



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15444.720130/2020-72
ACÓRDÃO	3402-012.933 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ART. 33 DA LEI 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. AUSÊNCIA DE PROVA DO DOLO ESPECÍFICO E DA EFETIVA INTERPOSIÇÃO. NÃO INDICAÇÃO NA DECLARAÇÃO NÃO É, POR SI, OCULTAÇÃO DOLOSA. NECESSIDADE DE PROVA DE SIMULAÇÃO. CANCELAMENTO.

A interposição fraudulenta exige prova cumulativa de cessão de nome sem interesse próprio, operação exclusiva de terceiros e dolo específico de acobertamento. Fiscalização não demonstrou que importador formal era mera interposta nem comprovou finalidade de acobertar real beneficiário, presumindo dolo da configuração objetiva. A não indicação de sujeitos na declaração de importação não caracteriza, por si só, ocultação típica, sendo imprescindível provar que decorreu de dolo ou simulação. Cancelamento do auto de infração.

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, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente e, no mérito, em dar provimento aos Recursos Voluntários 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 Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Jose de Assis Ferraz Neto, Laercio Cruz Uliana Junior (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 107-008.897, proferido pela 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, que por unanimidade de votos, em 31/05/2021, 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. MULTA.

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. 2/6, lavrado em 13/02/2020, complementado pelo relatório de fiscalização de fls. 7/85, e cientificado em 31/07/2021 (fls. 557/562), 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\$ 122.285,82. Foi constituído como Responsável Solidário MAURÍCIO FERNANDO TOSTA BARRETO, CPF nº 891.828.807-78, sócio administrador da Interessada. Especifica a Autoridade Fiscal que:

CESSÃO DE NOME PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR DE TERCEIROS COM VISTAS AO ACOBERTAMENTO DOS REAIS BENEFICIÁRIOS
RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO

[...] deve ser consignado que o objeto do presente processo é a embarcação Velasco 43 Casco 22, 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 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: [...]

2) EMBARCAÇÃO VELASCO 43 CASCO 22 JEANNEAU:

FATURA 11-076094 DI DE NACIONALIZAÇÃO Nº 16/1507105-0 REGISTRADA EM 26/09/206 PORTO DO RIO DE JANEIRO**PROCESSO 10711.723.184/2016-92; 10711.724.619/2015-35 [...]**

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 solicitados 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, VELASCO 43 CASCO 22:

Bem admitido temporariamente em 2015 pela DI 15/1455775-6, registrada em 17/08/2015, processo 10711.724619/2015-35, para evento que seria realizado entre 01 a 06 de outubro de 2015. Prazo concedido até 27/02/2016. O regime foi prorrogado automaticamente até 27/08/2016.

Em agosto de 2016 foi formalizado o processo 10711.723184/2016-92 e utilizada a DI 16/1329887-2, registrada em 26/08/2016, em nova solicitação de admissão temporária para evento que seria realizado entre 06 e 11 de outubro de 2016. Prazo concedido até 27/02/2017.

Em 26/09/2016 houve a nacionalização do bem, através da DI 16/1507105-0, com a utilização da mesma fatura.

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° 11-076094

Les Herbiers, le 07 MAY 2015

Customer Ref.: 03038 CJ

Réf. COMMANDE / ORDER. Réf. N° 166127 SALON SÃO PAULO BOAT SHOW 2015

MODE DE REGLEMENT / PAYMENT NON CAMBIAL COVERAGE

Qté	DESIGNATION	PRIX TARIF	REMISE	%	P.U. NET H.T.
	BATEAU DE PLAISANCE VELASCO 43				232.871,69 €
	ENGINE NUMBER GEAR BOX NUMBER				
	RAB: 73526146 20191299				
	TRIB: 73523466 20187363				
	HULL AND SERIAL NUMBER 22 / C.I.N. FR-SPBP2022F516				
	CUMMINS QSB6 7 2X280KW (380HP) D 2 W				
	1 CAY 2T 1 CAR MOHAGANY				

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° 11-076094

Les Herbiers, le 07 MAY 2015

Customer Ref.: 03038 CJ

Réf. COMMANDE / ORDER. Réf. N° 166127

MODE DE REGLEMENT / PAYMENT TRANSFER 100 Jours

Qté	DESIGNATION	PRIX TARIF	REMISE	%	P.U. NET H.T.
	BATEAU DE PLAISANCE VELASCO 43				232.871,69 €
	ENGINE NUMBER GEAR BOX NUMBER				
	RAB: 73526146 20191299				
	TRIB: 73523466 20187363				
	HULL AND SERIAL NUMBER 22 / C.I.N. FR-SPBP2022F516				
	1 YACHTA QSB6 7 2X280KW (380HP) D 2 W				
	1 PRIORIT MOUTHER AND OLD WHITE				
	FINITION PREFERENCE 2015				

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

YACHT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTAÇÃO LTDA
Tv.Guaporé 556 sala 313-Centro
76801063 PORTO VELHO/RONDONIA
BRESIL

INVOICE N° 11-109783

Les Herbiers, le 17 JUILLET 2015

Customer Ref.: 03143 CJ

Réf. COMMANDE / ORDER. Réf. N° 166187

MODE DE REGLEMENT / PAYMENT TRANSFER

AVANT EXPEDITION du 17 JUILLET 2015

Qté	DESIGNATION	PRIX TARIF	REMISE	%	P.U. NET H.T.
	Bateau de plaisance VELASCO 43				
	Engine number gear box number				
	73526146 20191299				
	73523466 20187363				
	HULL AND SERIAL NUMBER 22 / C.I.N. FR-SPB P2022F516				
	CUM QSB6 7 2X280KW(380CV) D 2P	269360,00			
	CUM QSB6 7 2X280KW(380HP) D 2W	269360,00	8000,00	3,00	261.279,20
	1CAY 2T SCAR HUNGARY (UV)	0,00			0,00
	1FMCAB 2T 1AFTCAR HOAST				

Analizando os detalhes dos documentos aqui reproduzidos, percebe-se que a fiscalizada apresentou no processo de **admissão temporária** da embarcação uma

fatura **sem cobertura cambial**. Já na **nacionalização**, apresentou uma fatura com o mesmo número da fatura usada na admissão, porém, com data diferente e previsão de pagamento em 150 dias, no campo forma de pagamento. Finalmente, na **fatura apresentada agora para a fiscalização, com numeração e data diferentes das anteriores**, consta como forma de pagamento a informação até **17 de julho de 2015**.

Analisando o **DAU** (Documento Administrativo único) que acobertou a exportação da embarcação da França para o Brasil, datado de 17.07.2015, verifica-se que no campo 37 (Regime) consta o **código 1000**. Vejamos detalhe do documento:

COMMANAUTE EUROPEENNE		FR005240		A BUREAU DÉFINI EN DÉCLARATION		151688325	
		FR491372702009010		Etat de la déclaration		REGULARISE	
Exemplaire pour l'exportateur	3	2 Opérations		SPB/ JEANNEAU		PARC D'ACTIVITE DE L'ERADIERE	
	85170		DOMPIERRE SUR YON		FRANCE		
	YACHT CENTER GROUP COMERCIO		Tv. Guaporé 556 sala 313-Centro		76601063		
	PORTO VELHO/RODONIA		BRESIL				
	14 Coordonnées Représentant		16 Coordonnées d'exportation				
	16 Coordonnées de destination		17 Coordonnées de destination				
	18 Coordonnées de destination		19 Coordonnées de destination				
	20 Coordonnées de destination		21 Coordonnées de destination				
	22 Coordonnées de destination		23 Coordonnées de destination				
	24 Coordonnées de destination		25 Coordonnées de destination				
Exemplaire pour l'importateur	3	2 Opérations		SPB/ JEANNEAU		PARC D'ACTIVITE DE L'ERADIERE	
	85170		DOMPIERRE SUR YON		FRANCE		
	YACHT CENTER GROUP COMERCIO		Tv. Guaporé 556 sala 313-Centro		76601063		
	PORTO VELHO/RODONIA		BRESIL				
	14 Coordonnées Représentant		16 Coordonnées d'exportation				
	16 Coordonnées de destination		17 Coordonnées de destination				
	18 Coordonnées de destination		19 Coordonnées de destination				
	20 Coordonnées de destination		21 Coordonnées de destination				
	22 Coordonnées de destination		23 Coordonnées de destination				
	24 Coordonnées de destination		25 Coordonnées de destination				

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, constata-se, na folha 33, que o código 1000, usado no campo 37, refere-se à **exportação definitiva**.

Verifica-se, também, que a fatura usada na exportação da embarcação na Europa, constante do campo 40 do DAU, tem o número **11-109783**, 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 **VELASCO 43, CASCO 22** em julho de 2015, que saiu da Europa em exportação definitiva para o Brasil já em julho de 2015, 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 15/1455775-6, registrada em 17/08/2015, até 26/09/2016, quando houve a nacionalização do bem, através da DI 16/1507105-0.

O presente caso ainda guarda uma outra irregularidade muito grave praticada pela fiscalizada. Em diligência instaurada em desfavor do adquirente do bem no Brasil, o Sr. **RENATO PEREIRA DE SANT'ANNA, CPF 664.124.717-15**, doravante denominado simplesmente Renato, **constatou-se que YCG ocultou ao Fisco o real beneficiário da operação de importação realizada, a citada pessoa física.**

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

Restou claramente evidenciado na diligência realizada em desfavor de Renato 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 o verdadeiro 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 EM DESFAVOR DE RENATO

Tendo em vista tudo o que foi relatado até o momento, foi instaurado procedimento de fiscalização em face do Sr. Renato, a fim de que fossem averiguadas as condições nas quais a embarcação VELASCO 43 CASCO 22, alvo deste relatório, teria sido adquirida pela citada pessoa física da empresa YCG.

Na fiscalização em face de **Renato** foi possível identificar que, embora YCG tenha se apresentado formalmente como importadora por conta própria da embarcação em questão, na verdade, o desígnio de importar se originou no Sr. Renato, uma vez que a operação em questão foi contratada e integralmente paga anteriormente à importação, quando a embarcação sequer encontrava-se no país, conforme será detalhado adiante.

Em resposta apresentada à Fiscalização, o **Sr. Renato** afirma o seguinte Anexo 15:

2) – Em ABRIL de 2015 o Requerente se interessou em trocar sua embarcação de 34 pés por uma maior, tendo entrado em contato com a empresa **REGULARMENTE ESTABELECIDA, YACHT CENTER GROUP, CNPJ 11.593.650/0001-04**, localizada na ocasião na Avenida Pasteur nº 333 – Loja 14 – Urca.

6) – A condição para a realização do negócio seria a entrega de sua antiga embarcação como parte do pagamento.

O e-mail enviado em 24/04/2015, pelo funcionário da Yacht Center Group – Gilson Marques, informa o valor que a antiga lancha entraria no negócio (R\$ 1.000.000,00). Nesse mesmo e-mail foi enviado uma minuta do contrato de venda da nova embarcação. (Doc. 3)

Das informações acima comprova-se que, ainda em abril de 2015, o Sr. Renato, desejando trocar uma embarcação que possuía por outra, teria procurado a empresa YCG.

Aqui já se tem a primeira comprovação de que o nascimento do negócio foi anterior à importação em admissão temporária, através da qual o referido bem ingressou no território nacional, visto que tal declaração de importação (DI 15/1455775-6) foi feita posteriormente em agosto de 2015.

O referido contrato trazia o anexo II versando sobre a forma e condição de pagamento (conforme abaixo) que seria a entrega de uma embarcação de propriedade do comprador, como parte do pagamento da nova embarcação em aquisição.

ANEXO II
Contrato Renato Sant'Anna – Velasco 43
Forma e Condições de Pagamento

Produto:

Jeanneau Velasco 43' casco 22, com Parelha de motores CUMMINS QSB 6.7Lts – 380HP (Conforme memorial descritivo anexo I).

Valor e forma de pagamento:

Embarcação na troca:

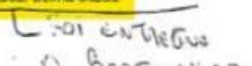
Entrou como parte de pagamento a Embarcação Beneteau, modelo Swift Trawler 34 de nome "TIVOLI PARK" ano de construção 2012, equipada com motor Cummins 425 HP, com revisão em dia feita pela autorizada e com todos os seus equipamentos e acessórios funcionando em perfeito estado de manutenção e conservação, incluindo:

2 x Bússolas, 1x Rádio VHF 100 GARMIN, GPS / Plotter / Raymarine C90W, Piloto automático Raymarine, Som Pioneer, DVD, 2x Televisores 32" na sala e 26" na suíte, Altofalantes Pioneer no salão e Sony na praça de popa, Forno de Micro-ondas Brastemp Active, Fogão a gás (ENO) de duas bocas, Forno a gás (ENO), 1x Geladeira, Gerador Kohler de 8KVA, ar condicionado salão e cabines, Flaps elétricos, Guincho de proa, Direção hidráulica, WC elétrico silencioso Vacuum Flush, carregador de baterias, Antena de TV Shakespeare, Bow Thruster e Stern Thruster, Boiler, Strobe light, Comando Eletrônico, Binini do Fly, 2 cadeiras de diretor, Sea Fire, Solário no fly e na proa, Salva-vidas completa, Farol de Busca com controle remoto, registrada sob número de inscrição 3813895831, na data de 17/09/2014, com validade até 02/10/2019 na Capitania dos Portos do Estado do Rio de Janeiro, tendo sido pago um sinal de R\$ 1.340.000,00 (Um milhão trezentos e quarenta mil Reais) em 04/05/2015.

Saldo:
R\$ 1.000.000,00 (Um Milhão de Reais) que deverá ser pago por meio de transferência bancária até o dia 20/05/2015 ou com a entrega da embarcação usada, acima citada.

Rio de Janeiro, 11 de Maio de 2015.


Renato Pereira de Sant'Anna
CPF: 664.124.717-15


L. Sant'Anna
O Barco Usado

De fato, o Sr. Renato declarou que houve a entrega da embarcação de troca dentro do prazo previsto no contrato e apresentou extratos bancários confirmando as remessas de numerários conforme consignado no contrato.

A antiga embarcação (Trawler 34), que entrou no negócio por RS 1.000.000,00 (um milhão de reais) deveria ser entregue até o dia 20/05/2015 e assim foi feito.

O contrato e as transferências (de valores e do bem em troca) deixam inequivocamente comprovado que a operação em questão foi contratada e integralmente paga anteriormente à importação, que foi feita para atender a demanda de um comprador, pessoa esta que não aparecia para o Fisco. Tudo isso se deu em maio/2015 e a embarcação nem estava em território nacional. O próprio embarque do bem da Bélgica para o Brasil só se daria em 30/07/2015 (vide conhecimento de embarque da operação constante no Sistema Siscomex Importação):

Dados do Transporte	
Via de Transporte:	MARITIMA
Multimodal:	NÃO
Transportador:	GRIMALDI DEEP - ITALIA
Nome da Embarcação:	GRANDE AMBURGO
Documento de Chegada da Carga	
Manifesto da Carga	1315501932421
Conhecimento de Carga	
Local de Embarque:	ANTWERP, BELGICA
Data de Embarque:	30/07/2015
Tipo de Conhecimento:	HBL - House Bill of Lading
Utilização:	Total
Id. do Conhecimento:	131505170706270

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 desembaraço

da embarcação VELASCO 43 CASCO 22, nacionalizada por meio da Declaração de importação 16/1507105-0, 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 infr legais para quem pretende 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 de Renato para aplicação da pena de perdimento do bem.

A Autoridade Fiscal efetuou o lançamento com base no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, regulamentado pelo art. 727 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 2009, e nos arts. 217, 234, 235, 580, 584, 586, 673, 674, incisos I, IV, V, e par. único, 675, inciso IV, 732, 734, 735, § 2º, 801, § 5º, 744, 745, 768, 727, do Decreto nº 6.759, de 2009.

(...)

A empresa YACHT CENTER foi intimada da decisão de primeira instância em 01/10/2021 (Termo de Ciência por abertura de mensagem – Domicílio Tributário Eletrônico na e-fl. 667) e apresentou o Recurso Voluntário (e-fls. 545 a 555) em 29/10/2021 (Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 684) pelo qual pediu o cancelamento do auto de infração.

Já o Sr. MAURÍCIO FERNANDO TOSTA BARRETO, na qualidade de solidário, foi cientificado da decisão de primeira instância em 06/10/2021 (AR dos Correios na e-fl. 669) e interpôs Recurso Voluntário em 01/11/2021. (e-fl. 691) pelo qual pediu a improcedência do auto de infração pelos fundamentos da empresa YACHT CENTER e ainda que seja exonerado da responsabilidade passiva solidária.

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 nas impugnações apresentadas 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 das partes recorrentes.

Dos Argumentos do Recorrente YACHT CENTER:

I – APRESENTAÇÃO DA IMPUGNANTE

[...] 06. Toda essa apresentação da Recorrente vem a propósito de que a YCG, desde janeiro/2012, é a concessionária e revendedora exclusiva das lanchas francesas PRESTIGE e VELASCO, no Brasil, de tal forma que NÃO EXISTE POSSIBILIDADE DE UMA LANCHAS VELASCO SER EXPORTADA PARA O BRASIL SEM QUE A COMPRA DESSA LANCHAS SEJA REALIZADA ATRAVÉS DA IMPUGNANTE. Para deixar isso absolutamente claro, a JEANNEAU (fabricante e proprietária das marcas PRESTIGE e VELASCO) forneceu DECLARAÇÃO (Anexo II – inclui tradução juramentada da declaração abaixo) com o seguinte teor:



II – A IMPORTAÇÃO DA LANCHAS JEANNEAU VELASCO 43 NÃO PODERIA SER LEGALMENTE FEITA POR CONTA PRÓPRIA DE RENATO PEREIRA DE SANT’ANNA.

7. O auto de infração impugnado (cessão de nome) relata que o Sr. Renato Pereira procurou a Impugnante (revendedora exclusiva no Brasil das marcas JEANNEAU e PRESTIGE – ambas JEANNEAU) para trocar seu barco usado por um barco novo. Para tanto foi firmado um contrato que o auto de infração reproduziu às fls. 82. Ei-lo: [...]

8. Essa é uma operação absolutamente normal e usual, nas concessionárias de veículos (automóveis e lanchas). O cliente, pessoa física, entrega seu veículo usado como parte do pagamento da aquisição de um veículo novo (neste caso, uma lancha VELASCO 43, mas poderia ter sido um automóvel de luxo). [...]

11. De fato, como a Impugnante reconheceu em todas as suas defesas, inclusive em sede judicial, ela utilizou, sim, a admissão temporária como recurso para postergar o pagamento dos tributos de algumas embarcações, a partir do ano de 2015, devido à crise econômica que se instalou no Brasil, e que persiste até o dia da elaboração desta impugnação. [...]

13. Contudo, o próprio reconhece que **NÃO era legalmente possível que Renato Pereira de Sant'Anna – enquanto pessoa física – fosse informado nas declarações de importação como encomendante da lancha**. O auto de infração reconhece expressamente isso às fls. 79 do PAF.

14. A importação não podia ser feita por encomenda de Renato Pereira de Sant'Anna. Quanto a isso não há dúvidas. **O auto de infração levanta a possibilidade de a importação ser realizada por conta própria do Sr. Renato, mas isso também não estaria correto**, porque se uma parte foi sinal de compra, adiantado pelo Sr. Renato, outra parte advém de uma troca, isto é, são recursos da YCG, até porque é ela quem está assumindo o risco da revenda). Além disso, a YCG é representante exclusiva das marcas PRESTIGE e VELASCO no Brasil, e não existia possibilidade de uma venda para o Brasil ser realizada, senão por intermédio da Impugnante (vide declaração da JEANNEAU - Anexo II). [...]

16. **Da mesma forma como se acusa aqui a Impugnante de ter cedido nome para o Sr. Renato, porque parte do pagamento foi antecipado por ele, também se poderia acusar o Sr. Renato de ceder nome para a YCG, se a nacionalização tivesse sido registrada em nome da pessoa física do Sr. Renato, porque o importador, DE FATO, era a Impugnante, como o próprio auto de infração apurou junto à França (fls. 47):[...]**

17. Em suma: se a importação tivesse sido realizada por Renato Sant'Anna, em seu próprio nome, também poderia haver apreensão da lancha por interposição fraudulenta, bastando para isso que a fiscalização solicitasse das autoridades francesas o documento de exportação daquele país (DAU) onde consta que a compradora da lancha no Brasil – claro – é a Impugnante, e não Renato Sant'Anna. [...]

IV – INEXISTÊNCIA DE DOLO DE OCULTAR/CEDER NOME. PENALIDADE APLICÁVEL – NO MÁXIMO – É AQUELA DO ARTIGO 711, III, DO RA/2009

19. O auto de infração imputa à Impugnante o dolo de postergar o pagamento dos tributos aduaneiros, mediante a admissão temporária de embarcações que deveriam ser nacionalizadas de imediato. Isso está consignado nas fls. 47 deste PAF:[...]

20. A Impugnante reconhece – como reconheceu em todas as impugnações até aqui – que realmente viu-se forçada, a partir de 2015, a postergar o pagamento de alguns tributos aduaneiros devido à grave crise econômica que o país atravessa, e que já dura mais de cinco anos.

21. Note-se, porém, **que os documentos obtidos junto ao Governo da França revelaram que não houve subfaturamento**. A Impugnante postergou pagamento, sim, **mas não fraudou a fiscalização**, nem reduziu a base de cálculo para o pagamento dos tributos.

22. Quanto ao Sr. Renato Sant'Anna, que o auto de infração afirma ser um "encomendante oculto", é preciso deixar claro que ele não é uma pessoa que comercializa barcos, e que se ocultaria na operação para obter algum benefício, como por exemplo seria a quebra da cadeia do IPI.

23. O auto de infração não descreve qual seria o dolo na ocultação dessa pessoa, nem qual o benefício ilícito que seria obtido com a omissão do nome do Sr. Renato Sant'Anna na declaração de importação (aliás, o próprio auto de infração reconhece que não seria possível informar seu CPF como encomendante na DI, por ser ele pessoa física).

24. Ao contrário, o auto de infração reconhece, expressamente, nas fls. 48/49, que nem toda interposição tem intuito doloso, isto é, é fraudulenta. [...]

25. Nesses casos, em que não há dolo, mas apenas o descumprimento de uma obrigação acessória, que é aquela de incluir o nome do encomendante no campo "adquirente" da DI, a única penalidade aplicável é aquela do artigo 711, III, do RA/2009 (1% do valor aduaneiro). Neste sentido, veja-se o seguinte trecho da Ementa do Acórdão nº. 3301-003.630 – 3ª. Câmara /1ª. Turma Ordinária do CARF (Anexo III):[...]

27. Apenas quando for configurado o dolo de ocultar, de ceder o nome, é que cabem as penalidades mais graves, de perdimento, substitutiva do perdimento, e por cessão de nome. E não indiscriminadamente, em todo e qualquer caso, como infelizmente procedem muitas repartições aduaneiras.

28. O dolo neste caso foi de postergar tributos, e não de ocultar encomendante pessoa física. Essa foi a conclusão da fiscalização e a Impugnante reconheceu sua falta, nesse aspecto. Interposição fraudulenta e cessão de nome são acusações sem provas, inventadas posteriormente, e até contraditórias com os elementos de convicção reunidos pela fiscalização, como demonstrado ao longo desta defesa.

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:

- Não houve cessão de nome, mas operação comercial legítima entre concessionária e cliente final;
- A Yacht era a única apta a importar (concessionária exclusiva);
- O Siscomex não permite declaração alternativa;
- Todas as formas possíveis de declaração são consideradas erradas pela fiscalização (contradição);
- A questão da admissão temporária é tema de outro PAF e não se confunde com cessão de nome;
- Não há interposição fraudulenta, mas mera interposição decorrente das circunstâncias comerciais.

Requer o provimento do recurso voluntário e cancelar o auto de infração ou, subsidiariamente, reduzir a multa de 10% do valor aduaneiro para 1% do valor aduaneiro (art. 711, III, do RA/2009), com base em precedente do CARF.

Por sua vez, o recorrente solidário, **Sr. Maurício Barreto**, aduziu em sua defesa em sede de recurso voluntário que:

- O Termo de Sujeição Passiva Solidária n°. 224/2020 (fls. 86) não contém nenhuma fundamentação de fato, e, portanto, não atende ao artigo 3º, Inciso II da IN/RFB 1862/2018;
- O nome do recorrente não é citado nem uma única vez no auto de infração. Só é citado no cabeçalho do Termo de Sujeição Passiva;
- Que se estabelece a responsabilidade objetiva e automática do sócio por supostas infrações aduaneiras da empresa, e se reconhece que o Termo de Sujeição Passiva Solidária, a defesa administrativa e o julgamento administrativo da defesa de sócios são meros atos formais desprovidos de efetividade, ou então se afasta a responsabilidade solidária do recorrente nesse caso por absoluta falta de fundamentos

No mais, o Recorrente solidário adere integralmente aos termos e fundamentos do recurso voluntário da devedora principal, YACHT CENTER GROUP COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.

É o relatório.

VOTO**1. Pressupostos legais de admissibilidade.**

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual deles se tomam 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 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\$ 122.285,82. Foi constituído como Responsável Solidário MAURÍCIO FERNANDO TOSTA BARRETO, CPF nº 891.828.807-78, sócio administrador da Interessada. A Autoridade Fiscal efetuou o lançamento com base no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, regulamentado pelo art. 727 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 2009, e nos arts. 217, 234, 235, 580, 584, 586, 673, 674, incisos I, IV, V, e par. único, 675, inciso IV, 732, 734, 735, § 2º, 801, § 5º, 744, 745, 768, 727, do Decreto nº 6.759, de 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 os aspectos preliminares.

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 29/10/2021, configurando o requisito temporal para o exame da prescrição intercorrente. (e-fl. 670).

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 — evidenciam 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 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 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 — evidencia 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 cinge-se à configuração ou não da infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que sanciona com multa de 10% do valor da operação a pessoa jurídica que ceder seu nome para operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários.

Trata-se de sanção de excepcional gravidade, aplicável apenas aos casos em que se comprove, de forma inequívoca, a utilização fraudulenta de pessoa jurídica como mera "laranja", desprovida de interesse comercial próprio, com a finalidade específica de ocultar o verdadeiro importador das autoridades aduaneiras.

Justamente em razão dessa gravidade excepcional, o ônus probatório recai integralmente sobre a fiscalização, que deve demonstrar não apenas a ocultação objetiva, mas sobretudo o dolo específico de acobertar exigido expressamente pelo tipo legal através da locução "com vistas a".

Passo à análise dos elementos constitutivos do tipo e sua demonstração no caso concreto.

O primeiro elemento nuclear do tipo é a existência de pessoa jurídica que figure formalmente na operação, mas que, na realidade, não possua qualquer interesse comercial próprio, atuando apenas para emprestar seu nome à operação de terceiros.

A fiscalização tinha o ônus de demonstrar que a Recorrente YACHT era empresa meramente interposta, sem atividade empresarial genuína, sem relacionamento com o exportador, sem assunção de riscos e sem benefício legítimo na operação.

Esse ônus não foi satisfeito.

Os elementos dos autos revelam quadro diametralmente oposto ao perfil típico de empresa que atua como "laranja". A Recorrente possui atividade empresarial consolidada no mercado brasileiro, atuando como concessionária autorizada das marcas no Brasil, operando no segmento de embarcações de luxo, com estrutura operacional própria, funcionários e estabelecimento comercial regular (e-fls. 579 a 587).

A Recorrente mantém relacionamento comercial direto com o estaleiro exportador francês, figurando legitimamente nos documentos de exportação da França. O próprio fabricante confirmou que não realiza vendas para o Brasil senão através da empresa YACHT. (e-fls. 588 a 592).





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
iraneberlin@gmail.com



IRENE ROSA BERLIN
 TRADUTORA PÚBLICA E INTÉRPRETE COMERCIAL
 Matrícula JUCERJIA 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
 ireneberlin@gmail.com

anexo II



IRENE ROSA BERLIN
 TRADUTORA PÚBLICA E INTÉRPRETE COMERCIAL
 Matrícula JUCERJIA 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 Dompierre 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) 9.9535.1575
 ireneberlin@gmail.com

Ademais, a fiscalização não comprovou que a Recorrente estava alheia aos riscos e benefícios da operação. Os autos indicam que a empresa intermediou a negociação, recebeu embarcação usada na permuta do Sr. Renato Sant'Anna, pelo valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão), assumindo, portanto, riscos comerciais inerentes a essa transação.

As informações prestadas pelo Sr. Renato Sant'Anna apontam para operação comercial regular, com negociação de preços, condições de pagamento e permuta de bem usado, elementos característicos de intermediação comercial genuína, ainda que eventualmente inadequada quanto ao regime jurídico aplicável (e-fls. 351 a 392).

2

3) – Como se verifica no e-mail anexado como **documento 1**, a empresa Yacht Center Group é, ou pelo menos na ocasião era, representante exclusiva das marcas francesas Prestige e Jeanneau e da Segue Yachts da Argentina, com instalações nos seguintes locais:

Rio de Janeiro – Iate Clube do Rio de Janeiro;
Angra dos Reis – Marina Verolme, Piratas Mall e Marina da
Ribeira;
Paraty;
São Paulo – Marina Astúrias (Guarujá);
Florianópolis – Marina Prime (Jurerê);
Salvador

A página da empresa na internet (),
informa mais de 25 anos de experiência no mercado náutico e o maior Yacht Center do Brasil.

4) – Como a negociação foi feita com uma empresa regularmente estabelecida, com mais de 25 anos de experiência no mercado náutico, localizada na mesma cidade onde reside o Requerente, em local próximo à sua residência, grande parte da negociação se deu pessoalmente, por telefone e por alguns poucos e-mails.

5) – O Requerente se interessou em adquirir, no mercado interno, na empresa regularmente estabelecida, uma embarcação da marca Jeanneau, modelo Velasco 43, de 43 pés, que custaria R\$ 2.340.000,00 (dois milhões trezentos e quarenta mil reais).

Como se verifica no Memorial Descritivo, o mesmo tem a chancela do vendedor (YCG – Yacht Center Group) e do fabricante da embarcação (Jeanneau).
(Doc. 2)

6) – A condição para a realização do negócio seria a entrega de sua antiga embarcação como parte do pagamento.

O e-mail enviado em 24/04/2015, pelo funcionário da Yacht Center Group – Gilson Marques, informa o valor que a antiga lancha entraria no negócio (R\$ 1.000.000,00). Nesse mesmo e-mail foi enviado uma minuta do contrato de venda da nova embarcação. (Doc. 3)

7) – Como informado acima, no e-mail enviado em 24/04/2015, o vendedor enviou uma minuta de um contrato e dois anexos. O Anexo I descreve todas as especificações da embarcação, como características técnicas, equipamentos, motores, opcionais e acessórios. O Anexo II descreve o valor e as condições de pagamento da embarcação. (Docs. 4 – 5 e 6)

8) – O contrato foi assinado em 11/05/2015 com as seguintes condições:

Em 04/05/2015 o Requerente efetuou a transferência de sua conta corrente no Banco HSBC – Agência 0310 (Ipanema) – Conta Corrente 03606-15 do valor de R\$ 1.320.000,00 (um milhão trezentos e vinte mil reais) para a conta corrente da empresa no Banco Santander – agência 3003 – conta corrente nº 130803195, e entregou o cheque nº 887034 no valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). (Docs. 7 e 8)

A antiga embarcação (Trawler 34), que entrou no negócio por R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) deveria ser entregue até o dia 20/05/2015 e assim foi feito.

11) - A embarcação foi entregue em meados de setembro de 2015, estando finalizada a operação de compra, numa empresa regularmente estabelecida, especializada na comercialização de barcos, representante exclusiva da marca no Brasil.

12) – ESCLARECIMENTO SOBRE A NOTA FISCAL

Como comprovado acima a lancha foi paga em 04/05/2015 e entregue em meados de setembro de 2015, contudo a nota fiscal só lhe foi entregue em SETEMBRO DE 2016. (Doc. 10)

No e-mail enviado pelo vendedor Gilson em 24/11/2015, foi informado o seguinte:

“Olá, Renato.

Segue anexo o Protocolo para deixar junto com o seguro obrigatório, dentro do barco.

Assim que acabar a greve providenciaremos a NF para a documentação definitiva.

Abs.” (Docs. 11 e 12)

3) – Não houve pedido de compra, muito menos proformas, já que a embarcação foi comprada no mercado interno, numa empresa regularmente estabelecida, especializada na comercialização de barcos, representante exclusiva da marca no Brasil, o contrato e seus anexos estão juntados como **documentos 4 – 5 – 6**.

4) – Como informado acima, a empresa atua no mercado de embarcações há mais de 25 anos, participa ativamente de todos os Boat Shows, está regularmente inscrita na Receita Federal sob o CNPJ 11.593.650/0001-04, era estabelecida na Avenida Pasteur nº 333 – Loja 14 – Urca e atualmente fica localizada na Marina da Glória. A negociação se deu com o vendedor Gilson e o sócio da empresa Mauricio.

5) – Os esclarecimentos sobre os pagamentos estão no item 8 acima e os comprovantes (TED e cheque) estão anexados como **documentos 7 e 8**.

6) – A embarcação permanece na posse do Requerente.

7) – Como exaustivamente esclarecido acima e comprovado com farta documentação, o Requerente comprou a embarcação numa empresa regularmente estabelecida, não participou de nenhum ato da importação, não tendo nenhum conhecimento de que a mesma foi importada com regime suspensivo de tributos, de qualquer modo, com toda certeza, a lancha não participou dos eventos mencionados. Essas informações devem ser formuladas ao importador / vendedor da embarcação.

8) – Como informado acima o pagamento da embarcação se deu do seguinte modo: Lancha Trawler no valor de R\$ 1.000.000,00, transferência efetuada em 04/05/2015, da conta corrente do Requerente no valor de R\$ 1.320.000,00 e cheque de emissão do Requerente no valor de R\$ 20.000,00, somente o importador da embarcação poderá identificar o fornecedor dos recursos para pagamento dos tributos.

Nos casos típicos de cessão de nome sancionados pelo art. 33, a atividade empresarial é inexistente ou fictícia, não há relacionamento genuíno com o exportador, não há interesse comercial próprio, não há assunção de riscos e não há benefício legítimo. A fiscalização não demonstrou que a recorrente se enquadrava nesse perfil.

O tipo infracional exige que a operação seja de terceiros, isto é, que a cedente figure formalmente em operação que não lhe diz respeito economicamente, sendo completamente estranha aos seus interesses comerciais.

A fiscalização tinha o ônus de demonstrar cabalmente que a operação era exclusivamente do Sr. Renato Sant'Anna e que a empresa YACHT não tinha absolutamente nenhum interesse econômico na transação.

Novamente, esse ônus não foi satisfeito.

A fiscalização limitou-se a constatar que havia encomendante predeterminado, mas não demonstrou que isso, por si só, caracteriza operação exclusivamente de terceiros no sentido exigido pelo art. 33.

Há diferença conceitual fundamental entre importação por encomenda irregular – caracterizada pela não observância dos requisitos formais da Lei 11.281/2006 – e cessão de nome fraudulenta – caracterizada pela interposição dolosa para acobertar o real importador.

A primeira constitui irregularidade de forma, podendo decorrer de desconhecimento ou interpretação equivocada da legislação, sem exigir dolo específico. A segunda constitui fraude substancial, exigindo demonstração inequívoca de finalidade ilícita.

No caso concreto, o Sr. Renato Sant'Anna não importou diretamente a embarcação, mas adquiriu o bem da Recorrente no mercado interno, mediante contrato de compra e venda nacional (e-fls. 351 a 392). A operação revela estrutura de intermediação comercial, ainda que eventualmente irregular quanto aos requisitos formais da importação por encomenda.

A fiscalização confundiu intermediação comercial inadequada quanto ao regime jurídico com interposição fraudulenta para acobertar. O que não foi demonstrado é que a recorrente estava completamente alheia à operação, requisito essencial para caracterizar operação exclusivamente "de terceiros" nos termos do art. 33.

A expressão "com vistas a" presente no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não é mera redundância legislativa. Ela denota elemento subjetivo específico do tipo, exigindo que a conduta seja praticada com a finalidade determinada e consciente de acobertar os reais intervenientes ou beneficiários.

O dispositivo exige dolo específico, não se contentando com dolo genérico ou mera negligência. A ocultação de fato (elemento objetivo) não demonstra, por si só, a finalidade de acobertar (elemento subjetivo essencial do tipo).

A fiscalização presumiu o dolo a partir da mera estrutura da operação. O raciocínio empregado foi singelo: o Sr. Renato Sant'Anna foi ocultado da declaração de importação, logo a empresa YACHT quis acobertá-lo, logo há cessão de nome.

Esse raciocínio é manifestamente insuficiente em matéria sancionatória gravosa que exige dolo específico.

Em casos típicos de cessão de nome, há sempre vantagem ilícita clara que motiva a ocultação fraudulenta: ocultar débitos fiscais do real importador para viabilizar operação que lhe seria vedada; permitir operação de pessoa juridicamente impedida; viabilizar subfaturamento de mercadorias mediante interposição; evitar fiscalização específica sobre contribuinte com histórico irregular; ou obter benefícios fiscais indevidos mediante estrutura fraudulenta.

A fiscalização não identificou nem demonstrou qualquer dessas vantagens ilícitas típicas no caso concreto.

Não há subfaturamento, pois o valor aduaneiro declarado não foi questionado. Não há débitos do Sr. Renato Sant'Anna sendo ocultados, não constando que estivesse impedido de importar. Não há benefício fiscal indevido obtido pela estrutura. Não há impedimento legal para pessoa física importar embarcações. Não há ocultação da origem ou qualidade da mercadoria.

A única "vantagem" que se poderia mencionar seria a postergação de tributos mediante utilização irregular do regime de admissão temporária. Mas essa vantagem, ainda que

irregular e passível de sanção autônoma, não decorre da ocultação do Sr. Renato Sant'Anna e não guarda relação necessária com o dolo de acobertar o encomendante.

A própria Recorrente admitiu expressamente que utilizou a admissão temporária para adiar o pagamento dos tributos devido a dificuldades financeiras. Essa motivação de natureza financeira, embora configure irregularidade autônoma, não se confunde com a finalidade dolosa de ocultar o beneficiário final das autoridades aduaneiras.

São motivações absolutamente distintas que não devem ser confundidas: postergar tributos por dificuldades financeiras é uma coisa; acobertar beneficiário com finalidade fraudulenta específica é outra completamente diversa, exigindo prova própria e específica.

A ausência de benefício ilícito identificável que justificasse a suposta ocultação dolosa reforça a conclusão de que não restou demonstrado o elemento subjetivo nuclear do tipo.

Reforça a insuficiência probatória quanto ao dolo específico a ausência de outros elementos que normalmente acompanham fraudes substanciais em operações de comércio exterior.

A fiscalização não demonstrou evidências de estrutura fraudulenta. Não houve subfaturamento de mercadorias. Não houve falsidade documental quanto aos dados intrínsecos da operação. Não houve triangulações complexas ou múltiplas interpostas. A origem foi corretamente declarada. A classificação fiscal foi adequada. Os documentos de exportação são regulares e autênticos.

Ademais, a fiscalização não enfrentou adequadamente evidências que apontam em sentido contrário à tese de ocultação dolosa persistente:

A Recorrente formalizou a revenda para o Sr. Renato Sant'Anna mediante nota fiscal regular logo após a nacionalização (e-fls. 351 a 392), não tentando ocultar o beneficiário final das autoridades após a importação. A própria natureza da mercadoria – embarcação de alto valor sujeita a registro obrigatório – dificulta qualquer ocultação prolongada do destinatário final. Não houve estrutura sofisticada de dissimulação como aquelas típicas de fraudes substanciais.

RECEBEMOS DE YACIT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA OS PRODUTOS/SERVICOS CONSTANTES NA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO

DATA DE RECEBIMENTO IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR

NF-e
Nº 000.000.229
SÉRIE : 1

DANFE
Documento Auxiliar da
Nota Fiscal Eletrônica
0 - Entrada
1 - Saída
Nº 000.000.229
SÉRIE : 1
FOLHA : 1 de 1

CONTROLE DO FISCO
1116 0911 5936 5000 0295 5500 1000 0002 2910 0000 2296
Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora

YCG
YACIT CENTER GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA
TRAVESSA GUAPORE, 556 - SALA 313
CENTRO - PORTO VELHO / RO
CEP: 76801-063 - Tel.: (69) 3221-3147 - jonas@ycg.com.br

NATUREZA DA OPERAÇÃO
6117 - VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE

PROFECOL DE AUTORIZAÇÃO DE USO
311160012390827 - 28/09/2016 14:22:00

INSCRIÇÃO ESTADUAL
00000003360920

INSCRIÇÃO ESTADUAL SUB TRIBUTÁRIA
CNFJ
11.593.650/0002-95

DESTINATÁRIO/REMETENTE
NOME/RAZÃO SOCIAL
RENATO PEREIRA DE SANTANA

CNPJ/CPF
664.124.717-15

DATA DA EMISSÃO
28/09/2016

ENDEREÇO
RUA CANNING, 33 - APT 703

Bairro/DISTRITO
IPANEMA

CEP
22.081-040

MUNICÍPIO
RIO DE JANEIRO

UF
RJ

INSCRIÇÃO ESTADUAL
HORA DE ENTRADA/SAÍDA

FATURA/DUPPLICATA
Número Data Vcto. Valor
229 28/09/2016 1.800.000,00

CÁLCULO DO IMPOSTO
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 1.800.000,00 VALOR DO ICMS 72.000,00 BASE DE CÁLCULO ICMS ST 0,00 VALOR DO ICMS ST 0,00 VALOR APROX. TRIBUTOS 807.381,82 VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 1.636.363,64
VALOR DO FRETE 0,00 VALOR DO SEGURO 0,00 DESCONTO 0,00 OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00 VALOR DO IPI 163.636,36 VALOR TOTAL DA NOTA 1.800.000,00

TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS
RAZÃO SOCIAL 0-Emiteente CÓDIGO ANTT PLACA DO VEÍCULO UF CNPJ/CPF
ENDEREÇO MUNICÍPIO UF INSCRIÇÃO ESTADUAL
QUANTIDADE ESPÉCIE MARCA NUMERAÇÃO PESO BRUTO PESO LÍQUIDO

DADOS DO PRODUTO/SERVIÇO

CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM SH	CST	CFOP	UNID.	QUANT.	VALOR UNIT.	VALOR TOTAL	B.CÁLC. ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	VALOR OUTROS	ALÍQUOTAS
0010000002	EMBARCAÇÃO VELASCO 41 ANO 2015 CASCO NRO 22 SKE FR - 898P2022C315, MOTORES CUMMINS QSB6 7 P2X280 380 CV NÚMEROS 7152014 6 E 71523466 CX TRANSM 20191299 E 20187363	89039200	100	6117	UN	1,0000	1.636.363,64	1.636.363,64	1.800.000,00	72.000,00	163.636,36	4,00	10,00

A operação apresenta, sim, irregularidade quanto ao regime de importação utilizado, pois havia encomendante predeterminado e não foram observados os requisitos da Lei 11.281/2006. Mas não apresenta os elementos típicos de fraude substancial com dolo de acobertar que caracterizam a cessão de nome punível com 10% do valor da operação.

A fiscalização incorreu em confusão conceitual ao equiparar institutos jurídicos absolutamente distintos, com requisitos e consequências sancionatórias díspares.

A importação por encomenda irregular caracteriza-se pela não observância de requisitos formais da Lei 11.281/2006, notadamente ausência de habilitação prévia do encomendante e não identificação adequada na declaração de importação. Constitui erro no regime jurídico aplicável ou negligência quanto às formalidades exigidas. Representa irregularidade de forma e não de conteúdo. Pode decorrer de desconhecimento ou interpretação equivocada da legislação específica. Não exige dolo específico, podendo configurar-se por mera culpa.

Já a cessão de nome punível pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007 caracteriza-se por interposição fraudulenta com dolo específico de acobertar o real importador. Constitui fraude substancial com finalidade ilícita clara e demonstrada. Representa ilicitude de conteúdo e não mera irregularidade formal. Exige demonstração robusta de dolo específico de acobertar, elemento essencial expresso na locução legal "com vistas a". Pressupõe empresa completamente alheia à operação, funcionando como mera "laranja" desprovida de interesse comercial próprio.

São infrações autônomas com natureza, requisitos e gravidade absolutamente distintas. A existência de importação por encomenda irregular não implica, necessariamente, cessão de nome punível com a sanção excepcional de dez por cento do valor da operação.

A fiscalização equiparou indevidamente situações jurídicas diversas, aplicando sanção excepcional prevista para fraude dolosa grave a situação que, no máximo, configura irregularidade formal quanto ao regime de importação.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE PENALIDADE DIVERSA

A Recorrente requereu subsidiariamente a redução da multa de 10% do valor aduaneiro para um por cento, com fundamento no art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, que sanciona a omissão ou prestação inexata de informação de natureza administrativo-tributária.

O pedido é incabível por razões de ordem processual e material.

Ao julgador administrativo compete aferir a legalidade do lançamento perante a legislação que rege a matéria, não alterar os fundamentos jurídicos escolhidos pela autoridade fiscal. Este é princípio basilar do processo administrativo tributário, que veda tanto a reformatio in pejus quanto a substituição do tipo infracional imputado pela autoridade lançadora.

O auto de infração imputou especificamente e de forma exclusiva a infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, descrevendo minuciosamente seus elementos constitutivos típicos: cessão de nome, para operação de terceiros, com vistas ao acobertamento de reais beneficiários.

Cabe a este Conselho verificar se os elementos desse tipo específico estão ou não demonstrados nos autos, e não substituir o fundamento jurídico do lançamento, aplicando tipo infracional completamente diverso que não foi objeto da acusação original.

Aplicar o art. 711, III, implicaria alteração radical do tipo infracional: de cessão de nome dolosa para acobertamento (art. 33) para mera prestação inexata de informações (art. 711, III); de exigência de dolo específico para conduta que pode decorrer de negligência; de sanção gravíssima (10%) para sanção leve (1%); de tipo que exige demonstração de finalidade ilícita para tipo de mera irregularidade formal.

Essa alteração não compete ao julgador administrativo. Por essa razão, indefiro o pedido subsidiário de redução da multa com base no art. 711, III, do Regulamento Aduaneiro.

DA UTILIZAÇÃO IRREGULAR DA ADMISSÃO TEMPORÁRIA

O Recorrente sustentou que a discussão sobre a utilização irregular do regime de admissão temporária não é tema deste processo administrativo fiscal e não guarda relação necessária com a infração de cessão de nome.

A admissão temporária indevida constitui, de fato, infração autônoma, caracterizada pelo uso de regime aduaneiro especial quando não cabível sua aplicação e pela postergação indevida do pagamento de tributos. Essa irregularidade pode configurar infração

específica prevista no Regulamento Aduaneiro, sendo inclusive objeto de outro processo administrativo fiscal conforme consta dos autos.

Embora a admissão temporária irregular seja infração autônoma passível de sanção específica, isso não significa que sua existência comprove, por si só, o dolo específico de acobertar exigido como elemento essencial do art. 33.

A utilização irregular do regime de admissão temporária pode ter sido estratégia para postergar o pagamento de tributos em razão de dificuldades financeiras, conforme expressamente admitido pela própria Recorrente. Mas essa motivação de natureza financeira, embora configure irregularidade sancionável autonomamente, não se confunde necessariamente com a finalidade dolosa de ocultar o Sr. Renato Sant'Anna das autoridades aduaneiras para fins de acobertamento fraudulento.

O próprio Recorrente admitiu expressamente que se valeu da admissão temporária para adiar o pagamento dos tributos devido a dificuldades financeiras. Esta admissão franca explica o uso irregular do regime como tentativa de gestão financeira inadequada, ainda que passível de sanção autônoma, mas não comprova intenção dolosa de ocultar o Sr. Renato Sant'Anna como beneficiário final da mercadoria para fins de caracterização da cessão de nome fraudulenta.

Concluo, portanto, que a utilização indevida da admissão temporária configura irregularidade autônoma objeto de outro processo administrativo fiscal, mas não constitui prova suficiente do dolo específico de acobertar o Sr. Renato Sant'Anna exigido como elemento essencial pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não sendo elemento suficiente para caracterizar cessão de nome nos termos e com a gravidade previstos naquele dispositivo legal.

Sintetizando a análise empreendida, verifico que:

Quanto ao elemento "pessoa jurídica cedente": está configurado, pois a empresa importadora YACHT é efetivamente pessoa jurídica que figurou formalmente na importação.

Quanto ao elemento "cessão de nome": a fiscalização não demonstrou suficientemente que a empresa recorrente era mera interposta sem interesse próprio na operação, limitando-se a constatar sua participação formal sem comprovar ausência de atividade empresarial genuína, de relacionamento com o exportador, de assunção de riscos ou de benefício legítimo.

Quanto ao elemento "operação de terceiros": a fiscalização não provou cabalmente que a operação era exclusivamente do Sr. Renato Sant'Anna sem qualquer interesse econômico da recorrente YACHT, confundindo importação por encomenda irregular com interposição fraudulenta.

Quanto ao elemento "com vistas a" (finalidade específica): não foi demonstrado pela fiscalização. Há ausência de prova inequívoca do dolo específico de acobertar, requisito essencial do tipo. A fiscalização presumiu o dolo a partir da estrutura e da ocultação objetiva, mas

presunção não substitui prova em matéria sancionatória que exige demonstração de elemento subjetivo específico.

Quanto ao elemento "acobertamento": houve ocultação objetiva do Sr. Renato Sant'Anna na declaração de importação, mas sem demonstração pela fiscalização da finalidade específica de acobertá-lo exigida expressamente pelo tipo através da locução "com vistas a".

Quanto ao elemento "reais beneficiários": está configurado que o Sr. Renato Sant'Anna era o destinatário final da mercadoria.

A configuração do tipo infracional exige presença cumulativa de todos os elementos. A ausência de qualquer deles, especialmente do elemento subjetivo nuclear expresso na locução "com vistas a", impede a subsunção da conduta ao tipo.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO MAURICIO (e-fls. 686 a 687)

Em face do provimento do recurso interposto pelo sujeito passivo principal, com a consequente desconstituição do crédito tributário, deixo de enfrentar o mérito do recurso do responsável solidário.

CONCLUSÃO

A infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 visa coibir a interposição fraudulenta, caracterizada pela utilização de pessoa jurídica que funciona como "laranja" ou "testa de ferro", desprovida de interesse comercial próprio na operação, com a finalidade específica e demonstrada de ocultar o verdadeiro importador das autoridades aduaneiras.

A sanção reflete a gravidade da conduta fraudulenta. Justamente em razão dessa gravidade, o ônus probatório recai integralmente sobre a fiscalização, que deve demonstrar de forma robusta e inequívoca todos os elementos do tipo, especialmente o dolo específico de acobertar.

No caso concreto, a fiscalização não logrou demonstrar, com o grau de certeza e robustez exigido em matéria sancionatória gravosa, que a Recorrente agiu com o dolo específico de acobertar o Sr. Renato Sant'Anna. Faltam elementos essenciais do tipo devidamente comprovados, notadamente: (a) que a empresa YACHT era mera cedente de nome sem interesse próprio; (b) que a operação era exclusivamente de terceiros sem qualquer interesse econômico da recorrente; e (c) sobretudo, que houve dolo específico de acobertar, elemento nuclear do tipo expresso na locução "com vistas a".

A existência de interpretações alternativas plausíveis para a conduta, não afastadas pela fiscalização, impede a conclusão de que houve fraude dolosa com finalidade específica de acobertar. A operação pode ter configurado importação por encomenda irregular – irregularidade de forma passível de sanção específica – mas não se demonstrou a fraude substancial com dolo específico exigida pelo art. 33.

Em matéria punitiva, especialmente quando se imputa infração que exige elemento subjetivo específico, a prova deve ser robusta, inequívoca, conclusiva. A mera presunção baseada na estrutura da operação não é suficiente. A ocultação objetiva, por si só, não demonstra a finalidade subjetiva de acobertar expressa no tipo legal.

A insuficiência probatória quanto aos elementos essenciais do tipo, especialmente quanto ao elemento subjetivo nuclear, impõe necessariamente o cancelamento do lançamento por impossibilidade de subsunção da conduta ao tipo imputado.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço dos recursos voluntários da empresa YACHT e do sr. Mauricio Barreto, rejeito a preliminar de prescrição intercorrente, e no mérito, dou-lhes provimento para cancelar o auto de infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO