



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15165.000925/2010-25</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3402-004.143 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LIMIAR DISTRIBUIDORA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	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. Votou pelas conclusões o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles. Apresentou declaração de voto o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaeler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Leonardo Honório dos Santos, Marcio José Pinto Ribeiro (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 16-84.306**, proferido pela 21ª 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.

O Acórdão recorrido foi proferido com a seguinte Ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/07/2009

COMÉRCIO EXTERIOR. IMPORTAÇÃO. CESSÃO DE NOME. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ACOBERTAMENTO.

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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, fica sujeita à multa equivalente a 10% sobre o valor da operação acobertada.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para a contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de documentação hábil e idônea.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 02/77) lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 882.242,10, referente à multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, pelo fato de haver a empresa LIMIAR DISTRIBUIDORA IMP E EXP LTDA (doravante denominada LIMIAR) cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários nas operações de importação.

Cientificado, no próprio auto de infração, em 19/04/2010 (fls. 13), o contribuinte apresentou, em 19/05/2010, a impugnação juntada às fls. 230 e seguintes, alegando em síntese que:

- a exigência estaria lastreada em meras suposições, pois não haveria no auto prova cabal que amparasse as conclusões da fiscalização;

- a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 só seria cabível quando a fiscalização comprovasse documentalmente, que o importador fez a cessão do seu nome para terceiro com o intuito de acobertar o real adquirente da mercadoria importada;
- atuaria desde a sua fundação no desenvolvimento do mercado de autopeças importadas, tendo como clientes o segmento atacadista desse ramo;
- a planilha e os extratos juntados pelo impugnante ao tempo da fiscalização demonstrariam que não teria havido pagamento adiantado pelos clientes do impugnante no processo de importação das mercadorias;
- não caberia a interpretação de interposição fraudulenta nessas operações, uma vez que a fiscalização não teria comprovado o depósito antecipado pelos clientes do Impugnante;
- não haveria no processo de fiscalização documento que confirmasse a incapacidade financeira do Impugnante;
- eventuais falhas de procedimento do Impugnante decorreriam da sua estrutura familiar e não desqualificariam as informações prestadas durante o curso da fiscalização em relação a sua condição de real importadora;
- todos os processos de importação teriam sido suportados pelo impugnante, conforme se verificaria pelo extrato das contas correntes do impugnante e dos demonstrativos ora juntados;
- teria restado evidenciado que a fiscalização teria aberto mão de produzir qualquer espécie de prova que apontasse resquício de fraude nas operações levadas a cabo pelo Impugnante;
- o auto de infração encontrar-se-ia desprovido de fundamento probatório, o que o tornaria completamente insustentável perante o ordenamento jurídico, razão pela qual deve ser julgado totalmente improcedente.

Por fim requereu a nulidade da autuação em especialmente em virtude da impossibilidade de aproveitamento da técnica de presunção legal de fraudulência da operação, por falta de pressuposto, aliado à ausência de qualquer prova direta indicando a inidoneidade das operações por ele efetuadas.

A Contribuinte foi intimada pela via postal em 16/11/2018 (Aviso de Recebimento de fls. 406), apresentando o Recurso Voluntário em 18/12/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 408) e, com os mesmos argumentos da peça de impugnação, fez os seguintes pedidos:

Ante o exposto requer-se respeitosamente seja recebida a presente impugnação administrativa, devendo a mesmo ser julgada procedente para o fim de:

- a) Seja convertido o feito em diligência para que o Sr. Auditor Fiscal indique a data da elaboração dos arquivos encontrados nos computadores da recorrente, demonstrando-se, com isso, que os mesmos foram elaborados após a venda das mercadorias como meros controles internos da recorrente;

b) Seja julgado improcedente o presente auto de infração, porque não restou comprovada a interposição fraudulenta de terceiros, devendo neste caso ser aplicado o mesmo entendimento ao processo de nº. 10980.727.081/2012-06;

c) Alternativamente, seja julgado improcedente o presente auto de infração, porque inaplicável à espécie a multa substitutiva à pena de perdimento, cabendo a aplicação exclusivamente da multa de 10% sobre o valor da operação, nos termos art. 33 da Lei nº 11.488/07;

d) Alternativamente, requer-se seja ao menos seja julgado procedente o presente recurso voluntário para o fim de excluir do auto de infração os valores decorrentes das operações com a empresa By Car, haja vista a decisão proferida nº processo de nº. 10980.727.081/2012-06;

e) Requer-se como prova emprestada todas aquelas produzidas no bojo dos autos de nº 10980.727.081/2012-06.

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. Objeto do presente litígio

Versa o presente litígio sobre Auto de Infração lavrado no valor de R\$ 882.242,10, referente à multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, com acusação de que a empresa LIMIAR DISTRIBUIDORA IMP E EXP LTDA cedeu seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários nas operações de importação.

As operações a que se referem este auto correspondem ao período fiscalizado de janeiro de 2008 a outubro de 2009.

Consta em Relatório Fiscal que a importadora Recorrente foi submetida ao procedimento especial de controle aduaneiro previsto e regulado pela IN SRF nº 228/02, tendo em vista indícios de irregularidades relativas à ocultação verdadeiro sujeito passivo nas operações de importação e dos recursos empregados em suas atividades, bem como a condição de real adquirente de mercadorias importadas, considerando-se a aparente falta de capacidade financeira

da empresa e de seus sócios para o volume importado de mercadorias no período fiscalizado, de janeiro de 2008 a julho/2009, qual seja, o montante de R\$ 9.211.972,00 (nove milhões, duzentos e onze mil, novecentos e setenta e dois reais).

O procedimento originou-se da representação fiscal consubstanciada no Termo de Constatação encaminhado pela Delegacia da Receita Federal em Itajai/SC — IRF/ITJ/SC, no qual foi descrita a situação ocorrida no curso do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, nos termos da IN SRF 206/2002, instaurado sob a carga amparada pela DI 08/1446085-7, naquela unidade da RFB, para a qual foi proposta pena de perdimento por interposição fraudulenta.

A DRJ de origem manteve o lançamento de ofício por entender que a Fiscalização carrou aos autos elementos que constituem um robusto quadro indiciário que em seu conjunto probatório têm suficiência plena à comprovação irretocável das infrações de que trata este processo. Com isso, concluiu que *“diante da comprovação, de que a empresa LIMIAR registrava em seu nome declarações de importação para terceiros caracterizou-se a prática da infração de cessão de seu nome a outras empresas, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, infração esta punível com multa de 10% (dez por cento) calculados sobre o valor da operação acobertada, conforme previsto no Art. 33 da Lei 11.488/2007”*.

Diante de tais fatos, cabe a este Colegiado analisar a ocorrência (ou não) do acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários por meio da cessão de nome da Recorrente nos registros das respectivas Declarações de Importação, resultando na configuração de interposição fraudulenta de terceiros e, por consequência, na incidência da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, utilizada como fundamento legal no auto de infração objeto deste litígio.

### 3. Da natureza da infração relativa à multa por cessão de nome

Como já mencionado, o presente litígio trata sobre a **multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007**, que 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 importador ao registrar as Declarações de Importação no lugar dos reais responsáveis pela operação.

Em síntese, a interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato ou uma série de atos, a mando ou ordem de alguém, seja por impossibilidade do mandante, seja por conveniência daquele. Em linguagem jurídica, a interposta pessoa é aquela que, embora execute um ato ou pratique um negócio em proveito e por ordem de outro, o faz em seu próprio nome.

Por sua vez, a interposição é fraudulenta quando a representação é articulada de modo a transparecer manifestação de vontade diversa da realidade, resultando na prática de ato fraudulento ou simulado, relacionado à operação com o comércio exterior. O ato fraudulento ou simulado é realizado para burlar o controle aduaneiro.

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)

Cumprido salientar que é considerada **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada** a infração 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 síntese, temos a seguinte diferenciação sobre a interposição fraudulenta em operação de Comércio Exterior nas formas comprovada ou presumida:

	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA
CONFIGURAÇÃO	✓ Ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, com a identificação do real interveniente	✓ Não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações do comércio exterior
FUNDAMENTO LEGAL	✓ Art. 23, <b><u>inciso V</u></b> do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002	✓ Art. 23, <b><u>inciso V, § 2º</u></b> do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002
PENALIDADES	1) <b><u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u></b> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, <b><u>V</u></b> , <b><u>§§ 1º e 3º</u></b> do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <b><u>Multa por cessão de nome</u></b> (10% do valor da operação acobertada), aplicada sobre o importador ostensivo (art. 33 da Lei nº 11.488/2007)	1) <b><u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u></b> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, <b><u>V</u></b> , <b><u>§ 2º</u></b> do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <b><u>Proposição de inaptação da inscrição do CNPJ</u></b> da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, <i>caput</i> e parágrafo único, da IN RFB nº 1470/2014, vigente na época dos fatos em análise)

A diferenciação entre a interposição fraudulenta na modalidade presumida e comprovada sempre foi reconhecida por este CARF, a exemplo do v. **Acórdão nº 3403-002.894**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, cujo r. voto destacou que “(...) a penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, conjunta ou isoladamente, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.”

No presente caso, uma vez aplicada a multa por cessão de nome prevista pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007, conclui-se que estamos diante de acusação de interposição fraudulenta na modalidade comprovada, na forma acima já demonstrada.

Outrossim, sobre a análise da infração “ocultação do sujeito passivo”, cumpre trazer a este voto os ensinamentos do ilustre Doutrinador e ex-Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes<sup>1</sup>:

### 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 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**

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

**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. Como destacado, 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.**

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.

E não há como dissociar a infração “cessão de nome” da infração “interposição fraudulenta”, tampouco desvincular do bem jurídico tutelado pela norma, qual seja: o controle aduaneiro.

Em síntese, 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.

**Por consequência, é possível concluir que tem natureza aduaneira tanto a multa prevista pelo inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, quanto a penalidade prevista pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.**

Neste sentido, 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)

Neste 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)**

Por tais razões, resta evidente a natureza aduaneira da multa lançada de ofício no presente litígio.

#### **4. 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 1293<sup>2</sup>:

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 último ato realizado foi o **Despacho de Encaminhamento de fls. 492**, proferido em **14/02/2019**, abaixo colacionado:

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 15165.000925/2010-25 INTERESSADO: LIMIAR DISTRIBUIDORA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
DESTINO: DISOR-CEGAP-CARF-CA03-SORTEIO - Tratar Processo - DISTRIBUIÇÃO
<b>DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO</b>
Encaminhe-se o presente processo para inclusão em lote/sorteio.
DATA DE EMISSÃO : 14/02/2019 
Receber Processo - Triagem / LURDINEI CARDOSO FERNANDES SERET-CEGAP-CARF-MF-DF CEGAP-CARF-MF-DF DF CARF MF

Por sua vez, em consulta ao andamento processual indicado no site deste CARF, consta que **após a entrada no dia 14/02/2019 (data do Despacho de Encaminhamento), somente em 05/04/2023 o processo foi movimentado para aguardar a distribuição e sorteio**. Vejamos:

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

**Acompanhamento Processual**

.: Informações Processuais - Detalhe do Processo .:	
<b>Processo Principal:</b>	15165.000925/2010-25
<b>Data Entrada:</b>	05/04/2010
<b>Contribuinte Principal:</b>	LIMIAR DISTRIBUIDORA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA. Tributo: MULDI

Recursos		
Data de Entrada	Tipo do Recurso	Resultado do Exame de Admissibilidade
14/02/2019	RECURSO VOLUNTARIO	

Andamentos do Processo		
Data	Ocorrência	Anexos
07/03/2025	COLOCADO EM PAUTA Unidade: 2ª TO-4ª CÂMARA-3ª SEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: CYNTHIA ELENA DE CAMPOS Data da Sessão: 24/03/2025 Hora da Sessão: 09:00	
17/02/2025	AGUARDANDO PAUTA Unidade: 2ª TO-4ª CÂMARA-3ª SEÇÃO-CARF-MF-DF Relator: CYNTHIA ELENA DE CAMPOS	
12/02/2025	AGUARDANDO DISTRIBUIÇÃO/SORTEIO Unidade: 2ª TO-4ª CÂMARA-3ª SEÇÃO-CARF-MF-DF Aguardando Sorteio para o Relator	
07/07/2023	TRATAR CONTENCIOSO - DISTRIBUIÇÃO Unidade: DISOR-CEGAP-CARF-CA03	
07/07/2023	AGUARDANDO DISTRIBUIÇÃO/SORTEIO Unidade: DISOR-CEGAP-CARF-CA03 Aguardando Sorteio para o Relator	
05/04/2023	VERIFICAR CONTENCIOSO - DISTRIBUIÇÃO Unidade: DISOR-CEGAP-CARF-CA03	
05/04/2023	AGUARDANDO DISTRIBUIÇÃO/SORTEIO Unidade: DISOR-CEGAP-CARF-CA03 Aguardando Sorteio para o Relator	
14/02/2019	ENTRADA NO CARF Tipo de Recurso: RECURSO VOLUNTARIO Data de Entrada: 14/02/2019	

3 últimos Andamentos

Portanto, considerando a natureza aduaneira da multa prevista pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, objeto deste litígio, e diante da paralização do processo por mais de 3 (três) anos, na forma acima demonstrada, conclui-se pela 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.

Por sua vez, 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).**

**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 da multa lançada de ofício no presente litígio”*, o que, para mim, não se revela de forma tão evidente.

Sobre a prescrição intercorrente, 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. *Incidе 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 seis anos (desde o dia 01/02/2019), 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 Diefenthaeler Dornelles