



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10814.723217/2017-27
RESOLUÇÃO	3402-004.277 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ZIVA TECNOLOGIA E SOLUÇÕES 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. Os conselheiros José de Assis Ferraz Neto, Celso José Ferreira de Oliveira e Arnaldo Diefenthaler Dornelles acompanharam o voto da relatora pelas conclusões. Designado o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles para, nos termos do art. 114, § 9º, do RICARF, apresentar voto vencedor em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José de Assis Ferraz Neto, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Celso Jose Ferreira de Oliveira (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído pelo conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 16-81.763**, proferido pela 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de ofício, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 14/10/2015

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL INTERVENIENTE. MULTA. CESSÃO DE NOME.

Incorre na multa tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a pessoa jurídica importadora que ceder seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, omitindo os dados da empresa encomendante das mercadorias na Declaração de Importação, acobertando assim o real interveniente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

O presente processo trata da aplicação de multa prevista pelo artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, equivalente a 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas pela Declaração de Importação (DI) nº 15/1811015-2, registrada em 14/10/2015, perfazendo o valor total do crédito tributário exigido R\$ 253.563,15.

Segundo a fiscalização, as informações e documentos analisados no curso de procedimento especial de controle aduaneiro mostraram que a empresa ZIVA TECNOLOGIA E SOLUÇÕES LTDA (doravante denominada ZIVA) atuou como importadora por encomenda da empresa TAO BAO HONG KONG LIMITED (doravante denominada ALIBABA), apesar de haver declarado a importação como por conta própria, o que afronta a legislação que rege a matéria e caracteriza ocultação do real responsável pela operação.

Em consequência, foi lavrado auto de infração para cobrança de multa aplicada ao importador ostensivo por haver cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes.

Referida infração motivou também a lavratura de auto de infração para cobrança de multa equivalente ao valor das mercadorias importadas, nos termos do art. 23,

V, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10814.723162/2017-55.

Cientificada do presente auto de infração, em 21/07/2017 (fl. 811), a interessada apresentou impugnação, em 21/08/2017, juntada às fls. 816 e seguintes, alegando em síntese que:

a) é sociedade empresária constituída em 20/03/2003, cujo objeto social compreende a prestação de serviços de comunicação multimídia – SCM e provedores de voz sobre protocolo internet – VOIP, tendo cumprido sempre com todas as suas obrigações;

b) a fim de comprovar a alegação de que a Defendente teria “cedido seu nome com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários”, a autoridade autuante juntou cópia de parte do processo administrativo n. 10814.723162/2017-55;

c) ocorre que, como já informado previamente ao Fisco, inexistiu qualquer dolo de fraude na conduta da Impugnante. Afinal, a Defendente apenas não indicou o CNPJ da empresa “TAO BAO” (“ALIBABA”) pois esta não o possuía, já que a mercadoria importada seria justamente para instalação de mero datacenter para a vinda do site “aliexpress” para bases nacionais;

d) igualmente, não há nenhuma razoabilidade na assertiva fiscal de que a Importadora simplesmente deveria não promover a importação da mercadoria porque a empresa que posteriormente iria adquirir os produtos não possuía CNPJ. Num cenário de completa crise econômica e financeira de nosso país, as empresas não podem “se dar ao luxo” de escolher quais serão os serviços que prestarão;

e) mesmo existindo contrato firmado com a “TAO BAO” (“ALIBABA”), o fato é que a Defendente assumiu sozinho todos os riscos inerentes à importação e à negociação da mercadoria, na medida em que a adquiriu dispondo de numerário próprio, bem como negociou diretamente com a exportadora “HUAWEI” a mercadoria e os valores envolvidos, arcando, igualmente, com todos os tributos decorrentes da importação;

f) inexistiu, portanto, qualquer dano ao erário em decorrência da não indicação da empresa “TAO BAO” (“ALIBABA”) na DI, pois todo o proceder da Impugnante foi nos exatos termos da lei;

g) ademais, ao final de todo o ocorrido, sequer foi concretizada a alienação da mercadoria, que permanece devidamente escriturada e de propriedade da Impugnante, o que impede para a conclusão de que a importação, independentemente de sua motivação inicial, foi própria;

h) o artigo 727 do Decreto n. 6.759/2009 exige que a pessoa jurídica tenha cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários. Entretanto, por todo o exposto, resta claro que a intenção da Impugnante nunca foi de ocultar

o real interveniente ou beneficiário da operação, afinal, além de a empresa para quem alienaria a mercadoria não possuir CNPJ à época, ao fim da operação a mercadoria continuou sendo de sua propriedade, sem a finalização da alienação para qualquer terceiro que fosse;

i) nenhum dos elementos dos autos indica que a conduta da Impugnante seria com o intuito de fraudar ou simular qualquer operação, tampouco de ocultar o real interveniente ou beneficiário da importação;

j) requer, assim, seja o auto de infração julgado improcedente.

A Recorrente foi intimada pela via eletrônica no dia 02/04/2018 (fls. 868), protocolando Recurso Voluntário em data de 18/07/2018 (fls. 870), o que fez com pedido de reforma da decisão recorrida e cancelamento do Auto de Infração.

Através do r. Despacho de e-fls. 888 o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

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 relativa à multa por cessão de nome

Conforme relatório, versa o presente processo sobre auto de infração lavrado para aplicação de multa por cessão de nome, prevista pelo artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, equivalente a 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas pela Declaração de Importação (DI) nº 15/1811015-2, registrada em 14/10/2015, perfazendo o valor total do crédito tributário exigido R\$ 253.563,15.

Acusou a Fiscalização que a Recorrente atuou como importadora por encomenda da empresa TAO BAO HONG KONG LIMITED, apesar de haver declarado a importação como por conta própria, o que afronta a legislação que rege a matéria e caracteriza ocultação do real responsável pela operação.

O artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 assim prevê:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de

comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Com relação à natureza da infração relativa à multa por cessão de nome, inicialmente cumpre observar que a ocultação ocorre com a indicação de uma terceira pessoa para figurar como importadora ao registrar as Declarações de Importação no lugar dos reais responsáveis pela operação, resultando em interposição fraudulenta.

Através da Lei nº 10.637, de 30.12.2002, a interposição fraudulenta foi inserida entre as infrações que resultam em dano ao Erário, previstas no **artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76**, conforme redação abaixo:

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)

A **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada** é prevista no **inciso V** e §1º, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, configurada mediante a **comprovação da ocorrência de fraude ou simulação**, com identificação do sujeito passivo oculto, do real comprador ou responsável pelas operações de importação.

Por sua vez, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida** é configurada pela constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela **não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o**

Comércio Exterior. Neste caso, a autuação tem por fundamento legal o **inciso V e §2º**, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Em suma, o tipo infracional para incidência da multa de 10% prevista pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 é a configuração de interposição fraudulenta resultante dessa cessão de nome.

Destaco o v. **Acórdão nº 3403-002.894**, no qual o ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan esclareceu sobre a tipicidade da multa por cessão de nome. Vejamos:

A argumentação de que não houve fraude ou simulação, por não haver vantagem ilícita, ou, ainda, de que não houve dano ao Erário porque os tributos devidos na importação foram pagos é também improcedente, porque revela visão limitada da legislação que rege a interposição nas operações de comércio exterior, encarando-a como tributária.

A legislação aqui analisada não tem, por óbvio, escopo limitado à seara tributária.

É preciso voltar à tipicidade, revelando que o art. 33 (base legal da multa aplicada) sequer trata de supressão de tributos, e usa ao final a expressão “intervenientes ou beneficiários”. Basta que se oculte um interveniente, que a multa é aplicável. Não se discute aqui falta de recolhimento, porque o bem jurídico tutelado não é tributário, mas aduaneiro.

Busca a norma impedir que empresas “de fachada”, “laranjas”, “fantasmas” ocultem infratores (que podem estar violando normas de controle aduaneiro, sanitárias, ambientais, e até tributárias), evitando que sejam identificados pelos órgãos competentes. (sem destaque no texto original)

Ainda no mesmo sentido está o v. **Acórdão nº 3403-002.187**, assim ementado:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 01/02/2011, 02/02/2011, 04/02/2011

Ementa:

MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. HABILITAÇÃO DO ACOBERTADO. IRRELEVÂNCIA.

Na aplicação da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, é irrelevante se há efeito tributário no acobertamento, seja pela existência de responsabilidade objetiva, ou pelo fato de a matéria aduaneira extrapolar o espectro tributário. É ainda irrelevante o fato de ser o acobertado uma empresa habilitada a operar no comércio exterior, porque a conduta imputada não é “acobertar interveniente ou beneficiário sem habilitação”, mas tão-somente “acobertar interveniente ou beneficiário”, e ainda porque o acobertamento não se presta exclusivamente a subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário não é habilitado,

mas também a diversos outros propósitos, entre os quais a burla ao gerenciamento de risco (subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário oferece risco que apontaria para outro parâmetro de seletividade na importação).

MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação. **(PAF nº 19482.720020/2011-14. Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)**

Cabe ressaltar igualmente que o enquadramento jurídico da multa prevista no artigo 33 da Lei no 11.488/2007 foi analisado através do **PARECER/PGFN/CAT/Nº 153/2018**, emitido em consulta interna formulada pela Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Itajaí-SC, considerando o questionamento sobre a possibilidade de aplicação dos descontos concedidos no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, instituído pela Lei nº 13.496/2017. O Parecer em referência foi emitido com a seguinte ementa:

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESES QUE JUSTIFIQUEM SIGILO. LEI Nº 12.527/2011. NATUREZA JURÍDICA DA MULTA PREVISTA NO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007.

AUSÊNCIA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTOS. MULTAS.

Multa Administrativa. Dever Jurídico que impõe abstenção de ato ofensivo à regularidade dos atos do comércio exterior. Natureza jurídica administrativa da penalidade. Inaplicabilidade dos descontos concedidos pelo PERT às multas isoladas. Isonomia. Exegese restritiva de benefícios fiscais.

(Processo SEI nº I0951.I02650/2018-31)

Destaco as seguintes conclusões da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários:

10. Nessa trilha, reputa-se necessária a transcrição do citado texto legal com o fim de identificar o suporte fático da norma:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

11. Como se pode notar, o enunciado do artigo 33 da Lei n. 11.488/2007 estrutura hipótese normativa que não caracteriza qualquer espécie de multa tributária, uma vez que se destina a coibir simulação consistente na cessão do nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

12. Embora os atos de comércio exterior figurem como hipótese de incidência de tributos de importação e exportação, a norma em questão não pune a mora no pagamento de tais tributos ou o não cumprimento de obrigações acessórias instituídas no interesse de sua arrecadação.

13. Com efeito, a conduta proscribita não possui vinculação ou reflete diretamente no aspecto quantitativo de fato gerador de tributo ou penalidade tributária, antes objetiva preservar a regularidade substancial dos atos do comércio exterior e a concorrência, mormente considerando que a interposição fraudulenta de terceiros normalmente viabiliza operações vultosas que não seriam possíveis ao real importador, por exemplo, pela extrapolação dos limites para registro da declaração de importação no SISCOMEX⁴.

14. Além disso, destaca-se que a previsão na base de cálculo da multa sob investigação de elementos que também constem da base de cálculo de tributos não possui aptidão para transformar sua natureza jurídica.

(...)

24. Por tais razões, conclui-se que a multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 não possui natureza tributária, mas administrativa, e por conseguinte, os descontos previstos no Programa Especial de Regularização Tributária – PERT não se lhes aplicam.

25. É o parecer⁷. Submeto à douda consideração superior.

Considerando as razões acima, entendo que resta evidente a natureza aduaneira da multa lançada de ofício no 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)

Cumpra 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 1293¹:

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. 888, que encaminhou os autos para inclusão em lote e sorteio para julgamento, foi proferido em 24/04/2018.

Portanto, considerando a natureza aduaneira da multa aplicada no auto de infração objeto deste litígio e a paralisação do processo por mais de três anos, é possível a aplicação do § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99, nos termos da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1293.

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.

¹ Fonte: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202400058975>

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).

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

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**, redator designado.

Em que pese o colegiado tenha resolvido, por unanimidade de votos, sobrestar o julgamento 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, três dos seis conselheiros que participaram da votação acompanharam o voto da i. Relatora pelas conclusões, o que caracterizou a qualidade em relação às razões de decidir. Dessa forma, coube a mim a elaboração do presente voto para, nos termos do art. 114, § 9º, do RICARF, apresentar os fundamentos adotados pela maioria.

O acompanhamento do voto da i. Relatora pelas conclusões se deu em razão do fato de ela ter deixado consignado, de forma expressa, “*que resta evidente a natureza aduaneira da multa lançada de ofício no 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 compõem 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. *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.*

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 sete 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 ocultou os sujeitos passivos (reais adquirentes) nas declarações de importação objeto do Auto de Infração, e, por isso, aplicou a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 (10% do valor das operações acobertadas) pela cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários

Em última análise, a multa lançada pela Fiscalização no presente processo visa punir a ocultação do sujeito passivo responsável pelo pagamento do imposto de importação, do IPI vinculado à importação, da Contribuição do PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação, 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 aplicada contra quem cede seu nome para o acobertamento do sujeito passivo 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 de importação, 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 da infração que ensejou a aplicação da multa discutida 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 do crédito correspondente à sanção pela infração cometida, para que o julgamento possa ser concluído.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

DOCUMENTO VALIDADO