



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15444.720043/2020-15</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-013.124 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2015

ADMISÃO TEMPORÁRIA. PENALIDADE. DECADÊNCIA. ART. 139 DO DL 37/66. TERMO INICIAL NA DATA DA INFRAÇÃO. ESGOTAMENTO DO PRAZO QUINQUENAL. EXTIÇÃO DO DIREITO DE PUNIR.

A eventual irregularidade documental vinculada exclusivamente à Declaração de Importação do regime de admissão temporária configura infração instantânea, cujo prazo decadencial de cinco anos conta-se da data de ocorrência do fato (art. 139 do Decreto-Lei nº 37/66; art. 739 do RA/2009). Lavrado o auto de infração após esse interregno, opera-se a decadência e extingue-se o direito de imposição da penalidade.

PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MULTA POR CESSÃO DE NOME. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. NATUREZA JURÍDICA. CONTEÚDO TRIBUTÁRIO. TEMA 1.293/STJ. TESE 3. OBRIGAÇÃO DESTINADA À ARRECADAÇÃO E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DO ART. 1º, §1º, DA LEI Nº 9.873/1999. PRELIMINAR REJEITADA.

A finalidade da penalidade é resguardar a arrecadação e neutralizar o dano fiscal decorrente da ocultação deliberada do sujeito passivo mediante interposição fraudulenta, conduta que manipula a relação jurídico-tributária incidente sobre operações de comércio exterior.

A natureza da conduta sancionada situa-se no núcleo das infrações tributárias dolosas: a ocultação do real adquirente impede a identificação do contribuinte correto, altera indevidamente a sujeição passiva, compromete o valor aduaneiro e permite a erosão da cadeia de incidência tributária, configurando típica fraude fiscal.

As consequências sistêmicas da supressão da penalidade demonstram seu caráter tributário: a ocultação prosperaria sem reação sancionatória

adequada, inviabilizando a cobrança de tributos e favorecendo subfaturamento, blindagem patrimonial e evasão fiscal.

A hipótese ajusta-se integralmente à Tese 3 do Tema 1.293/STJ, segundo a qual não se aplica a prescrição intercorrente do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 quando a obrigação descumprida se destina direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a importação.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos e o conselheiro Adriano Monte Pessoa, que reconheciam a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo, e, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração, em razão da ocorrência de decadência.

*Assinado Digitalmente*

**José de Assis Ferraz Neto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Adriano Monte Pessoa (substituto integral), Jose de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 107-012.074, proferido pela 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, que por unanimidade de votos, em 24/09/2021, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

MULTA POR CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES OU BENEFICIÁRIOS.

A pessoa jurídica que ceder o seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, incide multa do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

DECADÊNCIA. INFRAÇÃO AO CONTROLE ADUANEIRO.

Em se tratando de infrações aduaneiras, o prazo de decadência para impor penalidade é de 5 (cinco) anos, a contar da data da infração, segue o regramento especial disposto no art. 139 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

#### **DA AUTUAÇÃO**

Trata de lançamento de fls. 2/9, lavrado em 04/03/2020, complementado pelo relatório de fiscalização de fls. 10/92, e cientificado em 17/03/2020 (fls. 555/557), para constituir multa regulamentar por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários, no montante de crédito tributário apurado de **R\$ 297.752,46**.

Especifica a Autoridade Fiscal que:

#### **RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO**

[...] deve ser consignado que o objeto do presente processo é a embarcação **Prestige 620 Casco 51**, sendo certo que o detalhamento das operações referentes à citada embarcação encontra-se na parte final do texto.

#### **1 -DA ORIGEM DA AÇÃO FISCAL**

A ação fiscal decorreu do TDPF/RPF em epígrafe, que tinha como objeto a verificação da regularidade da entrada de embarcações no país, admitidas temporariamente pela fiscalizada, YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA, doravante denominada simplesmente YCG.

[...]

**Nas pesquisas realizadas, foi verificado que as faturas utilizadas nas admissões temporárias apresentavam formato diferente de outras faturas dos mesmos exportadores emitidas para outros importadores brasileiros, fato que apontava para possível falsidade dos documentos.**

Outro indício de irregularidade observado foi o fato de terem sido usadas, no processo de nacionalização de algumas embarcações, faturas com o mesmo número das faturas usadas no processo de admissão temporária anterior da mesma embarcação, alterando somente o campo forma de pagamento. Registre-se que, em regra, nas sucessivas prorrogações do Regime de Admissão Temporária, também eram usadas faturas com a mesma numeração.

Outra questão que saltou aos olhos da Fiscalização referia-se ao modus operandi engendrado pela fiscalizada para algumas embarcações. Os bens eram admitidos temporariamente para exposição em determinado evento náutico no Brasil e permaneciam aqui, com a prorrogação do regime, até que fosse conveniente para a fiscalizada a nacionalização ou até que fosse indeferido o pedido de prorrogação da admissão temporária.

[...]

## **2 - DA CONDUÇÃO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO**

[...]

Emitido o TDPF, os Auditores titulares do procedimento de fiscalização deslocaram-se ao município de Angra dos Reis, em 02.08.2019, onde lavraram o Termo de Retenção de Mercadorias e Nomeação de Fiel Depositário do Anexo 2 e o Termo de Ciência e Intimação do Anexo 3.

**Importante repisar que os mencionados termos se referiam às embarcações que ainda se encontravam em Admissão Temporária no país, listadas a seguir:**

[...]

No dia 23.08.2019, a fiscalizada juntou ao dossiê 10010.079493/0819-68 pedido de prorrogação, solicitando 60 dias para atendimento da intimação.

Posteriormente, em 29.08.2019, foi lavrado o Termo de Intimação 275/2019 (Anexo 4), no qual foram formuladas exigências de documentos referentes às embarcações listadas a seguir, admitidas temporariamente pela fiscalizada, mas já nacionalizadas ou reexportadas:

### **3) EMBARCAÇÃO PRESTIGE 620 CASCO 51 JEANNEAU:**

FATURA COMERCIAL 11-101992

**DI DE NACIONALIZAÇÃO Nº 15/0799454-2 REGISTRADA EM 04/05/2015 PORTO DO RIO**

**PROCESSO 10711.720.818/2014-93**

No dia 16.09.2019, foi solicitada pela fiscalizada nova prorrogação para atendimento dos termos de intimação lavrados.

Em paralelo às exigências de documentos formuladas nos termos de intimação lavrados, foi solicitada à Assessoria de Assuntos Internacionais da Receita federal do Brasil, ASAIN-RFB, com base nos acordos de intercâmbio de informações firmados pelo Brasil, que fossem requeridas aos países de procedência dos bens dados sobre a autenticidade das faturas apresentadas no Brasil para a instrução do despacho de admissão temporária, bem como detalhes sobre a operação de saída dos bens em questão dos respectivos países de procedência.

No dia 11.11.2019, a interessada anexou ao e-dossiê 10010.079493/0819-68 os documentos do anexo 5, dentre os quais destacam-se novas faturas de algumas embarcações que não haviam sido entregues à Aduana Brasileira nas admissões temporárias realizadas no Brasil e nem mesmo nas nacionalizações realizadas, bem como os DAU (Documento Administrativo único) que acobertaram a saída de algumas embarcações dos países de procedência. Registre-se que referido documento presta-se a formalizar importações ou exportações realizadas por países membros da Comunidade Europeia.

No dia 28.11.2019, foi encaminhado à fiscalizada o **Termo de Intimação nº 432/2019 (Anexo 13)**, no qual foram solicitadas informações e comprovantes dos pagamentos das embarcações nacionalizadas pela YCG, como forma de facultar à interessada a possibilidade de demonstrar que os pagamentos das embarcações haviam sido feitos em datas e valores compatíveis com as operações declaradas ao Fisco, devendo ser consignado que, passado o prazo concedido, referido termo não foi atendido.

### 3 - DA ANÁLISE DOS FATOS E DO DIREITO

[...]

Retornemos, então, ao caso da embarcação objeto do presente processo, **Prestige 620 Casco 51:**

**Bem admitido temporariamente em 2014 pela DI 14/0447239-0, registrada em 07/03/2014, processo 10711.720818/2014-93**, para evento que seria realizado entre 09 e 15 de abril de 2014. Prazo concedido até 15/09/2014. O regime foi prorrogado automaticamente até 19/03/2015.

No ano seguinte, em 17/03/2015, foi apresentada nova solicitação de prorrogação do prazo de vigência do regime que, por falta de amparo legal, a autoridade fiscal DEIXOU DE CONHECER.

**Sendo assim, em 04/05/2015, foi registrada a DI 15/0799454-2 de nacionalização do bem, com a utilização de fatura com o mesmo número.**

Vejamos detalhes das faturas:

Fatura **sem cobertura cambial** usada na instrução da admissão temporária:

YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTAÇÃO LTDA  
TRAVESSA GUAPORÉ 556 SALA 313  
CENTRO - CEP: 76801-063  
PORTO VELHO - RONDONIA  
BRASIL  
CNPJ:11.593.650/0002-95

INVOICE N° 11-101992

Les Herbiers, le 10 JANVIER 2014

Customer Ref.: 03143 CJ  
Ref. COMMANDE / ORDER REF

N° 159201 RIO AND SÃO PAULO BOAT SHOW 2014

MODE DE REGLEMENT / PAYMENT  
NON CASH/BAL COVERAGE

QNT	DESIGNATION	PREX TARIF	REMISE	%	P.U. NET H.T.
	BATEAU DE PLAISANCE PRESTIGE 620				
	ENGINE NUMBER GEAR BOX NUMBER				
	MAR : 20129285 395000410				
	TRUB : 20129391 395000411				
	HULL AND SERIAL NUMBER 91 / C.I.N. FR-SPB RL651L314				
	VOLVO D11-479 IPS 200CV D				764.704,00
	3 CAB 3 SE PONCE MAROGANY				
	WOODWORKS IN ALPI MOABI				
	SALON UPHOLSTERY MEDITERRANEO OD WHITE				
	SOFA MEDITERRANEO LIGHT CABIN				
	FINTI PREFERENCE 304 BRESIL				20.318,47
	TECH LEVEL 3 2014				
	ELECTRONIC PACK 2014, INCLUIDING 2 GPS GLASS BRIDGE GS 142 DISPLAYS				
	RISER ON FLYBRIDGE - HD DIGITAL RADAR ANTENNA +				
	ACTIVATED GPS WITH GYRO - VHF AND AIS DECK STATION				24.564,15
	AIS 600 RECEIVER				1.540,23
	ELECTRONIC MOORING WINDLASS				1.200,55
	ANCHORING KIT				

*Fatura com cobertura cambial, usada na nacionalização:*

*Fatura com cobertura cambial, usada na nacionalização:*

YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTAÇÃO LTDA  
TRAVESSA GUAPORÉ 556 SALA 313  
CENTRO - CEP: 76801-063  
PORTO VELHO - RONDONIA  
BRASIL  
CNPJ:11.593.650/0002-95

INVOICE N° 11-101992

Les Herbiers, le 10 AVRIL 2014

Customer Ref.: 03143 CJ  
Ref. COMMANDE / ORDER REF

N° 159201 RIO AND SÃO PAULO BOAT SHOW 2014

MODE DE REGLEMENT / PAYMENT  
Transfer A 120 jours

QNT	DESIGNATION	PREX TARIF	REMISE	%	P.U. NET H.T.
	BATEAU DE PLAISANCE PRESTIGE 620				
	ENGINE NUMBER GEAR BOX NUMBER				
	MAR : 20129285 395000410				
	TRUB : 20129391 395000411				
	HULL AND SERIAL NUMBER 91 / C.I.N. FR-SPB RL651L314				
	VOLVO D11-479 IPS 200CV D				764.704,00
	3 CAB 3 SE PONCE MAROGANY				
	WOODWORKS IN ALPI MOABI				
	SALON UPHOLSTERY MEDITERRANEO OD WHITE				
	SOFA MEDITERRANEO LIGHT CABIN				
	FINTI PREFERENCE 304 BRESIL				

*Vejamos, agora, detalhe da nova fatura juntada pela própria fiscalizada ao e-dossiê 10010.079493/0819-68:*

DOCUMENTO VALIDADO

CERTIFIED COPY

JEANBAU  
YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA  
Tv. Busaporé 556 sala 313-Centro  
76801063 PORTO VELHO/RONDONIA  
BRASIL

INVOICE N° 11-101992

Les Parties, le 10 JANVIER 2014  
Customer Ref.: 03103 C3

— REC. COMMANDE / ORDER INT. MODE DE REGLEMENT / PAYMENT

N° 255102/910 AND SAO PAULO MS 2014 Transfer 100 euros au 15 MAI 2014

QTD	DESIGNATION	PRODUIT	REGIME	TA	PLU NET/HT
1	SARTOGRAFIC HAYMAKRE HD	Excursionnelle D	798,71	39,73	756,92
			0,00		0,00

Analisando os detalhes dos documentos aqui reproduzidos, percebe-se que a fiscalizada apresentou no processo de admissão temporária da embarcação uma fatura sem cobertura cambial. Finalmente, na fatura apresentada agora para a fiscalização, com numeração e data diferentes das anteriores, consta como forma de pagamento a informação até 31 de maio de 2014.

Analisando o DAU (Documento Administrativo Único) que acobertou a exportação da embarcação da França para o Brasil, datado de 06.01.2014, verifica-se que no campo 37 (Regime) consta o código 1000. Vejamos detalhe do documento:

COMMUNAUTE EUROPEENNE FRANCE  
PARC INDUSTRIEL JEANBAU  
BOULEVARD DE LA MER 313  
91191 SAINT GILES CROIX DE VIEUX  
CANDON  
CARTE

YACHT CENTER GROUP  
Av. Pasteur 223, Loja 3 - URICA  
62003210  
RIO DE JANEIRO RJ  
BRASIL

DECLARATION  
ESCPA ECS Souto PA  
Régime de déclaration  
Régime de paiement  
JEANBAU HD1

REGULARISE  
FR000010  
FR000210  
FR000310  
FR000410  
FR000510  
FR000610  
FR000710  
FR000810  
FR000910  
FR001010  
FR001110  
FR001210  
FR001310  
FR001410  
FR001510  
FR001610  
FR001710  
FR001810  
FR001910  
FR002010  
FR002110  
FR002210  
FR002310  
FR002410  
FR002510  
FR002610  
FR002710  
FR002810  
FR002910  
FR003010  
FR003110  
FR003210  
FR003310  
FR003410  
FR003510  
FR003610  
FR003710  
FR003810  
FR003910  
FR004010  
FR004110  
FR004210  
FR004310  
FR004410  
FR004510  
FR004610  
FR004710  
FR004810  
FR004910  
FR005010  
FR005110  
FR005210  
FR005310  
FR005410  
FR005510  
FR005610  
FR005710  
FR005810  
FR005910  
FR006010  
FR006110  
FR006210  
FR006310  
FR006410  
FR006510  
FR006610  
FR006710  
FR006810  
FR006910  
FR007010  
FR007110  
FR007210  
FR007310  
FR007410  
FR007510  
FR007610  
FR007710  
FR007810  
FR007910  
FR008010  
FR008110  
FR008210  
FR008310  
FR008410  
FR008510  
FR008610  
FR008710  
FR008810  
FR008910  
FR009010  
FR009110  
FR009210  
FR009310  
FR009410  
FR009510  
FR009610  
FR009710  
FR009810  
FR009910  
FR010010

Recorrendo-se ao guia com orientações para preenchimento do DAU, formuladas pela Direção Geral da União Tributária e Aduaneira da Comunidade Europeia (anexo 7), acessível pelo link [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidance\\_transitional\\_sad\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidance_transitional_sad_fr.pdf), constata-se, na folha 33, que o código 1000, usado no campo 37, refere-se a exportação definitiva.

Verifica-se, também, que a fatura usada na exportação da embarcação na Europa, constante do campo 40 do DAU, tem o número **11-101904**, que diverge do número das faturas apresentadas na admissão temporária e na nacionalização.

Na análise do DAU, portanto, conclui-se que a fiscalizada já havia adquirido em definitivo a embarcação PRESTIGE 620, CASCO 51 em janeiro de 2014, que saiu da Europa em exportação definitiva para o Brasil já em fevereiro de 2014, tendo a fiscalizada apresentado à Aduana Brasileira, tanto na admissão temporária como na nacionalização do bem, documentos que não correspondem à operação efetivamente ocorrida na ocasião.

Importante registrar que a fraude perpetrada, que teria como um dos objetivos a postergação do pagamento dos tributos devidos, prolongou-se, no tempo, desde a admissão temporária acobertada pela DI 14/0447239-0, registrada em 07/03/2014, até 04/05/2015, quando houve a nacionalização do bem, através da DI 15/0799454-2.

O presente caso ainda guarda uma outra irregularidade mais grave praticada pela fiscalizada. Em diligência instaurada em desfavor do adquirente do bem no Brasil, a pessoa jurídica MARONE CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 09.453.623/0001-94, doravante denominada simplesmente Marone, constatou-

se que YCG ocultou ao Fisco o real beneficiário da operação de importação realizada, a citada pessoa jurídica Marone.

#### **4- FATOS E FUNDAMENTOS CARACTERIZADORES DA CESSÃO DE NOME POR PARTE DE YCG**

Restou claramente evidenciado **na diligência realizada em Marone que**, embora a YCG promovesse a importação do bem em nome próprio, formalmente registrando a declaração de importação e dando uma aparência de legalidade à operação, na realidade, referenciada prática era efetivada **com o objetivo escuso de ocultar ao Fisco o real beneficiário dessa operação, comprovadamente a verdadeira encomendante da embarcação importada pela YCG através da Declaração de Importação objeto deste Auto de Infração.**

**A referida operação foi efetuada sem a observância da legislação que estabelece os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado (Lei nº 11.281/2006 e Instrução Normativa SRF nº 634/2006).**

[...]

#### **4.2 - DOS FATOS QUE CARACTERIZAM A OCULTAÇÃO DO REAL BENEFICIÁRIO - PROCEDIMENTO FISCAL DA EMPRESA AMSO**

Tendo em vista tudo o que foi relatado até o momento, foi emitido o TDPF de Diligência N° 0719500-2019-00664-, a fim de que fossem averiguadas as condições nas quais a embarcação PRESTIGE 620 CASCO 51, alvo deste relatório, teria sido adquirida pela empresa MARONE da empresa importadora YCG.

Na diligência realizada, foram constatados os fatos a seguir, que demonstram claramente a ocultação de Marone realizada por YCG.

**O contribuinte MARONE anexa elemento importante para o trabalho que é um contrato entre ela e a YCG para que esta última prestasse os serviços de importação para a posterior venda da embarcação PRESTIGE 620 casco 51. Retiramos trecho para ilustração.**

De um lado, como contratante MARONE CONSULTORIA E PART LTDA, com sede na Av. Joao Cabral De Melo Netto 850 bl 1 sala 713, Barra da Tijuca, Rio De Janeiro, RJ, neste ato representada por Andre Ciofoas Ucheta Cavalcante, brasileiro, casado, Empresario, portador da identidade nº 039.838.69-8 RJ, inscrito no CPF 604.200.707-68, residente na av Heitor Doyle Maia 320, Barra Da Tijuca, RJ – IJ e

De outro, como contratada, YACHT CENTER GROUP, sociedade empresária inscrita no CNPJ sob o nº 11.593.650/0002-95, com sede, nesta cidade, na Travessa Guaporé, 556 - SL 313 - Centro - Porto Velho – Rondônia, neste ato representado pelo sócio Mauricio Fernando Tosta Barreto, portador do CPF número 891.828.807-78, identidade 08178495-7 emitida pelo I FP, casado, Empresário, residente na rua Av. Rui Barbosa, nr. 16, apt. 1803 – Rio de Janeiro – RJ.

Na melhor forma de direito, atendendo aos princípios da boa fé e da lealdade recíproca, as partes acima qualificadas contratam nos termos e condições abaixo discriminados:

São partes que compõem integralmente este contrato os anexos I e II. O anexo I descreve todas as especificações da embarcação, como características técnicas, equipamentos, motor (es), opcionais e acessórios, escolhidos em comum acordo com o contratante. O anexo II descreve o valor e as condições de pagamento da embarcação.

#### OBJETO DO CONTRATO

O presente instrumento tem como objeto a contratação de serviços de importação de uma embarcação, descrita no anexo I a ser executada pela contratada para posterior venda à contratante.

Por estarem justas e contratadas, as partes assinam o presente em 02 (duas) vias, de igual teor, na presença de duas testemunhas, elegendo o Foro Central da cidade do Rio de Janeiro para resolver as questões daqui oriundas.

  
Marone cons e Part Ltda.  
CNPJ 05.453.623/0001-94

Rio de Janeiro, 16/12/2014  
  
Yacht Center Group  
CNPJ 11.593.650/0002-95

A empresa apresenta um instrumento chamado de PRIMEIRO TERMO ADITIVO E RERRATIFICAÇÃO AO CONTRATO DE VENDA DA EMBARCAÇÃO PRESTIGE 64 BR, datado de 25/04/2016, onde a intimada MARONE, representada por Procuração, instrumento particular, pelo Senhor ANANIAS AUGUSTO DE ANDRADE, CPF 092.237.507-09, exhibe este TERMO ADITIVO como instrumento de alteração de algumas cláusulas, sendo a alteração da cláusula segunda primordial para este trabalho, que reproduzo:

#### CLÁUSULA SEGUNDA:

As partes resolvem re-ratificar o Contrato de Venda, aonde informou erroneamente a data do instrumento, devendo constar a seguinte data para efeitos legais 25/04/2016.

**Percebe-se que a intenção da apresentação do aditivo seria afastar o enquadramento da operação como por encomenda, porquanto a nova data seria posterior à data de registro da DI de nacionalização.** No entanto, as cláusulas já citadas que tratam do objeto do contrato, que é a contratação da YCG pela MARONE para serviços de importação de uma embarcação, para posterior venda, bem como o fato de que a importação da embarcação seria da França, não foram alteradas nesta Retificação do Contrato.

**Outrossim, no contrato de venda lavrado em 16/12/2014, o Euro usado na cláusula 2, PREÇO E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO, é 1 Euro = R\$ 3,15, esta cotação é de 03/12/2014. O contribuinte alega que a data do contrato, 16/12/2014, foi colocada equivocadamente, e que a data correta é 25 de abril de 2016.**

**Ora, se MARONE lavra um contrato para que YCG importasse para ela uma embarcação em 25 de abril de 2016, como quer fazer crer a diligenciada, porque usaria no contrato uma cotação em Euros coincidindo com a cotação da data “equivocada” de 3,15 Reais por Euro, de 03 de dezembro de 2014, ao invés da**

**cotação do Euro da data que ela alega ser a correta, 25 de abril de 2016, cuja cotação era R\$ 3,99 por Euro?**

Com a rerratificação exibida através de um instrumento particular sem registro público, observa-se que MARONE, alterando a data do contrato de importação e venda para 25/04/2016, pretendeu modificar o contexto da operação para “possível” compra de um bem que já estaria nacionalizado desde 04 de maio de 2015, para não figurar como real adquirente na Declaração de Importação de Nacionalização, o que necessitaria de uma fatura emitida pelo exportador para Marone, elemento impossível de se obter, já que, como vimos, o bem já havia saído para o Brasil em exportação definitiva dirigida a YCG.

**Outra questão que merece observação é que a procuração do Senhor ANANIAS, utilizada para lavrar o referido TERMO ADITIVO E RERRATIFICAÇÃO, de 26 de maio de 2016, no qual a data do contrato foi alterada, NÃO é específica para a formalização do Termo Aditivo em questão, o que não permite que se entenda como sendo um elemento que venha emprestar os devidos efeitos legais pretendidos.**

Merece destaque, ainda, a inexistência de lucro da operação. Como é curial para empresas que atuam com importações próprias e posterior revenda das mercadorias no mercado interno, a lucratividade de cada operação é instrumento necessário para renovação dos estoques, manutenção da empresa e remuneração devida aos sócios, visto ser característica fundamental de qualquer sociedade empresarial a busca e obtenção de lucro.

Como será demonstrado a seguir, tendo por base o custo informado no momento de nacionalização, agregado a todos os dispêndios exigidos para o desembarço da embarcação, restará evidente que a operação de importação efetuada pela empresa YCG, com a aquisição de bens estrangeiros e suposta revenda no mercado interno, propiciou à sociedade uma lucratividade irrisória ou, até mesmo, a ocorrência de saldo deficitário, visto que, de forma surpreendente, os custos superaram o próprio valor de venda, fatos que demonstram, a toda evidência, a simulação de uma operação mercantil de compra e venda de bem móvel, por meio da qual o vendedor não auferiu qualquer margem de lucro com a realização do evento mercantil.

Em relação a esta questão, observemos o anexo II (referente à forma de pagamento) do Contrato de Venda, ANEXO 15:

**ANEXO II**  
**FORMA E CONDIÇÃO DE PAGAMENTO**

**PRODUTO:**  
Prestige 64 SH – ANO 2015

**VALOR E FORMA DE PAGAMENTO:**

**EMBARCAÇÃO NA TROCA:**  
Entrou como parte de pagamento a Embarcação Marone, Prestige 64 ano 2010, equipada com motor(es) VOLVO PENTA 900 IPS com 1.900,000 cilindrada para Nacionalização, motor a 900 cilindrada e com todos os seus acessórios, incluindo todos os equipamentos entregues na época da venda da mesma), e uma Lancha de Esqui.

Saldo a ser pago da seguinte forma:

→ R\$2.000.000,00(Dois Milhões de Reais ) dia 18 de ABRIL DE 2015 .

Rio de Janeiro, 11/04/2015

*[Assinatura]*

CONTRATADA: YACHT CENTER GROUP  
CNPJ 11.595.650/0002-95

Contratante Marone Com e Part Ltda  
Cnpj 09.453.623/0001-94

Saldo R\$ 1.500.000,00 17/04/2015  
R\$ 250.000 18/05/2016  
R\$ 250.000 18/06/2016

Somente como ilustração, sem termos os valores administrativos, e mesmo sem considerarmos despesas de manutenção e transporte da embarcação nas marinas em que ficou ancorada, desde a admissão temporária em 07 de março de 2014 até a nacionalização em 04 de maio de 2015, teríamos os seguintes valores despendidos e recebidos pela YCG.

Valores em Reais

Tabela 1

DI Nacionalização	Valor CIF	II	IPi	PIS + COFINS	TOTAL
15/0799454-2	2.977.524,59	595.504,92	357.302,95	550.237,21	4.480.569,67

Valores em Reais

Tabela 2

Total Gasto na Importação	Valor dos Barcos dados em pagamento	Valor do saldo pago em dinheiro	Valor da Venda	Prejuízo na operação
4.480.569,67	2.400.000,00	2.000.000,00	4.400.000,00	(80.569,67)

**Evidencia-se, assim, um prejuízo para YCG na operação de venda da embarcação para a MARONE, da ordem de R\$ 80.000,00, sem considerarmos, como dissemos, os custos indiretos, despesas diversas, e até mesmo os impostos incidentes sobre a venda no mercado interno, da ordem de R\$ 982.080,00, conforme NF 197 de 22 de junho de 2016, valor este antes das eventuais compensações das contribuições e impostos não cumulativos.**

Finalmente, é imprescindível repisar que, no dia 28.11.2019, foi encaminhado à fiscalizada YCG o Termo de Intimação nº 432/2019 (Anexo 13), no qual foram solicitadas informações e comprovantes dos pagamentos das embarcações nacionalizadas, como forma de facultar à interessada a possibilidade de demonstrar que os pagamentos das embarcações haviam sido feitos em datas e valores compatíveis com as operações declaradas ao Fisco.

**Apesar de devidamente intimado, o contribuinte fiscalizado não apresentou os documentos e informações exigidos, nem tampouco informou a devida razão para o não atendimento da requisição contida em regular Termo de Intimação.**

Por outro lado, informações extraídas do sistema E-FINANCEIRA, referentes a movimentação bancária da empresa YCG, não apontam, no período em exame, a transferência de recursos afetos à liquidação de contrato de câmbio, restando caracterizada a impossibilidade de rastreamento dos recursos usados nas operações de comércio exterior realizados pela fiscalizada.

**Observados os fatos consignados, resta patente a incidência de mais uma circunstância que bem denota a natureza irregular da importação ora em exame, porquanto inexistente a devida comprovação do pagamento devido em razão da importação efetivada e da consequente entrada do bem em território nacional.**

Sendo assim, resta plenamente evidenciado, a partir dos documentos e elementos apurados na presente fiscalização, no que pertine ao desembarço da embarcação PRESTIGE 620 CASCO 51, nacionalizada por meio da Declaração de Importação 15/0799454-2, que a **empresa YCG promoveu de forma simulada importação por encomenda de terceiros.**

Assim, para obviar os obstáculos criados por Lei e por todos os instrumentos legais que regem a matéria, exaustivamente apontados neste relatório, efetuou a empresa YCG importação de produto exclusivamente em seu próprio nome, documentando depois a transferência subsequente da embarcação, como se tratasse de uma usual compra e venda de uma embarcação, burlando, assim, os limites estabelecidos pela lei e demais atos infralegais para empresas que objetivem operar no comércio exterior.

## **5- CONCLUSÃO**

Considerando as razões de fato e de direito aqui aduzidas, sujeita-se a fiscalizada à aplicação da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

A penalidade encontra-se regulamentada pelo artigo 727 do Decreto 6.759/2009. [...]

Como consectário lógico de presente procedimento, foi efetivada autuação em face da empresa MARONE para aplicação da pena de perdimento do bem.

A empresa YACHT CENTER foi intimada da decisão de primeira instância em 22/11/2021 (e-fl. 625) e apresentou o Recurso Voluntário em 09/12/2021 (e-fl. 627) pelo qual pediu que seja julgado improcedente o auto de infração.

Concluída a exposição dos fundamentos constantes do Relatório Fiscal, passa-se ao registro dos principais argumentos apresentado no recurso voluntário.

Ressalte-se que as razões recursais reproduzem, em essência, os mesmos fundamentos já veiculados na impugnação apresentada na instância de origem, motivo pelo qual, por economia processual e para fins de clareza expositiva, adota-se, como síntese representativa das teses defensivas, o trecho constante do voto proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), o qual reproduz de forma precisa e fiel a linha argumentativa da parte recorrente.

Dos Argumentos da Recorrente YACHT CENTER:

**I – NO QUE CONSISTE A CESSÃO DE NOME DESCRITA NO AUTO DE INFRAÇÃO. E PORQUE O AUTO DE INFRAÇÃO REFUTA A SI PRÓPRIO**

1. O objeto deste PAF é a lancha PRESTIGE 620 CASCO 51.
2. O Relatório de Fiscalização Anexo ao Auto de Infração inicia nas fls. 10 deste PAF e se estende até as fls. 92. Entre as fls. 10 e as fls. 44 do PAF há apenas um texto genérico, comum a vários autos de infração, envolvendo outras lanchas regularmente importadas pela Impugnante. Somente nas fls. 45 o Relatório de Fiscalização Anexo ao Auto de Infração começa efetivamente a tratar da lancha PRESTIGE 620 CASCO 51. Eis o detalhe:

**Retornemos, então, ao caso da embarcação objeto do presente processo, PRESTIGE 620 CASCO 51:**

Bem admitido temporariamente em 2014 pela DI 14/0447239-0, registrada em 07/03/2014, processo 10711.720818/2014-93, para evento que seria realizado entre 09 e 15 de abril de 2014. Prazo concedido até 15/09/2014. O regime foi prorrogado automaticamente até 19/03/2015.

No ano seguinte, em 17/03/2015, foi apresentada nova solicitação de prorrogação do prazo de vigência do regime que, por falta de amparo legal, a autoridade fiscal DEIXOU DE CONHECER.

Sendo assim, em 04/05/2015, foi registrada a DI 15/0799454-2 de nacionalização do bem, com a utilização de fatura com o mesmo número.

Vejam os detalhes das faturas:

Fatura sem cobertura cambial usada na instrução da admissão temporária:

(.....)

Na análise do DAU, portanto, conclui-se que a fiscalizada já havia adquirido em definitivo a embarcação PRESTIGE 620, CASCO 51 em janeiro de 2014, que saiu da Europa em exportação definitiva para o Brasil já em janeiro de 2014, tendo a fiscalizada apresentado à Aduana Brasileira, tanto na admissão temporária como na nacionalização do bem, documentos que não correspondem à operação efetivamente ocorrida na ocasião.

Importante registrar que a fraude perpetrada, que teria como um dos objetivos a postergação do pagamento dos tributos devidos, prolongou-se, no tempo, desde a admissão temporária acobertada pela DI 14/0447239-0, registrada em 07/03/2014, até 04/05/2015, quando houve a nacionalização do bem, através da DI 15/0799454-2.

O presente caso ainda guarda uma outra irregularidade mais grave praticada pela fiscalizada. Em diligência instaurada em desfavor do adquirente do bem no Brasil, a pessoa jurídica MARONE CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 09.453.623/0001-94, do lavante denominada simplesmente Marone, constatou-se que YCG ocultou ao Fisco o real beneficiário da operação de importação realizada, a citada pessoa jurídica Marone.

**03. O que está reproduzido acima são trechos do auto de infração (fls. 45 a 50 do PAF), e a sua improcedência se extrai – em primeiro lugar - das suas próprias palavras. Na verdade, o auto de infração é contraditório, e refuta a si próprio.**

4. Veja-se o primeiro destaque acima. A fiscalização concluiu, através do documento único de exportação da França (DOU) que a Impugnante adquiriu a lancha PRESTIGE 620 CASCO 51 da exportadora JEANNEAU, EM DEFINITIVO, em janeiro de 2014.

5. Anote-se essa afirmação do auto de infração, de que a aquisição definitiva da lancha pela YACHT CENTER GROUP ocorreu em janeiro de 2014, porque ela é fundamental, e refuta a cessão de nome para a empresa MARONE.

6. Essa, aliás, foi a tônica da fiscalização contra a Impugnante, e a Impugnante reconheceu esse fato em todas as impugnações até aqui: de fato, a partir de 2014, devido à crise econômica que se instalou no Brasil (e da qual o país ainda não saiu), a YACHT CENTER GROUP passou a declarar em admissão temporária

lanchas que vinham para o Brasil em definitivo, para ganhar um prazo para o pagamento dos tributos.

7. A admissão temporária era feita para exposição em eventos náuticos (Rio BOAT SHOW, por exemplo), e era nessas ocasiões que as lanchas eram apresentadas para os possíveis compradores. Algo normal, porque a experiência de entrar na lancha, ver-se dentro dela, comandando-a, é fundamental para que o cliente decida adquirir um bem de luxo de valor tão substancial.

8. O presente auto de infração afirma isso, em vários momentos, podendo-se citar fls. 24, 30 e 36 (referindo-se a outras lanchas), e especificamente fls. 52 (referindo-se à lancha PRESTIGE 620 CASCO 51). Eis o detalhe de fls. 52:

Importante registrar que a fraude perpetrada, que teria como um dos objetivos a postergação do pagamento dos tributos devidos, prolongou-se, no tempo, desde a admissão temporária acobertada pela DI 14/0447239-0, registrada em 07/03/2014, até 04/05/2015, quando houve a nacionalização do bem, através da DI 15/0799454-2.

9. Essa assertiva do auto de infração, de que a Impugnante adquiriu a lancha em definitivo em janeiro de 2014 (a DI de admissão temporária, registrada em março de 2014, deveria ter sido uma DI de consumo) está correta, e é logicamente contraditória com a cessão de nome.

10. O principal argumento do auto de infração aparece às fls. 84 e seguintes, e consiste em afirmar que uma diligência fiscal obteve junto à empresa MARONE, cliente da Impugnante, o contrato para aquisição dessa lancha PRESTIGE 620 CASCO 51, e **que tal contrato teria sido firmado entre a Impugnante e a MARONE em 16 de dezembro de 2014.**

11. Não é verdade que esse contrato tenha sido firmado em 16/12/2014. Esse contrato foi firmado, sim, em 25/04/2016, e a data de 16/12/2014 foi apenas um erro material, porque foi utilizado um modelo de padrão de contrato, e nem a YCG nem a MARONE atentaram para esse detalhe, no momento da assinatura.

12. Esse contrato está nas fls. 354/358 dos autos, e inclui um Anexo I (fls. 360/374 – Memorial Descritivo), um Anexo II (fls. 376 – Valor e Forma de Pagamento) e um Primeiro Termo Aditivo e Rerratificação (fls. 378/380), que retificou o erro material na data do contrato, de 16/12/2014 para 25/04/2016.

13. No capítulo IV dessa impugnação serão apresentadas inúmeras provas e evidências de que a embarcação foi adquirida pela MARONE em 25/04/2016, quase um ano depois da sua nacionalização, que ocorreu em 04/05/2015. **Contudo, adianta-se desde logo que o Anexo II desse contrato (fls. 376 – Valor e Forma de Pagamento) é prova cabal de que o negócio jurídico ocorreu mesmo em 2016, porque foi incluído na troca um barco de madeira do ano de 2016.**

14. O que esse tópico da impugnação quer deixar claro é que o presente auto de infração é, antes de tudo, contraditório, porque afirma que a embarcação foi

adquirida em definitivo pela Impugnante em janeiro de 2014 (informação obtida pela fiscalização junto à Aduana Francesa), e **encomendante predeterminado é aquele que existe no momento da aquisição do bem no exterior**. Somente isso – e muito mais ainda virá na sequência desta defesa – já fulmina este auto de infração, qualquer que seja a data do contrato que se queira considerar (16/12/2014 ou 25/04/2016)

## **II – A INFRAÇÃO QUE PODERIA SER IMPUTADA À IMPUGNANTE DECAIU**

15. Aquilo que a fiscalização realmente apurou, a partir da troca de informações com a Aduana da França, é que a lancha em questão foi adquirida em definitivo pela Impugnante em janeiro de 2014, e entrou no Brasil em admissão temporária em 07 março de 2014 (a DI nº. 14/0447239-0, de 07/03/2014, deveria ter sido nacionalização, e não admissão temporária).

16. A operação correta, 100% correta, segundo o auto de infração, seria a nacionalização da lancha PRESTIGE 620 CASCO 51, por conta própria da Impugnante, em março de 2014 (DI nº. 14/0447239-0), e jamais por encomenda da MARONE, que somente veio a adquiri-la em 25/04/2016 (mesmo considerando a data errada, de 16/12/2014, nada se altera).

17. Repita-se. A operação de importação da lancha PRESTIGE 620 CASCO 51 foi uma operação por conta própria da Impugnante. O AUTO DE INFRAÇÃO DECREVE ISSO. A circunstância de que a Impugnante fez uma admissão temporária em março de 2014, quando deveria ter feito ali uma nacionalização, não trouxe nenhum prejuízo ao erário (pelo contrário, como se verá adiante), não altera a natureza da importação, que é CONTA PRÓPRIA DA YACHT CENTER GROUP, e DECAIU NO DIA 07/03/2019.

**18. Em suma, o que se extrai do auto de infração é que a Impugnante fez uma importação por conta própria em 07/03/2014 e – naquele momento - declarou uma admissão temporária porque precisava de fôlego financeiro. Postergou o pagamento dos tributos, mas efetivamente pagou-os, em 04/05/2015, por ocasião da DI de nacionalização nº. 15/0799454-2.**

**19. Esse é o fato. As consequências jurídicas disso, e as penalidades cabíveis, não foram lançadas porque já houve a DECADÊNCIA. Possivelmente esse o motivo para a tentativa contraditória de alterar toda a narrativa e dizer que o real adquirente da lancha é a empresa MARONE, o que é um absurdo.**

## **III – NÃO HOUVE PREJUÍZO AO ERÁRIO. AO CONTRÁRIO, HOUVE GANHO PARA O ERÁRIO, EM FUNÇÃO DA OSCILAÇÃO POSITIVA DO CÂMBIO. PROPORCIONALIDADE**

20. Embora isso não esteja em discussão neste processo, importante ressaltar que o valor declarado pela Impugnante para a embarcação (EUR 906767,79 – vide fls. 516) foi confirmado pela Aduana Francesa, que inclusive enviou o documento de exportação daquele país, o qual está reproduzido no auto de infração às fls. 49.

21. Ou seja, a Impugnante declarou e recolheu os tributos aduaneiros sobre a base de cálculo correta, a qual foi agora expressamente homologada pela Administração.

22. Além disso, durante essa “postergação”, entre 07/03/2014 (fls. 513 – DI 14/0447239-0, de admissão temporária) e 04/05/2015 (fls. 218 – DI 15/0799454-2, de nacionalização), as taxas de câmbio BRL/USD e USD/EUR oscilaram de forma desfavorável para a Impugnante, passando de USD 2,3376 em 07/03/2014 para USD 3,0748 em 04/05/2015, de tal forma que os tributos recolhidos na nacionalização (fls. 218) foram substancialmente maiores que os tributos que haviam sido suspensos na admissão temporária (fls. 513).

23. Não haveria o menor cabimento, pela regra da proporcionalidade, em aplicar pena de perdimento a uma lancha unicamente em razão de uma postergação no pagamento dos tributos, ainda mais quando essa postergação resultou em mais, e não menos, tributos para o Fisco.

24. O seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça, recente, de 09/05/2019, não deixa margem para dúvidas. A pena de perdimento substituída por pecúnia (que não é matéria deste PAF diga-se de passagem) é incabível neste caso, por critério de proporcionalidade, e de ausência de dano ao erário:[...]



**25. Em suma, como a infração que realmente decorre dos fatos apurados na fiscalização contra a Impugnante, não desafia perdimento (e também estava decaída), houve uma tentativa vã de mudar toda a narrativa, com a fiscalização passando a sustentar – de forma contraditória e inverossímil – “ocultação de um suposto encomendante”.**

#### **IV – PROVAS CONCRETAS DE QUE A VENDA DA EMBARCAÇÃO PARA A MARONE OCORREU REALMENTE EM ABRIL DE 2016**

26. A controvérsia quanto à data da celebração do contrato de compra e venda da embarcação PRESTIGE 620 CASCO 51, entre a Impugnante e a empresa MARONE, envolve os dias 16/12/2014 (data adotada pelo Fisco) e o dia 25/04/2016 (data correta).

27. Para eliminar qualquer dúvida quanto à data correta, começemos por uma rápida busca na internet, que revela que o evento RIO BOAT SHOW 2016 ocorreu entre os dias 08 e 17 de abril de 2016. [...]

28. Pois bem. Exatamente a lancha objeto deste auto de infração foi exposta a venda pela Impugnante na RIO BOAT SHOW 2016. Isso pode ser

 <b>YACHT CENTER GROUP</b> <b>YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA</b> TRAVESSA GUAPORE, 556 - SALA 313 CENTRO - PORTO VELHO / RO CEP: 76801-063 - Tel.: (69) 3221-3147 - jonas@ycg.com.br		<b>DANFE</b> Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - Entrada 1 - Saída <input checked="" type="checkbox"/> 1 <b>Nº 000.000.210</b> <b>SÉRIE : 1</b> <b>FOLHA : 1 de 1</b>		CONTROLE DO FISC. D  CHAVE DE ACESSO 1116 0411 5936 5909 0295 5509 1509 0602 1010 9009 2105 Consulte de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefiz Autorizadora									
NATUREZA DA OPERAÇÃO <b>5914 - REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA EXPOSICAO</b>		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO <b>311160004340693 - 07/04/2016 09:23:01</b>											
INSCRIÇÃO ESTADUAL <b>00000003360920</b>		INSCRIÇÃO ESTADUAL SUR. TRIBUTARIA		CNPJ <b>11.593.650/0002-95</b>									
<b>DESTINATÁRIO/REMETENTE</b>													
NOME/RAZÃO SOCIAL <b>YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA</b>				CNPJ/CPF <b>11.593.650/0002-95</b>	DATA DA EMISSÃO <b>07/04/2016</b>								
ENDEREÇO <b>TRAVESSA GUAPORE, 556 - SALA 313</b>		BAIRRO/DISTRITO <b>CENTRO</b>		CEP <b>76.801 063</b>	DATA DE ENTRADA/SAÍDA								
MUNICÍPIO <b>PORTO VELHO</b>		UF <b>RO</b>	INSCRIÇÃO ESTADUAL <b>00000003360920</b>		HORA DE ENTRADA/SAÍDA								
<b>FATURA/DUPLICATA</b>													
Número <b>210</b>		Data Vcto. <b>07/04/2016</b>		Valor <b>4.310.181,32</b>									
<b>CÁLCULO DO IMPOSTO</b>													
BASE DE CÁLCULO DE ICMS <b>0,00</b>		VALOR DO ICMS <b>0,00</b>		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS <b>4.310.181,32</b>									
VALOR DO FRETE <b>0,00</b>		VALOR DO SEGURO <b>0,00</b>		VALOR TOTAL DA NOTA <b>4.310.181,32</b>									
<b>TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS</b>													
RAZÃO SOCIAL <b>0-Emitente</b>		FRETE POR CONTA <b>0-Emitente</b>		CÓDIGO ANTI 	PLACA DO VEÍCULO 								
ENDEREÇO 		MUNICÍPIO 		UF 	INSCRIÇÃO ESTADUAL 								
QUANTIDADE 	ESPÉCIE 	MARCA 	NUMERAÇÃO 	PESO BRUTO 	PESO LÍQUIDO 								
<b>DADOS DO PRODUTO/SERVIÇO</b>													
CODIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM SI	CT	CFOP	UNID.	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	ICM CALC.	VALOR ICM	VALOR IPT	ALÍQUOTAS ICMS IPI	
200200000001	BARCO DE FIBRA DE VIDRO MODELO PRESTIGE 620 CASCO NRO 51, MOTORES EK - SPHEL601L3 4 VOLVO D1 670 IPI 2X (NO CV) NROS 82105 TR0123885 E 7011293891, 3250004 80 E 3250001411, COM PACOTES ACESSÓRIOS E ELETRÔNICOS	89019200	140	3904	UN	1,000	130.181,320000	4.310.181,32					

Lancha objeto deste PAF

29. A Impugnante apresenta ainda o contrato firmado entre ela e a RIO BOAT SHOW 2016 (doc. 02), cuja cláusula 8.1 (reproduzida abaixo) demonstra que a participação nesse evento demandou um investimento de R\$ 135.387,00 por parte da Impugnante.

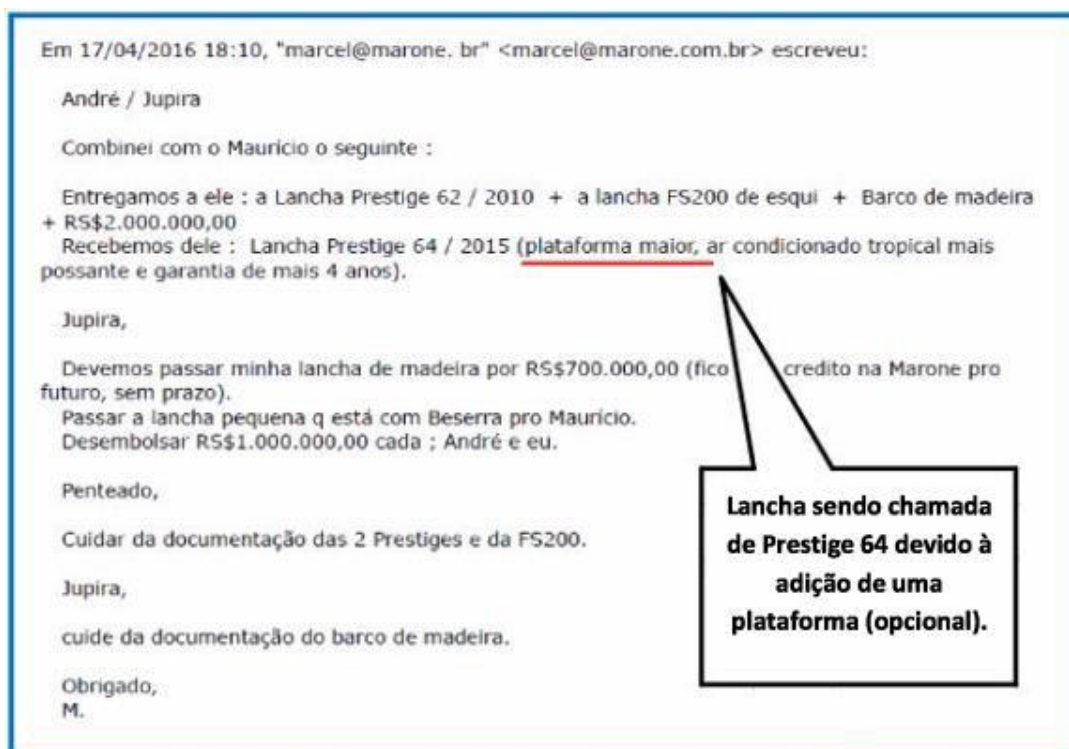
8. 1 O valor total devido pelo expositor a promotora, referente a taxa de inscrição e locação de áreas perfaz total de R\$ 93.180,00 (noventa e três mil cento e oitenta reais)

Valor total do contrato (vagas + piers) = R\$ 159.180,00 / a vaga de 40 a 49 pés, no valor de R\$ 23.793,00, será cortesia / o valor total da área, a pagar, será de 135.387,00.

30. Como o leitor já compreendeu, não faz sentido levar para a RIO BOAT SHOW 2016, com todos os custos que isso implica, uma lancha que, segundo o auto de infração, havia sido vendida em 2014.

31. A data correta, de fato, é 25/04/2016, até porque foi durante a RIO BOAT SHOW 2016 que os sócios da MARONE travaram contato com a PRESTIGE 620 CASCO 51, tendo a venda sido sacramentada no dia 25/04/2016, nove dias depois do encerramento do evento.

32. Existe também o seguinte e-mail, do dia 17/04/2016 (dia do encerramento da RIO BOAT SHOW 2016), por meio do qual MARCEL UCHOA (sócio da MARONE), por meio do e-mail marcel@marone.com.br, comunica ao seu irmão ANDRÉ UCHOA (também sócio da MARONE) e à secretária JUPIRA que finalizou naquele momento a negociação da compra da PRESTIGE 620 CASCO 51 com Maurício Fernando Tosta Barreto (sócio da Impugnante). Eis o detalhe desse importante e-mail (doc. 03):



33. Prosseguindo, tem-se o Anexo II do contrato de compra e venda, que a própria fiscalização juntou ao auto de infração, e que se encontra às fls. 376 do PAF.

34. Como se verifica no destaque abaixo, entrou na troca, como parte do pagamento, um barco de madeira ano 2016, o que também demonstra que o contrato foi firmado em 2016, e não em 2014, como o Fisco postulou no auto de infração. **E como a lancha foi nacionalizada em 04/05/2015, mediante a DI nº. 15/0799454-2, fica definitivamente refutada a hipótese do auto de infração, de que a lancha PRESTIGE 62 já estava vendida à MARONE, ou encomendada por ela, no momento da nacionalização.**

**ANEXO II**

**FORMA E CONDIÇÃO DE PAGAMENTO**

**PRODUTO :**

Prestige 64 BR – ANO 2015

**VALOR E FORMA DE PAGAMENTO:**

**EMBARCAÇÃO NA TROCA:**

Entrou como parte de pagamento a Embarcação Marone , Prestige 64 ano 2010 , equipada com motor(es) VOLVO PENTA 900 IPS com revisão em dia feita pela autorizada do motor e do gerador e com todos os seus equipamentos e acessórios funcionando em perfeito estado de manutenção e conservação, incluindo todos os equipamentos entregues na época da venda do mesmo)

**um Barco de Madeira 2016** e uma Lancha de Esqui .

Saldo a ser pago da seguinte forma:

→ Rs2.000,000,00(Dois Milhoes de Reais ) dia 18 de ABRIL DE 2016 .

35. Para finalizar esse tópico com mais uma prova irrefutável, tem-se o Endosso de Substituição do seguro da nova lancha “MARONE IV”, que ocorreu em 10/06/2016, conforme carta da RBM Corretora de Seguros (doc. 04):

**rbm**  
CORRETORA DE SEGUROS

Rio de Janeiro, 10 de Junho de 2016.

A  
MARONE CONSULT. E PART. LTDA

At:

Ref.: Endosso de Substituição  
Prestige 64 BR - 2015 - Denominada "MARONE IV"

Prezado Senhor,  
Encaminhamos abaixo as condições para **ENDOSSO DE SUBSTITUIÇÃO** do seguro NÁUTICO da embarcação **MARONE IV** para apreciação e aprovação de V.S.as, sendo:

OBJETO DO SEGURO	
O presente seguro garante a indenização pela perda total, incêndio, assistência e salvamento, responsabilidade civil por abalroação, avaria parcial (perda parcial), roubo e/ou furto total da embarcação, retirada e colocação n'água (compreendendo o traslado e sua guarda). Abrange todo o litoral brasileiro, nos lagos e mar (respeitada a classificação da Capitania dos Portos).	

GARANTIAS	IMPORTÂNCIA SEGURADA – R\$
Casco, Motor e Equipamentos (*)	4.400.000,00
Responsabilidade Civil	500.000,00
Remoção de Destroços – Casco	300.000,00

(\*) Importância Segurada a Casco/Equipamentos = R\$ A/A e Motores = R\$ A/A (Valores Referenciais)

IMPORTÂNCIA	FRANQUIAS POR SEGURADORA
4.400.000,00	Franquia FIXA 45.000,00

FORMAS DE PAGAMENTO – VALORES EXPRESSOS EM REAIS (R\$)	
Seguradora	PRÊMIO A RESTITUIR
Bradesco	539,66

Custo de vistoria já incluso nos valores acima.  
Local de guarda: Marina Resort Portobelo

**V – PREJUÍZO DA IMPUGNANTE NA VENDA DA LANCHA PRESTIGE 620 CASCO 51**

36. A lancha PRESTIGE 62 CASCO 51 foi embarcada na França em janeiro de 2014 e foi submetida a admissão temporária em março de 2014. Sua nacionalização ocorreu mais de um ano depois. Isso, por si só, aliás, já indicia que ela não veio para o Brasil encomendada por quem quer que fosse.

37. De março de 2014 até a data desta impugnação, a economia do Brasil somente se deteriorou. O real, somente se desvalorizou. As pessoas e as empresas empobreceram, e o negócio da Impugnante (embarcações de luxo), como seria de se esperar, foi um dos mais afetados.

38. Somente a taxa de câmbio USD x BRL, no período em que a lancha permaneceu em admissão temporária, oscilou de forma desfavorável para a Impugnante de USD 2,3376, em 07/03/2014, para USD 3,0748, em 04/05/2015, de tal forma que os tributos recolhidos na nacionalização (fls. 218) foram substancialmente maiores que os tributos que haviam sido suspensos na admissão temporária (fls. 513).

39. O auto de infração calcula, às fls. 90, que a Impugnante teve um pequeno prejuízo (em proporção ao valor da lancha) de R\$ 80.569,67 nessa operação. Eis o detalhe, de fls. 90:

Total Gasto na Importação	Valor dos Barcos dados em pagamento	Valor do saldo pago em dinheiro	Valor da Venda	Prejuízo na operação
4.480.569,67	2.400.000,00	2.000.000,00	4.400.000,00	(80.569,67)

40. Sim, é verdade que a Impugnante teve prejuízo na importação e revenda da lancha PRESTIGE 620 CASCO 51. No mundo real, dos negócios, às vezes os empresários perdem, especialmente quando a economia vai mal. E a economia brasileira vai péssima, desde 2014.

41. A Impugnante esperava vender a lancha objeto deste PAF rápido, mas levou mais de dois anos para encontrar uma interessada (março/2014 para abril/2016). E nesse período o dólar subiu muito e a crise econômica piorou. Perder somente R\$ 80.569,67 nessas circunstâncias, se considerado o valor da lancha, foi uma sorte para a Impugnante.

42. Não faz o menor sentido o auto de infração ver nisso um indício de cessão de nome. Pelo contrário. Quem cede nome, calibra o preço de venda para cobrir custos, e gerar um pequeno lucro, que justifique a operação. O risco, nesses casos, é todo do real adquirente. Neste caso, está muito claro que a importação foi toda por conta e risco da Impugnante, que inclusive é uma das mais famosas concessionárias de barcos do Brasil, e tanto assim que o risco (prejuízo), no final, recaiu sobre ela.

Além das razões já deduzidas na impugnação, a Recorrente YATCH CENTER apresentou, em sede de recurso voluntário, fundamentos complementares voltados a impugnar o enquadramento jurídico adotado pela decisão de primeira instância e a apontar supostas contradições no auto de infração.

Em síntese, a Recorrente sustenta que o acórdão recorrido não enfrentou o argumento central da defesa: a data da contratação da venda da embarcação à empresa MARONE (16/12/2014 ou 25/04/2016) é irrelevante, pois a fiscalização afirmou que a recorrente adquiriu a embarcação em janeiro de 2014. Argumenta que, tratando-se de auto de infração por cessão de nome, pressupõe-se a existência de encomendante oculto que deve preexistir à aquisição do bem no exterior, conforme art. 3º da IN RFB 1.861/2018 e art. 11 da Lei 11.281/2006. Assim, independentemente da data contratual com a empresa MARONE, esta não poderia ser considerada encomendante predeterminado, uma vez que a aquisição ocorreu anteriormente. Alega que o acórdão se limitou a questionar o descumprimento de obrigação acessória, imputar outras infrações não objeto do auto e descaracterizar provas, sem enfrentar o mérito da impossibilidade jurídica da caracterização da cessão de nome nas circunstâncias descritas.

Ao final, a Interessada requer que seja conhecido e provido o Recurso Voluntário e julgado IMPROCEDENTE o auto de infração.

É o relatório.

## VOTO

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

### 2. Objeto do presente litígio

Conforme relatório, cinge-se a controvérsia na exigência em desfavor da empresa YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA de multa por cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento do real beneficiário, no valor de R\$ 297.752,46, relativamente à importação da embarcação PRESTIGE 620 CASCO 51, com base no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, regulamentado pelo art. 727 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009).

Para tanto, é necessário analisar os elementos constitutivos do tipo infracional imputado, especialmente o elemento subjetivo consistente na finalidade de acobertar e a natureza da conduta praticada pela Recorrente. Mas antes, analisemos as questões preliminares.

### 3. DA PRELIMINAR: Prescrição Intercorrente.

**Enquadramento do Tema 1.293/STJ e relevância da Tese 3 para o caso concreto**

Antes de adentrar o mérito, cabe examinar a eventual ocorrência de prescrição intercorrente no curso do processo administrativo, com fundamento no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, sob a égide do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.293.

O presente processo encontra-se parado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) há mais de 3 (três) anos, desde o encaminhamento do recurso em 09/12/2021, configurando o requisito temporal para o exame da prescrição intercorrente. (e-fl. 627).

No referido julgamento, o STJ decidiu que a prescrição intercorrente se aplica às infrações aduaneiras de natureza não tributária, fixando, contudo, em sua Tese 3, uma ressalva expressa:

Não incidirá o art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999 quando a obrigação descumprida, embora inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Desse modo, a análise que se impõe no caso concreto não pode se limitar a uma classificação abstrata da infração como "aduaneira", mas deve identificar qual o bem jurídico diretamente protegido pela norma sancionadora e qual a finalidade imediata da obrigação violada.

A inovação do STJ: criação de duas categorias obrigatórias de multas aduaneiras.

Conforme destacado inclusive pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Tema 1.293/STJ introduziu uma estrutura inédita e vinculante para o sistema sancionatório aduaneiro, na qual toda e qualquer penalidade aplicada em ambiente aduaneiro deve necessariamente se enquadrar em uma de duas categorias:

Multas aduaneiras de natureza administrativa, ligadas ao cumprimento de deveres instrumentais ou formais e sujeitas à prescrição intercorrente da Lei nº 9.873/1999; e Multas aduaneiras de natureza arrecadatória ou fiscalizatória, destinadas direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação, razão pela qual não se submetem à prescrição intercorrente, conforme a exceção expressa da Tese 3.

Assim, por respeito e fidelidade à própria decisão do STJ, impõe-se, no caso concreto, identificar qual é o bem jurídico tutelado pela multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, para fins de correta classificação.

Como se demonstrará, essa penalidade tutela diretamente a arrecadação, a fiscalização e a integridade da relação jurídico-tributária e, portanto, somente pode ser enquadrada na segunda categoria, afastando a incidência da prescrição intercorrente.

## **CONTEXTO HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO SOBRE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E DA FINALIDADE DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007**

A adequada compreensão da natureza jurídica da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e, sobretudo, do bem jurídico por ela tutelado, exige breve incursão no contexto histórico e normativo que motivou sua criação e a evolução legislativa no combate à interposição fraudulenta.

A interposição fraudulenta mediante ocultação do sujeito passivo não surgiu como mera preocupação de caráter administrativo. A partir da década de 1990 e no início dos anos 2000, verificou-se a disseminação de estruturas artificiais de importação. Essas estruturas baseavam-se na utilização de empresas recém-criadas, sem capacidade operacional, financeira ou patrimonial, que figuravam apenas formalmente como importadoras, com o propósito de ocultar o verdadeiro adquirente e manipular os efeitos tributários da operação.

Esse modelo instrumental, com empresas de curta duração e sem substância econômica, servia como mecanismo para possibilitar o subfaturamento do valor aduaneiro, reduzindo a base de cálculo dos tributos; viabilizar a blindagem patrimonial do adquirente final, dificultando a cobrança de tributos e multas; manipular a sujeição passiva, afastando do alcance da fiscalização o responsável econômico real; provocar a ruptura artificial da cadeia do IPI, evitando a equiparação a industrial; permitir o uso indevido de regimes aduaneiros suspensivos; e gerar severa distorção concorrencial pela redução ilícita da carga tributária.

Diante desse cenário, o legislador editou a Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que reformulou substancialmente o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluindo o inciso V, com o objetivo expresso de reprimir práticas de ocultação dolosa que causavam dano ao erário, expressão, aliás, incorporada ao próprio caput do dispositivo.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 11.488/2007, o legislador ampliou e aperfeiçoou o combate à interposição fraudulenta, estabelecendo no art. 33, sanção específica e autônoma para essa prática. Embora sejam dispositivos distintos, tanto o art. 23, V, do DL 1.455/1976 quanto o art. 33 da Lei 11.488/2007 compartilham a mesma ratio legis: a proteção da integridade da relação jurídico-tributária no ambiente aduaneiro, por meio da repressão à ocultação do real sujeito passivo da operação de importação.

Essa identidade de fundamento e finalidade entre as duas normas confirma que o bem jurídico tutelado não é a regularidade formal do despacho aduaneiro, nem o mero controle documental da movimentação de mercadorias. A conduta reprimida interfere diretamente na constituição, na identificação e na higidez da relação jurídico-tributária. Afeta a veracidade do valor aduaneiro; compromete a identificação do sujeito passivo; interfere na arrecadação de tributos incidentes na importação e na cadeia subsequente; impede a correta aplicação da legislação de IPI; e atinge a própria concorrência tributária leal.

Assim, conclui-se que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, a exemplo do que ocorre com a penalidade do art. 23, V, do DL 1.455/1976, não tutela um interesse predominantemente administrativo, mas um interesse fiscal qualificado: a integridade da ordem econômico-tributária no âmbito aduaneiro. Trata-se, portanto, de penalidade cujo fundamento, finalidade e teleologia são inerentemente tributários.

**REFLEXÃO: por que alguém ocultaria o sujeito passivo mediante fraude ou simulação?**

A infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que reprime a interposição fraudulenta na importação, não se confunde com irregularidade formal, tampouco com mero descumprimento procedimental. Trata-se de conduta dotada de evidente intencionalidade, estruturada para produzir efeitos concretos sobre a esfera tributária.

A pergunta central para a adequada compreensão do tipo infracional é: qual seria a razão econômica ou jurídica para que alguém deliberadamente ocultasse o verdadeiro adquirente de uma importação?

A resposta decorre da própria experiência fiscal acumulada ao longo de décadas: a ocultação do sujeito passivo somente faz sentido quando se pretende alterar artificialmente os efeitos tributários da operação, seja para impedir a identificação do responsável, seja para reduzir a carga tributária incidente.

A prática demonstra que a ocultação do real adquirente produz efeitos diretos sobre a formação da relação jurídico-tributária. Ao deslocar artificialmente a sujeição passiva, impede que o verdadeiro responsável seja identificado, fiscalizado ou cobrado, inviabilizando a verificação de sua capacidade econômico-financeira e frustrando a atuação regular do Fisco. Além disso, tal expediente frequentemente se associa a estratégias de subfaturamento, a manipulações do valor aduaneiro, ao uso indevido de regimes especiais e à criação de blindagens patrimoniais destinadas a impedir a recuperação de créditos tributários.

A ocultação do sujeito passivo também repercute sobre a cadeia de incidência do IPI, pois inviabiliza a equiparação do adquirente real a industrial e desorganiza a dinâmica de débitos e créditos, com impacto direto na concorrência tributária. Do mesmo modo, afeta a própria base de cálculo dos tributos incidentes na importação, comprometendo a apuração correta do valor aduaneiro.

Esses elementos evidenciam que o bem jurídico tutelado pelo legislador não é a mera regularidade formal dos atos do despacho aduaneiro, mas a proteção da ordem econômico-tributária, especialmente no que concerne à arrecadação e à fiscalização dos tributos do comércio exterior.

A fraude, portanto, só existe porque há tributos a serem fraudados. Na ausência de incidência tributária relevante, não haveria racionalidade econômica para ocultar o sujeito passivo. A conduta típica revela, assim, sua íntima vinculação com a estrutura tributária,

reforçando que a finalidade normativa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, tal como ocorre com o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, é essencialmente fiscal, e não administrativa.

### **TESTE DE SUBTRAÇÃO: consequências da inexistência da penalidade**

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em suas razões, trouxe valiosa contribuição metodológica ao aplicar ao caso o denominado teste de subtração, instrumento útil para identificação do bem jurídico tutelado pela norma. A lógica é simples: examina-se o que ocorreria no sistema tributário caso a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 fosse retirada do ordenamento.

Esse exercício hipotético revela, com clareza, a finalidade eminentemente fiscal da sanção.

A supressão da penalidade acarretaria, em primeiro plano, prejuízo direto à arrecadação, pois as estruturas de interposição voltariam a ser utilizadas como mecanismo para inviabilizar a cobrança dos tributos incidentes na importação. Empresas instrumentalizadas, sem capacidade econômica real, permaneceriam como escudo para o adquirente oculto, e o crédito tributário tornar-se-ia irrecuperável ante a inexistência de bens penhoráveis.

Em segundo lugar, haveria significativo comprometimento da fiscalização tributária, que perderia instrumento essencial para identificar o sujeito passivo efetivo, aferir sua capacidade financeira, apurar o valor aduaneiro real e reprimir práticas de subfaturamento, simulação e blindagem patrimonial. A ocultação do adquirente é, por definição, mecanismo voltado a impedir o lançamento correto dos tributos, sua reprimenda não pode prescindir de sanção adequada.

A eliminação da penalidade também promoveria a erosão da cadeia do IPI, permitindo que o verdadeiro adquirente permanecesse fora do campo de incidência do imposto e de suas regras de equiparação, comprometendo a tributação das saídas subsequentes, a apuração de créditos e débitos e a concorrência leal no mercado interno.

Por fim, restaria comprometida a verificação do valor aduaneiro, visto que a ocultação do sujeito passivo é frequentemente utilizada para viabilizar práticas de subfaturamento. Sem a sanção correspondente, tais condutas passariam a carecer de resposta estatal eficaz.

Do teste proposto pela PGFN extrai-se conclusão inequívoca: a retirada da penalidade afetaria exclusivamente a arrecadação e a fiscalização tributária, e não a ordem administrativa.

Disso decorre, com precisão metodológica, que o bem jurídico protegido pela penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, tal como ocorre com aquela do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, é tributário, e não meramente administrativo.

### **DA INADEQUAÇÃO DA QUALIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA ATRIBUÍDA PELO STJ À MULTA POR INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA (ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007)**

O acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Declaração no AgInt no REsp nº 2.122.282/SP, embora tenha tratado especificamente da multa substitutiva prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, afirmou que tal penalidade possuiria natureza administrativa, por supostamente tutelar apenas o "controle das atividades de comércio exterior" e não a arrecadação dos tributos incidentes sobre a importação.

Identidade normativa entre o art. 23, V, do DL 1.455/76 e o art. 33 da Lei 11.488/2007 Conforme demonstrado anteriormente, tanto o art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 quanto o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 compartilham a mesma ratio legis: reprimir a ocultação fraudulenta do sujeito passivo nas operações de importação. Ambas as normas tutelam o mesmo bem jurídico, a integridade da relação jurídico-tributária, e ambas foram criadas em resposta ao mesmo fenômeno: a utilização de estruturas artificiais de importação para fraudar o Fisco.

Desse modo, embora o julgado do STJ tenha se referido especificamente ao art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76, a qualificação atribuída àquela penalidade repercute diretamente sobre a interpretação do art. 33 da Lei 11.488/2007, dada a identidade de fundamento, finalidade e estrutura típica entre ambos os dispositivos.

Com a devida vênia, tal qualificação não se coaduna com a estrutura normativa da infração nem com sua finalidade sancionatória, mostrando-se tecnicamente insuficiente para determinar o regime jurídico aplicável a qualquer das duas penalidades.

Em primeiro lugar, a própria conduta típica sancionada, ocultar, mediante fraude, o sujeito passivo da obrigação tributária, revela um ataque direto à formação da relação jurídico-tributária. Não se trata de mera irregularidade administrativa de controle aduaneiro, mas de fraude destinada a impedir a aplicação correta da legislação tributária, alterando contribuinte, base de cálculo, alíquotas e responsabilidade fiscal. A conduta, portanto, incide justamente sobre o núcleo da obrigação tributária.

Em segundo lugar, a multa prevista no art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76 substitui a pena de perdimento, tradicionalmente reconhecida como sanção fiscal de máximo rigor para hipóteses de fraude que inviabilizam a constituição do crédito tributário. A substituição do perdimento por multa não altera a natureza da sanção; ao contrário, confirma que se trata de instrumento de reação estatal a conduta que compromete a arrecadação tributária, e não de mera medida administrativa ligada ao trânsito internacional de mercadorias. O mesmo raciocínio aplica-se integralmente à penalidade do art. 33 da Lei 11.488/2007, que também foi concebida como resposta proporcional e eficaz à interposição fraudulenta.

Em terceiro lugar, a fundamentação adotada no julgado ignora que tanto o art. 23, V, do DL 1.455/76 quanto o art. 33 da Lei 11.488/2007 descrevem infração cujo bem jurídico protegido é a higidez do lançamento dos tributos incidentes sobre a importação. A ocultação do real importador impede que se identifique o contribuinte correto, conduz a regimes tributários

indevidos, afeta o tratamento fiscal aplicável (em especial no âmbito do IPI) e cria cenário artificial destinado à evasão ou elisão ilícita. O dano fiscal é, portanto, imediato e não meramente reflexo.

Em quarto lugar, ainda que o acórdão faça referência ao Tema 1.293/STJ, é necessário observar que o precedente vinculante tratou de hipótese substancialmente diversa, multa formal do art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, na qual não houve fraude, nem ocultação do sujeito passivo, nem alteração de elementos essenciais da obrigação tributária. A ratio decidendi daquele tema não se transplanta automaticamente para as multas ora analisadas, cujo pressuposto fático-jurídico é a fraude tributária.

Dessa forma, embora o acórdão citado tenha concluído pela natureza administrativa da multa prevista no art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76, a estrutura normativa daquele dispositivo e, por identidade de razão, do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, sua função repressiva de fraudes fiscais e, sobretudo, o núcleo típico da infração, a ocultação do sujeito passivo da obrigação tributária, comprovam que ambas as sanções possuem natureza tributária, voltadas a resguardar a integridade da arrecadação e a veracidade da relação jurídico-tributária na importação, sendo inadequado qualificá-las como infrações meramente administrativas voltadas ao controle aduaneiro.

#### **OUTROS ARGUMENTOS QUE ATRIBUEM NATUREZA ADMINISTRATIVA À MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007**

Apesar da clareza do critério estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, segundo o qual a natureza da infração depende do bem jurídico tutelado, parte da doutrina tem sustentado que as multas por interposição fraudulenta, seja a substitutiva do perdimento prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, seja aquela prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, possuiriam natureza meramente administrativo-aduaneira. Cumpre examinar os principais fundamentos que embasam tal tese e demonstrar sua inadequação.

O primeiro equívoco decorre da leitura segundo a qual o Tema 1.293 teria classificado, de maneira automática, toda infração aduaneira como administrativa. Não foi essa, porém, a construção do Tribunal Superior. Ao contrário, o STJ rejeitou categorias abstratas e estabeleceu um critério material, voltado exclusivamente à identificação do bem jurídico protegido. Assim, apenas as infrações cujo objeto seja o controle formal do despacho aduaneiro sujeitam-se à prescrição intercorrente; por outro lado, quando a obrigação violada se destina direta ou imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação, a infração possui natureza tributária e se insere na exceção contemplada na Tese 3.

A questão central, portanto, não é terminológica, mas substancial: qual bem jurídico o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 foi criado para resguardar? Como demonstrado nos itens anteriores, trata-se de dispositivo voltado a proteger a integridade da relação jurídico-tributária da importação, o valor aduaneiro, a identificação do contribuinte real, a higidez da cadeia do IPI e a prevenção de práticas de evasão fiscal. Não há, assim, elemento normativo que permita enquadrá-lo no domínio das infrações administrativas formais. O mesmo raciocínio se aplica

integralmente ao art. 23, inciso V, do DL 1.455/76, dada a identidade de ratio legis entre ambos os dispositivos.

Também não procede o argumento segundo o qual haveria contradição lógica em reconhecer natureza tributária à multa, quando o perdimento, penalidade aplicável em alguns casos de interposição fraudulenta seria, em tese, administrativo. A premissa incorre em dupla impropriedade.

De um lado, confunde forma de execução com natureza jurídica da sanção: o perdimento e a multa substitutiva (no caso do art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76) ou a multa autônoma (no caso do art. 33 da Lei 11.488/2007) são instrumentos de reação estatal a um único ilícito, cuja essência é a fraude praticada para ocultar o sujeito passivo. De outro, ignora que a legislação trata o perdimento decorrente de fraude como sanção de caráter fiscal, associada diretamente à proteção da arrecadação.

A mudança da modalidade de execução, pecuniária ou material, não altera o bem jurídico protegido. Assim como uma obrigação tributária não deixa de ser tributária por ser satisfeita em dinheiro, dação ou adjudicação, também a sanção decorrente da interposição fraudulenta não muda de natureza em razão do mecanismo empregado para sua concretização.

Outro ponto frequentemente invocado diz respeito à Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, que faria referência ao combate às "fraudes aduaneiras". A interpretação extensiva desses termos, porém, desconsidera que Exposições de Motivos não definem a natureza jurídica dos ilícitos e tampouco delimitam o bem jurídico tutelado.

A Medida Provisória nº 66/2002 promoveu ampla reforma da legislação tributária e aduaneira, incluindo dispositivos relacionados ao combate de práticas fraudulentas no comércio exterior. Embora a Exposição de Motivos (EM) não trate especificamente da natureza jurídica da multa substitutiva do perdimento prevista no art. 23, V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e muito menos do art. 33 da Lei 11.488/2007, que é posterior, ela oferece elementos relevantes para a correta compreensão da finalidade normativa subjacente à reforma.

De acordo com a EM, o art. 29 da MP instituiu presunção legal destinada a caracterizar operações por conta e ordem de terceiros, com o objetivo de criar instrumento mais eficaz para o combate efetivo de fraudes fiscais praticadas em operações de comércio exterior:

18. O art. 29 pretende instituir presunção legal que caracterize operações por conta e ordem de terceiros, com o objetivo de criar instrumento mais eficaz para o combate efetivo de fraudes fiscais praticadas em operações de comércio exterior.

O mesmo sentido é reiterado ao se afirmar que os arts. 59 e 60 da MP visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate a fraudes:

43. Os arts. 59 e 60 visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate à fraudes.

A referência expressa a fraudes fiscais praticadas no âmbito do comércio exterior, e não a meras irregularidades procedimentais, confirma que a motivação legislativa central foi reforçar mecanismos de tutela da ordem fiscal, especialmente no que se refere à identificação do sujeito passivo e à higidez da relação tributária incidente sobre a importação.

Ainda que a Exposição de Motivos não qualifique explicitamente a multa prevista no art. 23, inciso V, como sanção de natureza tributária, o contexto normativo evidenciado no documento demonstra que a reforma buscou dotar a Administração Tributária de instrumentos mais eficazes para combater condutas fraudulentas que afetam diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

Esse mesmo contexto normativo aplica-se integralmente ao art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que foi editado em continuidade à mesma política legislativa de combate à interposição fraudulenta, reforçando os instrumentos sancionatórios à disposição da Administração Tributária.

Nesse contexto, a Exposição de Motivos reforça, ainda que de forma indireta, a conclusão de que tanto a infração do art. 23, inciso V, do DL 1.455/76 quanto aquela do art. 33 da Lei 11.488/2007 tutelam a ordem tributária, sendo, portanto, incompatíveis com a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, nos termos da Tese 3 do Tema 1.293/STJ.

Observa-se também o entendimento de quem defende a natureza administrativo- aduaneira das multas por interposição fraudulenta, valendo-se do argumento segundo o qual o perdimento, por constar do art. 96, I e II, do Decreto-Lei nº 37/1966, possuiria natureza administrativa, sustenta que seria logicamente impossível que sua conversão em multa (no caso do art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76) ou a aplicação de multa autônoma (no caso do art. 33 da Lei 11.488/2007) adquirisse natureza tributária. Afirma-se que tal transformação somente seria possível se:

(1) o perdimento tivesse natureza tributária (o que reputam incompatível com a Constituição e com precedentes do STF), ou

(2) um tipo infracional pudesse gerar sanção de natureza distinta, contrariando, segundo alegam, a ratio decidendi do Tema 1.293/STJ.

Com o devido respeito, essa construção doutrinária não resiste ao cotejo técnico-jurídico, especialmente quando confrontada com o critério vinculante estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293.

O equívoco metodológico central reside na premissa adotada: parte-se da natureza da pena (perdimento) para determinar a natureza da infração. O Tema 1.293, entretanto, afirma exatamente o contrário. O critério determinante é a natureza jurídica da norma de conduta violada, e não da sanção aplicável. Como consignou expressamente o STJ:

É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para definir se determinada infração se submete ou não ao regime prescricional da Lei 9.873/1999.

Assim, o raciocínio deve partir da conduta típica descrita tanto no art. 23, inciso V, do DL 1.455/76 quanto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, ocultação fraudulenta do sujeito passivo, e de seus efeitos sobre a relação jurídico-tributária. É essa conduta, e não a forma de execução da sanção (perdimento, multa substitutiva ou multa autônoma), que revela o bem jurídico tutelado.

Além disso, a tese de que haveria uma suposta "contradição lógico-jurídica" caso o perdimento fosse administrativo e a multa substitutiva ou autônoma, tributária, ignora que a forma de satisfação da sanção não altera a natureza jurídica da infração. Também em matéria tributária, é possível que o crédito seja satisfeito por mecanismos distintos (dinheiro, adjudicação de bens, compensação, dação em pagamento), sem qualquer alteração da natureza tributária da obrigação em si. Do mesmo modo, o fato de a Administração aplicar o perdimento quando a mercadoria está disponível e a multa pecuniária quando não está, seja nos termos do DL 1.455/76, seja nos termos da Lei 11.488/2007, não transforma o bem jurídico protegido pela norma sancionadora.

A crítica igualmente incorre em equívoco ao compreender o art. 96 do Decreto-Lei nº 37/1966 como dispositivo definidor de natureza jurídica das infrações. O referido dispositivo é mera enumeração de espécies de penalidades, que convivem, na prática administrativa e normativa, com bens jurídicos absolutamente distintos: saúde pública, meio ambiente, ordem econômica do comércio exterior, e, especialmente, arrecadação tributária. A utilização de uma mesma espécie sancionatória para finalidades múltiplas não tem o condão de uniformizar a natureza jurídica de todas as infrações ali referidas.

Art. 96 - As infrações estão sujeitas às seguintes penas, aplicáveis separada ou cumulativamente:

I - perda do veículo transportador;

II - perda da mercadoria;

III - multa;

IV - proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista.

Por fim, o próprio argumento doutrinário reforça, ainda que involuntariamente, a tese aqui sustentada. Quando afirma que só seria possível reconhecer natureza tributária à multa se o perdimento também o fosse, parte de uma premissa equivocada: trata como se a natureza da pena determinasse a natureza da infração. O Tema 1.293 rejeita expressamente esse raciocínio, ao determinar que a análise deve recair sobre a finalidade material da obrigação descumprida.

No caso tanto do art. 23, inciso V, §3º, do DL 1.455/76 quanto do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, demonstrou-se de forma exaustiva que a finalidade normativa é impedir a fraude fiscal consistente na ocultação do sujeito passivo, protegendo-se:

- a integridade do valor aduaneiro (base de cálculo dos tributos da importação);
- a correta identificação do contribuinte;
- a higidez da cadeia de IPI;
- a arrecadação;
- a verificação das condições econômico-financeiras do efetivo adquirente;
- e a preservação da concorrência tributária leal.

Tais elementos não são compatíveis com o conceito de infração administrativa aduaneira voltada ao controle formal do trânsito de mercadorias. São características próprias de infração tributária qualificada por fraude.

Desse cotejo, conclui-se que a crítica doutrinária não refuta, mas antes confirma, a premissa fundamental do presente voto: a natureza das multas por interposição fraudulenta, seja a substitutiva do perdimento prevista no art. 23, inciso V, §3º, do DL 1.455/76, seja a autônoma prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, é definida pelo bem jurídico que a infração visa proteger, conforme exige o Tema 1.293/STJ, e esse bem jurídico é inconfundivelmente tributário.

#### **DO ARGUMENTO DA SEVERIDADE DA SANÇÃO.**

Também não resiste ao exame técnico o argumento segundo o qual a severidade da sanção indicaria sua natureza administrativa ou inviabilidade como penalidade tributária. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 736.090 (Tema 863), reconheceu expressamente a constitucionalidade de multas tributárias qualificadas que podem alcançar até 150% do débito tributário em caso de reincidência. Essa orientação confirma que o caráter sancionatório robusto não é incompatível com penalidades tributárias, desde que observados os princípios da proporcionalidade e do não-confisco. Longe de afastar a natureza tributária, o precedente reforça que fraudes fiscais dolosas, como a ocultação do sujeito passivo, legitimam respostas sancionatórias mais intensas.

Esse entendimento aplica-se tanto à multa do art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76 quanto à do art. 33 da Lei 11.488/2007, que também possui caráter sancionatório significativo justamente por reprimir conduta dolosa de natureza fraudulenta com impacto direto sobre a arrecadação tributária.

Alega-se, ainda, que a classificação da multa sob determinado "código de receita aduaneira" revelaria sua natureza administrativo-aduaneira. Com a devida vênia, tal argumento não se sustenta, seja sob a perspectiva dogmática, seja sob o ponto de vista da técnica legislativa.

O código de receita não possui qualquer função qualificadora da natureza jurídica da infração. Trata-se de instrumento meramente contábil, destinado à organização interna da

arrecadação, à escrituração das receitas e ao controle orçamentário da Administração. Esses códigos não exprimem o bem jurídico tutelado, tampouco têm aptidão para definir se a infração é administrativa, tributária ou penal. Servem unicamente para fins de processamento operacional de pagamentos.

Assim, não é juridicamente sustentável concluir que a natureza das multas por interposição fraudulenta, seja do art. 23, inciso V, §3º, do DL 1.455/76, seja do art. 33 da Lei 11.488/2007, decorra da rubrica orçamentária sob a qual são contabilizadas. A natureza jurídica da sanção não se define por critérios de escrituração interna, mas pelo conteúdo normativo da infração e pelo bem jurídico protegido. Reduzir a análise a um elemento contábil seria incorrer em formalismo superficial e tecnicamente inadequado, incompatível com o critério material fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293. Em síntese, o código de receita não oferece parâmetro válido para a classificação jurídica das penalidades por interposição fraudulenta, nem possui relevância para a identificação do bem jurídico tutelado, sendo irrelevante para a aferição da natureza da infração e para a incidência, ou não, da prescrição intercorrente.

Sustenta-se, por fim, que as Súmulas nº 160 e nº 184 do CARF reforçariam a classificação das multas por interposição fraudulenta como sanções de natureza meramente administrativa-aduaneira. Com o devido respeito, tal posição não se sustenta, sobretudo à luz do critério vinculante estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, segundo o qual a natureza jurídica da infração deve ser definida a partir do bem jurídico diretamente tutelado pela norma sancionadora, e não por classificações processuais, procedimentais ou contábeis.

A Súmula nº 160 dispõe:

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

O enunciado não define a natureza jurídica da infração. Limita-se a esclarecer que a aplicação da penalidade dispensa a comprovação individualizada de prejuízo ao recolhimento de tributos. Essa dispensa, contudo, não afasta o caráter tributário da sanção, ao contrário, é característica típica das infrações tributárias qualificadas por dolo, fraude ou simulação, nas quais o dano fiscal decorre da própria conduta e independe de demonstração numérica específica.

O mesmo raciocínio aplica-se ao art. 33 da Lei 11.488/2007: a dispensa de comprovação de prejuízo específico não descaracteriza a natureza tributária da sanção, mas reflete o reconhecimento de que a interposição fraudulenta, por si só, compromete a integridade da relação jurídico-tributária.

A questão relevante não é se houve ou não prejuízo comprovado, mas sim qual bem jurídico a norma visa proteger. E esse bem jurídico, como foi demonstrado, é a arrecadação e a fiscalização dos tributos aduaneiros.

A Súmula nº 184 estabelece:

O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei n.º 37/66 e do artigo 753 do Decreto n.º 6.759/2009.

O enunciado não examina o bem jurídico protegido, tampouco define a natureza da infração. Limita-se a fixar o prazo decadencial aplicável para penalidades por infrações aduaneiras, em razão de remissão expressa contida nos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966. Trata-se, pois, de disciplina puramente procedimental.

A adoção de um determinado prazo decadencial não tem, por si só, qualquer poder de qualificar juridicamente o ilícito como administrativo ou tributário. O critério procedimental não se confunde com o critério material estabelecido pelo Tema 1.293 do STJ. A definição da natureza jurídica da infração exige análise do bem jurídico tutelado, da finalidade normativa e dos efeitos da conduta sobre a relação tributária, e não apenas do rito ou do prazo aplicável.

Seria metodologicamente incorreto inferir que, pela mera circunstância de uma penalidade observar prazo previsto em legislação específica, ela automaticamente perderia sua natureza tributária. Tal conclusão ignoraria a distinção fundamental entre normas de direito material e normas de direito processual. O prazo decadencial constitui norma de natureza processual-administrativa, que não tem o condão de alterar a essência material da infração.

Portanto, observa-se que nenhum dos enunciados sumulares examina o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, critério vinculante estabelecido pelo Tema 1.293 do STJ. As súmulas limitam-se a disciplinar aspectos adjetivos: a Súmula nº 160 trata da dispensa de prova do prejuízo; a Súmula nº 184 regula o prazo decadencial. Ambas versam sobre matéria procedimental, que não possui aptidão para definir a natureza material da infração.

A definição da natureza tanto da multa prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 quanto daquela prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exige análise do bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, exatamente como determinado pelo Tema 1.293 do STJ. Sob esse critério, ambas as penalidades possuem inequívoca natureza tributária, pois tutelam diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes no comércio exterior.

Nesse contexto, as Súmulas nº 160 e nº 184 não afastam a incidência da Tese 3 do Tema 1.293, nem possuem densidade normativa para redefinir a natureza das penalidades.

Diante do exposto, conclui-se que os argumentos fundados nas Súmulas nº 160 e 184 do CARF não possuem aptidão para afastar a natureza tributária das multas por interposição fraudulenta. Aplicando-se o critério vinculante do Tema 1.293, análise do bem jurídico tutelado, verifica-se que ambas as sanções (art. 23, V, §3º, do DL 1.455/76 e art. 33 da Lei 11.488/2007) protegem diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos aduaneiros, caracterizando infrações de natureza eminentemente tributária. Consequentemente, aplica-se integralmente a exceção prevista na Tese 3 do Tema 1.293/STJ, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999.

Registro, ainda, que o Parecer PGFN/CAT nº 153/2018, frequentemente invocado para sustentar a natureza administrativa das penalidades relacionadas à interposição fraudulenta, não se presta, metodologicamente, a infirmar a natureza tributária das multas previstas tanto no art. 23, V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 quanto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Em primeiro lugar, trata-se de parecer anterior ao julgamento do Tema 1.293/STJ, razão pela qual foi elaborado sob premissas interpretativas que não refletem o critério material atualmente vinculante, segundo o qual a natureza jurídica da penalidade deve ser definida a partir do bem jurídico tutelado, e não da denominação legal, do órgão aplicador ou da localização normativa da sanção.

O próprio fundamento central do parecer, a ideia de que tais multas protegeriam apenas a "regularidade substancial dos atos de comércio exterior", não resiste ao critério do Tema 1.293, pois desconsidera que a ocultação do sujeito passivo atinge diretamente a formação da relação jurídico-tributária, a definição do contribuinte, a fiscalização, o valor aduaneiro e, portanto, a arrecadação dos tributos incidentes sobre a importação.

Assim, não possui densidade jurídica para fundamentar a classificação das multas por interposição fraudulenta, incluindo aquela do art. 33 da Lei 11.488/2007, como sanções administrativas.

Ressalte-se, ainda, que a própria PGFN, em manifestações recentes nas sessões do CARF, tem sinalizado a necessidade de reavaliar seus entendimentos anteriores à luz do precedente repetitivo, reconhecendo que a distinção automática entre "multas administrativas" e "multas tributárias" não pode prescindir da análise do conteúdo material da conduta e de seus efeitos sobre a arrecadação.

Por tais razões, com a devida vênia, o Parecer PGFN/CAT nº 153/2018 não constitui argumento adequado para afastar a natureza tributária das penalidades em exame, nem para justificar a incidência da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999. O critério vinculante hoje aplicável, o bem jurídico tutelado, conduz a conclusão diversa, como demonstrado ao longo deste voto.

#### **CONCLUSÃO SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA MULTA PREVISTA NO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007**

À luz do arcabouço normativo, da evolução histórica da legislação repressiva à interposição fraudulenta e da interpretação vinculante firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, verifica-se que a penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, a exemplo do que ocorre com aquela do art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não possui natureza meramente administrativa.

Sua estrutura típica, finalidade e efeitos revelam inequívoco conteúdo tributário, pelos fundamentos a seguir expostos.

Em primeiro lugar, a finalidade normativa da penalidade é resguardar a arrecadação e neutralizar o dano fiscal decorrente da ocultação deliberada do sujeito passivo. A fraude sancionada pelo dispositivo, destinada a ocultar o real adquirente da mercadoria importada mediante interposição fraudulenta, tem por objeto imediato manipular a relação jurídico-tributária incidente sobre a operação de comércio exterior.

Em segundo lugar, a natureza da conduta sancionada situa-se no núcleo das infrações tributárias dolosas. A ocultação do real adquirente impede a identificação do contribuinte correto, altera de forma indevida a sujeição passiva, compromete o valor aduaneiro, afeta a carga tributária aplicável e permite a erosão da cadeia de incidência do IPI, configurando típica fraude fiscal, não irregularidade aduaneira formal.

Em terceiro lugar, a base de cálculo da multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007, o valor aduaneiro, demonstra a vinculação estrutural da penalidade com o regime tributário, pois o valor aduaneiro constitui precisamente a base legal para apuração do Imposto de Importação, do IPI-Importação, do PIS-Importação e da COFINS-Importação. Trata-se, portanto, de critério de quantificação eminentemente fiscal.

Em quarto lugar, as consequências sistêmicas da supressão da penalidade demonstram o seu caráter tributário: a ocultação prosperaria sem reação sancionatória adequada, inviabilizando a cobrança de tributos, impedindo a responsabilização do adquirente real, favorecendo o subfaturamento, a blindagem patrimonial e a evasão fiscal, com prejuízo direto à arrecadação.

Por fim, a hipótese ajusta-se integralmente ao que dispõe a Tese 3 do Tema 1.293/STJ, segundo a qual não se aplica a prescrição intercorrente do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 quando a obrigação descumprida se destina direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre a importação.

A infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 incide exatamente sobre esse núcleo: a arrecadação e a fiscalização tributária da operação de comércio exterior. Sua identidade de finalidade, estrutura típica e bem jurídico tutelado com a multa do art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 reforça que ambas as penalidades integram o mesmo sistema de proteção da ordem tributária no âmbito aduaneiro.

Diante de todo o exposto, concluo que a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 possui natureza jurídica tributária, razão pela qual não se lhe aplica o regime prescricional do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, devendo ser afastada a alegação de prescrição intercorrente.

#### **4. DA ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA**

Passo agora ao cotejo entre as razões expendidas pela DRJ e o quadro fático-documental efetivamente constante destes autos no tocante à arguição de decadência.

A DRJ concluiu pela inexistência de decadência sob o argumento de que a infração, entendida como cessão de nome, teria se materializado tanto no registro da DI de admissão temporária nº 14/0447239-0, de 07/03/2014 (e-fls. 513/517), quanto no registro da DI de nacionalização nº 15/0799454-2, de 04/05/2015 (e-fls. 146/149). Afirmou, ainda, que a divergência entre a fatura indicada no DAU francês (fatura nº 11-101904, e-fl. 150) e as faturas utilizadas tanto na admissão temporária (11-101992) quanto na nacionalização, evidenciaria inidoneidade documental apta a caracterizar o ato de “cessão de nome”.

Esse raciocínio, todavia, não se sustenta quando analisado à luz da correta individualização das infrações, do regime jurídico aplicável a cada DI e da delimitação temporal imposta pelos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966, conforme já assentado pela jurisprudência vinculante do CARF, notadamente a Súmula CARF nº 184.

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009)Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração.

Súmula CARF nº 184:

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei n.º 37/66 e do artigo 753 do Decreto n.º 6.759/2009. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

É imprescindível distinguir: (i) o alcance jurídico dos documentos utilizados na admissão temporária e (ii) a natureza própria da fatura que instruiu a nacionalização. A presunção de que eventual irregularidade em um regime suspensivo contaminaria automaticamente a declaração definitiva subsequente não encontra respaldo legal e viola o princípio da autonomia das infrações aduaneiras.

A DI de admissão temporária nº 14/0447239-0 foi registrada em 07/03/2014. Eventual irregularidade documental relacionada à fatura utilizada para instruí-la, seja divergência de numeração, seja inconsistência com o DAU francês, consumou-se nesse exato momento, nos termos do art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966 (“a contar da data da infração”).

Como o lançamento foi formalizado apenas em 17/03/2020 (e-fls. 555/557), já havia decorrido integralmente o prazo decadencial de cinco anos contados da data da infração, nos moldes do art. 139 do DL 37/66 e do art. 753 do Regulamento Aduaneiro. A fiscalização buscou atribuir falsidade à fatura utilizada na admissão temporária, mas o lançamento havia sido praticado após o esgotamento do prazo quinquenal, impondo reconhecimento da decadência.

É exatamente esta a situação dos presentes autos: qualquer alegação de falsidade material ou ideológica vinculada exclusivamente à admissão temporária encontra-se fulminada pela decadência desde 07/03/2019, sendo juridicamente impossível utilizá-la como suporte autônomo para penalidade. O lançamento de e-fls. 2/9, foi lavrado em 04/03/2020, complementado pelo relatório de fiscalização de e-fls. 10/92, e cientificado em 17/03/2020 (fls. 555/557). Ou seja, o lançamento se deu quase um ano após a decadência!

A fiscalização sustenta que a divergência entre a fatura indicada no DAU francês (nº 11-101904) e a fatura instruída na nacionalização (nº 11-101992) demonstraria inidoneidade também da DI definitiva de nacionalização. Todavia, o argumento incorre em equívoco lógico e jurídico: a eventual falsidade de um documento não contamina automaticamente outro, sobretudo quando este último reflete corretamente o valor real da operação.

No presente caso, a fatura nº 11-101992 utilizada na nacionalização apresenta valor compatível com o documento de exportação francês, não havendo divergência de preço, de quantidade, de descrição do bem ou de qualquer elemento essencial. Divergências de numeração, datas internas de emissão, existência de pré-faturas, faturas provisórias ou faturas definitivas são frequentes no comércio internacional e, por si só, não constituem falsidade material ou ideológica.

Faltou a fiscalização demonstrar tecnicamente qual seria a falsidade: não há adulteração, supressão, inserção de elementos inexistentes, sobreposição irregular ou indicação de que o valor declarado não corresponda ao efetivamente praticado. A mera existência de documentos diversos não implica falsidade documental, especialmente quando o conteúdo econômico é íntegro e coerente com o fluxo comercial internacional.

A DRJ entendeu que, como a suposta cessão de nome teria ocorrido também na DI de nacionalização, o termo inicial da decadência deveria ser a nacionalização. Essa interpretação inverte a lógica dos arts. 138 e 139 e contraria a Súmula CARF nº 184.

Se a irregularidade alegada pela fiscalização se materializou na admissão temporária, fatura incompatível com o DAU, divergência documental etc., então a infração ocorreu em 07/03/2014, e não em 2015. A Administração não pode escolher o momento da infração; este é definido pela própria conduta.

Não é juridicamente admissível que a fiscalização utilize infração já alcançada pela decadência para fundamentar penalidade relativa a momento posterior. A decadência da infração anterior impede sua utilização como fundamento jurídico ou probatório para autuações subsequentes, sob pena de tornar ineficaz a garantia do prazo decadencial.

Remanesce, portanto, examinar exclusivamente se a DI nº 15/0799454-2, de 04/05/2015, contém falsidade documental apta a caracterizar cessão de nome. Após detida análise dos autos, concluo que não há falsidade material nem ideológica na fatura utilizada.

O documento reflete o valor real da embarcação, está alinhado ao preço de exportação indicado pelo DAU e não apresenta qualquer divergência substancial. A fiscalização limita-se a mencionar que a fatura não possui o mesmo número daquela referida no DAU francês, mas não aponta adulteração, inconsistência de valores, manipulação de dados ou qualquer outro elemento que caracterize “acobertamento” ou cessão de nome.

A divergência de numeração não guarda, por si só, relação com o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, nem comprova ocultação de beneficiário ou falsidade ideológica. Não há falsidade quando o documento reflete fielmente o conteúdo econômico da operação, ainda que sua numeração não corresponda ao documento utilizado no país de exportação.

Assim, temos:

A suposta irregularidade da admissão temporária está integralmente fulminada pela decadência.

Não é possível transportar esse alegado vício, já extinto, para a DI de nacionalização.

A fatura utilizada na nacionalização não apresenta elementos que caracterizem falsidade documental.

Consequentemente, não subsiste o fundamento utilizado pela fiscalização para impor penalidade com base no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Portanto, nos termos das especificidades documentais deste caso, acolho a tese do Recorrente quanto à decadência e à inexistência de falsidade na nacionalização, afastando-se, portanto, o enquadramento sancionatório pretendido pela fiscalização.

## 5. DISPOSITIVO

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de prescrição intercorrente, e dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração, em razão da ocorrência de decadência.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO**