgamento da DRJ09, julgaram improcedente a Impugnação apresentada, em acórdão assim ementado:

Normas de Administração Tributária
Período de apuração: 01/04/2011 a 31/05/2013

OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS UTILIZADOS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUNÇÃO LEGAL.

A não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior caracteriza, por previsão legal expressa, interposição fraudulenta de terceiros, sujeita à pena de perdimento das mercadorias, que é convertida em multa em montante igual ao valor aduaneiro no caso de sua não localização, revenda ou consumo.

Impugnação Improcedente Crédito

Tributário Mantido

Irresignada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário alegando prescrição intercorrente.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Gisela Pimenta Gadelha - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Conforme exposto no relatório acima exposto, o presente recurso defende única e exclusivamente a prescrição intercorrente da multa aplicada.

- **Questão prejudicial de mérito - Prescrição Intercorrente em multa aduaneira**

Conforme se infere da descrição da autuação, a controvérsia decorre de autuação por suposta interposição fraudulenta presumida, com aplicação de multa.

Portanto, importante destacar que a controvérsia em questão envolve a aplicação da tese firmada pelo STJ em que sistemática de recursos repetitivos fixou a seguinte tese – Tema 1293:

"1. Incide a prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, §1º, da lei 9.873/1999 quando, paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras de natureza não tributária por mais de três 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 a regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação;

3. Não incidirá artigo 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 apenas se a obrigação descumprido, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado."

Isto porque, conforme se infere da tese fixada há limitação material na aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 que se extraem do próprio texto legal, que em seu art. 5º da lei é expresso ao estabelecer que não se aplica aos procedimentos de natureza tributária.

Assim, a decisão trouxe expressamente a ressalva que *"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."*

No caso em análise, para a aplicação da referida tese, cumpre-nos delimitar o alcance da tese fixada à infração imputada à Recorrente que, como mencionado, cuida-se de procedimento de auditoria fiscal que culminou na aplicação de multa por suposta interposição fraudulenta na modalidade presumida.

Neste ponto, sobre distinção da natureza das infrações aduaneiras para as tributárias, valiosas são as contribuições do i. Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior¹, vejamos:

"(...)

No entanto, é mais adequado deixar de lado a classificação principal ou acessória, posto que a natureza jurídica da obrigação aduaneira sempre estará vinculada ao bem jurídico protegido pelo Direito Aduaneiro, ou seja, o controle aduaneiro. Por conseguinte, toda obrigação aduaneira é acessória e essencial à efetivação do controle previsto no art. 237 da Constituição Federal, não se confundindo, pois, com a obrigação tributária, a qual está vinculada à arrecadação do tributo, esta sim classificada como principal ou acessória.

Conclui-se, assim, que o ponto chave para diferenciar as obrigações está na motivação de sua criação. Enquanto as obrigações acessórias são instituídas com a finalidade de arrecadação e fiscalização dos tributos, as aduaneiras têm sua criação ligada às medidas de controle das operações de comércio exterior, não vinculados a fins tributários.

Ao adentrar no regime jurídico da infração aduaneira, é imprescindível analisar, novamente, a Convenção de Quioto Revisada, a qual, em seu anexo H.2, definiu Infrações Aduaneiras como qualquer violação ou tentativa de violação da legislação aduaneira.

Além disso, infração aduaneira caracteriza-se, também, por qualquer oposição ou obstrução à estância aduaneira em cumprimento das medidas de controle necessárias, bem como a apresentação às autoridades aduaneiras de faturas ou outros documentos falsos.

¹ ULIANA JUNIOR, Laércio Cruz. Sanções aduaneiras decorrentes da importação de mercadoria e a proteção ao direito fundamental a livre-iniciativa: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. <https://www.unibrasil.com.br/wp-content/uploads/2019/07/Dissertac%CC%A7a%CC%83o-LA%C3%89RCIO-CRUZ-ULIANA-JUNIOR.pdf>

(...)

Primeiramente, é fundamental a compreensão da natureza das obrigações aduaneiras: que são sempre aduaneiras, mas podem ser integradas pela relação administrativa, tributária, penal. Assim, se a relação for aduaneira-tributária, a obrigação principal figurará no pagamento de tributo ou de multa pecuniária e/ou a obrigação acessória versará sobre a prestação de interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos

(...)

Outra conceituação falha, visto que todas as obrigações aduaneiras também possuem natureza administrativa, mas que foi consolidada pelo legislador quando definiu a denúncia espontânea em matéria aduaneira. Assim, as obrigações que surgem a partir de uma relação aduaneira-tributária possuem natureza tributária e as obrigações que surgem de uma relação aduaneira não tributária possuem natureza administrativa.

(...)

Neste contexto, considerando o lapso temporal entre a apresentação da impugnação pelo Recorrente, em 12/11/2014 até a ciência do Acórdão da DRJ09 21/04/2021, assim como o presente julgamento em 06/2025, ocasião em que houve o sobrestamento do feito até o trânsito em julgado do tema nº 1.293 pelo STJ, acolho a preliminar de prescrição intercorrente para extinguir o auto de infração.

Contudo, caso vencida quanto à prejudicial de mérito, a matéria de mérito está preclusa, tendo em vista que, como já dito, a peça recursal se ateve apenas à alegação de prescrição intercorrente. Assim sendo, no mérito, nego provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS

VOTO VENCEDOR

Conselheira Renata Casorla Mascareñas, Redatora designada

Peço vênia à ilustre Relatora para divergir quanto ao reconhecimento da prescrição intercorrente, por entender que a tese firmada pelo STJ no Tema nº 1293 não se aplica à infração ora discutida, pelas razões que passo a expor.

O Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente cinge-se, exclusivamente, à alegação de prescrição intercorrente, não impugnando o mérito do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Essa circunstância é relevante: significa que os fatos que sustentam a autuação — a interposição fraudulenta de terceiros, com ocultação do real adquirente ou encomendante da operação de importação — estão incontroversos nos autos. O debate que se impõe é unicamente o da aplicabilidade do artigo 1º da Lei nº 9.873/1999 a esta específica multa aduaneira, tema objeto do julgado vinculante do STJ.

Ao julgar os REsp 2.147.578/SP e 2.147.583/SP, a 1ª Seção do STJ firmou tese em três itens no Tema nº 1293. O item 1 estabelece a regra geral de incidência da prescrição intercorrente para infrações aduaneiras de natureza não tributária. Os itens 2 e 3 formam um par indissociável que exige, em cada caso concreto, o exame da finalidade precípua da norma infringida — e é precisamente esse exame que conduz a resultado diverso nos presentes autos.

O próprio Ministro Relator do Tema nº 1293, Paulo Sérgio Domingues, advertiu expressamente em seu voto que a tese não permite o estabelecimento de uma conclusão generalizante que defina, aprioristicamente, a natureza jurídica de todas as infrações à legislação aduaneira de maneira global. Os casos que o STJ efetivamente analisou ao construir a tese — infrações previstas no art. 3º, parágrafo único, do DL nº 399/68 e no art. 107, IV, e, do DL nº 37/66 — tratavam da multa de R\$ 2 por maço de cigarros (com perdimento por contrabando) e obrigações de prestação de informação por transportadores, sem repercussão tributária direta². É sobre esse paradigma restrito que a tese foi construída. Aplicá-la à multa substitutiva do perdimento por interposição fraudulenta exigiria que essa multa guardasse semelhança essencial com aquele paradigma — o que não ocorre.

A multa ora discutida está prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e resulta da conversão da pena de perdimento de mercadoria não localizada, consumida ou revendida, nas hipóteses de infração ao inciso V do mesmo artigo — ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

²REsp nº 2147578 – SP: “(...) É um tanto desafiador fixar uma tese jurídica no presente julgamento, uma vez que não há julgados do STJ que tenham analisado, uma a uma, todas as muitas sanções (multas) estabelecidas por infração à legislação aduaneira, definindo a natureza jurídica de cada um dos créditos exigidos em decorrência da violação das normas de conduta previstas nessa legislação especial. Os acórdãos do STJ, em verdade, limitam-se àqueles expostos neste voto, os quais, debruçados sobre as infrações previstas no art. 3º, parágrafo único, do DL 399/68 (REsp 1.942.072/RS) e no art. 107, IV, e, do DL 37/66 (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), reconheceram para ambas a sua natureza jurídica administrativo-aduaneira (“não tributária”), com a consequente aplicabilidade, em benefício do infrator, da prescrição intercorrente do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99. (...)”

A finalidade precípua dessa norma não é o controle do fluxo físico de mercadorias. É a proteção da integridade da relação jurídico-tributária que nasce da operação de importação. A ocultação do real adquirente ou encomendante não é, em sua essência, uma irregularidade de trânsito de mercadorias — é a supressão deliberada do sujeito passivo da obrigação tributária. Quem está sendo ocultado é exatamente quem deveria figurar como contribuinte ou responsável pelos tributos incidentes na importação. A fraude não compromete apenas o controle aduaneiro: ela inviabiliza a própria constituição regular do crédito tributário, porque retira da fiscalização o elemento central da obrigação — a identificação de quem deve pagar.

O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 é expressivo nesse sentido ao qualificar as infrações que elenca como constitutivas de dano ao Erário. Não se trata de locuções retóricas. A lei reconhece, na própria tipificação da infração, que a conduta da pessoa fraudulentamente interposta causa prejuízo ao Erário — e o faz precisamente porque a ocultação do real adquirente impede a fiscalização e a arrecadação dos tributos que seriam devidos por ele. A sanção, em sua modalidade originária, é o perdimento da mercadoria. A multa substitutiva equivalente a 100% do valor aduaneiro não é mera penalidade de controle — é a forma de recomposição do dano ao Erário quando o perdimento se torna impossível pela não localização, consumo ou revenda da mercadoria.

Esse vínculo entre a infração e a obrigação tributária não é reflexo ou mediato. É estrutural. A interposição fraudulenta existe, em sua essência, para subtrair a operação de importação da fiscalização tributária e transferir o ônus econômico dos tributos para o interposto, enquanto o real adquirente permanece oculto e imune à atuação do Fisco. A norma infringida, portanto, destinava-se direta e imediatamente à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado — enquadrando-se com precisão na ressalva do item 3 do Tema nº 1293, que afasta a incidência da prescrição intercorrente nessas hipóteses.

Reforça essa conclusão o fato de que a própria legislação trata as consequências da interposição fraudulenta no plano tributário: a inaptidão do CNPJ do infrator, prevista no art. 81, II, da Lei nº 9.430/1996, é medida de controle fiscal — não aduaneiro — revelando que o legislador concebeu essa infração como fenômeno de natureza preponderantemente tributária, cujas consequências se irradiam pelo sistema de arrecadação e fiscalização.

Não se ignora que a 2ª Turma do STJ, no AgInt no REsp 2.122.282/SP, aplicou o Tema 1293 para reconhecer a prescrição intercorrente em caso envolvendo multa substitutiva do perdimento por interposição fraudulenta. Esse precedente, contudo, não realizou o exame individualizado da finalidade da norma infringida que o próprio Tema nº 1293 exige. Limitou-se a qualificar a multa como de natureza administrativa com base na ausência de referência a lançamento de tributos incidentes na operação — critério insuficiente à luz da metodologia que o STJ adotou para a distinção, que é a finalidade precípua da norma de conduta violada, e não a mera presença ou ausência de lançamento tributário no mesmo processo.

Ademais, é de se notar que o Recorrente, ao limitar seu recurso exclusivamente à alegação de prescrição intercorrente, optou por não contestar os fatos que lhe foram imputados. A interposição fraudulenta, com todos os seus elementos constitutivos, ficou intacta como conclusão de mérito. Em contexto de infração dessa gravidade — fraude deliberada para ocultar o real responsável pela operação e subtrair a operação da fiscalização tributária — a aplicação mecânica da prescrição intercorrente produziria resultado manifestamente incompatível com a racionalidade do sistema: a extinção do crédito em razão da demora administrativa, em favor de quem deliberadamente buscou burlar a fiscalização e cujos fatos permaneceram incontroversos por ausência de impugnação.

A prescrição intercorrente da Lei nº 9.873/1999 foi concebida para infrações genuinamente administrativas, nas quais o decurso do tempo sem julgamento pode ser invocado em favor do administrado como expressão do princípio da razoável duração do processo. Ela não foi concebida — e não deve ser aplicada — para extinguir créditos decorrentes de condutas fraudulentas que comprometem direta e imediatamente a capacidade do Estado de fiscalizar e arrecadar tributos.

Firmada a premissa de que a obrigação descumprida se destinava direta e imediatamente à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação de importação, é inaplicável o art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 ao presente processo. Permanece aplicável a Súmula CARF nº 11, segundo a qual a prescrição intercorrente não se aplica no processo administrativo fiscal — súmula que não foi superada pelo Tema nº 1293 de forma genérica, mas apenas parcialmente afastada para as situações em que a obrigação descumprida for genuinamente de natureza administrativa não tributária, o que não é o caso dos presentes autos.

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, prosseguindo-se no julgamento do mérito do Recurso Voluntário, que, diante da ausência de impugnação ao acórdão recorrido, não merece provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas