



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15444.720087/2020-45
ACÓRDÃO	3402-013.015 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CESSÃO DE NOME. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. INADEQUAÇÃO DO ENQUADRAMENTO JURÍDICO.

A cessão de nome pressupõe que a pessoa jurídica figure formalmente na operação de comércio exterior para acobertar o real interveniente, sem participação na aquisição da mercadoria no exterior.

Na importação por encomenda, o importador é o próprio adquirente da mercadoria no exterior.

A circunstância de existir adquirente final previamente definido e de o encomendante não ter sido indicado na declaração de importação pode caracterizar irregularidade na estruturação ou na declaração da operação, mas não configura, por si só, cessão de nome.

Inexistindo elementos que indiquem que o importador não tenha adquirido a mercadoria no exterior, mostra-se inadequado o enquadramento da conduta na hipótese prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA. FINALIDADE ARRECADATÓRIA E FISCALIZATÓRIA. IDENTIDADE COM A PENALIDADE DO ART. 23, V, e §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. TEMA 1.293/STJ. INAPLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE DA LEI Nº 9.873/1999.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, incidente nas hipóteses de interposição fraudulenta na importação, não ostenta natureza meramente administrativa. Sua estrutura típica, finalidade e efeitos revelam inequívoco conteúdo tributário, porquanto destinada a resguardar

a arrecadação e a integridade da fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação de comércio exterior.

A conduta sancionada — ocultação do real adquirente da mercadoria importada — insere-se no núcleo das infrações tributárias dolosas, por alterar indevidamente a sujeição passiva, comprometer o valor aduaneiro e afetar a cadeia de incidência do Imposto de Importação, do IPI-Importação, do PIS-Importação e da COFINS-Importação.

À luz da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1.293, não se aplica a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 quando a obrigação descumprida se destina à arrecadação ou à fiscalização tributária, hipótese que abrange a infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Reconhece-se, portanto, a natureza jurídica tributária da penalidade, afastando-se a alegação de prescrição intercorrente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário apresentado por Maurício Barreto, por intempestividade; (ii) por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro, Alessandra Lessa dos Santos e Cynthia Elena de Campos, que reconheciam a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo; e (iii) por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela YACHT para cancelar o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandra Lessa dos Santos, Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Jose de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 107-012.108, proferido pela 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, que por unanimidade de votos, em 27/09/2021, julgou improcedente a impugnação, mantendo-se integralmente o crédito tributário exigido, 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.

LEGITIMIDADE PASSIVA. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei, na forma do art. 124 do CTN. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, a teor do art. 135, inciso III, do CTN. Respondem conjunta ou isoladamente pela infração quem quer que, de qualquer forma, tenha concorrido para a infração ou dela se beneficiado, a teor do art. 95, inciso I, 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. 2/10, lavrado em 11/05/2020, complementado pelo relatório de fiscalização de fls. 11/88, e cientificado em 26/05/2020 (fls. 526/528), 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\$ 369.064,46.

Foi constituído como Responsável Solidário MAURÍCIO FERNANDO TOSTA BARRETO, CPF nº 891.828.807-78, sócio administrador da Interessada, cientificado em 01/06/2020 (fls. 529/531).

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 61, 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: [...]

II- EMBARCAÇÃO PRESTIGE 620 CASCO 61 - FABRICANTE: JEANNEAU; EXPORTADOR: JEANNEAU (FRANÇA). PAF Nº: 10711.725.718/2015-34. DI 15/1944559-0; PAF Nº: 10711.723978/2016-56. DI 16/1779627-3; PAF Nº: 10711.721.327/2017-11. DI 17/0743059-6; e PAF Nº: 10711.721.106/2018-15. DI 18/0822304-9. FATURA: 11-111436 (SEM COBERTURA CAMBIAL). [...]

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

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

[...] Observa-se, portanto, que a fiscalizada lograva retardar o pagamento dos tributos até que se tornasse conveniente ou inevitável a nacionalização, por exemplo, até que conseguisse um comprador para a embarcação que já era de sua propriedade, até que tivesse seu pedido de prorrogação de prazo de admissão negado, etc.

Para atingir seu intento, a fiscalizada usava, em geral, nas sucessivas prorrogações do regime de admissão temporária, fatura com o mesmo número e data da utilizada na instrução da primeira declaração apresentada à Aduana Brasileira.

Vejamos agora o caso de uma embarcação que ainda está em admissão temporária no país. Por exemplo, o caso da embarcação PRESTIGE 620, CASCO 61:

Referida embarcação foi admitida temporariamente em 2015, desembarçada com a utilização da DI 15/1944559-0, registrada em 06/11/2015, processo 10711.725718/2015-34, para evento que seria realizado entre 12 e 13.11.2015.

Posteriormente, foi formalizado o processo 10711.723978/2016-56, no qual foi solicitada a transferência do regime para nova admissão temporária, com a utilização da DI 16/1779627-3, registrada em 10/11/2016, para evento que seria realizado até o final do verão de 2017.

No ano seguinte, foi formalizado o processo 10711.721327/2017-11 e utilizada a DI 17/0743059-6, registrada em 08/05/2017, em nova admissão temporária para evento que seria realizado entre 21/09/2017 e 26/09/2017.

Portanto, a embarcação Prestige 620, retida em 02.08.2019 pelo Termo de Retenção de Mercadorias e Nomeação de Fiel Depositário do Anexo 2, encontra-se no Brasil desde 2015, com prorrogações sucessivas de admissão temporária, provavelmente até que a fiscalizada encontre interessado em sua aquisição ou até quando seja denegado pedido de prorrogação de admissão temporária, quando, então, promoveria sua nacionalização e o pagamento dos impostos, exatamente como fez no caso de embarcações listadas no Termo de Intimação 275/2019. [...]

No que concerne às 3 embarcações acima identificadas, deve ser repisado que, 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 dos despachos de admissão temporária, bem como detalhes sobre a operação de saída dos bens em questão dos respectivos países de procedência.**

Em resposta aos pedidos de informação formulados, foram apresentados os documentos dos anexos 10, 11 e 12.

No anexo 11, destacam-se as seguintes informações do Setor de Inteligência da Aduana da França sobre o regime em que se deu a saída de cada uma das embarcações PRESTIGE 500 CASCO 303, PRESTIGE 620 CASCO 61 e PRESTIGE 560 FLY-2018 da Europa. [...]

*- le bateau Prestige 620 a fait l'objet d'une
déclaration d'exportation
sous le régime 10.00 (exportation définitive) en date
du 14/09/2015.*

Já no anexo 11, destaca-se a ratificação por parte da Adida Aduaneira para a Embaixada da França no Brasil de que o código 1000 usado no campo 37 dos DAU refere-se ao REGIME DE EXPORTAÇÃO DEFINITIVA.

Finalmente, no Anexo 12, constam os detalhes dos pagamentos das embarcações que ainda se encontram em admissão temporária no país, evidenciando-se que referidas embarcações já foram liquidadas no exterior, antes do registro das declarações de admissão temporária.

No anexo 12, consta também a informação de que as faturas usadas nas admissões temporárias no Brasil das embarcações PRESTIGE 560 e PRETIGE 620 não foram emitidas por JEANNEAU em Dompiere, ratificando, portanto, a falsidade dos documentos usados na fraude cometida.

En conclusion, les factures jointes par les autorités brésiliennes à leur demande de contrôle n'ont pas été émises par la société SPBI JEANNEAU à Dompiere.

[...] Retornemos, então, ao caso da embarcação objeto do presente processo, **Prestige 620 Casco 61:**

Bem **admitido temporariamente** em 2015 pela **15/1944559-0**, registrada em 06/11/2015, processo **10711.725718/2015-34**, para evento que seria realizado entre 12 e 13 de novembro de 2015.

Posteriormente, foi formalizado o processo 10711.723978/2016-56, no qual foi solicitada a transferência do regime para nova admissão temporária, com a utilização da DI 16/1779627-3, registrada em 10/11/2016, para evento que seria realizado até o final do verão de 2017.

No ano seguinte foi formalizado o processo 10711.721327/2017-11 e utilizada a DI 17/0743059-6, registrada em 08/05/2017, em nova admissão temporária para evento que seria realizado entre 21 e 26 de setembro de 2017. Em 19/12/2017, foi concedido novo regime, com prazo até 08/05/2018.

Em 07/05/2018 foi formalizado o processo 10711.721106/2018-15 e utilizada a DI 18/0822304-9, registrada em 07/05/2015, em nova admissão temporária para evento que seria realizado entre 02 de julho e 30 de setembro de 2018. Foi concedido prazo de permanência até 09/11/2018. O regime foi prorrogado automaticamente até 09/04/2019. No mesmo processo foi solicitada, em 05/04/2019, nova concessão de admissão temporária para evento que seria realizado entre 27 de abril a 05 de maio de 2019, que foi concedida com prazo até 09/10/2019.

Como ficou exaustivamente demonstrado, principalmente com as informações obtidas da Aduana Francesa, acostadas nos anexos 10, 11 e 12, a embarcação Prestige 620 Casco 61 foi importada com a utilização de fatura falsa, o que ensejou a aplicação da pena de perdimento prevista no artigo 689, VI do RA. Referida pena foi formalizada nos autos do processo 15444.720288/2019-17.

Após a decisão administrativa nos autos do processo 15444.720288/2019-17 confirmando a **aplicação da pena de perdimento ao bem**, não houve a entrega da embarcação por parte da autuada, o que ensejou a propositura pela PFN de demanda judicial específica para entrega da coisa (processo judicial nº 5106245-14.2019.4.02.5101).

Em objeção à mencionada demanda judicial para entrega da embarcação proposta pela PFN, foram opostos os **embargos de terceiro** consubstanciados nos autos do processo nº **5003180-66.2020.4.02.5101**, por **JUSTINO OLIVEIRA GOMES DE CASTRO**, CPF **008.766.027-07**, doravante denominado simplesmente JUSTINO, que se apresentou como adquirente do bem.

Em diligência instaurada em desfavor do adquirente do bem no Brasil, o Sr. JUSTINO, constatou-se que YCG ocultou ao Fisco o real beneficiário da operação de importação realizada, a citada pessoa física, como será demonstrado detalhadamente no item 4.2 do presente relatório.

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

Restou claramente evidenciado na diligência realizada em desfavor de Justino 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 a oposição dos embargos de terceiros constantes do processo nº 5003180-66.2020.4.02.5101, pelo Sr. JUSTINO, foi emitido o TDPF de Diligência N° 0719500-2020-00099-6, a fim de que fossem averiguadas as condições nas quais a embarcação PRESTIGE 620 FLY Casco 61, alvo deste relatório, teria sido adquirida pela mencionada pessoa física da sociedade empresária YCG.

Na diligência realizada, foram constatados os seguintes fatos que demonstram claramente a ocultação de JUSTINO realizada por YCG:

Inicialmente cabe destacar que a embarcação em questão se encontrava em admissão temporária no país, quando foi lavrado o termo de retenção do anexo 2, em 02.08.2019.

Não obstante não ter nacionalizado o bem e, por conseguinte, não ter pago os tributos devidos, YCG emitiu a **nota fiscal de saída nº 223, em 07.07.2016**, em favor de Justino, com o código 6922, correspondente a simples faturamento decorrente de venda para entrega futura.

A Nota fiscal emitida para o Sr. JUSTINO ostenta como NATUREZA DA OPERAÇÃO o código 6922 e não o de venda, justamente porque a referida embarcação jamais constou do estoque da empresa YACHT CENTER GROUP, tendo ficado o Sr. Justino todo esse tempo com uma nota que podemos adjetivar como “provisória”.

Elemento imprescindível para elucidação do caso encontra-se na informação prestada pela Aduana Francesa (anexo 12). Vejamos extrato do documento:

- Enfin, le bateau Prestige 620, n° de série FR-SPB RL061H516 a fait l'objet d'une commande par Yacht Center Group à Rio de Janeiro, le 16/01/2015.
A cette même date la société SPBI a émis un accusé de réception de commande précisant un montant de 998 712,52 €.
Cette transaction a fait l'objet d'une facture reprise dans la comptabilité de la SPBI sous le n°11-111436 du 31/08/2015, pour un montant de 998 712,52 € inscrite au compte de Yacht Center Group en date d'échéance du 31/08/2015.
Elle a fait l'objet des règlements suivants :

- transfert financier du 10/08/15 de 618 338 € émis par Blacktulip Investment (probable financier de Yacht Center Group)
- transfert du 14/09/15 de 79 950 € émis par Yacht Center Group
- transfert du 18/09/15 de 90 000 € émis par Yacht Center Group
- transfert du 24/09/15 de 105 375 € émis par Yacht Center Group

Do extrato acima, destacam-se os seguintes trechos: **“Enfin, le bateau Prestige 620, n° de serie FR-SPB RL061H516” ... “Elle a fait l'objet des règlements suivants” ... “transfert financier du 10/08/15 de 618.338 E émis par Blacktulip Investment (probable financier de Yacht Center Group)”**.

Observa-se, portanto, que, para parte do pagamento da embarcação objeto do presente processo à SPBI (fabricante do bem na França), foi realizada transferência de 618.338 Euros, em 10.08.2015, diretamente por Blacktulip Investments, “provável financiadora de YCG”.

Compulsando a declaração anual de ajuste de IRPF, ano-calendário 2016, exercício 2017, de JUSTINO OLIVEIRA GOMES DE CASTRO, constata-se, a partir do item “DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS (Valores em Reais), SITUAÇÃO EM 31/12/2015 E EM 31/12/2016, que a empresa BLACKTULIP INVESTMENT pertencia ao mencionado contribuinte.

Considerando que o registro da declaração de admissão temporária do bem ocorreu em 06.11.2015, três meses após a transferência de recursos promovida por Blacktulip Investments para a fabricante do bem na França, resta claro que a operação de comércio exterior foi concretizada para atender especificamente a vontade do Sr. Justino.

Importante consignar, outrossim, que nosso ordenamento não permite que pessoas físicas figurem como encomendantes ou adquirentes em importações promovidas por pessoas jurídicas importadoras. Caso uma pessoa física pretenda

realizar operação de importação, poderá fazer por sua própria conta, valendo-se, inclusive, do auxílio de despachante aduaneiro. Portanto, evidencia-se um dos motivos para a ocultação do real interessado pela operação de comércio exterior. Vejamos ementa de solução de consulta: [...]

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, tampouco informou a devida razão para o não atendimento da requisição contida em regular Termo de Intimação.**

Em 06.03.2020, YCG foi uma vez mais intimada (**Termo de Intimação 73/2020**) a informar como foi realizado o pagamento aos exportadores dos bens importados a partir de 2015, detalhando as datas e apresentando os documentos comprobatórios dos desembolsos realizados, com a devida exibição de extratos e documentos bancários (transferências, contratos de câmbio) que atestassem o regular envio de numerário utilizado para quitação das embarcações. Uma vez mais quedou-se inerte a fiscalizada.

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 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 desembaraço da embarcação PRESTIGE 620 Casco 61, por meio da Declaração de Importação 15/1944559-0, que YCG **cedeu seu nome para a realização de operação de comércio exterior de terceiros.**

Assim, para obviar os obstáculos criados por Lei e por todos os instrumentos legais que regem a matéria, apontados neste relatório, efetuou a sociedade empresária 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.**

6 - RESPONSABILIDADE

Com relação à sujeição passiva, assim dispõe a Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN): [...]Da leitura do artigo 121 do CTN, chega-se à conclusão de que o sujeito passivo tanto pode ser o contribuinte - se possuir “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, quanto o responsável – “aquele cuja obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Existindo co-autores da infração, estes respondem conjuntamente. Vejamos o que dispõe o Decreto-Lei nº 37/66: [...]

Por todo o exposto, respondem conjuntamente pela infração a pessoa jurídica YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA, CNPJ 11.593.650/0001-04, e seu sócio administrador, o Sr. Maurício Fernando Tosta Barreto, CPF 891.828.807-78.

A empresa YACHT CENTER foi intimada da decisão de primeira instância em 22/11/2021 (e-fl. 704) e apresentou o Recurso Voluntário (e-fls. 717 a 731) em 14/12/2021 (Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 715) pelo qual pediu que: (i) seja o julgamento baixado em diligência para que a ASAIN confirme a autenticidade da declaração da exportadora JEANNEAU SPBI (Anexo II da impugnação), a qual atesta a impossibilidade de qualquer pessoa, exceto a Recorrente, negociar ou adquirir lanchas junto àquele fornecedor, com destino ao Brasil, entre janeiro/2012 e dezembro/2019; (ii) caso não seja realizada a diligência, seja acatada a declaração da exportadora JEANNEAU SPBI (Anexo II da impugnação) como verdadeira; (iii) pronuncie-se o CARF, EXPRESSAMENTE, acerca de qual o momento consumativo da infração de cessão de nome, do artigo 33 da lei nº. 11.488/2011, uma vez que não chegou a ser registrada DI de nacionalização, neste caso; e, (iv) a improcedência do auto de infração e subsidiariamente a redução da multa de 10% do valor aduaneiro para 1% do valor aduaneiro (artigo 711, III, do RA/2009, conforme precedente do CARF às fls. 628 a 658 dos autos).

O Recorrente sr. Maurício Barreto, na qualidade de responsável solidário, foi intimado da decisão de primeira instância em 25/11/2021 (e-fl. 705) e apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 737 a 741) em 16/02/2022 (Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 736) pelo qual requer que seja exonerado da responsabilidade passiva solidária e que o auto de infração seja julgado improcedente. Foi lavrado termo de perempção. (e-fls. 732)

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

Dos Argumentos do Recorrente YACHT:

A Recorrente sustenta que é a representante exclusiva no Brasil das lanchas PRESTIGE, fabricadas pela empresa francesa SPBI JEANNEAU, desde janeiro de 2012, tendo investido significativamente em marketing e divulgação da marca no país.

Argumenta que existe contradição entre dois autos de infração lavrados pelos mesmos auditores fiscais: O primeiro auto de infração (processo 15444.720288/2019-17) aplicou pena de perdimento com fundamento em uso de faturas falsas (art. 689, VI do RA), e não por interposição fraudulenta. O segundo auto de infração (este PAF 15444.720087/2020-45) aplica multa por cessão de nome, cuja premissa é a existência de encomendante oculto;

A recorrente alega que os fundamentos de fato dos dois autos são contraditórios entre si, violando a coisa julgada administrativa do primeiro processo.

A recorrente apresenta declaração da exportadora JEANNEAU SPBI (Anexo II) atestando que, no período de janeiro/2012 a dezembro/2019, a YCG era a única representante e distribuidora exclusiva das lanchas PRESTIGE no Brasil, sendo impossível que qualquer lancha PRESTIGE fosse exportada para o Brasil sem que a compra fosse realizada através da recorrente.

A recorrente argumenta ainda que:

A importação por encomenda de pessoa física não era possível, pois o Siscomex não estava programado para isso;

A importação em nome próprio da pessoa física também não seria aceita como correta, uma vez que a recorrente, além de ser a única importadora segundo a Aduana Francesa e representante exclusiva do exportador no Brasil, ainda custeou parte da aquisição da embarcação;

A Receita Federal não pode colocar o contribuinte em situação "kafkiana" onde qualquer forma de declarar a importação é considerada errada e fraudulenta.

Não houve dolo de ocultar ou ceder o nome, mas apenas descumprimento de obrigação acessória;

Nos casos em que não há dolo, mas apenas o descumprimento da obrigação de incluir o nome do encomendante no campo "adquirente" da DI, a única penalidade aplicável seria a do artigo 711, III, do RA/2009 (multa de 1% do valor aduaneiro);

Cita precedente do CARF (Acórdão 3301-003.630) que estabelece que somente caracteriza dano ao erário que enseja pena de perdimento se ficar configurado o dolo na conduta do infrator pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação.

A recorrente argumenta que o acórdão recorrido invocou inadequadamente a Súmula CARF 155, que trata da distinção entre multa por cessão de nome e pena de perdimento

por interposição fraudulenta (art. 23, V, do DL 1.455/76), enquanto no caso concreto a pena de perdimento foi lavrada por fundamento diverso (uso de documento falso).

A recorrente sustenta que o ônus da prova é do Fisco, não cabendo argumentar que a recorrente descumpriu obrigação de prestar informações, especialmente porque a fiscalização não lavrou penalidade por embaraço à fiscalização.

A recorrente requer:

(i) baixa em diligência para confirmação da autenticidade da declaração da exportadora JEANNEAU SPBI;

(ii) caso não seja realizada a diligência, que seja acatada a declaração como verdadeira;

(iii) pronunciamento expresso do CARF sobre o momento consumativo da infração de cessão de nome, uma vez que não chegou a ser registrada DI de nacionalização;

(iv) no mérito, julgamento de improcedência do auto de infração, ou sucessivamente, redução da multa de 10% para 1% do valor aduaneiro (art. 711, III, do RA/2009).

VOTO

1. Pressupostos legais de admissibilidade

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

Quanto ao Recurso Voluntário do responsável solidário, sr Maurício, esse foi interposto em 16/02/2022, (e-fls. 736) quando a ciência do acórdão da DRJ ocorreu em 25/11/2021. (e-fls. 705).

O prazo para recurso voluntário é de 30 dias (art. 33 do Decreto 70.235/72), encerrando-se, portanto, em 25/12/2021. Portanto, intempestivo.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

O recurso voluntário do solidário, interposto em 16/02/2022, é manifestamente intempestivo.

O Recorrente sr. Maurício Barreto, na qualidade de responsável solidário, foi intimado da decisão de primeira instância em 25/11/2021 (e-fl. 705) e apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 737 a 741) em 16/02/2022 (Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 736) pelo qual requer que seja exonerado da responsabilidade passiva solidária e que o auto de infração seja julgado improcedente. Foi lavrado termo de perempção. (e-fls. 732). Ante o exposto: não conheço

do recurso voluntário do sr. Maurício Barreto, por intempestividade, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

2. Objeto do presente litígio

Conforme relatório, trata o presente processo de auto de infração lavrado contra YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA, em 11/05/2020, no valor originário de R\$ 369.064,46 referente à multa decorrente da cessão de nome da pessoa jurídica, de que trata o artigo 33, da Lei nº 11.488/2007, por atuar como interposta pessoa para ocultar o real adquirente de operação de comércio exterior, SR. JUSTINO OLIVEIRA GOMES DE CASTRO, CPF nº 008.766.027-07, adquirente final da embarcação PRESTIGE 620 Casco 61.

I. 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 05/01/2022, configurando o requisito temporal para o exame da prescrição intercorrente. (e-fl. 734).

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 FRAUDULENTE 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 que 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 e 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 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 fazia 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 transmuta 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.VI – 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 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 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.

II - DO MÉRITO

A controvérsia consiste em verificar a adequação do enquadramento da conduta da Recorrente na hipótese prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Antes de examinar propriamente os elementos desse dispositivo, é necessário registrar um aspecto antecedente que se revela determinante para o deslinde da controvérsia.

Não há controvérsia relevante quanto à natureza da operação discutida nos autos.

Tanto o relatório fiscal quanto o acórdão recorrido partem da premissa de que a operação corresponde a uma importação por encomenda. Também não há controvérsia de que o adquirente final da embarcação, o Sr. JUSTINO OLIVEIRA, não foi indicado no campo “adquirente” da declaração de importação.

Em outras palavras, a própria acusação fiscal parte da premissa de que houve importação por encomenda com ocultação do encomendante.

Se a acusação consiste na ocultação do encomendante em uma operação de importação por encomenda, não se pode afirmar que tenha ocorrido cessão de nome nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Isso porque, na importação por encomenda, o importador que registra a declaração de importação é o adquirente da mercadoria no exterior. Ele compra o bem do fornecedor estrangeiro e posteriormente o revende ao encomendante no mercado interno.

Essa característica distingue a importação por encomenda da importação por conta e ordem de terceiros. Na importação por conta e ordem, o adquirente da mercadoria no exterior é o próprio terceiro.

A cessão de nome prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 pressupõe situação distinta. Ocorre quando uma pessoa jurídica figura formalmente na operação de comércio exterior, mas a operação pertence economicamente a terceiro. A empresa apenas empresta seu nome para acobertar o verdadeiro interveniente.

Essa hipótese não se confunde com a importação por encomenda.

Na importação por encomenda, o importador não está cedendo seu nome. Ele é o próprio adquirente da mercadoria no exterior. A eventual irregularidade está na forma declaração da operação, e não na inexistência de participação econômica do importador.

No caso concreto, não há qualquer elemento que indique que a Recorrente não tenha adquirido a embarcação junto ao fornecedor estrangeiro. Ao contrário, a documentação dos autos indica que a empresa figurou como compradora perante o exportador e como importadora perante a autoridade aduaneira brasileira.

Consta ainda que a Recorrente atua como concessionária exclusiva da marca PRESTIGE no Brasil, negociando diretamente com o estaleiro francês responsável pela fabricação

da embarcação. Essa circunstância reforça a existência de atuação comercial própria na operação. (e-fls. 563 a 567)





IRENE ROSA BERLIN
TRADUTORA PÚBLICA E INTÉRPRETE COMERCIAL
 Matrícula JUCERJA NO. 250 PARA O IDIOMA PORTUGUÊS
 Membro da Associação Profissional de Tradutores Públicos e Intérpretes Comerciais
 Juramentados do Estado do Rio de Janeiro (ATP-RIO)
 RG 2.944.390/IFP
 CPF/MF nº 406.080.777-04
 Tradução 044/20

Eu, infra-assinada, Tradutora Pública e Intérprete Comercial Juramentada, nesta Praça e Estado do Rio de Janeiro, República Federativa do Brasil, com Fé Pública em todo o Território Nacional, devidamente matriculada na JUCERJA sob o No 250, em 12 de julho de 2013, com CPF/MF Nº 406.080.777-04, CERTIFICO e DOU FÉ que me foi apresentado um documento, exarado no idioma INGLÊS, que identifiquei como cópia eletrônica de Declaração, que carimbei e assinei, para que o traduzisse para o vernáculo, o que aqui faço em virtude do meu ofício público, a pedido da parte interessada, para constar onde convier, como segue:

[CÓPIA]

TRADUÇÃO Nº 044/20

[Em papel timbrado da Prestige, Iates de Luxo a Motor]

DECLARAÇÃO

Les Herbiers, França, 10 de setembro de 2020

Por meio deste instrumento, declaramos, para todos os fins, em particular para as autoridades aduaneiras brasileiras, que até a data de 31 de dezembro de 2019, o Grupo Yacht Center foi o único representante e distribuidor dos produtos Prestige Yachts

(21) 9 9535.1575
 irenerosab@outlook.com



IRENE ROSA BERLIN
TRADUTORA PÚBLICA E INTÉRPRETE COMERCIAL
 Matrícula JUCERJA NO. 250 PARA O IDIOMA PORTUGUÊS
 Membro da Associação Profissional de Tradutores Públicos e Intérpretes Comerciais
 Juramentados do Estado do Rio de Janeiro (ATP-RIO)
 RG 2.944.390/IFP
 CPF/MF nº 406.080.777-04
 Tradução 044/20

para todo o território brasileiro. A representação e distribuição dos produtos Prestige Yachts para o território brasileiro foram realizadas entre a SPBI/Jeanneau e o Grupo Yacht Center, consoante um contrato de distribuição firmado em janeiro de 2012.

Esse contrato concede direitos de exclusividade ao Grupo Yacht Center sobre a distribuição e representação dos produtos Prestige Yachts no território brasileiro. Disso resulta não haver possibilidade de que qualquer iate Prestige destinado a ser vendido no Brasil pela marca Prestige venha a ser objeto de discussão, promessa ou transação por qualquer outra parte externa ao Grupo Yacht Center.


Permanecemos à disposição das autoridades brasileiras para prestar ulteriores esclarecimentos sobre quaisquer questões pendentes. Se necessário, também podemos fornecer uma cópia do contrato de distribuição entre o Grupo Yacht Center e a SPBI/Jeanneau.

[Consta assinatura]

Thibaut MAUDET
 Diretor de Vendas

(21) 9 9535.1575
 irenerosab@gmail.com

anexo II



IRENE ROSA BERLIN
 TRADUTORA PÚBLICA E INTÉRPRETE COMERCIAL
 Matrícula JUCERJA NO. 250 PARA O IDIOMA PORTUGUÊS
 Membro da Associação Profissional de Tradutores Públicos e Intérpretes Comerciais
 Juramentados do Estado do Rio de Janeiro (ATP-RIO)
 RG 2.944.390/IFP
 CPF/MF nº 406.080.777-04
 Tradução 044/20

Prestige Yachts/Jeanneau SPBI
 [No rodapé consta o seguinte endereço]:
 SPBI - Parc d'activités de L'Eraudière, 34 rue Eric Tabarly,
 85170 Dompiere Sur Yon, França.

A presente tradução não implica julgamento sobre forma,
 autenticidade ou conteúdo desse documento.
 Nada mais continha o referido documento, o qual fielmente
 traduzi para o vernáculo, conferi, achei conforme e dou fé.
Armação de Búzios, RJ, 11 de setembro de 2020.


Irene Rosa Berlin

Emolumentos: R\$126,00
 No. de caracteres: 2.314
 Prazo: Normal



(21) 9.8535.1575
 irenerosab@gmail.com

Os autos também revelam que havia adquirente final previamente definido. Esse fato, contudo, não altera a natureza da operação.

A existência de comprador previamente identificado é compatível com a lógica da importação por encomenda, na qual o importador adquire o bem no exterior para posterior revenda no mercado interno.

O ponto decisivo aqui é outro. Para que exista cessão de nome, seria necessário demonstrar que a empresa que registrou a declaração de importação não era a real adquirente da mercadoria no exterior. Caso contrário, não há cessão de nome, mas apenas uma importação realizada por quem efetivamente adquiriu o bem no mercado internacional.

Admitir que o importador por encomenda possa, ao mesmo tempo, ser considerado cedente de nome conduziria a uma contradição lógica. Isso significaria afirmar que o próprio adquirente da mercadoria no exterior estaria apenas emprestando seu nome para si mesmo.

A acusação fiscal limita-se a afirmar que o Sr. JUSTINO OLIVEIRA seria o encomendante da operação e que seu nome não foi indicado na declaração de importação.

Portanto, ainda que se admita no presente caso, a existência de ocultação do encomendante, essa circunstância, por si só, não transforma o importador por encomenda em cedente de nome.

Consta ainda nos autos manifestação da autoridade aduaneira francesa, obtida em procedimento de cooperação administrativa internacional, afirmando que as exportações realizadas pelo estaleiro ocorreram em conformidade sob o ponto de vista financeiro e aduaneiro. (e-fls. 341 a 343)

Abaixo transcrevo a tradução da conclusão da manifestação da Aduana francesa:

Em conclusão, as faturas apresentadas pelas autoridades brasileiras a seu pedido de controle não foram emitidas pela sociedade SPBI JEANNEAU em Dompierre.

(...)

A segunda fatura apresentada nº 11-111436, referente ao Prestige 620, parece ser uma versão resumida da verdadeira fatura. Ela apresenta um valor reduzido em 100.000 €. Essa diferença foi objeto de compensação financeira efetuada pela Yacht Center Group para a regularização dessa transação.

(...)

Os controles realizados na exportadora SPBI JEANNEAU não revelaram qualquer irregularidade na exportação. As operações relativas a essas três exportações estão em conformidade sob o ponto de vista financeiro e aduaneiro.

Esse conjunto de elementos revela que a Recorrente participou efetivamente da operação comercial.

Não se trata, portanto, de empresa estranha à operação que apenas tenha figurado formalmente na importação.

O que se verifica é a existência de importação realizada pela própria Recorrente, com adquirente final previamente definido, que não foi indicado na declaração de importação. Essa circunstância pode, em tese, caracterizar irregularidade na forma de declaração da operação. Contudo, não autoriza o enquadramento da conduta na hipótese prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Diante desse quadro, concluo que o enquadramento jurídico adotado pela fiscalização não se ajusta aos fatos efetivamente comprovados no processo.

III – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto em não conhecer do recurso voluntário por intempestividade do Recorrente solidário sr Maurício Barreto e conhecer do recurso voluntário da Recorrente YACHT, rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, e no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário conhecido.

Assinado Digitalmente

JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO