MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**15444.720066/2020-20**
ACÓRDÃO	3402-013.102 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 05/04/2020

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. ART. 23, V, §1º e §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. NATUREZA TRIBUTÁRIA. BEM JURÍDICO TUTELADO. INAPLICABILIDADE DO ART. 1º, §1º, DA LEI Nº 9.873/1999. TEMA 1.293/STJ.

A aplicação da prescrição intercorrente em processos administrativos sancionadores exige a identificação do bem jurídico tutelado pela norma infringida (Tema 1.293/STJ).

A penalidade prevista no art. 23, V, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, multa substitutiva do perdimento decorrente de ocultação fraudulenta do sujeito passivo, tutela direta e imediatamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes na importação, por afetar o valor aduaneiro, a correta sujeição passiva e a higidez da relação jurídico-tributária.

Trata-se, portanto, de infração de natureza tributária, subsumida à exceção prevista na Tese 3 do Tema 1.293/STJ, o que afasta a incidência da prescrição intercorrente do art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999.

Não se aplica, assim, o regime prescricional próprio das infrações administrativas não tributárias às multas decorrentes da ocultação dolosa do real adquirente na importação.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADE. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 139 DO DECRETO- LEI Nº 37/1966. CONTAGEM A PARTIR DA DATA DA INFRAÇÃO. NULIDADE DE AUTUAÇÃO ANTERIOR. RELAVRATURA FORA DO QUINQUÊNIO. DECADÊNCIA.

Tratando- se de penalidade aplicada em decorrência de infração verificada no controle aduaneiro, aplica- se, por força da legislação específica, o prazo

DOCUMENTO VALIDADO

decadencial de cinco anos previsto no artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/1966, contado da data da infração (registro das declarações de importação). A declaração de nulidade do lançamento anterior não tem o condão de reabrir ou prorrogar esse prazo, devendo eventual novo auto de infração ser lavrado dentro do mesmo quinquênio. Lavrado o novo auto após o transcurso de cinco anos contados dos registros das declarações de importação, resta extinto o direito de impor a penalidade, impondo-se o cancelamento integral do crédito lançado.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA. ART. 139 C/C ART. 138 DL 37/66. SÚMULA CARF 184.

Nos termos da Súmula CARF nº 184, o prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de cinco anos, contado da data da infração, conforme previsto no art. 139, c/c o art. 138, do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro(relatora) e Cynthia Elena de Campos e o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior, que reconheciam a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo, e, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração, em razão da ocorrência de decadência. Designado para redigir o voto vencedor relativo à prescrição intercorrente o conselheiro José de Assis Ferraz Neto.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto – Redator *Ad Hoc*

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, e do art. 110, § 12, do Anexo II do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023), considerando que a relatora original, Conselheira Mariel Orsi Gameiro, não mais integra esta Turma de Julgamento, foi designado pelo Presidente da Turma o Conselheiro José de Assis Ferraz Neto para atuar como redator *ad hoc*.

A minuta de relatório e voto utilizada para a elaboração do presente acórdão foi baixada da pasta "T" do processo nº 15444.720069/2020-63, e não do diretório oficial deste processo no sistema do CARF. Como ambos os processos foram julgados na mesma sessão, pela mesma Turma e com idêntica solução jurídica, o redator *ad hoc* utilizou essa minuta como base, realizando as adaptações necessárias para refletir o conteúdo e o resultado efetivamente deliberados pelo colegiado.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos aqui discutidos, me utilizo de relatório constante à decisão de primeira instância:

> A Empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A, CNPJ nº 73.410.326/0001-60, e a empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA., CNPJ nº 09.193.169/0001-80, ora Impugnantes, já devidamente qualificadas no âmbito deste Processo, serão, no âmbito deste Voto referidas como "CERVEJARIA PETRÓPOLIS" e "BARLEY MALTING".
>
> Resumidamente, segundo a Fiscalização Aduaneira, a empresa BARLEY MALTING foi utilizada para ocultar a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS em operações de importação.
>
> Em decorrência do fato narrado no parágrafo imediatamente anterior, foi lavrado o Auto de Infração (AI) nº 0719500/00365/19 objetivando lançar a multa proporcional ao valor aduaneiro (multa substitutiva de perdimento), pois as mercadorias foram consideradas irrecuperáveis. O valor total lançado foi, em valores originais, R$ 402.762.551,66 (quatrocentos e dois milhões, setecentos e sessenta e dois mil, quinhentos e cinquenta e um reais e sessenta e seis centavos).
>
> As Declarações de Importação (DI) de interesse são as de nº 08/0121454-4, nº 08/2204896-6, nº 09/0683923-3, nº 09/1425521-1, nº 09/2408213-3, nº 09/7497931-1, nº 09/7735743-3, nº 10/0142149-5, nº 10/0223530-0, nº 10/0238370-8, nº 10/0238375-9, nº 10/0726745-5, nº 10/0736477-9, nº 10/0887197-6, nº 10/1420905-8, nº 10/1432474-4, nº 10/1432490-6, nº

DOCUMENTO VALIDADO

Original

10/1966437-3, nº 10/2107878-8, nº 10/2107956-3, nº 11/0075652-5, nº 11/0406240-4, nº 11/0757038-9, nº 11/1018326-9, nº 11/1158586-7, nº 11/1257488-5, nº 11/1356881-1, nº 11/1723836-0, nº 11/1775195-5, nº 11/1775321-4, nº 11/1775428-8, nº 11/1840707-7, nº 11/1844462-2, nº 11/1996654-1, nº 11/2123302-5, nº 11/2149242-0, nº 11/2291833-1, nº 11/2384322-0, nº 12/0041282-8, nº 12/0077200-0, nº 12/0199472-3, nº 12/0343216-1, nº 12/0493662-7, nº 12/0747259-1, nº 12/0808626-1, nº 12/1173980-7, nº 12/1173985-8 e nº 12/1191669-5, registradas entre 04/07/2008 e 29/06/2012.

Diversas outras pessoas físicas e jurídicas, apesar de não serem diretamente interessadas no presente Processo, são referenciadas pela Fiscalização Aduaneira e pelas Impugnantes, motivo pelo qual deter-me-ei, ainda que de forma sucinta, na identificação do papel de cada uma delas:

1. O Sr. WALTER FARIA, CPF nº 733.979.898-68, era o responsável pelo comando do Grupo Petrópolis (CERVEJARIA PETRÓPOLIS, CERVEJARIA PETRÓPOLIS LTDA., CERVEJARIA PETRÓPOLIS DO CENTRO OESTE LTDA., PRAIAMAR e BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.); era o Presidente da empresa ZUQUETE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; tinha um patrimônio incompativelmente inferior ao esperado; era Sócio-Gerente da empresa DBTS - DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E TRANSPORTES LTDA; teve participação societária na empresa SAMBEER DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.; fazia parte do quadro societário da empresa INTERNATIONAL PLASTICS INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA.; era o único Conselheiro da empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD, localizada nas Ilhas Virgens Britânicas; e, ainda, se identificou como Sócio-Administrador das empresas COL - CENTRO OESTE LOGÍSTICA LTDA e ZUQUETTI & MARZOLA PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA, e como Diretor-Presidente da empresa GP PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A;

2. O Sr. LUIZ CARLOS FACCIN, CPF nº 255.220.000-15, participava da articulação do Grupo Petrópolis; era Sócio-Administrador da empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.; era Sócio-Diretor e assinava faturas comerciais em nome da empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP, localizada na Inglaterra; era Sócio da IRMÃOS FACCIN TRANSPORTES LTDA.; era vinculado à empresa COOPERATIVA AGRÁRIA AGROINDUSTRIAL; era representante e realizava pagamentos em nome da empresa PRAIAMAR; era Sócio e representante da empresa estrangeira ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD; formalizou o pedido de habilitação para operar no comércio exterior da empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.; foi identificado publicamente como sendo Diretor do Grupo Petrópolis; era Gerente da empresa SOYCOMEX COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA-ME; era administrador da empresa IMCOPA INVESTIMENTOS E ADMINISTRAÇÃO DE BENS; e, juntamente com sua esposa, alugou, em seu nome, imóvel que apenas seis meses depois seria ocupado pela empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.;

DOCUMENTO VALIDADO

3. O Sr. PAULO AUGUSTO STENGHEL, CPF nº 107.091.208-50, participava da articulação do Grupo Petrópolis; foi identificado publicamente como sendo vinculado à empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.; era Diretor e assinava faturas comerciais da empresa estrangeira ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP; era vinculado e foi identificado publicamente como sendo funcionário da empresa COOPERATIVA AGRÁRIA AGROINDUSTRIAL; e foi procurador plenipotenciário do Sr. LUIZ CARLOS;

4. O Sr. ROBERTO LUIS RAMOS FONTES LOPES, CPF nº 025.953.148-07, era Sócio-Administrador da empresa PRAIAMAR; participava da articulação do Grupo Petrópolis; era proprietário e Administrador da empresa COL - CENTRO OESTE LOGÍSTICA LTDA.; era Sócio-Administrador das empresas LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA, MAJESTIC FUNILARIA E PINTURA LTDA., CADPARK PARTICIPAÇÕES LTDA., INEPARK S.A., FGJ PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA., E-OURO FOMENTO LTDA., PARTICIPAÇÕES ADM FOMENPAR LTDA., CONTROL-LOG ASSESSORIA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO, ELBIM&C INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., IMAPI INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA., INDÚSTRIA DE BEBIDAS CRP LTDA., E-OURO FOMENPAR LTDA., EMPRESARIAL ADM & IMÓVEIS LTDA. e IMAPI INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA.; era responsável pela administração das empresas periféricas do Grupo Petrópolis; teve discrepâncias no perfil de rendimentos recebidos; era Administrador das empresas PRAIAMARES INDÚSTRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. e INDÚSTRIA,COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO PRAIAMAR; era Administrador da empresa PRAIAMAR LLP localizada na Inglaterra; juntamente com sua esposa LUCINEIDE APARECIDA GRANZOTO LOPES, CPF nº 080.658.798-96, era fiador no contrato de locação de imóvel assinado pelo Sr. LUIZ CARLOS e esposa; e era Administrador da empresa ADNA 2004 DISTRIBUIÇÃO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.;

5. Os Srs. AGOSTINHO GOMES DA SILVA, CPF nº 888.022.218-04, ALTAIR ROBERTO DE SOUZA TOLEDO, CPF nº 889.399.288-49, PAULO SANCHES CAMPOI, CPF nº 470.761.358-68, CLEBER DA SILVA FARIA, CPF nº 087.854.918-88, era Diretores ou Conselheiros da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS;

6. O Sr. DIRCEU BISPO, CPF nº 261.354.728-60, era funcionário da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS e inspecionou obras de interesse da empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA; e, posteriormente, foi contratado pela empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.;

7. A Sra. ANTONIA RAMOS FONTES, CPF nº 046.962.098-65, era mãe do Sr. ROBERTO LUIS; e era Sócia da empresa PRAIAMAR;

8. O Sr. ALEXANDRE BRANCO, CPF nº 030.761.348-84, foi Sócio da empresa MAJESTIC FUNILARIA E PINTURA LTDA.;

DOCUMENTO VALIDADO

9. O Sr. AMARILDO ALMENDRO, CPF nº 031.043.788-19, simultaneamente, recebeu rendimentos das empresas INDÚSTRIA DE BEBIDAS CRP LTDA. e LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA;

10. O Sr. AGUIAR DAVID DE AGUIAR, CPF nº 079.174.436-12, simultaneamente, recebeu rendimentos das empresas PRAIAMAR, E-OURO FOMENTO LTDA. e LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA;

11. O Sr. CÁSSIO ANTONIO LISBOA, CPF nº 277.770.718-90, foi vinculado às empresas E-OURO FOMENTO LTDA. e LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA;

12. O Sr. EBENILSON DOS SANTOS, CPF nº 164.209.618-07, contador das empresas SOYCOMEX COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA-ME e IMCOPA INVESTIMENTOS E ADMINISTRAÇÃO DE BENS, teve como principal fonte pagadora a empresa CARGILL AGRÍCOLA S/A;

13. A Sra. PERPÉTUA APARECIDA ALVES BONFIN, CPF nº 056.172.628-07, funcionária da empresa ADNA 2004 DISTRIBUIÇÃO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA., era fiadora no contrato de locação de imóvel assinado pelo Sr. LUIZ CARLOS e esposa;

14. A empresa PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA., CNPJ nº 00.851.567/0001-71, também teria ocultado a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS em operações de importação e teria descumprido as determinações das Instruções Normativas (IN) SRF nº 225/2002 e nº 634/2006, fatos que estão sendo tratados em processo diverso deste; arrendou à empresa BARLEY MALTING direito de utilização de infraestrutura portuária marítima e terrestre existente em Arraial do Cabo-RJ, bem como área onde se encontram instalados equipamentos necessários ao embarque de malte, cevada, lúpulo e outros produtos; tinha a empresa ZUQUETE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA em seu quadro societário; era ligada ao Grupo Petrópolis; celebrou contratos de compra e venda de malte e de locação de equipamentos industriais (linhas de envase) com a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; não industrializava ou envasava cervejas; através do Sr. ROBERTO LUIS, confirmou que "a importação se dava a partir da colocação de pedidos por parte de CERVEJARIA PETRÓPOLIS; que estes pedidos eram importados por PRAIAMAR ao longo do tempo, e destinados à CERVEJARIA PETRÓPOLIS (...) que a importação somente era realizada a partir da existência de pedido" e que "quando da liquidação do câmbio, PRAIAMAR liquidava seus compromissos conforme a sua conveniência"; não era produtora de malte; registrou todas suas DI, entre agosto/2006 e janeiro/2009, como sendo importações diretas; juntamente com a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS, recebeu a quase totalidade das mercadorias importadas pela empresa BARLEY MALTING e transferiu recursos para liquidação dos respectivos contratos de câmbio; enviou, de forma dissimulada, recursos ao exterior; fazia parte do Grupo Petrópolis; era titular das linhas telefônicas indicadas pela empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; relativamente ao estabelecimento 0009, estava localizada no

DOCUMENTO VALIDADO

mesmo endereço de estabelecimento produtivo do Grupo Petrópolis; fez depósitos em conta corrente da empresa BARLEY MALTING para posterior aplicação financeira; deixou de importar malte por desinteresse econômico e passou a adquiri-lo da empresa BARLEY MALTING; relativamente ao estabelecimento 0017, estava localizada na sala ao lado do estabelecimento 0006 da empresa COL - CENTRO OESTE LOGÍSTICA LTDA; relativamente ao estabelecimento 0027, estava localizada no mesmo endereço do estabelecimento 0001 da empresa COL - CENTRO OESTE LOGÍSTICA LTDA; tinha participação societária na empresa EMPRESARIAL ADM & IMÓVEIS LTDA.; teve a empresa LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA em seu quadro societário; era proprietária de caminhões utilizados pela empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS em operações transporte declaradas como tendo sido realizadas pela mesma; importou equipamentos industriais declaradamente destinados a consumo próprio e locados à empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS, posteriormente à assinatura do respectivo contrato; teria tido seu nome derivado da subsidiária canadense da empresa estrangeira CARGILL S.A.C.I., a empresa PRAIRIE MALT; tinha a empresa estrangeira CARGILL S.A.C.I. como seu principal fornecedor de malte; originalmente, tinha como principal atividade o transporte rodoviário de cargas; teve patrimônio líquido negativo entre 2008 e 2010; tinha o Sr. ROBERTO LUIS, nuclearmente, como membro do quadro societário, e, de uma forma mais dinâmica, a mãe de o Sr. ROBERTO LUIS, as empresas ZUQUETE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CADNELL COMPANY SA, CADPARK PARTICIPAÇÕES LTDA., FGJ PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA., E-OURO FOMENTO LTDA., PARTICIPAÇÕES ADM FOMENPAR LTDA., EMPRESARIAL ADM & IMÓVEIS LTDA., e LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA; era a principal fonte pagadora do Sr. ROBERTO LUIS; apesar de ter sido uma empresa dedicada a industrialização, comercialização e distribuição de produtos e mercadorias, das despesas envolvidas e do impacto na carteira de clientes e no quadro de funcionários, mudou as instalações da mesma constantemente, de Recife-PE, para Jaboatão dos Guararapes-PE, para Recife-PE, para Boituva-SP, para um segundo endereço em Boituva-SP, para Rio de Janeiro-RJ, para Duque de Caxias-RJ, para Rio de Janeiro-RJ, para um terceiro endereço em Rio de Janeiro-RJ e para Duque de Caxias-RJ; relativamente a seu estabelecimento matriz, compartilhou do mesmo endereço de diversas empresas administradas pelo Sr. ROBERTO LUIS, estabelecimento 0052 da mesma, CONTROL-LOG ASSESSORIA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO, ELBIM&C INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., IMAPI INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA., INDÚSTRIA DE BEBIDAS CRP LTDA., E-OURO FOMENTO LTDA. e PARTICIPAÇÕES ADM FOMENPAR LTDA.; relativamente a seu estabelecimento matriz, alugou o imóvel a sua Sócia majoritária, a empresa EMPRESARIAL ADM & IMÓVEIS LTDA.; utilizou-se de instalações e mão-de-obra de empresas que, em tese, eram seus concorrentes; não informou adequadamente, quando questionada, a respeito de seus funcionários, e foi constatado, posteriormente, que os mesmos estavam vinculados a outras empresas administradas pelo Sr. ROBERTO LUIS; emitia notas fiscais de saída relativas a

DOCUMENTO VALIDADO

cervejas, refrigerantes e mobiliário promocional de marcas vinculadas à empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; depois que cedeu lugar à empresa BARLEY MALTING como fornecedora de malte às empresas do Grupo Petrópolis, voltou-se à importação e fornecimento de equipamentos, embalagens e rótulos a empresas do grupo empresarial; entregou, repentinamente, à empresa BARLEY MALTING, sua estrutura operacional necessária às operações de importação, sua carteira de clientes e a empresa transportadora até então utilizada, a empresa IRMÃOS FACCIN TRANSPORTES LTDA.; relativamente ao seu estabelecimento 0027, apesar de nunca ter importado malte, incluiu, num relatório de 2010 de sua lavra, a empresa BARLEY MALTING como um de seus principais clientes; num lançamento contábil de aproximadamente R$ 14.000.000,00, eliminou as dívidas da empresa BARLEY MALTING com supostas aquisições de malte junto a si; não conseguiu explicar a origem do malte supostamente vendido à empresa BARLEY MALTING; firmou um acordo extrajudicial para receber um desconto de aproximadamente 25% dos cerca de R$ 26.000.000,00 em dívidas junto à empresa BARLEY MALTING, apesar de seu endividamento crônico; foi representada pelo Sr. LUIZ CARLOS numa compra junto à empresa CASP S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO; manteve contato com a empresa responsável pela construção dos equipamentos, mesmo após a assinatura do contrato de arrendamento à empresa BARLEY MALTING do direito de utilização de infraestrutura portuária marítima e terrestre existente em Arraial do Cabo-RJ; estabeleceu uma atípica hierarquia entre empresas na confecção do contrato de arrendamento do direito de utilização de infraestrutura portuária marítima e terrestre existente em Arraial do Cabo-RJ; por volta de vinte meses após a assinatura do contrato de arrendamento do direito de utilização de infraestrutura portuária marítima e terrestre existente em Arraial do Cabo-RJ, vendeu os equipamentos à empresa BARLEY MALTING por aproximadamente 16% de seu custo de aquisição; e apresentou irregularidade nos preços de revenda de malte à empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS, em especial, ao cotejá-los com os valores pagos na aquisição à empresa BARLEY MALTING;

15. A empresa ZUQUETE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ nº 04.935.323/0001-28, figurou no quadro societário da empresa PRAIAMAR; aportou recursos nas empresas estrangeiras ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD e CADNELL COMPANY SA; era uma sociedade gestora de participações sociais de instituições financeiras; vinha apresentando, consecutivamente, prejuízos acumulados; e, através da empresa estrangeira ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD, fez os aportes financeiros iniciais na empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.;

16. A empresa estrangeira ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD, então localizada nas Ilhas Virgens Britânicas, juntamente com o Sr. LUIZ CARLOS, constituiu a empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA. e a empresa estrangeira ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP; as Ilhas Virgens Britânicas, de acordo com a IN RFB nº 1.037/2010, era considerado um país com tributação favorecida e regime fiscal

DOCUMENTO VALIDADO

privilegiado; e estava constituída no escritório de advocacia e incorporações societárias SUCRE & SUCRE TRUST LIMITED;

17. A empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS LTDA., CNPJ nº 04.469.628/0001-91, adquiriu malte das empresas BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA. e PRAIAMAR; era considerada como parte do Grupo Petrópolis; e aportou recursos em conta corrente da empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA. objetivando liquidação de contrato de câmbio;

18. A empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS CENTRO OESTE LTDA., CNPJ nº 08.415.791/0001-22, adquiriu malte das empresas BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA. e PRAIAMAR; e era considerada como parte do Grupo Petrópolis;

19. A empresa COL-CENTRO OESTE LOGÍSTICA LTDA., CNPJ nº10.307.895/0006-70, possuía diversos veículos à disposição do Grupo Petrópolis;

20. A empresa EMPRESARIAL ADM & IMÓVEIS LTDA., CNPJ nº 08.545.763/0001-20, era sócia das empresas COL-CENTRO OESTE LOGÍSTICA LTDA., PARTICIPAÇÕES ADM FOMENPAR LTDA., PRAIAMAR, IMAPI INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA., INDÚSTRIA DE BEBIDAS CRP LTDA. e ELBIM&C INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.; era constituída pelas empresas LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA e PRAIAMARES INDÚSTRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.; e era a titular de número telefônico à disposição da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS;

21. A empresa LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA, CNPJ nº 06.958.578/0001-31, era sócia das empresas COL-CENTRO OESTE LOGÍSTICA LTDA., EMPRESARIAL ADM & IMÓVEIS LTDA., PRAIAMARES INDÚSTRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. e PRAIAMAR; tinha seu quadro societário composto por o Sr. ROBERTO LUIS e a empresa MAJESTIC FUNILARIA E PINTURA LTDA.; e cedeu mão-de-obra para outras empresas do Grupo Petrópolis;

22. A empresa PRAIAMARES INDÚSTRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA., CNPJ nº 37.300.332/0001-00, era sócia da empresa EMPRESARIAL ADM & IMÓVEIS LTDA.; compartilhou seu endereço com as empresas LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA e MAJESTIC FUNILARIA E PINTURA LTDA.; e era sócia das empresas INDÚSTRIA DE BEBIDAS CRP LTDA. e CONTROL-LOG ASSESSORIA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO;

23. A empresa IRMÃOS FACCIN TRANSPORTES LTDA, CNPJ nº 00.966.468/0001-35, foi identificada como sendo responsável pela logística de transporte de mercadorias do Grupo Petrópolis; e foi transportador exclusivo de malte para a empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.;

24. A empresa CADNELL COMPANY SA, CNPJ nº 06.014.422/0001-00, substituiu a empresa ZUQUETE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. no controle acionário da empresa PRAIAMAR; relativamente ao comando da mesma, era sediada na República Oriental do Uruguai; contava com recursos provenientes da

DOCUMENTO VALIDADO

empresa ZUQUETE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.; tinha participação societária na empresa CADPARK PARTICIPAÇÕES LTDA.; e compartilhava do mesmo endereço no exterior que a empresa ATLANTIC INVESTMENT FUND;

25. A empresa CADPARK PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ nº 07.786.995/0001-07, sucedeu a empresa CADNELL COMPANY SA no quadro societário da empresa PRAIAMAR;

26. A empresa INEPARK S.A., CPNJ nº 05.968.924/0001-08, juntamente com a empresa CADNELL COMPANY SA, substituiu a empresa ZUQUETE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. no controle acionário da empresa PRAIAMAR; e relativamente ao comando da mesma, era sediada no exterior;

27. A empresa FGJ PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA., CNPJ nº 00.435.135/0001-80, substituiu a empresa CADPARK PARTICIPAÇÕES LTDA. no quadro societário da empresa PRAIAMAR; e era constituída pelas participações acionárias de o Sr. ROBERTO LUIS e a empresa CONTROL-LOG ASSESSORIA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO;

28. A empresa CEM DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA., CNPJ nº 04.586.935/0001-52, passou a ocupar o endereço da empresa FGJ PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA.; e cedeu mão-de-obra para outras empresas do Grupo Petrópolis;

29. A empresa E-OURO FOMENTO LTDA., CNPJ nº 08.679.153/0001-19, juntamente com a empresa FGJ PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA., substituiu a empresa CADPARK PARTICIPAÇÕES LTDA. no controle acionário da empresa PRAIAMAR; possuía participação societária na empresa CONTROL-LOG ASSESSORIA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO; teve quadro societário constituído por o Sr. ROBERTO LUIS e pela empresa PARTICIPAÇÕES ADM FOMENPAR LTDA.; e cedeu mão-de-obra para outras empresas do Grupo Petrópolis;

30. A empresa PARTICIPAÇÕES ADM FOMENPAR LTDA., CNPJ nº 11.181.150/0001-65, substituiu a empresa FGJ PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA. no quadro societário da empresa PRAIAMAR;

31. A empresa PRAIAMAR LIMITED LIABILITY PARTNERSHIP – LLP, então localizada na Inglaterra, ocupava o mesmo endereço da empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP; foi declarada como exportadora em algumas operações da empresa PRAIAMAR; e tinha como responsável legal o Sr. ROBERTO LUIS;

32. A empresa ELBIM&C INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ nº 07.148.127/0001-00, cedeu mão-de-obra para outras empresas do Grupo Petrópolis;

33. A empresa IMAPI INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA., CNPJ nº 08.934.181/0001-35, apesar de não possuir veículos de transporte de mercadorias em seu nome, possuía uma frota disponível para atender empresas do Grupo Petrópolis;

DOCUMENTO VALIDADO

34. A empresa INDÚSTRIA DE BEBIDAS CRP LTDA., CNPJ nº 08.597.036/0001-70, cedeu mão-de-obra para outras empresas do Grupo Petrópolis;

35. A empresa COTRALDI DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA., CNPJ nº 03.053.838/0001-31, relativamente a seu estabelecimento matriz, ocupava o mesmo endereço do estabelecimento 0002 da empresa PRAIAMAR e, relativamente a seu estabelecimento 0019, o mesmo endereço da matriz da empresa PRAIAMAR; e possuía participação societária nas empresas DBTS-DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E TRANSPORTES LTDA e SAMBEER DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA., ambas com participação societária do Sr. WALTER FARIA;

36. A empresa INTERNATIONAL PLASTICS INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA, CNPJ nº 09.169.096/0001-90, adquiriu mercadorias, personalizadas com marcas vinculadas ao Grupo Petrópolis, importadas pela empresa PRAIAMAR que foram declaradas como sendo operações de comércio exterior próprias; compartilha o mesmo endereço do estabelecimento da PRAIAMAR responsável pela referenciada operação de importação; industrializava mobiliário promocional, *banners*, porta-garrafas, faixas e bobinas de enfeite de marcas do Grupo Petrópolis; e tem a empresa ZUQUETTI & MARZOLA PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA. e o Sr. WALTER FARIA em seu quadro societário;

37. A empresa SHOWPLAST PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA, CNPJ nº 10.190.520/0001-68, financiou importações declaradas como próprias da empresa PRAIAMAR ao transferir recursos para liquidar contratos de câmbio; tinha a empresa INTERNATIONAL PLASTICS INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA como única sócia; nunca foi habilitada para operar no comércio exterior; e compartilhava seu endereço com a empresa INTERNATIONAL PLASTICS INDÚSTRIA & COMÉRCIO LTDA e o estabelecimento 0047 da empresa PRAIAMAR;

38. A empresa CENTRO SUL SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA., CNPJ nº 81.072.399/0002-07, que já havia prestado serviços para a empresa PRAIAMAR, ao assinar contrato com a empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA. informou que "*continuaria*" prestando seus serviços como anteriormente e que cobraria multa da empresa "*PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA.*" em caso de descumprimento de particular cláusula contratual;

39. A empresa SOYCOMEX COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA-ME, CNPJ nº 03.862.106/0001-92, compartilhava o mesmo endereço com o estabelecimento 0003 da empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.; tinha a empresa IMCOPA INVESTIMENTOS E ADMINISTRAÇÃO DE BENS em seu quadro societário; e tinha o mesmo contador da empresa CARGILL AGRÍCOLA S/A;

40. A empresa IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS S/A, CNPJ nº 78.571.411/0009-81, compartilhava o mesmo endereço com o estabelecimento 0003 da empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.;

DOCUMENTO VALIDADO

41. A empresa CARGILL AGRÍCOLA S/A, CNPJ nº 60.498.706/0001-57, era a principal fonte pagadora do contador da empresa SOYCOMEX COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA-ME;

42. A empresa CARGILL S.A.C.I., então localizada na República Argentina, declarou que duplicaria sua capacidade produtiva para garantir o fornecimento de insumos às empresas do Grupo Petrópolis; referiu-se à empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA. como sendo subsidiária do Grupo Petrópolis; e foi o fornecedor tanto da empresa PRAIAMAR, como da empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.;

43. A empresa ATLANTIC INVESTMENT FUND, então localizada na República Oriental do Uruguai, substituiu a empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD. no quadro societário da empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA.; e compartilhava o mesmo endereço da empresa CADNELL COMPANY SA; e

44. A empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP, então sediada na Inglaterra, foi indicada pela empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA. como sendo o exportador nas operações de interesse; e não era tributada na Inglaterra, por sua forma de constituição e pela natureza das operações conduzidas.

A seguir, transcrevo, de forma sucinta, arcabouço fático e os fundamentos jurídicos apresentados pela Fiscalização Aduaneira como justificativa para o lançamento, na forma constante do AI de interesse e de seus suplementos:

1. Explicou-se que a multa substitutiva de perdimento foi lavrada em cumprimento às orientações contidas no Acórdão nº 3401-003.293 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); e que, no respectivo julgamento administrativo, Processo nº 10074.721487/2012-08, o crédito tributário, lá discutido, foi exonerado por vício formal de sujeição passiva solidária;

2. Tratou-se do histórico da ação fiscal, através dos Registros de Procedimentos Fiscais nº 0715400-2011-01182-1, nº 0715400-2011-01212-1 e nº 0715400-2012-00780-0; da gênese do interesse fiscal nas operações da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS, através de indícios obtidos no âmbito da Operação Vulcano, em especial, aqueles relacionados às empresas BARLEY MALTING, ZUQUETE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD, PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA. e ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP; das providências tomadas decorrentes dos achados da Operação Vulcano, em especial, aquelas desenvolvidas no âmbito dos Processos nº 10074.001034/2010-91, nº 10074.001695/2010-17, nº 10730.003034/2011-26 e nº 10074.721487/2012-08; dos aspectos caracterizadores da ocultação da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS pela empresa BARLEY MALTING em operações de importação, consignados nos Processos nº 10730.003034/2011-26 e nº 10074.721487/2012-08 (ver item 3 a seguir); da ocorrência da cessão de nome nas operações de comércio exterior de interesse por parte da empresa BARLEY MALTING, matéria tratada nos Processos nº 10730.003034/2011-26 e nº

DOCUMENTO VALIDADO

10730.722104/2012-20; da necessidade de aplicação da multa substitutiva de perdimento às empresas CERVEJARIA PETRÓPOLIS e BARLEY MALTING, prevista no inciso V e § 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, dada a perecibilidade da mercadoria de interesse e o tempo já transcorrido entre sua importação e a realização da fiscalização, matéria tratada nos Processos nº 10907-720.350/2012-88 e nº 10074.721487/2012-08 (ver item 4 adiante); da necessidade de aplicação da multa por diferença entre o preço declarado e o arbitrado, conforme previsto no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; do fato de que as empresas BARLEY MALTING e PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA. eram parte do Grupo Petrópolis e, consequentemente, controladas pela empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; e da ocorrência de crime de lavagem de valores, com a participação dos Srs. WALTER, LUIZ CARLOS, PAULO AUGUSTO e ROBERTO LUIS;

3. Destacaram-se os seguintes elementos caracterizadores da conduta imputada às empresas CERVEJARIA PETRÓPOLIS e BARLEY MALTING: "a) reduzido quadro de funcionários e baixos valores das contas de luz e telefone; b) informação do sócio-diretor de que os altos valores transacionados (operação comercial) foram efetivados, normalmente, através de contatos telefônicos; c) não apresentação de documentos formais em quantidade razoável que caracterizasse as negociações comerciais entre fornecedores e clientes, levando-se em conta as inúmeras aquisições realizadas no comércio exterior e as supostas vendas observadas no mercado interno; d) nos documentos apresentados, ficou caracterizado que BARLEY realizou saída das mercadorias em sua quase totalidade para CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A e PRAIAMAR, e, finalmente, e) a existência de documentos que comprovam as transferências bancárias (TEDs) realizadas pela CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A e PRAIAMAR em favor da BARLEY, exatamente nos períodos próximos ao fechamento dos contratos de câmbio para pagamento das importações";

4. Ressaltou-se que além da ocultação caracterizada pelo modo de operação das empresas CERVEJARIA PETRÓPOLIS e BARLEY MALTING em operações de importação, foi detectada a ocorrência de superfaturamento nas mesmas operações; e que este superfaturamento objetivava enviar recursos financeiros ao exterior de forma irregular;

5. Debruçou-se sobre a legislação pertinente à matéria, IN SRF nº 228/2002 e nº 1.037/2010, Portaria MF nº 350/2002, Lei nº 9.613/1998, Decreto-Lei nº 2.848/1940, Código Penal (CP), e Lei nº 9.430/1996; sobre a Exposição de Motivos (EM) da Lei nº 9.613/1997, EM nº 692/MJ; sobre os ilícitos de lavagem de valores, contrabando e descaminho; sobre as etapas da prática da lavagem de valores; sobre os métodos para ocultar-se a origem ilícita de recursos; e sobre a tributação favorecida e o regime fiscal privilegiado adotado por alguns países;

6. Apresentaram-se detalhes a respeito do Grupo Petrópolis, em especial, as principais pessoas jurídicas e pessoas físicas e como se davam as movimentações econômico-financeiras; as empresas BARLEY MALTING e PRAIAMAR INDÚSTRIA

DOCUMENTO VALIDADO

COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA. dentre as empresas periféricas, responsáveis por importar e distribuir produtos; como a blindagem patrimonial e a lavagem de valores eram operadas, através de aportes de capital societário, importações, vendas simuladas e movimentações econômico-financeiras; e os Srs. WALTER FARIA, LUIZ CARLOS, PAULO AUGUSTO e ROBERTO LUIS como peças-chave do Grupo;

7. Expuseram-se informações a respeito da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS e, em especial, seus laços com a empresa BARLEY MALTING (ver item 8 a seguir); incongruências nas informações institucionais prestadas pela empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS, que se prestam a confirmar a empresa PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA. como sendo parte do Grupo Petrópolis; informações a respeito do superfaturamento nas aquisições da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS junto à empresa BARLEY MALTING, em valores transferidos à empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP (ver itens 14 a 18 adiante); aspectos da blindagem patrimonial promovida pelo modo de operação do Grupo Petrópolis, relativamente a veículos, máquinas industriais e instalações (em especial, o direito de utilização de infraestrutura portuária marítima e terrestre existente em Arraial do Cabo-RJ); aspectos relacionais das pessoas-chave do Grupo Petrópolis (em especial, os Srs. PAULO AUGUSTO e LUIZ CARLOS);

8. Indicou-se que a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS, ao ser instada a apresentar comprovação das aquisições no mercado interno (documentação de tratativas prévias, modo de contratação e efetivas aquisições) junto à empresa BARLEY MALTING, apesar de ser o Sócio majoritário declarado de todas as demais empresas do Grupo Petrópolis, preferiu responder, de forma lacônica e sinuosa, que “propriamente não adquire malte” e “se trata apenas de escritório administrativo da empresa”; e que diante deste posicionamento, não restaram inteiramente explicados os depósitos de aproximadamente R$ 20.000.000,00 feitos à empresa BARLEY MALTING (ver item 9 a seguir);

9. Explanou-se que não apenas a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS, mas também outras empresas do Grupo Petrópolis, fizeram depósitos nas contas correntes da empresa BARLEY MALTING; que os valores depositados eram destinados a investimentos financeiros e, posteriormente, eram utilizados para liquidar contratos de câmbio; e que tal modo de movimentação financeira específico caracterizava etapas de layering, como definido pelo Conselho de Controle das Atividades Financeiras (Coaf), e apresentaram-se exemplos;

10. Evidenciaram-se informações a respeito da empresa PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA. (origem do nome, evolução do quadro societário, mudanças de localização, falta de autonomia operacional, atuação do Sr. LUIZ CARLOS, principais clientes, inusitadas operações de venda de malte à empresa BARLEY MALTING e anormal acordo extrajudicial de perdão de dívidas proposto pela empresa BARLEY MALTING);

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

11. Revelou-se que a empresa BARLEY MALTING foi constituída em 2007 com patrimônio líquido da ordem das dezenas de milhões de reais e que no ano seguinte já amargava um patrimônio líquido negativo da mesma ordem; que possuía dois estabelecimentos que atuavam no comércio exterior, 0001, em Arraial do Cabo-RJ, e 0003, em Paranaguá-PR; que seu quadro societário mais recente, à época, contava com o Sr. LUIZ CARLOS e a empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD; que a empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP era o exportador quase exclusivo de todo o malte importado; que os Srs. PAULO AUGUSTO e LUIZ CARLOS participaram do quadro societário da empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP; que foi declarado que o capital social da empresa BARLEY MALTING de R$ 10.000.000,00 foi integralizado em moeda corrente na constituição da mesma, mas que, aproximadamente dois meses depois, retificou-se a cláusula pertinente para permitir que os sócios o integralizassem até o fim de 2010 (ver item 12 a seguir); que a empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD tinha o Sr. WALTER como único Conselheiro da mesma; que os recursos da empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD foram remetidos pela empresa ZUQUETE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; que recursos foram remetidos da empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD para a empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP; que o Exportador e o Importador, nas operações de importação de interesse, tiveram as mesmas pessoas em seus quadros societários iniciais; que a empresa BARLEY MALTING, desde o início, operou no comércio exterior em escalas incompatíveis com sua capacidade de assunção de riscos negociais e de armazenagem (ver item 13 adiante);

12. Concluiu-se que a empresa BARLEY MALTING não possuía a totalidade dos recursos declarados por si no processo de habilitação para operar no comércio exterior; e que a origem do capital para a constituição do Exportador e Importador, nas operações de importação de interesse, foi a mesma;

13. Esclareceu-se que a empresa BARLEY MALTING foi constituída e, apenas três meses depois, requereu sua habilitação para operar no comércio exterior; que o Exportador, nas operações de importação de interesse, era contemporâneo da empresa BARLEY MALTING; que a matriz da empresa BARLEY MALTING se resumia a uma sala de vinte e sete metros quadrados; que a empresa BARLEY MALTING não possuía nenhum funcionário informado em sistemas informatizados do Governo Federal, apesar de a mesma ter indicado oito funcionários no processo de habilitação para operar no comércio exterior; que não seria possível aos oito funcionários, simultaneamente, instalarem-se na matriz da empresa BARLEY MALTING; que, em diligência ao estabelecimento matriz da empresa BARLEY MALTING, não foram encontrados quaisquer funcionários; que tiveram que ser feitas dez tentativas de entrega de três Termos fiscais no estabelecimento matriz da empresa BARLEY MALTING pois não havia funcionários para recebê-los; que apenas na infraestrutura portuária marítima e terrestre de Arraial do Cabo-RJ (que não se constituía estabelecimento da empresa) foi possível encontrar representante da empresa BARLEY MALTING; que o atrás referenciado

representante da empresa BARLEY MALTING, Sr. DIRCEU, era, na verdade, funcionário da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; que a empresa PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA., mesmo após a assinatura do contrato de arrendamento da infraestrutura portuária marítima e terrestre de Arraial do Cabo-RJ, permaneceu a influenciar em serviços conduzidos na mesma; que a empresa BARLEY MALTING submeteu-se a exigências contratuais existentes tipicamente entre empresas vinculadas; que, à exceção do mês de fevereiro/2009, não há registros contábeis adequados dos pagamentos do arrendamento infraestrutura portuária marítima e terrestre de Arraial do Cabo-RJ; que a empresa BARLEY MALTING utilizou-se de uma conta contábil inusitada, "Transferência de Numerários", para registrar, de forma genérica, o fluxo de recursos da mesma; que a empresa BARLEY MALTING registrou a aquisição da infraestrutura antes arrendada por pouco mais de 16% de seu valor, após vinte meses da assinatura do respectivo contrato; que, além da agregação de contas já apontada, foi registrado saldo credor na conta "Caixa" da empresa BARLEY MALTING; que o fato do Sr. LUIZ CARLOS, simultaneamente, ser Sócio das empresas Exportadora e Importadora caracterizou a hipótese de vinculação prevista no § 4º do Artigo 15 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (AVA GATT) 1994; que notícias divulgadas em veículos de informação vincularam a infraestrutura portuária marítima e terrestre existente em Arraial do Cabo-RJ ao Grupo Petrópolis e identificaram a empresa BARLEY MALTING como sendo uma subsidiária do Grupo Petrópolis; que o estabelecimento 0003 da empresa BARLEY MALTING estava localizado num endereço "bastante modesto", que não permitiria à mesma exercer suas atividades a contento, e, além do mais, o endereço era, à época, ocupado por um restaurante popular; que o contrato firmado com a empresa CENTRO SUL SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA. sugeriu que a empresa BARLEY MALTING representava a continuidade das operações da empresa PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA.; que o beneficiamento de uma mercadoria importada não descaracterizava uma encomenda predeterminada; que as supostas vendas de malte pela empresa BARLEY MALTING às empresas do Grupo Petrópolis foram feitas da forma como a mercadoria de interesse tivesse sido originalmente adquirida no exterior, e os Códigos Fiscais de Operações e Prestações adotados pela empresa BARLEY MALTING comprovaram tal fato; que as supostas vendas de malte pela empresa BARLEY MALTING feitas quase exclusivas ao Grupo Petrópolis não davam margem à existência de "empresas diversas" ou "clientes"; que a existência de uma multiplicidade de clientes não descaracterizava uma encomenda predeterminada; e que o imóvel no qual viria a ser instalado o estabelecimento 0003 da empresa BARLEY MALTING foi alugado seis meses antes da formalização da filial, e os locatários e fiadores foram os Srs. LUIZ CARLOS e ROBERTO LUIS e esposas, além de uma funcionária de uma das empresas administradas pelo Sr. ROBERTO LUIS;

14. Colocou-se que era importante distinguir recursos próprios da empresa BARLEY MALTING daqueles que apenas transitaram por suas contas; que o

DOCUMENTO VALIDADO

momento da análise da origem dos recursos utilizados numa determinada operação deve ser antes da liquidação do respectivo contrato de câmbio e não após o recebimento pela suposta venda realizada no mercado interno; que o capital inicialmente aportado na empresa BARLEY MALTING adveio da empresa ZUQUETE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, através da empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LTD; e que a ocultação do real interessado na operação de importação não dependeu da utilização de seus recursos na respectiva transação;

15. Apontou-se que era inusitado um grande grupo empresarial (Grupo Petrópolis) firmar um contrato de compra e venda com uma empresa desconhecida com apenas dois meses de existência à época (BARLEY MALTING); que o referenciado contrato de compra e venda serviu para impulsionar a concessão da habilitação para operar no comércio exterior da empresa BARLEY MALTING; que a existência do contrato respaldou as importações da empresa BARLEY MALTING, realizadas para atender as necessidades de a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; que algumas cláusulas contratuais deixavam claro que a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS objetivava adquirir malte importado; que o Sr. LUIZ CARLOS assinou o contrato e, posteriormente, também assinou as primeiras faturas comercias do Exportador do malte; que a empresa BARLEY MALTING, no processo de habilitação para operar no comércio exterior, informou que o malte importado já tinha como destinação certa a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS, e que seu cliente já havia adiantado os valores referentes ao fornecimento do período janeiro a junho/2008; que o Sr. LUIZ CARLOS confirmou a informação a respeito do adiantamento feito por a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; que era inusitado um grande grupo empresarial (Grupo Petrópolis) adiantar vultosos recursos a uma empresa desconhecida com apenas dois meses de existência à época (BARLEY MALTING); que os valores adiantados foram superiores aos efetivamente executados, em aproximadamente R$ 24.000.000,00; que a situação descrita se amolda àquela de importações realizadas para atender a encomendante predeterminado; que não foi atendida a cláusula de vinculação existente na IN SRF nº 634/2006; que, de acordo com as disposições da IN SRF nº 634/2006 e da Lei nº 11.281/2006, as operações de importação de interesse foram presumidas como tendo sido por conta e ordem de terceiros; que, maciçamente, o malte importado era produzido pela empresa CARGILL S.A.C.I. e exportado pela empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP; que o Sr. LUIZ CARLOS não relatou a verdade ao informar que negociava preços no exterior pois ele mesmo assinava as faturas comerciais do Exportador; e que era inusitado que um Exportador (ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP) livremente concedesse prazo para que um Importador (BARLEY MALTING) se aproveitasse de um melhor momento relativamente ao câmbio, para que saldasse suas dívidas;

16. Reforçou-se a condição dos Srs. LUIZ CARLOS e PAULO AUGUSTO identificada no § 4º do Artigo 15 do AVA GATT 1994; e a existência da procuração

DOCUMENTO VALIDADO

plenipotenciária; e a constituição das empresas BARLEY MALTING e ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP;

17. Sublinhou-se que, diante da ocorrência de fraude nas operações de importação de interesse, os métodos de valoração consignados no AVA GATT 1994 eram inaplicáveis, por determinação da IN SRF nº 327/2003; que a vinculação entre as empresas BARLEY MALTING e ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP não restou declarada nas DI de interesse, conforme disposição da IN SRF nº 680/2006; que a multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 era devida; que os reais valores das transações comerciais tornaram-se conhecidos devido às informações prestadas no âmbito do sistema informatizado Intercambio de Información de los Registros Aduaneros (Indira); que, das informações obtidas no sistema Indira, os valores declarados pela empresa BARLEY MALTING eram "muito superiores" aos declarados pela empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP; que as operações foram identificadas no sistema Indira mediante confirmação de dados relativos a classificação da mercadoria, peso líquido, local de embarque, local de desembarque e embarcação; que os envios dos recursos que ultrapassaram o valor das transações configurou crime de lavagem de valores, conforme preconizado na Lei nº 9.613/1998 e no CP; e a necessidade de aplicação da multa por diferença entre o preço declarado e o arbitrado, como estabelecido na Medida Provisória nº 2.158-35/2001;

18. Enfatizou-se que o modo de operação do Grupo Petrópolis não se regia pelas práticas do capitalismo autêntico, mas por práticas que objetivavam o envio fraudulento de valores ao exterior e a majoração do custo das mercadorias vendidas; e que havia flutuações inusitadas nos preços adotados nas supostas vendas;

19. Aclarou-se que o modo de operação do Grupo Petrópolis, além das infrações já identificadas, através da realização de operações de importação fraudulentas, subtraiu da Aduana brasileira a possibilidade de aplicar controles sobre as mesmas; que a informação prestada pelo Sr. LUIZ CARLOS, de que a empresa ZUCHETTI INTERNATIONAL LLP concedia prazo para que a empresa BARLEY MALTING liquidasse os respectivos contratos de câmbio no momento que desejasse, dificultou a elaboração de fluxos de pagamentos precisos; que os depósitos diários das empresas do Grupo Petrópolis nas contas correntes da empresa BARLEY MALTING também dificultaram o adequado rastreamento do fluxo financeiro entre as empresas; o modo como os recursos financeiros circularam pelas principais empresas do Grupo Petrópolis, em especial aquelas situadas em paraísos fiscais; que os encargos aduaneiros majorados pelo superfaturamento foram mitigados pelo benefício tributário inerente ao Mercosul; que o contrato de compra e venda de malte firmado entre as empresas BARLEY MALTING e CERVEJARIA PETRÓPOLIS demonstrou que as operações de importação foram realizados para atender a encomendante predeterminado; que os requisitos da IN SRF nº 634/2006 não foram atendidos pelas Interessadas neste Processo e que esta inobservância acarretou na presunção legal de que as

DOCUMENTO VALIDADO

operações de importação ocorreram por conta e ordem de terceiros; que, nos termos da Lei nº 11.281/2006 e da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o real adquirente foi considerado solidariamente responsável pelo crédito tributário neste Processo; que a conduta das Interessadas neste Processo incidiram na hipótese do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976; e que a Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN), tratava da definição de contribuinte, de responsável e de solidariedade;

20. Apresentou-se o Demonstrativo de Apuração; e

21. Complementou-se o enquadramento legal com dispositivos da Portaria MF nº 531/1993; do Decreto nº 70.235/1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF); do Decreto-Lei nº 1.455/1976; da Lei nº 10.833/2003; e do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro (RA).

Sempre que possível, os argumentos de defesa semelhantes ou complementares, apresentados pelas Impugnantes, serão tratados de forma conjunta.

Contrapondo-se ao relatado e alegado no procedimento fiscal em tela, as contrarrazões manifestadas pelas Impugnantes podem ser concentradas da seguinte forma:

1. Argumentou-se que o presente lançamento não poderia ter sido feito, posto que já teria sido fulminado pela decadência;

2. Defendeu-se que a Fiscalização Aduaneira, ao lançar a multa substitutiva de perdimento, teria ofendido o Princípio do Non Bis In Idem;

3. Alertou-se que as operações de importação de interesse não poderiam ser objeto de nova ação fiscal;

4. Alegou-se que não haveria previsão legal de vício formal num lançamento na legislação aduaneira;

5. Afirmou-se que o lançamento seria nulo por seu direito de defesa ter sido violado;

6. Queixou-se pelo fato de a Fiscalização Aduaneira ter, supostamente, se utilizado de documentos de origem estrangeira que não atenderiam às normais legais;

7. Pontuou-se que a empresa BARLEY MALTING teria possuído recursos próprios para realizar as operações de importação e que recursos não teriam sido antecipados pela empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS;

8. Asseverou-se que a fraude, necessária a configurar a hipótese delitiva, não teria sido comprovada;

9. Declarou-se que a Fiscalização Aduaneira não poderia ter, imotivadamente, descaracterizado negócios privados da empresa BARLEY MALTING;

DOCUMENTO VALIDADO

10. Expôs-se que o objetivo da norma seria coibir a cessão de nome e "não regular atividade de empresa com dimensão de negócios como a" da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS;

11. Arrazoou-se que as atividades da empresa BARLEY MALTING seriam legitimas e tipicamente empresariais;

12. Aduziu-se que a construção do modo de operação do Grupo Petrópolis, relativamente a sua constituição, seria desencontrada e baseada em documentos não-hábeis a respaldá-la; e que os sócios não teriam capacidade econômica de se fazerem representar nas sociedades;

13. Mencionou-se que teria inexistido superfaturamento; que a forma determinada em lei para esta apuração não teria sido observada pela Fiscalização Aduaneira; e que como os valores seriam lícitos não estaria configurada a hipótese de lavagem de valores;

14. Relatou-se que o AI de interesse teria ferido os Princípios do Não-Confisco, da Razoabilidade e da Livre Iniciativa; e que o montante total dos créditos tributários estaria além das "possiblidades do administrado";

15. Acusou-se que a Fiscalização Aduaneira teria agido com excesso de exação, abuso de poder e desvio de finalidade; e que ainda teria "perseguido" a empresa BARLEY MALTING;

16. Referiu-se que as alegações consignadas pela Fiscalização Aduaneira no AI de interesse seriam inexatas e contraditórias; e que informações teriam sido trazidas aos autos de forma parcial;

17. Asseverou-se que ambas impugnações teriam sido apresentadas de forma tempestiva;

18. Contra-arrazoou-se que algumas das DI de interesse já teriam sido objeto de outra autuação;

19. Argumentou-se que haveria decisões administrativas, em outros processos administrativos, favoráveis às Interessadas neste Processo; que "a autoridade inferior" deveria obedecer às "orientações superiores"; que os Processos nº 10730.003034/2011-26, nº 10730.722104/2012-20 e nº 10907.720372/2012-48 já teriam sido arquivados; que "o que ficou decidido no primeiro processo" deve ser aplicado no presente Processo; e que as decisões administrativas de primeira e segunda instâncias se colocariam como hierarquias superiores à Fiscalização Aduaneira;

20. Solicitou-se que o presente Processo permanecesse sobrestado aguardando o trânsito em julgado de um determinado processo judicial;

21. Defendeu-se que a empresa BARLEY MALTING já teria demonstrado "sua idoneidade financeira, capacidade técnica e disponibilidade de recursos para efetuar operações de importação própria" no curso de outras ações fiscais;

DOCUMENTO VALIDADO

22. Alertou-se que todas as obrigações cambiais, tributárias e aduaneiras teriam sido cumpridas pela empresa BARLEY MALTING; que o pagamento a maior de tributos afastaria a existência de dolo; e que a situação da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS seria regular perante a RFB;

23. Alegou-se que inexistiram provas das alegações feitas pela Fiscalização Aduaneira;

24. Afirmou-se que o objeto social da empresa BARLEY MALTING "se materializa em operações continuadas e sucessivas" e, como tal, a ação fiscal deveria recair sobre sua atividade-fim e não sobre cada operação de importação; e que, se assim não fosse, as decisões poderiam ser divergentes, conduzindo "ao caos e ao paradoxo";

25. Queixou-se de que o lançamento feito através do AI de interesse apenas poderia ter sido feito no âmbito do "Processo da primeira autuação", uma vez que este teria natureza complementar àquele;

26. Pontuou-se que o Carf já teria se posicionado quanto à competência da Delegacia da Receita Federal (DRF) em Niterói-RJ para fiscalizar a empresa BARLEY MALTING; que a Alfândega da Receita Federal (ALF) no Porto de Paranaguá teria prejudicado "a competência outorgada" à Delegacia de Julgamento (DRJ) em Niterói-RJ; e que para que a ALF no Porto de Paranaguá pudesse fiscalizar a empresa BARLEY MALTING seria necessária autorização expressa;

27. Asseverou-se que a Fiscalização Aduaneira não verificou se as informações relativas aos despachos de exportação estariam corretas; e que seria natural aos intermediários no comércio exterior não praticar os mesmos preços dos produtores de malte;

28. Declarou-se que este Julgador deveria obedecer ao Princípio da Unidade da Prova;

29. Expôs-se que a Fiscalização Aduaneira, neste Processo, estaria atuando com pretensões corregedora e corretiva, "desonrando" seus superiores diretos, ao desrespeitar o Princípio da Hierarquia, e agindo de forma antiética; que apenas a Autoridade Fiscal que efetuou o lançamento original poderia revisá-lo; que não seria possível revisar o lançamento anteriormente efetuado; e que nos Processos nº 10907.721957/2016-17, nº 10907.721958/2016-53 e nº 10907.721959/2016-06 teria havido alteração do critério jurídico;

30. Arrazoou-se que as operações de importação se deram na modalidade direta; que não estariam presentes os requisitos específicos de operações de importação por conta e ordem de terceiros; que a empresa BARLEY MALTING teria se utilizado de recursos próprios e assumido os riscos da operação; que a empresa BARLEY MALTING teria realizado as aquisições no exterior; que a empresa BARLEY MALTING possuiria capacidade financeira para realizar as operações de importação de interesse; que a empresa BARLEY MALTING teria vendido malte para outras empresas, além da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; que o

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

"financiamento de prazo flutuante", citado pela Fiscalização Aduaneira, seria, na verdade, pagamentos por mercadorias vendidas; o Carf teria confirmado que a empresa BARLEY MALTING se utilizou de recursos próprios nas operações de importação de interesse; e que não houve indicação de apontamentos contábeis demonstrando o adiantamento de recursos à empresa BARLEY MALTING;

31. Aduziu-se que pelo fato de a empresa BARLEY MALTING ter indicado, no âmbito do processo de habilitação para operar no comércio exterior, que a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS seria sua suposta principal cliente, não teria ocorrido dolo, fraude ou conluio por parte da empresa BARLEY MALTING; que o art. 149 do CTN exigiria a ocorrência de dolo, fraude ou simulação para que o lançamento fosse revisto de ofício; que a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS não teria praticado nenhum ato que pudesse ser considerado dano ao Erário; que não teria sido demonstrado no AI de interesse a ocorrência de fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros; que, para caracterizar-se a simulação, necessário teria sido a sonegação de algum tributo e a ocorrência de dolo; que teria havido pagamento a maior de tributos por parte da empresa BARLEY MALTING; e que o principal motivo da regulação das aquisições por parte de encomendante predeterminado teria sido devido à possibilidade da ocorrência de prejuízo aos cofres públicos;

32. Mencionou-se que os negócios jurídicos deveriam ser interpretados da forma do art. 113 da Lei nº 10.406/2002, Código Civil (CC);

33. Relatou-se que as informações colhidas na Internet seriam sem substância e teriam sido descaracterizadas;

34. Referiu-se que inexistiriam motivos para a empresa BARLEY MALTING ocultar a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; e que inexistiria prejuízo aos cofres públicos posto que o estabelecimento importador da empresa BARLEY MALTING seria equiparado a industrial;

35. Acusou-se que a Fiscalização Aduaneira teria "desconsiderado" os negócios jurídicos da empresa BARLEY MALTING, relativos às importações de interesse; que a "desconsideração do negócio jurídico" seria possível se houvesse a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária; que todos os tributos devidos teriam sido recolhidos; e que a desconsideração de negócio jurídico apenas poderia ter sido pronunciada por magistrado;

36. Asseverou-se que a empresa BARLEY MALTING já teria sido punida com a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007;

37. Contra-arrazoou-se que a multa substitutiva de perdimento apenas seria aplicável ao proprietário da mercadoria vinculada;

38. Argumentou-se que a mercadoria de interesse não poderia ter sido considerada irrecuperável à época da lavratura do AI de interesse; que o malte seria infungível; e que o malte seria fungível;

39. Defendeu-se que o sistema Indira não seria confiável e seguro; que não seria possível identificar que mercadoria estaria sendo exportada; que, no sistema Indira, não haveria informação quanto ao número da DI ou ao nome do Exportador; que a Fiscalização Aduaneira teria extrapolado suas atribuições ao arbitrar o preço das mercadorias; que os valores pagos pela empresa BARLEY MALTING seriam compatíveis com aqueles consultados no sistema AliceWeb, com aqueles de sistema informatizado da República Oriental do Uruguai e com aqueles do sítio na Internet de uma concorrente na República Argentina; que os valores apresentados pela Fiscalização Aduaneira para os preços de aquisição de malte pela empresa BARLEY MALTING seriam inconsistentes; que até 2015 o imposto de exportação incidia sobre as exportações de malte na República Argentina; e que a quantidade e tipo do malte influenciaria no valor pago pela empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS à empresa BARLEY MALTING;

40. Alertou-se que o método utilizado para apuração da diferença entre o real valor aduaneiro e o declarado não teria respaldo legal-normativo; e que os métodos de valoração aduaneira deveriam ter sido observados pela Fiscalização Aduaneira;

41. Alegou-se que a empresa BARLEY MALTING possuiria capacidade operacional;

42. Afirmou-se que não haveria provas da composição societária das pessoas jurídicas citadas no Processo; e que, mesmo que houvesse vinculação entre as empresas mencionadas no Processo, não haveria nenhuma ilicitude neste fato;

43. Queixou-se do fato de que não seria verdadeiro que o Sr. LUIZ CARLOS representaria o Exportador e o Importador nas operações de importação de interesse; que não teriam sido apresentados documentos legais e válidos para comprovar esta alegação; que seria descabida a afirmação da Fiscalização Aduaneira que a vinculação entre o Exportador e o Importador não teria sido corretamente declarada; que a empresa BARLEY MALTING não deveria ter sido penalizada e questionada, e sim o Sr. LUIZ CARLOS; que as pessoas jurídicas e seus sócios devem responder por seus atos separadamente; e que não seria verdadeira a afirmação de que o Sr. PAULO AUGUSTO substituiu o Sr. LUIZ CARLOS na representação da empresa BARLEY MALTING;

44. Pontuou-se o contrato de arrendamento do direito de utilização de infraestrutura portuária marítima e terrestre existente em Arraial do Cabo-RJ, pactuado entre as empresas BARLEY MALTING e PRAIAMAR INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA., não estaria presente nos autos; que não haveria nenhuma ilicitude no referido contrato; que o referido contrato não descaracterizaria as operações de importação realizadas pela empresa BARLEY MALTING; que o referido contrato demonstraria que a empresa BARLEY MALTING atuaria em nome próprio; e que os valores lançados a título de alugueis de equipamentos teriam sido efetivamente pagos pela empresa BARLEY MALTING;

DOCUMENTO VALIDADO

45. Asseverou-se que não teriam sido apresentadas provas das irregularidades contábeis da empresa BARLEY MALTING apontadas pela Fiscalização Aduaneira; e que não haveria irregularidades na contabilidade da empresa BARLEY MALTING;

46. Declarou-se que o Carf seria incompetente para se pronunciar a respeito de crimes de lavagem de valores e que, devido a isso, as DRJ também seriam; que a Representação Fiscal para Fins Penais deveria ficar inerte até o trâmite administrativo deste Processo; e que a Fiscalização Aduaneira não teria competência para tratar de crimes de lavagem de valores;

47. Solicitou-se que fossem riscadas as ofensas dirigidas pela Fiscalização Aduaneira à empresa BARLEY MALTING e às demais pessoas naturais citadas neste Processo;

48. Pleiteou-se que outros documentos e provas pudessem ser juntados a este Processo posteriormente à apresentação das impugnações; e que perícias pudessem ser realizadas;

49. Expôs-se que a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS poderia ter importado malte diretamente do exterior, ou mesmo encomendado a mercadoria, pois possuiria habilitação para operar no comércio exterior;

50. Arrazoou-se que nem todas as mercadorias submetidas a despacho aduaneiro de importação através das DI de interesse teriam sido destinadas à empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS;

51. Aduziu-se que a Fiscalização Aduaneira não teria enquadrado as operações de importação de interesse em operações por conta e ordem de terceiros ou operações para revenda a encomendante predeterminado e, devido a isso, deveria ser julgado como sendo insubsistente; que o cumprimento das obrigações acessórias típicas de importações para revenda a encomendante predeterminado não estiveram presentes; que não haveria um contrato de fornecimento de malte internacional, pois o produto deveria ser nacional; que a conduta imputada às empresas BARLEY MALTING e CERVEJARIA PETRÓLPOLIS não estaria adequadamente capitulada no AI de interesse; que a Fiscalização Aduaneira teria se contraditado ao afirmar que as operações de interesse teriam sido para revenda a encomendante predeterminado; e que a Fiscalização Aduaneira não teria afirmado que as operações de interesse poderiam ser consideradas por conta e ordem de terceiros;

52. Mencionou-se que não haveria no AI de interesse menção expressa à possibilidade de responsabilização da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; que a pena “nunca pode passar da pessoa do infrator”; que apenas a empresa BARLEY MALTING seria infratora; que haveria limitações constitucionais à aplicação de penalidades; que não seria aplicável a solidariedade no presente caso; que outras empresas deveriam ter sido trazidas ao presente Processo por estarem em situação semelhante à da empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS; e que a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS teria sido autuado por ser parte do Grupo Petrópolis;

DOCUMENTO VALIDADO

> 53. Pediu-se que os documentos de origem estrangeira sejam desentranhados do presente Processo;
>
> 54. Relatou-se que a Fiscalização Aduaneira teria "confundido" pessoas físicas com pessoas jurídicas e que as pessoas jurídicas não poderiam ter sido "desconsideradas"; e que as regras de desconsideração da personalidade jurídica não teriam sido observadas;
>
> 55. Referiu-se que a simulação não teria restado comprovada pela Fiscalização Aduaneira; e 56. Asseverou-se que, diante do resultado do julgamento do Processo nº 15444.720079/2020-07, o presente Processo deveria ter o mesmo desfecho.
>
> É o que basta relatar.

A 8ª Turma da DRJ04, em 17 de março de 2021, mediante o Acórdão nº 104-003.983, decidiu pela improcedência da impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Data do fato gerador: 05/04/2020
>
> PEDIDOS. SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> O relator poderá, de ofício ou a requerimento de qualquer das partes, determinar, quando o conflito for positivo, o sobrestamento do processo e, nesse caso, bem como no de conflito negativo, designará um dos juízes para resolver, em caráter provisório, as medidas urgentes.
>
> PEDIDOS. ELIMINAÇÃO DE EXPRESSÕES INJURIOSAS. INOCORRÊNCIA.
>
> É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.
>
> PEDIDOS. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE PROVAS. INDEFERIMENTO.
>
> A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
>
> PEDIDOS. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PEDIDO NÃO-FORMULADO.
>
> Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº70.235/1972.
>
> PEDIDOS. DESENTRANHAMENTO DE DOCUMENTOS DE ORIGEM ESTRANGEIRA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Descumprida a determinação em fase recursal perante tribunal de justiça, tribunal regional federal ou tribunal superior, o relator determinará o desentranhamento das contrarrazões, se a providência couber ao recorrido.

DOCUMENTO VALIDADO

PRELIMINARES. TEMPESTIVIDADE. OCORRÊNCIA.

A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

PRELIMINARES. VINCULAÇÃO A DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO A DOUTRINA ESPECIALIZADA. INEXISTÊNCIA.

Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados.

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

PRELIMINARES. NULIDADE DO AI DE INTERESSE. DECADÊNCIA. INCORRÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

PRELIMINARES. IMPOSSIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE NOVA AÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal do Brasil.

PRELIMINARES. INEXISTÊNCIA DA PREVISÃO DE "VÍCIO FORMAL" NA LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. INOCORRÊNCIA.

O art. 752 do Decreto nº 6.759/2009 regulamentou o *caput* do art. 173 da Lei nº5.172/1966.

PRELIMINARES. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA IMPORTADA PARA CÁLCULO DA MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO. INOCORRÊNCIA.

As infrações previstas no *caput* do art. 23 do Decreto nº 1.455/1976 serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº70.235/1972.

DOCUMENTO VALIDADO

PRELIMINARES. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INFLUÊNCIA DO INCOTERM ADOTADO NO CÁLCULO DA MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO. INOCORRÊNCIA.

Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e o custo do seguro da mercadoria durante as referidas operações.

PRELIMINARES. FALTA DE TRADUÇÃO DE DOCUMENTOS ESTRANGEIROS. INOCORRÊNCIA.

Os documentos redigidos em língua estrangeira serão traduzidos para o português para ter efeitos legais no País.

Os atos do processo devem ser produzidos por escrito, em vernáculo, com a data e o local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável.

Nenhum livro, documento ou papel de qualquer natureza que for exarado em idioma estrangeiro, produzirá efeito em repartições da União dos Estados e dos municípios, em qualquer instância, Juízo ou Tribunal ou entidades mantidas, fiscalizadas ou orientadas pelos poderes públicos, sem ser acompanhado da respectiva tradução feita na conformidade deste regulamento.

PRELIMINARES. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO-CONHECIMENTO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

PRELIMINARES. NECESSIDADE DE ANÁLISE DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO EM CONJUNTO. IMPOSSIBILIDADE.

Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento.

A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de cinco anos, contado do registro da declaração de que trata o art. 44 do Decreto-Lei nº 37/1966.

PRELIMINARES. INCOMPETÊNCIA DA DECEX NO RIO DE JANEIRO-RJ PARA LAVRAR O AI DE INTERESSE. INOCORRÊNCIA.

DOCUMENTO VALIDADO

A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade.

Esta formalização será válida, mesmo que efetuada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil com exercício em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição diversa do domicílio tributário do sujeito passivo.

A formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

PRELIMINARES. IMPOSSIBILIDADE DE REVISAR O LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nas hipóteses do art. 149 da Lei nº 5.172/1966.

INTERPRETAÇÃO FAVORÁVEL DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração. A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que: for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio; corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio; corresponder à boa-fé; for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e corresponder à qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração. As partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei.

PRELIMINARES. INOCORRÊNCIA DE PREJUÍZO AOS COFRES PÚBLICOS. IMPOSSIBILIDADE.

Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar.

Fato gerador do imposto é a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

PRELIMINARES. MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO. MULTA POR CESSÃO DE NOME. DUPLA PENALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Consideram-se dano ao Erário, as infrações relativas às mercadorias estrangeiras, na importação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor,

DOCUMENTO VALIDADO

comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

O dano ao erário decorrente destas infrações será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

A infração será punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº70.235/1972.

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

PRELIMINARES. MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO. APLICAÇÃO UNICAMENTE AO "PROPRIETÁRIO" DA MERCADORIA. IMPOSSIBILIDADE.

Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; e conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

PRELIMINARES. MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO. RECUPERABILIDADE DAS MERCADORIAS. INOCORRÊNCIA.

O dano ao Erário será punido com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235/1972.

PRELIMINARES. MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE AO REAL SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

MÉRITO. DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO REAL SUJETITO PASSIVO. RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEVIDOS. INAPLICABILIDADE DA MULTA SUBSTITUTIVA DE PERDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os arts. 77 a 79 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 objetivam restringir as irregularidades praticadas nas operações de importação efetuadas pelo adquirente de mercadorias estrangeiras, por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. Nesse sentido, propõe-se que o adquirente seja considerado responsável solidário em relação aos tributos incidentes na

DOCUMENTO VALIDADO

> importação e respectivas penalidades equiparado a estabelecimento industrial, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, além de se submeter às contribuições para o PIS/Pasep e à Cofins, inclusive nas hipóteses de incidência monofásica dessas contribuições, nos casos em que a legislação atribua tal condição ao importador.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

O contribuinte Cervejaria Petrópolis S/A interpôs Recurso Voluntário, no qual afirma, em síntese: i) decadência da penalidade aduaneira, aplicação do artigo 139, do Decreto-lei 37/1966; ii) da coisa julgada administrativa – análise dos fatos apontados na autuação fiscal em outros processos administrativos com o reconhecimento de validade das importações; iii) breve análise de autuações constantes em outros processos administrativos de mesma natureza; iv) no mérito, da regularidade das importações da empresa Barley; v) dos pagamentos efetuados; vi) da importação direta realizada e da incerteza no lançamento fiscal sobre a modalidade das importações objeto da autuação por encomenda ou por conta e ordem de terceiros; vi) da impossibilidade de aplicação do perdimento ante a falta de demonstração dos bens e da inocorrência da prática de atos pela recorrente que acarretam na lavratura do auto de infração e na aplicação da pena de perdimento convertida em multa; vii) da inocorrência da prática de atos pela recorrente que acarretaram na lavratura do auto de infração e na aplicação da pena de perdimento convertida em multa; viii) da impossibilidade da pena passar para a recorrente; ix) da inexistência de simulação – da não dissimulação de qualquer fato – da utilização de fatos e fundamentos considerados como legais pela própria administração pública; x) da inexistência de grupo econômico – da presunção sobre a organização societária das empresas citadas no processo – da não desconsideração da personalidade jurídica das mesmas – possível apenas judicialmente – artigo 50, do Código Civil; xi) a caracterização de grupo econômico; xii) a prova dos fatos atinentes ao grupo econômico; xiii) da impossibilidade de manifestação sobre terceiros; xiv) aspectos societários pontados de forma equivocada (Zuquete); xv) dos colaboradores citados (Dirceu Bispo, Paulo Stenghel, Altair Toledo); xvi) da ausência de dano ao erário.

A contribuinte BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA interpôs Recurso Voluntário, no qual sustenta, em síntese: i) a decadência do direito de a Fazenda constituir a penalidade aduaneira; ii) a impossibilidade de reapresentação da autuação após anterior anulação por vício formal; iii) a aplicação dos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966, em detrimento do art. 173 do CTN, para a contagem do prazo decadencial; iv) a violação aos princípios da segurança jurídica e do *non bis in idem*, diante de sucessivas autuações sobre os mesmos fatos; v) a impossibilidade de novo procedimento fiscal sem observância dos requisitos legais; vi) a ilicitude e invalidade de provas produzidas no exterior e desacompanhadas de tradução juramentada; vii) a regularidade das operações de importação por conta própria; viii) a inexistência de ocultação do real importador, de interposição fraudulenta ou de qualquer fraude nas importações; ix) a observância

DOCUMENTO VALIDADO

das obrigações cambiais, tributárias e aduaneiras; x) a existência de precedentes administrativos favoráveis à recorrente sobre os mesmos fatos; e xi) a improcedência das penalidades aplicadas.

O processo foi baixado para realização de diligência através da Resolução nº 3402-004.037, em 18 de junho de 2024, sob os seguintes termos:

> 1) definir quais são os processos administrativos que são compostos pelas pessoas jurídicas Cervejaria Petrópolis, Barley Malting e Praiamar;
>
> 2) Supramencionada definição deve demonstrar não só quais são os processos compostos por tais pessoas jurídicas, mas quantas são constantes a cada um, se composto somente pela Cervejaria Petrópolis e Barley Malting, se composto somente pela Barley Malting e Praiamar, se composto somente pela Cervejaria Petrópolis, etc;
>
> 3) relacionar quais as declarações de importação que foram objeto da controvérsia em cada um dos processos administrativos acima discriminados;
>
> 4) fazer o cotejo entre as declarações de importação constantes em cada processo administrativo, e apontar quais foram objeto de duplicidade, ainda que se trate de processo administrativo de diferente penalidade;
>
> 5) apontar quais foram as infrações e penalidades aplicáveis em cada processo administrativo supramencionado;
>
> 6) Acaso houver a segregação de penalidades por declaração de importação em cada processo administrativo, discriminar quais foram as penalidades aplicadas para quais declarações de importação;
>
> 7) apontar todo caminho processual e qual o resultado do processo administrativo fiscal, quando do julgamento pela primeira e segunda instância, e, ainda instância superior, se houver. A exemplo disso, se foram julgados nulos os autos de infração por vício formal ou material, qual era o vício, ou, se fora julgados no mérito de forma favorável ou desfavorável à fiscalização, etc;
>
> 8) Demonstrar, de forma cristalina, quais foram os re-lançamentos efetuados em razão de julgamentos administrativos que julgaram pela nulidade ou pelo mérito as mesmas declarações de importação, relacionando-as de forma segregada;
>
> 8) Confeccionar relatório fiscal detalhado e criterioso em relação aos detalhes questionados nos itens supramencionados, para que seja possível aferir quais e quantas declarações de importação foram atingidas por decisões administrativas que comportam ou não novos lançamentos, com objetivo específico de distinguir quais os processos originários e quais os processos que são frutos de tais controvérsias, ou desmembramentos, etc.

O retorno da diligência foi dado através da Informação fiscal de fls. 9628/9664, onde foram esmiuçadas as informações supramencionadas.

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO VENCIDO

Conselheiro **José de Assis Ferraz Neto**, Redator *Ad Hoc*.

Na qualidade de redator *ad hoc*, esclareço que a minuta de voto da Conselheira Relatora referente ao presente processo não foi localizada na pasta "T" da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Em razão disso, para viabilizar a formalização da decisão já proferida pelo colegiado na sessão de 11/02/2026, foi utilizada como base a minuta do voto constante do processo nº 15444.720069/2020-63, julgado na mesma sessão, pela mesma Turma e com idêntica solução jurídica, procedendo-se às adaptações necessárias às particularidades destes autos e ao resultado efetivamente deliberado pelo colegiado.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se à reprodução do voto, na forma em que refletem a decisão proferida pelo colegiado.

Os recursos são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na suposta ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros na esfera aduaneira, considerando a fiscalização que a empresa BARLEY MALTING IMPORTADORA LTDA foi utilizada para ocultar a empresa CERVEJARIA PETRÓPOLIS em operações de importação.

Foi proposta diligência por mim no mês de junho de 2024, tendo em vista a grande quantidade operações fiscalizadas em diversos processos administrativos, que contam com diferentes penalidades aduaneiras, tendo como retorno o esclarecimento de que as declarações de importação constantes neste e em outros processos administrativos estão devidamente alocadas em diferentes penalidades – como cessão de nome e interposição fraudulenta, não configurando dupla penalidade.

De início, aponto as questões presentes no processo, que necessitam maior profundidade quanto às tratativas técnicas, especificamente pela dificuldade que tem sido enfrentada quanto à natureza das multas aduaneiras: i) ocorrência da decadência, nos termos do artigo 139, do Decreto-lei 37/1966; ii) ocorrência da prescrição intercorrente, considerando decorrência de mais de 3 anos entre decisões, inexistentes as hipóteses de interrupção do prazo; iii) aplicação do Tema 487, em relação à diminuição do percentual relativo às multas isoladas tributárias, caso se entenda na maioria ou por qualidade nesse colegiado que interposição fraudulenta é tributária, e, finalmente, iv) o mérito.

Na ordem específica do rito processual seguido, e como já esposado em outras oportunidades em que pude me manifestar sobre a prescrição intercorrente, entendo que a

DOCUMENTO VALIDADO

prescrição intercorrente como preliminar de mérito pode ser acolhida em detrimento da preliminar de decadência, face ao artigo 59, parágrafo 3º, considerando que a análise do mérito é no sentido de negar provimento.

Quanto à aplicação do Tema 487, a despeito das considerações que serão tecidas de forma detalhada no decorrer do presente voto, ressalto que suscito a questão apenas se vencida em relação à prescrição intercorrente e em relação à decadência, considerando que discordo veementemente – posicionamento também já largamente esposado em outros processos de minha relatoria, que a interposição fraudulenta de terceiros tem natureza tributária.

Pois bem.

Antes de iniciarmos tais pontos, é necessária digressão sobre como e o que foi tratado no precedente vinculante do Tema 1293, e, novamente, o posicionamento quanto à natureza jurídica da interposição fraudulenta.

Análise do precedente do Tema 1293

O Superior Tribunal de Justiça fincou a tese relativa à aplicabilidade da prescrição intercorrente às multas aduaneiras, sob a guarida do Tema 1293, com as seguintes disposições:

> *1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.*
>
> *2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.*
>
> *3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.*

O acórdão publicado – Recurso Especial nº 2147578, tem como ementa:

> *ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. INCIDÊNCIA DO COMANDO LEGAL NOS PROCESSOS DE APURAÇÃO DE INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA (NÃO TRIBUTÁRIA). DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE À SANÇÃO PELA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA QUE SE FAZ A PARTIR DO EXAME DA FINALIDADE PRECÍPUA DA NORMA INFRINGIDA. FIXAÇÃO DE TESES JURÍDICAS*

DOCUMENTO VALIDADO

VINCULANTES. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. A aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 encontra limitações de natureza espacial (relações jurídicas havidas entre particulares e os entes sancionadores que componham a administração federal direta ou indireta, excluindo-se estados e municípios) e material (inaplicabilidade da regra às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária, conforme disposto no art. 5º da Lei 9.873/99).

2. O processo de constituição definitiva do crédito correspondente à sanção por infração à legislação aduaneira segue o procedimento do Decreto 70.235/72, ou seja, faz-se conforme "os processos e procedimentos de natureza tributária" mencionados no art. 5º da Lei 9.873/99. Todavia, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma de conduta é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumprida.

3. É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

4. Este Tribunal Superior possui sedimentada jurisprudência a reconhecer que nos processos administrativos fiscais instaurados para a constituição definitiva de créditos tributários, é a ausência de previsão normativa específica acerca da prescrição intercorrente a razão determinante para se impedir o reconhecimento da extinção do crédito por eventual demora no encerramento do contencioso fiscal, valendo a regra de suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN para inibir a fluência do prazo de prescrição da pretensão executória do art. 174 do mesmo diploma Nesse particular aspecto, o regime jurídico dos créditos "não tributários" é absolutamente distinto, haja vista que, para tais créditos, temos justamente a previsão normativa específica do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99

DOCUMENTO VALIDADO

a instituir prazo para o desfecho do processo administrativo, sob pena de extinção do crédito controvertido por prescrição intercorrente.

5. Em se tratando de infração à legislação aduaneira, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela violação da norma será de direito administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado. Precedente sobre a matéria: REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.

6. Teses jurídicas de eficácia vinculante, sintetizadoras da ratio decidendi do julgado paradigmático: 1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos. 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado. concreto, o acórdão recorrido negou vigência a esse dispositivo legal, divergindo da tese jurídica vinculante ora proposta, bem como do entendimento estabelecido sobre a matéria em precedentes específicos do STJ (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ). 8. Recurso especial provido.

Vale adentrar, contudo, na *ratio decidendi* para entendermos qual é o ponto de partida, e o que deve ser analisado – se a natureza da infração, se a natureza da penalidade, ou se a natureza do crédito formado dessa sequência, para alocar o regime jurídico mais adequado à solução dos litígios aduaneiros debatidos nesta turma.

DOCUMENTO VALIDADO

No início do voto, é clara a afirmativa de que é a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer de tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/199:

> É a *natureza jurídica* da norma de conduta violada, portanto, o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

Ato contínuo à respectiva menção, dispõe sobre um precedente anterior – Resp 1.942.072/RS, que já havia definido a aplicação da Lei 9.873 às multas aduaneiras, de modo que, tal decisão afirma i) que não é o rito processual quem define a natureza do que está sendo debatido em termos de direito material; ii) segrega a natureza entre multas tributárias e não tributárias; e iii) que a definição da natureza do crédito correspondente à multa é relevante para tal definição:

> Também não vejo consistência no argumento de que as multas aduaneiras, ainda que não possuam natureza tributária, pelo simples fato de estarem sujeitas aos trâmites do Decreto 70.235/1972, deveriam se submeter ao art. 5º da Lei 9.873/1999, no que prevê que o disposto nesta Lei não se aplica "aos processos e procedimentos de natureza tributária", o que afastaria a aplicação do § 1º do art. 1º do mesmo diploma legal.
>
> À época da edição do Decreto-Lei 37/1966, não existia o Decreto 70.235/1972, cujo art. 1º dispõe que "este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal".
>
> O Decreto 70.235/1972 tampouco era aplicado originalmente às multas administrativas aduaneiras. Quando a legislação aduaneira pretendeu que ele fosse aplicado às sanções administrativas decorrentes de infrações aduaneiras, o fez posteriormente à sua edição e de forma expressa, como nos casos das multas decorrentes de infrações administrativas ao controle de importações (art. 3°, II, da Lei 6.562/1978 c/c arts. 707, II, e 768 do Decreto 6.759/2009) e das multas decorrentes de infrações aduaneiras que configuram dano ao Erário (art. 23, § 3°, do Decreto-Lei 1.455/1976).
>
> Aplica-se o Decreto 70.235/1972, ainda, por meio de remissões legais ou regulamentares, a outros casos distintos da constituição de créditos tributários federais, como, por exemplo, nos casos de multas por infrações à legislação sobre distribuição gratuita de prêmios, mediante sorteio, vale brinde ou concurso, a

DOCUMENTO VALIDADO

> título de propaganda (art. 75 do Decreto 70.951/1972), e nos casos de direitos antidumping e direitos compensatórios (§ 5º do art. 7º da Lei 9.019/1995).
>
> Como visto, o processo administrativo fiscal regido pelo Decreto 70.235/1972 pode abranger relações jurídicas de naturezas distintas, sendo necessário identificá-las, de vez que cada relação jurídica está sujeita a um regime jurídico que lhe é particular.
>
> A meu ver, para fins de aplicação da regra de prescrição intercorrente do § 1º do art. 1º da Lei 9.873/1999, **é relevante a definição da natureza do crédito correspondente à multa imposta em decorrência de uma ação punitiva da Administração Pública Federal - se se trata de multa tributária ou não tributária -,** mesmo constituído e exigido esse crédito mediante processo administrativo fiscal regido pelo Decreto 70.235/1972.

Na verdade, o que aduz mencionado precedente é que a natureza do crédito está vinculada à natureza da multa – embora pareça óbvio, como também já defendido por mim no debate sobre a presente temática na sessão de julgamento de dezembro de 2025, logo, a natureza do crédito constituído será de natureza tributária ou não tributária.

Seguindo com análise do acórdão precedente, afirma o Ministro relator:

> Em prosseguimento, como já havia sido por mim adiantado linhas acima, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma aduaneira é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumprida. Essa afirmação, contudo, é notoriamente insuficiente para conferir cores definitivas à controvérsia, pois a partir dela exsurge apenas o que *não é relevante* para o estabelecimento da natureza jurídica da norma violada, e não o que efetivamente importa para se definir a natureza jurídica de determinada norma sancionadora.
>
> O caminho que leva à solução da questão jurídica controvertida o encontramos no REsp 1.999.532/RJ, julgado pela Primeira Turma em 09/05/2023 (DJe 15/5/2023) sob a relatoria da eminente Ministra Regina Helena Costa, e que constitui, sem sombra de dúvidas, o *leading case* da matéria *sub judice.*

O precedente mencionado afirma, sob relatoria da Ministra Regina Helena Costa:

> **III - Não obstante o cumprimento de exigências pelos exportadores e transportadores durante o despacho aduaneiro tenha por finalidade verificar o atendimento às normas relativas ao comércio exterior - detendo, portanto, cariz eminentemente administrativo -, a observância de parte dessas regras facilita, de maneira mediata, a fiscalização do recolhimento dos tributos, razão pela qual o exame do escopo das obrigações fixadas pela legislação consiste em elemento essencial para esquadrinhar sua natureza jurídica.**
>
> **IV - Deflui do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, reservando, desse modo, o caráter fiscal às normas imediatamente instituídas no interesse da arrecadação ou da**

DOCUMENTO VALIDADO

> **fiscalização dos tributos e afastando, por conseguinte, a atribuição de semelhante qualificação a regras cuja incidência, apenas a título reflexo, atinjam as finalidades previstas no dispositivo em exame.**
>
> **(...)**
>
> ***Vale dizer, somente pode ser qualificada de tributária a conduta comissiva ou omissiva imposta aos contribuintes cuja finalidade se vincule diretamente à fiscalização das exigências fiscais, sendo inviável atribuir tal índole às disposições mediatamente facilitadoras da arrecadação dos tributos, sob pena de ampliar em demasia o arcabouço normativo-tributário.***
>
> ***Tal exegese deflui da norma contida no § 2º do art. 113 do CTN a qual prescreve que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, reservando, desse modo, o caráter fiscal às normas imediatamente instituídas no interesse da satisfação do crédito tributário e afastando, por conseguinte, a atribuição de semelhante qualificação a regras cuja incidência, apenas a título reflexo, atinjam as finalidades previstas no dispositivo em exame.***

Nesse passo, entendeu o relator no Tema 1293:

> Desse importante precedente, extrai-se que, em razão da complexidade do procedimento de despacho aduaneiro, seja o de importação ou o de exportação, diversas obrigações são impostas aos agentes envolvidos na operação (importador, exportador, transportador, despachante aduaneiro etc), as quais, não raro, prestam-se não apenas ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro (escopo, digamos, "administrativo" da obrigação), mas também a auxiliar na fiscalização do cumprimento das exigências tributárias incidentes sobre o negócio jurídico (escopo "tributário" da norma). **Nesse caso, definir a natureza jurídica da obrigação legal constitui tarefa de fôlego, já que a dupla função que ela exerce no contexto do despacho aduaneiro de mercadorias permite, em princípio, tomar a infração da norma de conduta tanto como descumprimento de uma disposição legal ou regulamentar administrativo-aduaneira, como inobservância de uma hipotética obrigação tributária acessória.**
>
> **No *leading case* mencionado, consignou a eminente Relatora que o impasse resolve-se a partir do exame da finalidade precípua da obrigação em xeque, de modo que "*somente se empresta cariz tributário às obrigações cujo escopo repercuta, de maneira direta, na fiscalização e na arrecadação das exigências fiscais, não bastando, portanto, mero efeito indireto de imposições cominadas com finalidades diversas*".**
>
> **(...)**
>
> **Em conclusão, o que se tem é que, segundo a jurisprudência uniforme das Turmas de Direito Público do STJ, é a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de obrigação estabelecida no curso do procedimento de despacho aduaneiro o elemento determinante para**

DOCUMENTO VALIDADO

> **se definir a incidência da regra do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 em benefício do infrator, reconhecendo-se a prescrição da pretensão punitiva se paralisado o procedimento administrativo, sem justa causa, por mais de três anos. A natureza jurídica desse tipo de crédito será de direito administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.**

Antes de partir para o fim da análise do precedente vinculante que, de um certo modo, colocará a premissa que deve ser adotada para o presente julgamento – especificamente quanto à definição da natureza jurídica da interposição fraudulenta, é importante mencionar que o caso referia-se à multa regulamentar por atraso nas informações obrigatórios junto ao SISCOMEX, e que foi devidamente reconhecido pelo relator que a definição da natureza jurídica de todas as multas aduaneiras é atividade de fôlego.

No mais, é possível extrair da decisão:

Não há uma segregação entre natureza da infração, a natureza da penalidade, e a natureza do crédito, sendo todos os componentes parte intrínseca e inseparável, especialmente quanto à definição do regime jurídico a ser adotada para solução do litígio. A exemplo disso, é juridicamente impossível termos uma infração tributária, com uma penalidade prevista na CLT, e com formação de crédito não tributário. Soa a mais absurda afirmativa técnica.

É a natureza da multa e do crédito os elementos hábeis a configurar a natureza jurídica da relação, restringindo-se entre tributária e não tributária;

É imprescindível análise da função precípua da obrigação descumprida, delimitando-se a análise dessa dicotomia e do hibridismo sugerido tão somente às obrigações acessórias, se estão no escopo do artigo 113, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional – quando relacionadas à arrecadação e fiscalização de tributos, ou quando administrativas – quando relacionadas ao controle aduaneiro, ainda que comportem reflexos tributários.

Tais conclusões servirão para embasar e determinar a natureza da multa substitutiva da pena de perdimento, em razão de suposta ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros. Contudo, como já adiantado, e como já posicionado em outras oportunidades, entendo que a interposição fraudulenta de terceiros possui caráter aduaneiro-administrativo, porque a intenção de resguardar a arrecadação tributária – seja em relação à quebra da cadeia do IPI, ou de PIS e Cofins monofásico, ou ainda controvérsia sobre preços de transferência, é mero reflexo de um controle aduaneiro muito mais amplo exercido na fiscalização desse tipo de estrutura operacional internacional.

DOCUMENTO VALIDADO

Passo, então, à análise das preliminares de decadência e da prescrição intercorrente.

Da preliminar de decadência

Afirma o interveniente a ocorrência do prazo decadencial previsto no artigo 139, do Decreto-lei 37/1966, tendo em vista que o presente processo é oriundo do re-lançamento realizado pela fiscalização, face à nulidade posta na autuação anterior – que foi feita de forma equivocada pela equívoca junção dos intervenientes da operação, decorrido o prazo de cinco anos contados do registro das declarações de importação.

Ainda, dispõe sobre a Solução de Consulta 65/2013, em que a Receita Federal reconhece expressamente a natureza administrativa-aduaneira da penalidade de interposição fraudulenta, oportunidade na qual afastou a aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, porque incompatível com a finalidade que se propõe a infração e respectiva penalidade.

Em relação às datas, o acórdão do CARF que trouxe a nulidade por vício formal foi publicado em 2017, e as declarações de importação investigadas foram registradas nos exercícios de 2008 e 2009, e o auto de infração deste processo foi lavrado em de 2020.

Noutro passo, a fazenda nacional afirma que se aplica ao presente caso o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, que é reproduzido no artigo 752, do Regulamento Aduaneiro, porque o rito utilizado – processo administrativo fiscal, é quem define a natureza da infração/penalidade aqui debatida. Além disso, afirma que a Solução de Consulta 65/2013 restringe-se ao artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o que não afasta a possibilidade de aplicar o inciso seguinte, como supramencionado.

Pois bem.

Equivoca-se em tantos sentidos a fazenda nacional.

O primeiro ponto a ser afastado, é a aplicação do artigo 173, inciso II, ou mesmo do artigo 752, do Regulamento Aduaneiro, a uma porque não se aplica a decadência tributária para infração e penalidade de cunho administrativo-aduaneiro, a duas porque, ainda que se entenda pelo viés tributário, o artigo 752, do Regulamento Aduaneiro, diz respeito tão somente a tributos, especificamente.

E, sabemos, interposição fraudulenta não é uma espécie tributária, tão menos a multa substitutiva da pena de perdimento fruto do descumprimento de obrigação principal tributária. Enveredada a questão para o viés tributário, há de se falar tão somente em descumprimento de obrigação acessória.

Não podemos também ignorar o conteúdo da Solução de Consulta 65/2013, muito menos restringi-la ao dizer que trata a análise lá realizada somente do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, imiscuindo-se disso o inciso II, do mesmo artigo.

DOCUMENTO VALIDADO

Veja-se o conteúdo da SCI – que vale ressaltar inicialmente, tratava da multa comercial estabelecida no artigo 83, inciso I, da Lei 4.502/1964:

> 21. Disse o consulente (item 20 da Consulta) que os §§ 1º ao 3º do art. 78 da Lei nº 4.502, de 1964, estabelecem "regras dissonantes das demais normas aplicáveis à matéria [refere-se a matéria tributária]". Refere-se ao termo inicial do prazo de decadência, que segundo o CTN é o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I), e o *caput* do artigo 78 diz que os cinco anos são "contados da data da infração". Refere-se também ao fato de aquele prazo "interromper-se" pela notificação ao sujeito passivo e ficar "suspenso" durante o processo de cobrança (§§ 1º ao 3º).
>
> 22. Não se trata de dissonância, mas de especialidade. Importa apenas aprimorar e manter o controle aduaneiro das importações. O art. 78 e seus parágrafos estabelecem regras especiais só aplicáveis às multas relacionadas a esse controle. A natureza híbrida (administrativo-tributária) dessas multas permite que a elas se apliquem regras tributárias na constituição e cobrança do respectivo crédito, inclusive o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), mas não a regra de contagem do prazo decadencial prevista no inciso I do art. 173 do CTN, pois norma especial estabelece regra diversa.
>
> 23. Não se pode concluir, por isso, que a Lei nº 4.502 se sobrepõe ao CTN, nem que haja conflito entre este e aquela. O prazo para uma e outra exação é o mesmo: cinco anos. Porém, tratando-se de multa relacionada ao controle aduaneiro das importações a Lei nº 4.502 e o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 2009) estabelecem que o prazo para a imposição tem início na data da infração. Trata-se de regra especial estabelecida por norma especial, levando-se em conta peculiaridades do controle aduaneiro. Não há ofensa ao CTN.
>
> 24. Apontou ainda o consulente (no item 21 da Consulta) que os arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, "não foram ajustados às disposições do CTN". O art. 138 refere-se ao prazo decadencial para lançar o imposto de importação e está de acordo com o inciso I do art. 173 do CTN. E o art. 139 estabelece o mesmo prazo de cinco anos para a imposição de multa relacionada ao controle aduaneiro das importações, a contar da data da infração.
>
> 25. Não há, seguramente, ajustes a serem feitos, pois, enquanto o art. 138 refere-se ao imposto de importação (de natureza tributária *stricto sensu*), o art. 139 refere-se a multa relacionada ao controle aduaneiro de importações, de natureza híbrida (administrativo-tributária), para cuja imposição observam-se critérios especiais, determinados por norma especial. Ao estabelecer regra especial de contagem do prazo de cinco anos para impor penalidade, o Decreto-Lei nº 37 não ofendeu o art. 146 da Constituição (que exige lei complementar para estabelecer normas gerais sobre decadência), pois a inovação refere-se apenas à data de início do prazo (a contar da infração), e só vale para multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações, cuja peculiaridade é evidente.

DOCUMENTO VALIDADO

> 26. No julgamento do Recurso Especial nº 643.185SC, o Relator, Ministro Teori Albino Zavascki, citando os arts. 138 e 139 do Decreto Lei nº 37, de 1966, fez clara distinção entre o prazo decadencial para se exigir pagamento de tributo e o prazo decadencial para impor penalidade administrativa. Disse que "o prazo decadencial neles estabelecido é de cinco anos a contar da data da infração e se refere ao direito de impor qualquer das penalidades previstas no artigo 96 [do Decreto-Lei 37], inclusive a pena de perdimento dos bens". O termo inicial desse prazo é a data da infração, como estabelece o art. 139.
>
> 27. Por fim, a multa do art. 725 do Regulamento Aduaneiro, cuja base legal é o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é aplicada em caso de lançamento de ofício de tributo, do qual toma o respectivo valor como base de cálculo. Seu objetivo não é controlar o comércio exterior, mas sim infundir no ânimo do contribuinte a vontade de cumprir as obrigações acessórias e a principal relativas àquele tributo, evitando assim o lançamento de ofício. Tal multa, portanto, tem natureza jurídica tributária e a ela se aplica o prazo decadencial do art. 173 do CTN.
>
> **Conclusão**
>
> 28. Com base no exposto, conclui-se:
>
> 28.1 o prazo para efetuar lançamento de multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações é de 5 (cinco) anos, contado da data da infração, por força do art. 78 da Lei nº 4.502, de 1964, e do art. 139 do Decreto-Lei nº 37, de 1966.
>
> **28.2 A natureza administrativo-tributária das multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações permite que a elas se apliquem regras tributárias de constituição e cobrança do respectivo crédito, inclusive o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), mas não a regra de contagem do prazo decadencial prevista no inciso I do art. 173 do CTN, pois a norma aplicável à espécie, pelo critério da especialidade, é o Regulamento Aduaneiro.**

Denota-se que a solução de consulta permite, pelo hibridismo carregado na questão, a aplicação de regras tributárias em relação ao processo que comporta tais matérias, em conformidade com as disposições do Decreto 70.235/1972, ao passo que, pelo princípio da especialidade, afirma categoricamente que a norma decadencial prevista no Código Tributário Nacional, em seu artigo 173, inciso I, não se aplica, considerando tão somente o Regulamento Aduaneiro para tanto.

Isto posto, entendo que ao presente caso, i) em primazia à interpretação de que se trata a interposição fraudulenta norma de cunho administrativo-aduaneiro; ii) contudo, reservando o argumento sobre o princípio da especialidade caso a turma entenda que se trata de cunho tributário, e iii) que para tais institutos não há diferença entre vício formal e material, se

DOCUMENTO VALIDADO

aplica o artigo 139, do Decreto-lei 37/1966, que afirma que se extingue o direito de impor a penalidade, a contar da data da infração.

Extinto, portanto, todo crédito cobrado no presente processo.

A despeito da acolhida preliminar de decadência, entendo que, em cotejo à ocorrência da prescrição intercorrente como preliminar de mérito, é possível aplicarmos o parágrafo 3º, do artigo 59, do Decreto 70.235/1972, tendo em vista que a preliminar de mérito favorável pode suprir preliminar anterior favorável.

Passo, então, à análise da prescrição intercorrente e a natureza jurídica da interposição fraudulenta.

A problemática da prescrição intercorrente

Em março de 2025, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no exercício de sua função uniformizadora e sob o rito dos recursos repetitivos, proferiu importante julgamento nos Recursos Especiais n. 2.147.578/SP e 2.147.583/SP, ambos de relatoria do Ministro Paulo Sérgio Domingues, consolidando a Tese do Tema 1.293.[1]

[1]ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. INCIDÊNCIA DO COMANDO LEGAL NOS PROCESSOS DE APURAÇÃO DE INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA (NÃO TRIBUTÁRIA). DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE À SANÇÃO PELA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA QUE SE FAZ A PARTIR DO EXAME DA FINALIDADE PRECÍPUA DA NORMA INFRINGIDA. FIXAÇÃO DE TESES JURÍDICAS VINCULANTES. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. A aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 encontra limitações de natureza espacial (relações jurídicas havidas entre particulares e os entes sancionadores que componham a administração federal direta ou indireta, excluindo-se estados e municípios) e material (inaplicabilidade da regra às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária, conforme disposto no art. 5º da Lei 9.873/99).

2. O processo de constituição definitiva do crédito correspondente à sanção por infração à legislação aduaneira segue o procedimento do Decreto 70.235/72, ou seja, faz-se conforme "os processos e procedimentos de natureza tributária" mencionados no art. 5º da Lei 9.873/99. Todavia, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma de conduta é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumprida.

3. É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

4. Este Tribunal Superior possui sedimentada jurisprudência a reconhecer que nos processos administrativos fiscais instaurados para a constituição definitiva de créditos tributários, é a ausência de previsão normativa específica acerca da prescrição intercorrente a razão determinante para se impedir o reconhecimento da extinção do crédito por eventual demora no encerramento do contencioso fiscal, valendo a regra de suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN para inibir a fluência do prazo de prescrição da pretensão executória do art. 174 do mesmo diploma. Nesse particular aspecto, o regime jurídico dos créditos "não tributários" é absolutamente distinto, haja vista que, para tais créditos, temos justamente a previsão normativa específica do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 a instituir prazo para o desfecho do processo administrativo, sob pena de extinção do crédito controvertido por prescrição intercorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

O precedente enfrentou questão de alta relevância para o Direito Aduaneiro e para o sistema sancionatório administrativo federal, ao definir a incidência da prescrição intercorrente, prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999, nos processos administrativos destinados à apuração de infrações aduaneiras. A decisão representa um marco interpretativo na delimitação entre o poder punitivo de natureza administrativa e aquele de caráter tributário.

A tese foi fixada sob os seguintes termos: incide prescrição intercorrente (Lei 9.873/1999, art. 1º, § 1º) quando paralisado por mais de três anos o processo administrativo de apuração de infração aduaneira de natureza não tributária. Dessa forma, a natureza jurídica do crédito sancionador é administrativa (não tributária) quando a norma infringida tem finalidade principal de controle do trânsito internacional de mercadorias ou de regularidade do serviço aduaneiro, ainda que reflexamente colabore com a fiscalização tributária.

Ademais, não incide a prescrição intercorrente quando a obrigação descumprida, embora situada no ambiente aduaneiro, tem objetivo direto e imediato de arrecadação ou fiscalização de tributos. A controvérsia paradigmática envolvia penalidade pela prestação tardia ou omissa de informações indispensáveis ao controle aduaneiro, como a infração prevista no art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei 37/1966. O STJ reconheceu que essa classe de multas tutela, primordialmente, o regular exercício do poder de polícia aduaneiro, o que lhes confere natureza administrativa e não tributária. Nessa medida, são alcançáveis pela prescrição intercorrente quando caracterizada inércia superior a três anos.

O conteúdo decisório do Tema 1.293 representa um ponto de inflexão no sistema repressivo aduaneiro, ao deslocar o foco para a natureza da norma violada, desvinculando a natureza da sanção do rito procedimental e reafirmando que a administração do comércio

---

5. Em se tratando de infração à legislação aduaneira, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela violação da norma será de Direito Administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado. Precedente sobre a matéria: REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.
6. Teses jurídicas de eficácia vinculante, sintetizadoras da ratio decidendi do julgado paradigmático:
1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.
2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de Direito Administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.
3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado. 7. Solução do caso concreto: ao conferir natureza jurídica tributária à multa prevista no art. 107, IV, e, do DL 37/66, e, por consequência, afastar a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 aos procedimentos administrativos apuratórios objeto do caso concreto, o acórdão recorrido negou vigência a esse dispositivo legal, divergindo da tese jurídica vinculante ora proposta, bem como do entendimento estabelecido sobre a matéria em precedentes específicos do STJ (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ). 8. Recurso especial provido.

DOCUMENTO VALIDADO

exterior integra o poder sancionador administrativo, sujeito a limites existentes no ordenamento infraconstitucional e constitucional.

O julgado, ainda, delimita com precisão o núcleo tributário – ou seja, as obrigações com objetivo direto e imediato de arrecadação ou fiscalização –, às quais não se aplica o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999. A tese firmada pelo STJ ratifica a natureza administrativa das sanções aduaneiras, excepcionadas apenas aquelas de finalidade estritamente arrecadatória.

Vale mencionar que tem sido tecidas falácias sobre a não abordagem do Superior Tribunal de Justiça quanto às demais penalidades aduaneiras, esgotando-se de forma reducionista a análise da prescrição intercorrente à multa por informação intempestiva no SISCOMEX, posto que é o objeto dos recursos que foram afetados pelo regime de repetitivos.

Embora não se desconsidere, à luz da Teoria dos Precedentes, que o conteúdo e a qualificação jurídica da penalidade integram a moldura fática e normativa apreciada pelo tribunal superior, revela-se inadequado restringir a tese firmada no repetitivo aos contornos específicos desse caso. Afinal, a própria finalidade dos precedentes qualificados, especialmente no regime dos recursos repetitivos, consiste em fixar uma orientação jurídica dotada de generalidade e apta a ultrapassar os limites do caso concreto que lhe deu origem.

E, ainda que estejamos diante de um precedente vinculante para aplicação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do debate em voga surgiu agora a discussão sobre a natureza das multas aduaneiras – e aqui no presente voto, será feito recorte determinado para análise da interposição fraudulenta e cessão de nome.

Qual a premissa devemos partir?

A indagação reside no ponto de tensão mais alto que se desenrola desde a decisão do Tema 1293: quais as multas incluídas e consideradas de natureza não tributária, para fins de alcance da prescrição intercorrente, prevista na Lei 9873/1999?

E a resposta seria uma tese por si só.

Neste voto, partirei da premissa de análise do bem jurídico tutelado – que considero ser o controle aduaneiro, posto que essa é a premissa adotada na doutrina contemporânea, para que se defina qual o regime jurídico a ser aplicado nas soluções de determinados litígios.

Em que pese minha assídua defesa da existência de um jus puniendi único, em que temos um sistema repressivo que deve ser dotado de garantias constitucionais básicas comuns a quaisquer penalidades aplicadas, não se exime o fato de que existem diferentes regimes jurídicos que comportam em si peculiaridades específicas e necessárias à proteção do bem jurídico protegido por aquela parcela de direito.

A doutrina contemporânea, converge no entendimento de que a definição do regime jurídico sancionador aplicável a determinada conduta depende, inicialmente, da

DOCUMENTO VALIDADO

identificação do bem jurídico tutelado. Esse elemento funciona como critério estruturante da natureza da infração e da intensidade da reação estatal.

No Direito Administrativo Sancionador brasileiro, Fábio Medina Osório defende que a primeira etapa da análise sancionatória consiste em determinar "qual bem jurídico foi lesado ou posto em risco, pois disso depende a natureza da ilicitude e o regime jurídico aplicável"[1]. Ao reconhecer que o direito administrativo protege primordialmente bens jurídicos institucionais, o autor reforça que a escolha do regime sancionador não se funda na autoridade que aplica a sanção, mas sim no conteúdo da tutela jurídica subjacente.

No âmbito penal, Claus Roxin destaca que o direito penal somente se legitima para proteger bens jurídicos essenciais à convivência social, motivo pelo qual os conflitos envolvendo bens menos relevantes devem ser absorvidos por outros ramos, como o administrativo sancionador[2]. Luigi Ferrajoli, de modo convergente, afirma que a intensidade da tutela estatal depende da "qualidade do bem jurídico e do grau de lesão ou perigo", reforçando que o direito penal deve operar apenas como ultima ratio[3].

Entre os administrativistas estrangeiros, Alejandro Nieto sustenta que "cada ramo sancionador protege bens jurídicos distintos, e é essa diferença que determina o regime jurídico aplicável"[4]. O autor sublinha que o direito administrativo sancionador volta-se à proteção de interesses públicos institucionais, o que justifica a existência de uma dogmática própria, não reduzida aos moldes do direito penal.

Agustín Gordillo observa que a escolha do instrumento sancionatório adequado está diretamente vinculada à natureza do interesse público protegido, pois "a definição do bem jurídico determina a medida e o tipo da tutela administrativa"[7].

A doutrina do Direito Aduaneiro também adota explicitamente esse critério.

Rodrigo Mineiro sustenta que o elemento central das infrações aduaneiras não é a arrecadação tributária, mas "a proteção do controle aduaneiro enquanto função estatal indispensável para assegurar a regularidade, segurança e conformidade das operações de comércio exterior". O autor reforça que o regime sancionador aduaneiro exige interpretação própria, justamente por resguardar um bem jurídico funcional distinto daquele protegido pelo direito tributário ou penal.

Nesse sentido, a missão de definição do direito aduaneiro, vem em grande medida pela premissa de reunir um conjunto de regras e princípios que regerão a relação de controle exercido pela Aduana às mercadorias que ingressam e saem do território nacional[2].

Baldomir Sosa definiu como sendo o "ramo especializado, de caráter administrativo, pois que regula o proceder e a conduta dos agentes privados (agentes econômicos) e públicos (agentes públicos) que interagem no Comércio Exterior"[3].

---

[2] CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. *Derecho Aduanero*. 18. México. Editorial Porruá, 2020. P. 9.
[3] BALDOMIR SOSA, Roosevelt. *A aduana e o comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras. 1995. p. 66.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Rosaldo Trevisan conceitua como regras positivadas em matéria de controle aduaneiro. O autor então define o Direito Aduaneiro como sendo o ramo jurídico voltado ao estudo do direito (positivo) aduaneiro, que trata dos direitos e deveres tanto da Aduana como dos intervenientes aduaneiros. O ramo ainda cuida dos temas procedimentais referentes ao despacho aduaneiro, transporte, armazenagem, tributos aduaneiros, restrições ao comércio exterior, regimes aduaneiros comuns ou especiais, infrações, penalidades e processo aduaneiro[4].

Segundo Ricardo Xavier Basaldúa, a função essencial da Aduana, cuja ausência a descaracteriza, é o controle que deve exercer sobre as mercadorias objeto do tráfego internacional, ou seja, sobre as importações ou exportações18 . Trata-se do princípio da universalidade do controle aduaneiro, sem o qual não existe função aduaneira, que retrata a soberania do território[5].

Podemos considerar o Controle Aduaneiro como o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro, representando o poder soberano do Estado e seu poder de polícia, atuando na proteção da sociedade, através do combate à importação de mercadorias de importação restrita ou proibidas, como instrumento de combate ao tráfico de drogas, de armas e lavagem de dinheiro, e ainda, como proteção à sociedade no que diz respeito à saúde pública e proteção do meio ambiente. Reflete também outra característica do Direito Aduaneiro: a formalidade requerida nos atos praticados junto à administração aduaneira, não como mera obrigação acessória e burocrática, mas como medida de controle e segurança dos atos aduaneiros praticados[6].

Thális Andrade afirma que as linhas doutrinárias que definem o direito aduaneiro possuem o traço comum de afirmarem se tratar de um conjunto de normas jurídicas voltadas ao controle exercido pela Aduana sobre as mercadorias que entram e saem do país, bem como sobre veículos e pessoas que interferem nessa atividade, para o atingimento das finalidades perquiridas pelo Estado. E ainda, que tais definições geralmente possuem quatro elementos comuns: (a) a existência de conjunto normativo com objeto próprio; (b) execução por parte de um ente administrativo (Aduana); (c) diversidade no processamento do controle (seja antes, durante ou depois do despacho); (d) atendimento às finalidades estatais[7].

O mesmo autor defende que é forçoso conceber uma interpretação finalística ao Direito Aduaneiro, na medida em que o fim perquirido é o "controle aduaneiro". Esse controle pode ser entendido como o próprio objeto normatizado pelo Direito Aduaneiro, pois se traduz como conjunto normativo voltado para a regulamentação da fiscalização das mercadorias que

[4] TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras; Lex Produtos Jurídicos, 2018. p. 47.
[5] BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988.
[6] FERNANDES, Rodrigo Mineiro. "Notas introdutórias sobre o direito aduaneiro e sua relação com o direito tributário." *Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo* 5.26 (2015): 88-109.
[7] Livro Thális -

DOCUMENTO VALIDADO

entram e saem do país. No entanto, deve ele ser entendido como "bem jurídico tutelado imediato", pois ele, por si só, não é o fim último perquirido pelo legislador[8].

E ainda, divide o controle aduaneiro entre tributário e não tributário, apontando o último como conceito residual, através de escopo de exclusão: tudo que não se encaixar na definição de tributo (artigo 3º, do CTN), mas que integrar o controle aduaneiro, residirá nessa expressão.

Em conjunto, esses autores demonstram que a análise do bem jurídico tutelado constitui a etapa lógica e metodológica necessária para a correta delimitação do regime sancionador, especialmente no contexto aduaneiro, no qual a proteção ao controle aduaneiro fundamenta tanto a tipicidade quanto a resposta estatal.

Fixada a premissa, como definir o que é não tributário?

A partir da premissa de que o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro é o controle aduaneiro, e de que tal controle, embora se relacione intrinsecamente à ordem tributária, não se esgota nela, emerge a dificuldade metodológica de distinguir, com precisão, o que efetivamente integra o Direito Tributário e o que, apesar de dialogar com ele, pertence a uma esfera conceitual diversa. Essa distinção revela-se especialmente relevante para a adequada delimitação do campo de incidência do Tema 1293.

Cumpre recordar que a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça ao reconhecer a prescrição intercorrente assenta-se exatamente na identificação do caráter não tributário da pretensão sancionatória — ou, ao menos, de sua inserção em um espaço normativo híbrido, no qual subsiste relação com o Direito Tributário, mas sem que isso lhe confira natureza estritamente tributária. Assim, o Tribunal ressalta que determinadas multas, ainda que guardem reflexos fiscais, submetem-se ao regime jurídico da prescrição intercorrente justamente porque ultrapassam a seara estritamente tributária.

Não se desconhece — e tampouco se pretende negar — que o controle aduaneiro possui interfaces incontornáveis com a relação jurídico-tributária. Tal constatação, todavia, é insuficiente para afirmar a sua completa absorção pelo Direito Tributário, como por vezes se observa em discursos que reduzem o Direito Aduaneiro a um desdobramento fiscal. Reconhecer a presença de elementos tributários não equivale a aderir à tese de que a natureza do ramo é predominantemente fiscal.

Importa, portanto, identificar qual elemento prevalece na estrutura normativa das infrações aduaneiras: se a tutela da arrecadação ou se a proteção do controle aduaneiro enquanto função estatal autônoma, ligada ao poder de polícia, à segurança do comércio exterior e à integridade regulatória das operações internacionais. Tal movimento interpretativo é indispensável para evitar distorções que comprometam décadas de construção doutrinária dedicadas a afirmar o Direito Aduaneiro como ramo autônomo, embora transversal, e não como

[8] Livro Thális

DOCUMENTO VALIDADO

mera “colcha de retalhos” formada pela justaposição de fragmentos do Direito Tributário, Penal e Administrativo.

A clareza conceitual sobre essa predominância normativa é, assim, condição sine qua non para uma aplicação coerente e constitucionalmente orientada da prescrição intercorrente, impedindo que interpretações teleologicamente enviesadas acabem por neutralizar o próprio avanço doutrinário e jurisprudencial que buscou conferir racionalidade e identidade própria ao sistema sancionador aduaneiro.

A complexidade dessa tarefa interpretativa aproxima-se, em certa medida, daquela que enfrentamos no Direito Tributário ao distinguir se um tributo assume natureza predominantemente fiscal ou extrafiscal. Também aqui, a solução passa pela identificação dos elementos efetivamente protegidos pela norma, sobretudo quando se está diante de disposições de caráter sancionatório no âmbito aduaneiro. Em outras palavras, a adequada qualificação do regime jurídico pressupõe compreender qual dimensão do controle aduaneiro se pretende tutelar em cada hipótese infracional.

A partir dessa perspectiva, impõe-se indagar: qual aspecto do controle aduaneiro é nuclearmente protegido pela regra em exame? Estaríamos diante da tutela do controle sanitário, destinado a impedir riscos epidemiológicos? Ou do controle ambiental, voltado à proteção contra a entrada de espécies invasoras e substâncias poluentes? Pretende-se resguardar a higidez do sistema de prevenção à lavagem internacional de capitais? Ou se trata de reforçar mecanismos de combate ao tráfico transnacional de entorpecentes? Poder-se-ia ainda cogitar a proteção do controle administrativo de entrada e saída de mercadorias, das informações estratégicas relativas ao tráfego aéreo e marítimo, da integridade das operações de comércio exterior ou, até mesmo, da defesa da produção nacional diante de práticas que distorçam a concorrência? Em certos casos, a norma pode visar à preservação da cadeia industrial do IPI, cujo rompimento repercute para além da esfera fiscal.

Essas perguntas — longe de serem exaustivas — revelam que o controle aduaneiro é multifacetado e compreende diversas funções estatais, nem todas de natureza tributária. Assim, sempre que a análise desses elementos indicar que apenas uma parcela da norma se dirige à proteção de interesses fiscais, enquanto as demais se orientam a salvaguardar dimensões administrativas, regulatórias, securitárias ou ambientais do controle aduaneiro, não se poderá atribuir predominância tributária ao regime jurídico da infração. Tal constatação é decisiva, pois impede reducionismos que pretendam subsumir o Direito Aduaneiro à esfera fiscal, quando sua estrutura normativa, sobretudo no campo sancionatório, revela uma racionalidade que transcende — e muitas vezes supera — a tutela eminentemente tributária.

Das propostas de um teste de subtração encontradas em outros autores para a suposta solução do problema

DOCUMENTO VALIDADO

Fabrício Sarmanho[9], discute o impacto do julgamento do **REsp 2.147.578/SP** (Tema 1293), e propõe para identificar a natureza das multas aduaneiras, o chamado **"teste de subtração"**, baseado na pergunta: *se a multa fosse revogada, a fiscalização tributária seria prejudicada?*

Aplicando esse teste à multa isolada do art. 107, IV, "e", do DL 37/1966 (objeto do repetitivo), conclui-se que ela não tem finalidade tributária, pois sua revogação não comprometeria a fiscalização de tributos, tratando-se apenas de medida administrativa voltada ao controle do transporte internacional.

Em contraste, ao analisar a multa substitutiva de perdimento e a multa por cessão de nome — ambas relacionadas à interposição fraudulenta de terceiros — o texto afirma que tais penalidades possuem finalidade tributária, funcionando como mecanismos anti-elisão e anti-evasão. Os exemplos de autuações do CARF demonstram que a prática da interposição frequentemente resulta na quebra da cadeia do IPI, evasão de PIS/Cofins-importação e blindagem patrimonial, o que reforça sua função de proteção do sistema tributário.

Ao final, a conclusão é dupla: (1) é necessário desenvolver um critério metodológico para identificar a natureza das multas aduaneiras; (2) ao menos uma dessas multas deverá ser considerada de natureza tributária, em respeito ao entendimento vinculante do STJ.

Em que pese o esforço teórico, a proposta incorre potencialmente no equívoco de reduzir o Direito Aduaneiro a uma dualidade que não representa a complexidade de seu objeto, criticado respectivo dualismo pelos conselheiros representantes da fazenda no mesmo veículo de divulgação dos textos de direito encontrados, tratando como "raio simplificador" o exercício proposto[10]. O Direito Aduaneiro não se limita a proteger a arrecadação tributária, como reconhece a própria doutrina especializada supramencionada, mas tutela o controle aduaneiro enquanto bem jurídico autônomo, que envolve dimensões sanitárias, ambientais, securitárias, regulatórias, cambiais e comerciais.

O autor supõe que a finalidade normativa pode ser deduzida apenas pela análise da consequência hipotética de sua ausência. Contudo, finalidades sancionatórias não se revelam apenas pela utilidade prática da sanção – até porque estaremos diante do binômio de se utilizar a sanção como categoria jurídica com objetivo de fazer com que o infrator não volte a cometer novas infrações e que responda despindo-se a impunidade pela que cometeu, mas também por sua natureza jurídica, estrutura típica, bem jurídico protegido e funções institucionais, elementos centrais na dogmática sancionatória contemporânea (como defendem os autores administrativistas mencionados).

O texto acerta ao mostrar que a interposição fraudulenta, na prática, gera ruptura da cadeia tributária e evasão fiscal. Porém, essa constatação não implica necessariamente que a

[9] https://www.conjur.com.br/2025-nov-17/natureza-das-multas-aduaneiras-esta-na-hora-de-criarmos-um-teste/
[10] https://www.conjur.com.br/2025-dez-02/as-multas-aduaneiras-e-o-raio-simplificador/

DOCUMENTO VALIDADO

multa tenha natureza tributária. A conduta pode simultaneamente: violar o controle aduaneiro, induzir fraude documental, comprometer o poder de polícia, e propiciar evasão tributária.

A resposta sancionatória, portanto, pode ser administrativa por natureza, ainda que produza reflexos fiscais, e a tentativa de qualificar a norma apenas por seus efeitos tributários reduz a análise do tipo infracional e compromete a coerência dogmática do sistema sancionador aduaneiro.

Além disso, mesmo quando uma multa não prejudica a fiscalização tributária, pode tutelar aspectos essenciais do controle aduaneiro — o que não a torna menos relevante ou destituída de sistematicidade.

Enfim, ao exigir que se localize "ao menos uma multa tributária", corre-se o risco de transformar uma questão de estrutura normativa em uma obrigação hermenêutica artificial, guiada menos pelo sistema jurídico e suas válidas ferramentas de interpretação e delimitação técnica e mais pela necessidade de (in)conformidade jurisprudencial.

Noutro passo, a discussão proposta nesse tópico encontra forte contribuição na obra de Henrique Barreiras[11], que propõe um método particularmente fértil para identificar os elementos que constituem o núcleo do direito aduaneiro. Segundo o autor, compreender o que é propriamente "aduaneiro" exige a aplicação de um "teste de subtração da tributação aduaneira", técnica que consiste em imaginar a completa retirada dos tributos incidentes sobre o comércio exterior para observar o que subsiste como estrutura normativa indispensável ao funcionamento do sistema.

A partir dessa operação intelectual, torna-se evidente que o Direito Aduaneiro não se reduz à disciplina dos tributos incidentes na importação e na exportação. Mesmo na ausência de arrecadação, permanecem plenamente vigentes atividades como o controle documental, a vigilância aduaneira, a inspeção física de mercadorias, o gerenciamento de riscos, as intervenções de órgãos anuentes, a valoração aduaneira, a classificação tarifária e a verificação de origem, controle documental, a vigilância aduaneira, regimes aduaneiros especiais, além de um complexo sistema de infrações e sanções administrativas voltadas à tutela do controle aduaneiro.

Barreiras observa que esse "resto normativo" — aquilo que resiste após a subtração da dimensão tributária — é justamente o que revela o conteúdo autônomo do Direito Aduaneir**o**, cuja racionalidade não se esgota na arrecadação, mas se ancora em funções regulatórias, securitárias e institucionais próprias. Tal autonomia explica por que o direito comparado, a Convenção de Kyoto Revisada e a doutrina especializada reconhecem que o controle aduaneiro é o bem jurídico primário do sistema, ao qual a tributação se agrega como instrumento acessório, e não estrutural.

Desse modo, o teste de Barreiras reforça que a tributação aduaneira constitui apenas um dos subsistemas do Direito Aduaneiro — relevante, mas não definidor. A finalidade do

[11] BARREIRAS, Henrique Ávila. *Tributação Aduaneira: fundamentos, autonomia e racionalidade*. São Paulo: Almedina, 2021.

DOCUMENTO VALIDADO

ramo não é arrecadar, mas regular e proteger o fluxo internacional de bens, assegurando conformidade, segurança, legalidade e integridade das operações de comércio exterior. A tributação é apenas uma manifestação, não o fundamento do sistema.

Esse insight metodológico revela-se especialmente útil no atual debate jurisprudencial sobre a natureza das multas aduaneiras, pois impede que sanções criadas para proteger o controle aduaneiro sejam artificialmente reconduzidas ao Direito Tributário apenas por produzirem reflexos fiscais. A análise da finalidade da norma — e não de seus efeitos colaterais — é o que permite situá-la corretamente dentro da dogmática aduaneira.

Torna-se evidente a necessidade de um aprofundamento acadêmico sistemático acerca do tema, de modo a estabelecer diretrizes claras que permitam identificar, com rigor metodológico, os contornos do Direito Aduaneiro, do Direito Aduaneiro-Tributário e do Direito Aduaneiro-Administrativo. Esse esforço conceitual deve evitar o reducionismo que pretende enquadrar a menor parcela possível de infrações e penalidades na tese da prescrição intercorrente. Afinal, é perfeitamente viável — e desejável — conviver com um modelo de análise da predominância – excluindo-se os modelos de "subtração" propostos, que se mantenha livre de vieses interpretativos e que não distorça a arquitetura dogmática do Direito Aduaneiro, preservando o arcabouço teórico já construído ao longo das últimas décadas.

Da impossibilidade de se punir a infração aduaneira com penalidades de outros regimes, inclusive o tributário

A presente afirmativa nasce de um dos argumentos tecidos nos debates sobre a natureza da infração e da penalidade.

A coerência do sistema jurídico exige que a natureza da sanção corresponda necessariamente à natureza da infração. No campo aduaneiro, essa premissa torna-se ainda mais evidente, porque o bem jurídico tutelado — conforme reconhecem Rosaldo Trevisan, Rodrigo Mineiro, Henrique Barreiras e a literatura especializada internacional — é o controle aduaneiro, entendido como conjunto de funções estatais voltadas à regulação, fiscalização, segurança e integridade do comércio exterior. Quando se desconsidera esse bem jurídico e se tenta enquadrar infrações aduaneiras em regimes sancionatórios que não lhes correspondem, como o tributário ou o civil, opera-se uma ruptura que compromete a racionalidade interna do sistema sancionador.

Com efeito, cada regime jurídico de punição nasce para proteger bens jurídicos distintos: o direito penal tutela bens fundamentais; o direito administrativo sancionador resguarda interesses públicos funcionais; o direito tributário visa à arrecadação e ao cumprimento de obrigações fiscais; o direito civil trata de recomposição patrimonial e responsabilidades privadas. Punir uma infração aduaneira com penalidades tributárias ou civis significaria deslocá-la para um regime sancionatório cuja finalidade não corresponde ao bem jurídico violado. É como pretender tipificar como inadimplemento contratual aquilo que, na verdade, constitui lesão ao controle aduaneiro — **uma incoerência estrutural que mina a legitimidade da resposta estatal.**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A doutrina é taxativa nesse ponto. Medina Osório sustenta que a sanção deve ser sempre determinada "pela natureza do bem jurídico protegido", sob pena de invalidade dogmática. Nieto afirma que o emprego incorreto de regimes sancionatórios gera "confusão entre categorias jurídicas incomunicáveis". Ferrajoli insiste que o sistema sancionador somente funciona quando existe "correspondência estrita entre bem jurídico, tipo e sanção". Quando o intérprete ignora a centralidade do bem jurídico e atribui à infração um regime sancionatório inadequado, produz-se a uma "babel normativa" — um emaranhado de conceitos e procedimentos heterogêneos que impedem a previsibilidade, a racionalidade e a proporcionalidade das respostas estatais.

No caso das infrações aduaneiras, essa problemática se torna ainda mais evidente. Se o ilícito consiste, por exemplo, em ocultação, fraude documental, violação de canais de conferência, uso indevido de regimes aduaneiros ou descumprimento de obrigações acessórias que viabilizam o exercício do poder de polícia aduaneiro, a tentativa de punição por meio de mecanismos tributários — como lançamento fiscal ou penalidades estritamente fiscais — desvincula completamente a sanção de sua função institucional. O resultado seria uma sanção que não protege o bem jurídico correto, não opera no plano adequado e não responde ao tipo de desvalor da conduta praticada. O mesmo ocorre se se pretende recorrer ao direito civil: não há dano patrimonial privado, mas violação de interesse público estruturante.

Além de dogmaticamente incorreta, essa operação gera insegurança jurídica. Ao misturar regimes jurídicos distintos, o sistema perde coerência: infrações idênticas podem receber respostas distintas; princípios aplicáveis a um regime podem ser importados de maneira incorreta para outro; garantias próprias de um campo normativo são aplicadas onde não possuem cabimento; e, em última instância, a própria noção de infração aduaneira se dissolve. Em vez de um regime sancionador claro e funcional, passa-se a ter uma verdadeira torre de Babel, com normas, conceitos e sanções falando "línguas diferentes", sem unidade de sentido ou finalidade.

Por isso, a preservação da identidade do Direito Aduaneiro — especialmente no tocante ao seu regime infracional — não é uma escolha metodológica opcional, mas uma exigência doutrinária e constitucional de racionalidade, proporcionalidade e segurança jurídica. A sanção deve refletir o bem jurídico violado: se a lesão recai sobre o controle aduaneiro, a sanção deve ser aduaneira, inserida na lógica do poder de polícia aduaneiro, sob pena de violação ao princípio da legalidade sancionatória e de quebra da unidade do sistema. Misturar regimes é desrespeitar a própria teleologia da norma e comprometer a possibilidade de aplicação coerente da lei.

O perigo e as consequências de se interpretar que as infrações e penalidades aduaneiras tem natureza tributária

DOCUMENTO VALIDADO

Atribuir natureza tributária às infrações e penalidades aduaneiras produz um conjunto de distorções estruturais que desafiam não apenas a dogmática sancionatória, mas a própria arquitetura constitucional do controle aduaneiro.

O ponto nevrálgico dessa problemática está em que, ao se qualificar tais infrações como tributárias, altera-se necessariamente o bem jurídico tutelado, deslocando-o da esfera do controle aduaneiro — que engloba segurança, regularidade, integridade e conformidade das operações de comércio exterior — para o universo da arrecadação fiscal. Essa operação, aparentemente técnica, gera efeitos profundos: modifica-se o regime jurídico aplicável, desconsidera-se a finalidade normativa das infrações e rompe-se o nexo lógico entre conduta, tipo e sanção, princípio estruturante de qualquer sistema sancionatório minimamente racional.

Sob a perspectiva estritamente jurídica, a classificação tributária desencadeia uma consequência incontornável: a submissão das infrações ao regime do Código Tributário Nacional, pois, uma vez reconhecida a natureza tributária da sanção, não há espaço para aplicar o regime administrativo-aduaneiro previsto no DL 37/1966, no DL 1.455/1976 ou no Regulamento Aduaneiro. O CTN passa a ocupar o lugar de disciplina geral e vinculante, estabelecendo os institutos de lançamento, crédito tributário, decadência, prescrição, suspensão de exigibilidade, revisão do lançamento e cobrança mediante execução fiscal.

Trata-se de uma verdadeira substituição do regime infracional aduaneiro — historicamente concebido para atender às especificidades do comércio exterior — por um regime construído para a tutela de obrigações tributárias internas, que não dialoga com a lógica operativa da administração aduaneira.

Esse deslocamento normativo acarreta problemas graves, sobretudo porque grande parte das infrações aduaneiras não guarda qualquer correspondência com a noção de obrigação tributária, embora não se ignore por vezes sua correlação com a arrecadação tributária nas operações internacionais.

A ocultação do real importador, a omissão de informações relativas ao transporte internacional, a violação de lacres, o descumprimento de exigências de regimes aduaneiros especiais ou as infrações documentais perante órgãos anuentes não se vinculam a fatos geradores, bases de cálculo ou obrigações principais ou acessórias previstas no CTN.

O resultado é que, ao serem qualificadas como tributárias, tais infrações passam a exigir um fundamento jurídico que não possuem, produzindo um vácuo categórico: uma sanção tributária sem tributo, um crédito tributário sem fato gerador, um lançamento sem obrigação violada. Esse tipo de incompatibilidade estrutural revela a absoluta impropriedade — e até a inviabilidade — de aplicar o regime do CTN às sanções aduaneiras que tem natureza predominantemente não tributária.

Há, ainda, um risco institucional maior: o da absorção do Direito Aduaneiro pelo Direito Tributário, fenômeno que gera a erosão da autonomia do primeiro e distorce sua

DOCUMENTO VALIDADO

finalidade constitucional. A aduana, conforme expressamente previsto no art. 237[12] da Constituição Federal, tem missão específica e indelegável: fiscalizar e controlar o comércio exterior.

Essa função envolve dimensões securitárias, regulatórias, estratégicas e econômicas que transcendem — e muitas vezes independem — da relação jurídico-tributária. Converter infrações aduaneiras em infrações tributárias significa, na prática, negar essa autonomia funcional e reinserir o Direito Aduaneiro em uma lógica puramente arrecadatória. Do ponto de vista teórico, isso equivale a revogar silenciosamente décadas de desenvolvimento doutrinário dedicadas à afirmação do controle aduaneiro como bem jurídico próprio, distinto da arrecadação fiscal.

As consequências procedimentais desse equívoco também são profundas. O regime administrativo-aduaneiro, construído sobre bases de gestão de risco, autocontrole empresarial, inspeção física, inteligência aduaneira e medidas preventivas, cede lugar a um modelo de responsabilização pensado exclusivamente para a cobrança patrimonial. A resposta estatal perde eficiência, a fiscalização preventiva se enfraquece e institutos centrais do Direito Aduaneiro — como o perdimento e as sanções de natureza regulatória — tornam-se incompatíveis com o CTN e especialmente com a parcela constitucional tributária. A administração tributária, por sua vez, não possui ferramentas para substituir a aduana em suas funções típicas. O resultado é um sistema sancionador "trancado", disfuncional, desprovido de instrumentalidade, incapaz de dar respostas proporcionais às condutas que violam a integridade do comércio exterior.

Indaga-se, para tanto: reconhecida a natureza tributária, será aplicado o tema 487, do Supremo Tribunal Federal? Serão afastadas as Súmulas CARF de dano ao erário, erro de classificação fiscal e decadência?

Em síntese, a imputação de natureza tributária às infrações aduaneiras gera um fenômeno de desordem sistêmica que pode ser metaforicamente descrito como uma torre de Babel normativa: de um lado, o CTN, com linguagem própria, baseada em fato gerador, lançamento e crédito tributário; de outro, o Direito Aduaneiro, estruturado em torno de controle, risco, segurança e poder de polícia.

Misturar esses sistemas, ignorando a correspondência entre bem jurídico, tipo e sanção, não apenas compromete a racionalidade do ordenamento, mas viola princípios constitucionais de legalidade, especialidade, proporcionalidade e segurança jurídica. Preservar a distinção entre os regimes não é, portanto, mero rigor metodológico — é condição de possibilidade para que o Direito Aduaneiro permaneça operante, coerente e constitucionalmente legítimo.

Da natureza da interposição fraudulenta

Como dito, o ponto a ser tratado é a dúvida que tem sido levantada em relação à natureza das multas aduaneiras, posto que a tese esposada pelo Superior Tribunal de Justiça, sob

[12] Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

o Tema 1293, afirma de forma categórica que aquelas com caráter híbrido – postuladas com caráter aduaneiro e com nítidos reflexos tributários, além das eminentemente aduaneiras, estão sob a guarida da prescrição intercorrente.

Excluiu, de forma expressa, o que possui natureza tributária.

A verdade é que há muito tempo as decisões do CARF, pelo menos em parte, têm sido endereçadas a segregar o direito aduaneiro do direito tributário, tal como é visto também na doutrina e na construção da jurisprudência judicial sobre diversos temas aduaneiros, especialmente quando se trata de natureza da temática envolta no processo administrativo em debate.

A controvérsia relativa à natureza das penalidades aduaneiras não foge da respectiva perspectiva e, me parece ter sido reacendida pela decisão proferida quanto à aplicabilidade da prescrição intercorrente às multas aduaneiras, no Tema 1293, julgado recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a guarida dos Recursos Repetitivos.

No presente processo, discute-se a multa substitutiva da pena de perdimento, tendo em vista suposta interposição fraudulenta verifica nas operações internacionais da recorrente, portanto, o recorte, neste processo, será respectiva multa.

A expressão interposição fraudulenta foi positivada no nosso ordenamento por meio da Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei 10.637, de 27 de dezembro de 2002. A referida norma deu nova redação ao artigo 23 do Decreto-Lei 1.455, de 07 de abril de 1976, estabelecendo no seu inciso "v" o seguinte (os destaques são nossos):

> "Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
>
> [...] V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> § 1º. O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) § 2º. Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> § 3º. As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

DOCUMENTO VALIDADO

Quanto ao dano ao erário, afirma Arnaldo Dornelles[13] que:

> Hamilton Dias de Souza (1980, p. 123) é peremptório em afirmar que as hipóteses do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1966, só se sustentam se acompanhadas de um efetivo dano ao Erário:
>
> Verifica-se, pois, da lição da doutrina que a pena de perdimento em razão de dano ao Erário não é porta aberta por onde possa a lei ordinária evitar indiscriminadamente a proibição ao confisco. Ao contrário, tal medida será aplicável tão somente quando houver efetivo dano ao Erário causado por particular, justificando-se o perdimento dos bens adquiridos com o produto da prática do ilícito (...)
>
> Roosevelt Baldomir Sosa (1996, p. 197), entende o dano ao Erário a partir de uma ótica puniti a, em que o "grau do dano social causado pelo autor – servidor público ou particular –" justi ica a pri ação dos bens pelo Estado.
>
> (...)
>
> Também no STJ encontraremos decisões nesse sentido. O Recurso Especial n. 639252/PR, por e emplo, traz de orma e pressa em sua ementa que "ausente a comprovação do dano ao erário, deve-se flexibilizar a aplicação da pena de perda de mercadoria estrangeira prevista no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76".59 Em seu voto, o Ministro Relator João Otávio de Noronha explica que:
>
> Do exame do voto condutor do acórdão impugnado, constata-se que a recorrida recolheu todos os tributos referentes à importação e que a divergência entre a real origem da mercadoria (Hong Kong) e aquela constante da etiqueta do produto não causou prejuízo algum aos cofres públicos. Em tal contexto, presume-se, pois, de boa-fé a conduta do adquirente, mesmo porque não buscou o fisco, em nenhum momento, demonstrar a inexistência desse elemento subjetivo, limitando-se apenas a insistir na tese de dano ao erário.
>
> Quem pensa dessa forma, associando o dano ao Erário previsto no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, a uma falta de recolhimento de tributos, parece não compreender o papel da Aduana.
>
> Segundo ensina Ricardo Xavier Basaldua (2008, p. 201 et seq.), não é nem a cobrança de tributos pela importação e pela exportação e nem a imposição de restrições não tarifárias sobre o fluxo de comércio internacional que representa o papel da Aduana. O papel da Aduana, em verdade, está no controle aduaneiro exercido para garantir a proteção dos bens tutelados pelo Estado.
>
> ***Nesse contexto, o imposto de importação não passa de um instrumento da Aduana para a regulação do fluxo do comércio exterior. Não é ele o bem maior a ser protegido pela Aduana.***

[13] DORNELLES, Arnaldo. Combate à interposição fraudulenta no comércio exterior: acertos e desacertos. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2022.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> ***Assim, se o art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976, trata de uma penalidade aplicável em razão de uma infração aduaneira, e se há ali um bem a ser protegido (o Erário), não parece razoável que esse bem se refira somente ao tributo não pago, mas também ao controle aduaneiro sonegado.***
>
> (...)
>
> Também Heleno Taveiro Tôrres (2008, p. 230) não condiciona a aplicação da pena de perdimento a um e eti o dano ao Erário. Para ele, "por con igurarem dano ao Erário, estas situações justificariam a aplicação automática da pena de perdimento".
>
> Alinham-se ainda a esse entendimento Gilberto de Castro Moreira Junior e Maristela Ferreira Miglioli (2014, p. 397 et seq.), que, utilizando-se da linguagem do direito penal, afirmam que ***"o "dano ao erário" constitui uma infração de mera conduta, e não de resultado, tornando desnecessária e inócua a apuração e eventual "economia tributária" decorrente da "infração"".***
>
> Em nossos Tribunais e Cortes superiores encontraremos decisões alinhadas com esse entendimento. Observe-se, por exemplo, o acórdão do TRF4 prolatado na Apelação em Mandado de Segurança n. 2001.72.03.000991-0/RS.60 Em seu voto, a Desembargadora Vivian Josete Pantaleão Caminha, relatora do processo, a irma que ***"deve-se ter presente que dano ao erário não se configura unicamente pelo não-recolhimento de tributos. Em matéria de controle aduaneiro, a questão não se limita aos aspectos tributários, pois a atividade alfandegária ultrapassa em muito a mera questão tributária".***
>
> A Ministra Regina Helena Costa também teve a oportunidade de apreciar a matéria, e de decidir monocraticamente, no Recurso Especial n. 1.218.016/ES.61 Entende ela que o dano ao Erário "é objetivo, e seus efeitos não se limitam aos aspectos estritamente tributários, mas aduaneiros". Por isso ele deve ser visto "na configuração genérica, de defesa do sistema econômico e político do país, e não como uma infração fiscal de natureza tributária".
>
> (...)
>
> Mas essa não é, de nitidamente, a acepção que o "legislador" deu à e pressão "fraude" utilizada no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976. Aliás, esse Decreto-Lei, e especialmente seu art. 23, ***não tratam de matéria de direito tributário stricto sensu, mas sim de matéria de direito aduaneiro, com foco no controle aduaneiro.***

Em que pese gritante a natureza jurídica posta pela norma, que é **aduaneira,** é importante demonstrar que o marco que deve ser utilizado como pressuposto básico para análise da predominância de natureza aduaneira ou tributária, é a Constituição Federal.

Nota-se que, dentre a doutrina e jurisprudência, parte-se da análise de qual é o objeto tutelado pela norma constitucional e infraconstitucional, ainda que carregue, de forma equivocada – segundo a própria jurisprudência do CARF, equivocados resquícios tributários.

O **controle aduaneiro, disposto pelo artigo 237, da Constituição Federal, zela em normas de conduta e em normas de controle sistêmico, não só – aliás, essa é a menor das preocupações, a arrecadação tributária, mas sim, a entrada e saída de mercadorias, em combate direto a infrações que induzem prejuízo a esse controle, que prejudicam a saudável operacionalização entre todos os intervenientes do comércio exterior.**

E esse é o bem tutelado pelo direito aduaneiro, esse é o marco que me utilizo para afirmar categoricamente que as normas vigentes que carregam natureza aduaneira são aquelas que, primordialmente, ensejam o controle aduaneiro.

A arrecadação tributária, além de estar escalada em outro capítulo da Constituição Federal (artigo 145 a 162), embora se apresente como reflexo de alguma dinâmica das operações internacionais – como a cobrança da diferença de tributos nos casos de revisão aduaneira e classificação incorreta de mercadorias, não tem qualquer predominância, e, sequer, pode ser considerada como a fonte do reconhecimento do litígio quando se trata de direito aduaneiro.

Esse posicionamento não é só meu, conforme podemos verificar em diversos acórdãos proferidos pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan:

> ***Acórdão nº 3403-002.865 – Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan***
>
> "(...) A leitura do histórico da legislação sobre importações efetuadas por terceiros no Brasil (conta e ordem e encomenda), efetuada pela empresa, é substancialmente equivocada. A uma, porque imagina que as alterações legislativas tiveram por escopo principal a disciplina do IPI. A duas, porque entende que só existe fraude ou simulação se o ocultado for equiparado a importador.
>
> A questão referente ao IPI é uma, mas não a motivação de todo arcabouço legislativo disciplinando as importações por conta e ordem e encomenda, prática que pode ser prestar a propiciar subfaturamento, sonegação na tributação interna, burla a controles administrativos e à habilitação, e fuga à parâmetros de seletividade aduaneiros (canais de conferência mais rigorosos). Assim, a construção jurídica desenvolvida a pena com perdimento, v.g., uma empresa que recolhe todos os tributos devidos (inclusive o IPI), mas ainda assim oculta terceiro de forma fraudulenta em operação de comércio exterior. **A visão exclusivamente tributária do comércio exterior é míope, e ignora os contornos aduaneiros das operações. Veja-se que o fisco aponta, na autuação, possíveis benefícios obtidos com a fraude, sendo a "quebra da cadeia do IPI" um deles.**
>
> (...) A empresa afirma ainda não ter existido dano ao Erário, pois não houve "quebra da cadeia do IPI". A alegação revela dois entendimentos equivocados em relação à interposição fraudulenta. **O primeiro de que toda a construção legislativa que rege a matéria teve preocupação exclusivamente tributária, quando a temática afeta à interposição fraudulenta é predominantemente aduaneira, ligada à gestão de risco nas operações de comércio exterior. (...)**

DOCUMENTO VALIDADO

Acórdão nº 3401-004.383 – Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan

"(...) **E, na aplicação da multa aduaneira prevista em tal enquadramento (na presente autuação sequer se questiona a premissa fiscal de impossibilidade de apreensão), é absolutamente irrelevante haver falta de pagamento de tributos. Ainda que a fiscalização tenha destacado que as notas fiscais sequer destacavam IPI, cabe recordar que a penalidade aplicada tem fundamento no artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976.**

O "dano ao Erário" referido na legislação tem pouca relação com "sonegação fiscal", pois a infração não é de natureza tributária. É cristalino que o texto do artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 (essencialmente no caput e no § 1o) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente, pode-se afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não "dano ao Erário", no caso concreto. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do referido artigo 23).

Acórdão nº 3402-002.255 – Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan

"(...) A recorrente alega, em seu recurso voluntário, que a nova redação lhe é mais favorável, permitindo a configuração da denúncia espontânea no caso em apreço. E que restaria então afastada sua responsabilidade, tendo em vista a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, "b" do CTN, pois com a substituição da pena de perdimento por uma multa, houve uma transformação da natureza da infração, que agora admite o pagamento em pecúnia. Em relação ao alegado, convém inicialmente destacar que foram duas as alterações promovidas no § 2o.

A primeira delas foi no sentido de alargar a aplicação do instituto também às penalidades de natureza administrativa. Nisso andou mal o legislador, porque ao não conceituar o que entende como "infrações de natureza administrativa" fez com que persistisse o problema de indeterminação da redação original, que não conceituava o que se entende por "infrações de natureza tributária". A rigor, as penalidades tributárias são espécies do gênero penalidades administrativas (toda penalidade tributária é exigida pela Administração e, nesse sentido, é administrativa).

Mas se o legislador usasse a expressão "administrativa" nesse sentido lato, a expressão "tributária" seria absolutamente desnecessária. Uma outra leitura do comando seria no sentido de que com "infrações de natureza administrativa" o legislador quis tratar daquilo que a legislação aduaneira (art. 169 do Decreto-Lei

DOCUMENTO VALIDADO

no 37/1966) denomina de "infrações administrativas ao controle das importações". Não nos alongaremos na discussão dessa primeira alteração, porque ela não é tão significativa para o deslinde do presente feito. **Basta que tenhamos em mente que a multa em discussão (resultante da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento) definitivamente não possui natureza tributária.**

Acórdão nº 3403-002.865 – Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan

Assunto: Regimes Aduaneiros Período de apuração: 04/03/2004 a 09/11/2006 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÕES. ALTERAÇÕES. CIÊNCIA. A prorrogação ou alteração do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) poderá ser efetuada por meio de registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, divulgando a informação na internet, para ciência/acompanhamento do sujeito passivo. RESPONSABILIDADE. INFRAÇÕES. IMPORTAÇÃO. SOLIDARIEDADE. AUTUAÇÃO ISOLADA DO IMPORTADOR DE FATO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. A ausência do importador de direito na autuação (ocultante) não exclui a responsabilidade do autuado (importador de fato / ocultado). **PENALIDADE ADUANEIRA.** DECADÊNCIA. Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o art. 139 do Decreto-Lei no 37/1966. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2o do Decreto-Lei no 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1o da Lei no 9.430/1996, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei no 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei no 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de "acobertar". IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. PRESUNÇÃO. RECURSOS. TERCEIROS. Conforme art. 27 da Lei no 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL. No art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário no dispositivo citado, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria norma legal.

DOCUMENTO VALIDADO

No mesmo sentido, entende Rodrigo Mineiro[14], conforme se verifica:

"(...) Entendemos que o ponto de partida para a análise das infrações aduaneiras é a violação do bem jurídico tutelado: o controle aduaneiro. Na análise do tipo infracional aduaneiro e sua correspondente penalidade administrativa/aduaneira, a ação ou omissão definida pela legislação aduaneira como infração deve ser verificada independentemente de sua finalidade arrecadatória e considerando seu bem jurídico tutelado.

(...) Toda a normativa de combate à interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior brasileiro se fundamento no artigo 237 da Constituição Federal, no qual consta a expressa referência ao controle aduaneiro pela constituinte: (...)"

Acórdão nº 3101-001.813 - Relatoria do ex-Conselheiro Rodrigo Mineiro:

(...) O dispositivo constitucional reproduz a principal função aduaneira: o controle exercido sobre o comércio exterior. Trata-se da adoção pelo constituinte brasileiro do princípio do controle aduaneiro1, sem o qual não haveria função aduaneira, retratando também o princípio da soberania nacional2. **Pode-se considerar o Controle Aduaneiro como o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro, representando o poder soberano do Estado e seu poder de polícia, atuando na proteção da sociedade, através do combate à importação de mercadorias de importação restrita ou proibidas, como instrumento de combate ao tráfico de drogas, de armas e lavagem de dinheiro, como proteção à sociedade no que diz respeito à saúde pública e proteção do meio ambiente, além da proteção da economia nacional.** Reflete também outra característica do Direito Aduaneiro: a formalidade requerida nos atos praticados junto à administração aduaneira, não como mera obrigação acessória e burocrática, mas como medida de controle e segurança dos atos aduaneiros praticados. **Portanto, toda a análise das normas infraconstitucionais aduaneiras e operações de comércio exterior devem ter como referência a obediência ao controle aduaneiro, por expressa determinação constitucional.**

A ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros consiste em uma infração tipificada como dano ao Erário, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/1976, independentemente de se identificar qual a vantagem (financeira ou não) efetivamente obtida com as operações.

Marco Antônio Abdo, em brilhante explanação sobre o tema, apontou a diferença entre o conceito de dano ao Erário do conceito de dano que é utilizado no Direito Civil: não está relacionado à ocorrência de lesão patrimonial ou moral; não requer, necessariamente, considerações sobre questão do pagamento de tributos, salvo nos casos em que tal fato é previsto no tipo aduaneiro; e alcança somente as situações elencadas pelo art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, c/c art.

14

DOCUMENTO VALIDADO

> 105 do Decreto-lei nº 37/1966, de forma taxativa, sendo inclusive aplicável a bens imunes ou isentos. **Tal interpretação decorre da identificação do bem tutelado pelo Direito Aduaneiro, o controle, ao invés do caráter meramente arrecadatório do Direito Tributário. Importa-se, na análise da infração, a violação do controle aduaneiro mediante fraude ou simulação, e que o dano ao Erário decorreu dessa conduta ilícita tendente a burlar a Administração Aduaneira.(...)"**

E, no mesmo sentido, em relação à mesma penalidade aqui aplicada, entende o Presidente desta turma, no Acórdão nº 3402-012.145, julgado em 21 de agosto de 2024:

> No presente processo, todas as infrações identificadas pela Fiscalização estão desvinculadas do pagamento de tributos e todas elas estão relacionadas com o registro das declarações de importação, de tal sorte que a decadência se operaria, para elas, com o decurso do prazo de cinco anos do registro das declarações de importação. Como as datas de registro das declarações de importação contavam com mais de cinco anos no momento da ciência do Auto de Infração, conforme demonstra a Tabela 4 do Acórdão 109-002.146 - 10ª Turma da DRJ09, a DRJ concluiu que o fato decadencial já havia atingido todas as declarações de importação que haviam sido objeto de lançamento, e por isso decidiu pela procedência das impugnações e pela exoneração do crédito lançado.
>
> **E tem razão a DRJ.**
>
> **A multa por cessão de nome (art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007), a multa por omissão de informação quanto à vinculação entre o importador e o exportador (art. 69, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 86 da MP nº 2.158-35, de 2001) e a multa sobre a diferença entre o preço declarado e o preço praticado ou arbitrado (art. 70, inciso II, alínea "b", item 2, da Lei nº 10.833, de 2003) são multas eminentemente aduaneiras, que contam com um tratamento específico dado à decadência pelo Decreto-Lei nº 37, de 1966, mais especificamente em seu art. 139 (combinado com o art. 138), sendo inaplicáveis, para elas, as disposições do CTN. Por isso não há que se falar, aqui, na aplicação do inciso II do art. 173 do CTN, que permitiria à Fiscalização constituir o crédito tributário em até cinco anos após a data em que se tornasse definitiva a decisão que houvesse anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.**

Penso que, não ando sozinha quanto ao posicionamento de que a pena de perdimento ou a multa substitutiva da pena de perdimento definitivamente não são revestidas de natureza predominantemente tributária, mas sim, são penalidades de natureza aduaneira, considerando o objetivo do controle aduaneiro, sem prejuízo da arrecadação ser um dos objetos a ser protegido nessa sistemática.

E, dentro dessa perspectiva, ainda que tenhamos alterações nos posicionamentos quanto à intensidade e carga de quanto uma norma A ou B endereça para o controle aduaneiro ou tributário, de todo e qualquer modo é possível afirmar que qualquer norma híbrida, que tenha o

DOCUMENTO VALIDADO

condão de controle aduaneiro, com reflexos tributários, se enquadra na Tese delineada pelo Superior Tribunal de Justiça, sob o Tema 1293, atraindo a prescrição intercorrente disposta no parágrafo 1º, artigo 1, da Lei 9.873/1999.

Nesse sentido, e encaminhado para o final, entendo que deturpar a construção tão sólida e técnica da perspectiva aduaneira, para entender que mutas predominantemente aduaneiras são tributárias porque possuem resquícios e reflexos tributários, que, inclusive, alimenta a existência de turmas especializadas no assunto neste Tribunal Administrativo, seria condenar a estrutura já levantada e submeter à absurda e equivocada premissa de aplicação do Código Tributário Nacional às penalidades aduaneiras.

Também falaciosa a afirmativa de que o Superior Tribunal de Justiça nunca mencionou a natureza administrativa da interposição fraudulenta de terceiros.

Em recentíssimo julgado (10 de novembro de 2025) – embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, no REsp 212.282-SP, alegou-se que:

> Na espécie, a Fazenda Nacional aduz, em síntese, ter havido omissão, no acórdão recorrido, quanto à natureza da multa controvertida nos autos, notadamente à luz de sua relação com a atividade arrecadatória do Estado - em especial de IPI, PIS e COFINS - Importação - a atrair caráter tributário à exação.
>
> Consigne-se, inicialmente, que não há omissão, no acórdão recorrido, quanto à natureza da multa, tendo registrado de maneira objetiva e devidamente fundamentada, que "a multa substitutiva à pena de perdimento de mercadorias, decorrente de infração de interposição fraudulenta na importação, cominada na forma do artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, não ostenta natureza tributária, mas, sim, administrativa" (e-STJ, fl. 529).
>
> Também constou do acórdão embargado que a multa em questão tem por finalidade o controle das atividades de comércio exterior, não se vinculando precipuamente à atividade arrecadatória tributária do Estado.
>
> Na linha de jurisprudência desta Corte, não há omissão quando a decisão embargada enfrenta de maneira devida e suficientemente fundamentada as questões controvertidas postas à sua análise, embora conclua em sentido contrário à pretensão recursal. Confira-se:
>
> (...)
>
> Por outro lado, a tese de que a multa do V, § 3º, art. 23, do DL n. 1.455/1976 teria intrínseca relação com a atividade arrecadatória de tributos aduaneiros, em especial IPI, PIS e COFINS-Importação, caracteriza, realmente, inovação recursal.
>
> Reconhece-se que a Fazenda Nacional alegou, em seu recurso especial, que as multas aduaneiras se revestiriam de natureza tributária, por sancionarem o descumprimento de obrigações tributárias acessórias. Contudo, não o fez a partir de especificidades da multa do art. 23, V, § 3º, do DL n. 1.455/1976 e o impacto de sua fiscalização na arrecadação de determinados tributos, mas sim a partir da

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> leitura de diversos regramentos aduaneiros que instituem obrigações que, no seu entender, classificam-se como obrigações tributárias acessórias, nos termos do art. 113 do CTN.
>
> Enfatize-se que, sob esse aspecto geral, a questão foi resolvida, no acórdão embargado, a partir do quanto decidido na tese relativa ao Tema 1.293 dos recursos repetitivos, a saber (e-STJ, fl. 528):
>
> 6. Teses jurídicas de eficácia vinculante, sintetizadoras da *ratio decidendi* do julgado paradigmático: 1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos. **2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.** 3. Não incidirá o art. 1 º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.
>
> (...)

Se interpretada como multa não tributária, se aplica o parágrafo 2º, do artigo 1º, da Lei 9.873/1999?

A primeira afirmativa aqui diz respeito à antinomia de se considerar a infração e penalidade como tributária, e ainda atribuir a aplicação do parágrafo 2º, do artigo 1º, da Lei 9.873/1999 à mesma infração/penalidade.

Ou se considera não tributária – e aí sujeita à Lei 9.873/1999, ou se considera tributária – e não sujeita à norma mencionada. Ambos, conjuntos, é juridicamente impossível.

Pois bem, trataremos agora do respectivo parágrafo.

> Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.
>
> § 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.
>
> § 2º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição reger-se-á pelo prazo previsto na lei penal.

É importante ressaltar que é equivocada a interpretação dada quanto à legislação no cotejo de parágrafos, delimitando-se de forma correta a interpretação entre parágrafo e caput, pois parágrafos existem para complementar ou excepcionar a regra principal, nunca para criar exceções entre si.

Assim, não há fundamento para converter o §2º em "regra especial" da prescrição intercorrente prevista no §1º. A própria doutrina administrativa, o Poder Executivo e múltiplos precedentes dos TRFs e do STJ reforçam que os prazos previstos na Lei nº 9.873/99 são três e distintos: decadência para a constituição da infração, prescrição intercorrente do procedimento e prescrição da cobrança — e que apenas o primeiro é afetado pela remissão aos prazos penais.

Nesse sentido, afirma o ex-conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto[15]:

> 1) Quais são as condições de aplicação do §2º?
>
> Inicialmente, deve-se expor *analiticamente* as condições de aplicação do §2º, em comento. Da sua leitura conjunta com o *caput*, depreendem-se as condições:
>
> A ação punitiva deve decorrer do exercício de poder de polícia da Administração Federal; e
>
> O fato objeto da ação punitiva deve constituir crime;
>
> Em estando presentes as duas, "*a prescrição reger-se-á pelo prazo previsto na lei penal*".
>
> Em caso recentíssimo julgado pelo CARF[16], afastou-se a prescrição intercorrente em um caso de interposição fraudulenta sob o argumento de que *i)* a infração teria natureza tributária; e *ii)* havia representação fiscal para fins penais, atraindo a aplicação do §2º.
>
> Nessa decisão, há um primeiro problema, de *enquadramento*.
>
> Ao se referir à prescrição da "*ação punitiva*", o §2º se refere claramente ao *caput*, que veicula o prazo decadencial para que a Administração investigue e lavre o auto de infração contra o infrator, buscando equipará-lo àquele dado ao titular da ação penal para exercer sua pretensão punitiva. *O prazo decadencial da ação punitiva não se confunde com o prazo de prescrição intercorrente, como se verá adiante*.
>
> Há também um segundo problema, de *compatibilidade*.
>
> Esses dois argumentos do julgado, com a devida vênia, *são contraditórios entre si*. Caso a infração tenha natureza tributária, não há que se cogitar a aplicação do §2º, pois sequer haveria que se considerar a prescrição intercorrente. Portanto, avançar para a discussão da aplicação do §2º pressupõe, logicamente, a premissa de que a infração tem caráter não tributário – tornando essas *rationes decidendi* inconciliáveis entre si.

[15] https://www.conjur.com.br/2025-dez-10/prescricao-intercorrente-e-prescricao-penal-como-agua-e-oleo/
[16] Processo 15165.721700/2021-69

DOCUMENTO VALIDADO

Além disso, o §2º pressupõe que um mesmo *fato típico* seja simultaneamente sancionado nas esferas administrava (do poder de polícia) e penal (ainda que baste que se demonstre se tratar de crime *in abstrato*). Em outras palavras, o mesmo ato/fato ilícito faz surgir uma pretensão punitiva administrativa e também penal. Nesse sentido, aduz a jurisprudência pacífica do STJ: "*A norma* [§2º do art. 1º] *está suficientemente clara no sentido da aplicação do prazo de prescrição da lei penal para a ação punitiva da Administração, na hipótese em que a infração administrativa também for tipificada como crime*" (REsp 1.871.758/PR; no mesmo sentido, MS 24.826/DF, MS 17.590/DF, EDv no EREsp 1.656.383/SC *etc*.).

Aqui surge o terceiro problema, de *correspondência*.

Consideremos o caso da interposição fraudulenta, cujo núcleo do tipo infracional é "*ocultar do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação*". Qual o tipo penal que corresponde exatamente a este?

Essa infração administrativa vem usualmente acompanhadas de representações de crimes como falsidade ideológica[17] ou documental[18] (arts. 299 e 304 do CP), os quais *não têm correspondência com a infração administrativa*, ainda que possam se apresentar como crime-meio para a fraude aduaneira realizada. Até mesmo nas amplíssimas hipóteses de descaminho equiparado (em especial o inc. IV, §1º do art. 334), o crime consiste em "*adquirir, receber ou ocultar ... mercadoria de procedência estrangeira*", e não a ocultação de partícipe da operação.

Não há, portanto, crime tipificado correspondente à infração do art. 23, V, do DL 1455/77, que possibilite, mesmo que em abstrato, a potencial aplicação do § 2º. Independentemente disso, o referido dispositivo não pode ser tratado como uma "hipótese especial da prescrição intercorrente", como se demonstrará.

2) A importância da legística na interpretação jurídica

A legística é a ciência que estuda a elaboração das leis, de modo a garantir sua qualidade, clareza e racionalidade, tanto sob uma perspectiva material quanto formal. Lon L. Fuller, em seu "The Morality of Law", evidencia a importância da forma como a legislação é estruturada na construção da própria "moralidade interna do Direito".

O tema foi sobremaneira considerado no Brasil, a ponto de a CF/88 estabelecer em seu art. 59, p.u., que "*Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis*", o que foi feito por meio da LC nº 95/98. Em seu art. 11, III, "c", ela estabelece que, para obtenção de ordem lógica, a lei deve "*expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*".

[17] "Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:"

[18] "Art. 304 - Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os arts. 297 a 302:"

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Em outras palavras, cada *parágrafo* (§) trará "*aspectos complementares ou exceções relativas ao caput do artigo*", como consta no curso de elaboração de atos normativos da Receita Federal[19], no glossário de termos de técnica legislativa do Congresso Nacional[20] e no próprio Manual de Redação da Presidência da República[21].

Desconhecemos, em absoluto, quem defenda o contrário, *i.e.*, que os parágrafos possam ser interpretados entre si, desvinculados do *caput*, ou mesmo casos julgados nos quais este "racional" tenha sido adotado.

Trata-se, portanto, de um erro interpretativo pretender interpretar um parágrafo em relação a outro, de forma desvinculada do *caput* do artigo. No presente caso, busca-se transformar, arrepio da LC 95/98, um "caso especial do *caput*" em um "caso especial do §1º", dando-lhe um alcance incompatível com a estrutura legislativa adotada.

Exatamente nesse sentido é a Orientação Jurídica Normativa nº 06/2009/PFE/IBAMA, elaborada pela Advocacia-Geral da União, analisando a aplicação da Lei nº 9.873/99: "*No entanto, o § 2º do artigo 1º da Lei nº 9.873 de 1999 traz uma regra diferenciada para os casos em que a infração administrativa também constitui crime, excepcionando a contida no caput*".

A mesma interpretação é adotada pelo próprio Poder Executivo, ao editar o Decreto nº 6.514/2008, que estabeleceu o regulamento das infrações ambientais, incorporando as regras da Lei nº 9783/99 e estabelecendo no art. 21, §3º, *verbis*: "*Quando o fato objeto da infração também constituir crime, a prescrição de que trata o caput* [Quinquenal] *reger-se-á pelo prazo previsto na lei penal*".

Como se vê, o Executivo Federal e seu órgão consultivo já se manifestaram interpretando que o §2º do art. 1º se limita ao prazo quinquenal do *caput*, ao analisarem a Lei nº 9783/99 para outros âmbitos do poder de polícia.

3) Uma lei e três prazos: a interpretação vinculante do REsp 1.115.078/RS

O STJ, ao julgar o REsp 1.115.078/SP, sob a sistemática de recursos repetitivos, analisou de maneira percuciente a Lei nº 9.873/99, concluindo de maneira vinculante que o dispositivo encampa três prazos distintos:

(a) cinco anos para a constituição do crédito por meio do exercício regular do Poder de Polícia - prazo decadencial, pois relativo ao exercício de um direito potestativo;

(b) três anos para a conclusão do processo administrativo instaurado para se apurar a infração administrativa - prazo de "prescrição intercorrente"; e

(c) cinco anos para a cobrança da multa aplicada em virtude da infração cometida – prazo prescricional. [grifos no original]

[19] ENAP. "Técnica Legislativa aplicada à Receita Federal", 2020, p. 24.
[20] Termo: Parágrafo - Glossário de Termos da Técnica Legislativa - Congresso Nacional
[21] MANUAL DE REDAÇÃO DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, p. 125.

DOCUMENTO VALIDADO

O voto deixa claro não apenas que se trata de prazos diferentes, mas também que o §2º é aplicável nos "*casos em que houver dupla penalidade - uma administrativa e uma penal -, o prazo decadencial para a apuração do cometimento da infração será aquele que a lei penal prevê para fins de prescrição*". Portanto, equipara-se a decadência da ação punitiva da Administração à prescrição da ação penal.

A questão em nada se confunde com a "*prescrição intercorrente*", um *posterius* quanto ao exercício da pretensão punitiva, que sanciona a demora excessiva no processamento do procedimento administrativo, pendente de despacho ou decisão. Nesse sentido, a Primeira Seção do STJ já consignou que o §2º se refere à "*pretensão punitiva de irregularidade administrativa*", e não à prescrição intercorrente (MS 29.789/DF, j. 27/11/2024, Primeira Seção).

Nesse sentido, também, a jurisprudência dos TRFs já se debruçou sobre essa questão, *verbis*:

"*Nem se diga, ainda, deva ser aplicada a legislação penal, § 2º, art. 1º, Lei 9.873 ("[...]"), pois, como ao início apontado, o § 1º do mencionado artigo trata especificamente da prescrição intercorrente administrativa e estipula prazo trienal*". (ApCiv 5000361-55.2019.4.03.6107, TRF3, DJE 14/04/2023)

"*Realizando-se uma interpretação sistemática, pode-se concluir que o parágrafo 2o. do art. 1o. da Lei 9.873/99 ao determinar que a prescrição reger-se-á pelo prazo previsto na lei penal quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, altera tão-somente o prazo quinquenal previsto no caput do artigo, sem modificar o prazo de três anos fixado no parágrafo 1o. para configuração da prescrição intercorrente*". (AC - ApCiv 583153 0000020-89.2015.4.05.8309, TRF5, DJE 17/12/2015)

"*O § 2º do art. 1º da Lei nº 9.873/99, ao remeter à lei penal, disciplina igualmente o prazo para o início da apuração da infração quando esta também configurar crime, não se confundindo com prescrição intercorrente*". (AI 5005760-16.2025.4.04.0000, TRF-4, DJE 27/09/2025).

A jurisprudência judicial reconhece com clareza não apenas a distinção entre os três tipos de prazo, o que de resto é vinculante por força do precedente do STJ, como também que a regra do §2º se limita ao prazo decadencial do art. 1º, *caput*.

Conclusão

Cumprido o *iter* acima, resta a pergunta óbvia e retórica: *algo justificaria a aplicação do §2º também para o prazo do §1º*? Parece-me que não. Tal proposição foi infirmada por todos os ângulos de análise, e rechaçada na manifestação de diversos órgãos, desde o próprio Poder Executivo, em seu poder regulamentar, até os TRFs e o STJ, em seus precedentes (vinculantes ou não).

A prescrição intercorrente, do §1º, e a prescrição penal, do §2º, *como água e óleo*, não se misturam, mesmo quando justapostas. Elas possuem polaridades inconfundíveis, ao tratarem de prazos de naturezas distintas.

DOCUMENTO VALIDADO

> Pode-se até tentar, por esforço deliberado, forçar a mistura das duas, mas cedo ou tarde, decantada a questão por algum tempo, há de se ratificar a sua imiscibilidade, demonstrada à exaustão ao longo do artigo.
>
> É pressuposto de um Estado de Direito que se reconheçam alguns constrangimentos dogmáticos no processo de interpretação e decisão, em especial a observância dos pontos de partida normativos. A insatisfação ou discordância com o Direito vigente, positivado em leis ou em precedentes vinculantes, não é motivo válido para ignorá-lo ou, no caso de observância forçada, para construir artifícios insubsistentes para contorná-lo.

Vê-se que não há que se falar em interpretação sistêmica e equivocada do par. 2º, do artigo 1], da Lei 9873/1999, tendo em vista incoerência interpretativa legislativa, portando-se cada prazo determinado para cada uma das possibilidades, em dicotomia evidente entre prescrição intercorrente e prescrição penal.

Conclusões

A análise desenvolvida no voto demonstra, de maneira sistemática e coerente, que a correta compreensão da prescrição intercorrente em matéria aduaneira exige o reconhecimento prévio da natureza jurídica das infrações e penalidades previstas na legislação de comércio exterior. A partir do julgamento vinculante do Tema 1.293/STJ, firmou-se parâmetro objetivo: infrações cujo bem jurídico protegido é o controle aduaneiro — ainda que produzam reflexos tributários — são de natureza administrativa, e, por isso, sujeitam-se à prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999. Apenas quando a finalidade direta e imediata da norma for a arrecadação ou fiscalização tributária é que se afasta tal regime.

Nesse contexto, resta evidenciado que a multa substitutiva da pena de perdimento decorrente de interposição fraudulenta não é tributária, mas eminentemente aduaneira, pois tutela o controle exercido pelo Estado sobre o fluxo internacional de mercadorias, a higidez documental, a rastreabilidade dos intervenientes e a integridade do sistema de vigilância aduaneira — e não a arrecadação fiscal. A jurisprudência administrativa e judicial citada no próprio arquivo confirma que a “fraude” do art. 23 do DL 1.455/1976 é fraude aduaneira, voltada a ocultar sujeitos, operações e fluxos econômicos perante o poder de polícia aduaneiro, e não fraude tributária vinculada ao descumprimento de obrigação principal ou acessória.

Demonstra-se também que atribuir natureza tributária a infrações aduaneiras que não se conectam estruturalmente ao fato gerador ou à lógica do CTN produz uma série de distorções teóricas e práticas:

(i) desloca-se o bem jurídico para um campo que não lhe corresponde;

(ii) destrói-se a coerência dogmática entre tipo e sanção; compromete-se a autonomia constitucional do Direito Aduaneiro (CF, art. 237);

(iii) cria-se uma “torre de Babel normativa” ao impor institutos tributários a situações que não se enquadram na moldura conceitual do crédito tributário; e

DOCUMENTO VALIDADO

(v) inviabiliza-se a aplicação uniforme do precedente vinculante do STJ, esvaziando indevidamente o Tema 1293.

Outro ponto conclusivo diz respeito à indevida tentativa de aplicar o §2º do art. 1º da Lei 9.873/99 ao prazo de prescrição intercorrente. Como demonstrado, a técnica legislativa brasileira (LC 95/98) impede interpretar parágrafos de forma cruzada sem referência ao caput. Assim, o §2º — destinado exclusivamente a alterar o prazo decadencial da ação punitiva quando o mesmo fato constituir crime — não se estende à prescrição intercorrente, que permanece regida pelo §1º. A tentativa de misturar ambos os regimes equivalem a confundir esferas distintas da pretensão punitiva e viola jurisprudência pacífica dos TRFs e do STJ.

Por fim, todo o conjunto argumentativo confirma que a interposição fraudulenta — e, por consequência, a multa substitutiva à pena de perdimento — integra o núcleo do Direito Aduaneiro, pois visa diretamente à proteção do controle aduaneiro, bem jurídico constitucionalmente previsto e reiteradamente reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência. A natureza administrativa da infração não apenas decorre do seu fundamento constitucional, mas é reafirmada por precedentes recentes do próprio Superior Tribunal de Justiça, que, ao examinar a multa do art. 23, V, §3º, do DL 1.455/1976, concluiu expressamente que se trata de sanção administrativa, não tributária.

Diante de todo o exposto, a conclusão inevitável é que a multa do art. 23, V, §3º, do DL 1.455/1976 — seja enquanto substitutiva do perdimento, seja inserida no regime das infrações por ocultação — sujeita-se à prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999, pois decorre de infração aduaneira cujo bem jurídico protegido é o controle aduaneiro, e não a arrecadação tributária.

Isto posto, voto por reconhecer a preliminar de mérito – em detrimento da preliminar de decadência pelas razões supramencionadas, e dar provimento ao recurso voluntário, pela aplicabilidade da prescrição intercorrente, disposta no Tema 1293, do Superior Tribunal de Justiça.

Do entendimento consolidado por voto de qualidade na turma quanto à natureza da infração e da multa debatida no presente processo

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por dar provimento aos recursos voluntários, reconhecendo-se a ocorrência da decadência e da preliminar de prescrição intercorrente.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto (voto da Conselheira Mariel Orsi Gameiro)

VOTO VENCEDOR

DOCUMENTO VALIDADO

José de Assis Ferraz Neto, redator designado

Peço vênia à i. Conselheira Relatora para dela divergir quanto ao exame da preliminar de prescrição intercorrente.

Com a devida vênia, não é essa a conclusão que se extrai da análise da norma em debate à luz do critério material estabelecido pelo próprio STJ. Como passarei a demonstrar, a referida multa possui natureza tributária, e não administrativa, razão pela qual se enquadra na exceção expressa da Tese 3 do Tema 1.293, afastando-se a prescrição intercorrente.

I - 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.

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 presente caso, 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.

II - 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:

1. 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

2. 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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. 23, V, c/c §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, 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.

III - CONTEXTO HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO SOBRE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E DA FINALIDADE DO ART. 23, V, DO DL 1.455/1976.

A adequada compreensão da natureza jurídica da penalidade prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e, sobretudo, do bem jurídico por ela tutelado, exige breve incursão no contexto histórico e normativo que motivou sua criação e posterior reformulação.

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. A reforma não teve motivação burocrática ou meramente operacional; ao contrário, derivou de preocupação fiscal, com o objetivo de dotar a Administração Tributária de um instrumento eficaz para reprimir práticas de ocultação dolosa que causavam dano ao erário, expressão, aliás, incorporada ao próprio caput do dispositivo.

Nesse contexto, revela-se que o bem jurídico tutelado pela penalidade 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, conclui-se que a multa prevista no art. 23, V, 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.

IV - INSERÇÃO REFORÇADA. ART. 81 DA LEI 9.430/96 e ART. 72 DA LEI 4.502/64.

A natureza tributária da penalidade em exame emerge também quando se observa sua inserção sistemática no ordenamento jurídico, especialmente no diálogo normativo que estabelece com outros diplomas legais, anteriores e posteriores ao Decreto-Lei nº 1.455/1976, nos quais a interposição fraudulenta é tratada de forma expressa como conduta de natureza fiscal.

O art. 81 da Lei nº 9.430/1996, diploma tipicamente tributário, dispõe que serão declaradas inaptas as inscrições no CNPJ das empresas que não comprovem a origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos utilizados em operações de comércio exterior, circunstância que o legislador vinculou diretamente à presunção de interposição fraudulenta.

A sanção de inaptidão cadastral, de inequívoco conteúdo fiscal e de efeitos extremamente gravosos, demonstra que o legislador não enxerga a interposição como simples infração administrativa aduaneira, mas sim como fraude fiscal com impacto potencial sobre a arrecadação, a regularidade financeira e a prevenção a ilícitos correlatos, como evasão de divisas e lavagem de dinheiro.

> Art. 81. As inscrições no CNPJ serão declaradas inaptas, nos termos e nas condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando a pessoa jurídica:
>
> (...)
>
> II - não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior;

Ademais, o art. 72 da Lei nº 4.502/1964 define como fraude fiscal toda ação dolosa destinada a impedir a ocorrência do fato gerador, modificar suas características essenciais ou reduzir o montante do tributo devido. A descrição normativa ajusta-se de modo preciso à conduta de interposição fraudulenta: ao ocultar o verdadeiro adquirente, a operação altera a sujeição passiva, impacta a base de cálculo e frustra a constituição dos tributos incidentes, caracterizando típica fraude fiscal nos moldes previstos pelo legislador tributário.

> Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Assim, ao se observar a posição da infração no sistema, percebe-se que a interposição fraudulenta é tratada pelo ordenamento como mecanismo de sonegação e de manipulação da relação jurídico-tributária, e não como irregularidade administrativa. A inserção normativa reforça que o bem jurídico tutelado é tributário, e que a penalidade prevista no art. 23,

DOCUMENTO VALIDADO

V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 destina-se à proteção da arrecadação e da fiscalização tributária, ajustando-se plenamente aos parâmetros da Tese 3 do Tema Repetitivo nº 1.293/STJ.

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

A infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que abrange a ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive por meio da interposição fraudulenta, 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. 23, inciso V, é essencialmente fiscal, e não administrativa.

DOCUMENTO VALIDADO

VI - 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. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 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: 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 é tributário, e não meramente administrativo.

VII - DA INADEQUAÇÃO DA QUALIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA ATRIBUÍDA PELO STJ À MULTA POR INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA (ART. 23, INCISO V, §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976)

O acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Declaração no AgInt no REsp nº 2.122.282/SP, afirmou que a multa substitutiva prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 possuiria natureza administrativa, por supostamente tutelar

DOCUMENTO VALIDADO

apenas o "controle das atividades de comércio exterior" e não a arrecadação dos tributos incidentes sobre a importação.

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.

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 em questão 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.

Em terceiro lugar, a fundamentação adotada no julgado ignora que o próprio art. 23, inciso V, descreve 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 a multa ora analisada, cujo pressuposto fático-jurídico é a fraude tributária.

Dessa forma, embora o acórdão citado tenha concluído pela natureza administrativa da multa, a estrutura normativa do art. 23, inciso V, §3º, sua função de substituição do perdimento e, sobretudo, o núcleo típico da infração, a ocultação do sujeito passivo da obrigação tributária, evidenciam que a sanção possui natureza tributária, voltada a resguardar a integridade da arrecadação e a veracidade da relação jurídico-tributária na importação, sendo inadequado qualificá-la como infração meramente administrativa voltada ao controle aduaneiro.

VIII - OUTROS ARGUMENTOS QUE ATRIBUEM NATUREZA ADMINISTRATIVA À MULTA DO ART. 23, INCISO V, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

DOCUMENTO VALIDADO

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 a multa substitutiva do perdimento prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 possuiria 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. 23, inciso V 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.

Também não procede o argumento segundo o qual haveria contradição lógica em reconhecer natureza tributária à multa, quando o perdimento, sua penalidade matriz, 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 sua multa substitutiva 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, ela

DOCUMENTO VALIDADO

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.

Nesse contexto, a Exposição de Motivos reforça, ainda que de forma indireta, a conclusão de que a infração do art. 23, inciso V tutela a ordem tributária, sendo, portanto, incompatível 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 da multa substitutiva prevista no art. 23, V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, 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 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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 no art. 23, inciso V, 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 ou multa substitutiva), 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, 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 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 do art. 23, inciso V, §3º, 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 da multa substitutiva do perdimento prevista no art. 23, inciso V, §3º, é definida pelo bem jurídico que a infração visa proteger, conforme exige o Tema 1.293/STJ, e esse bem jurídico é inconfundivelmente tributário.

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.

Alega-se, ainda, que a classificação da multa sob o denominado “código de receita aduaneira 2185” revelaria sua natureza administrativo-aduaneira. Com a devida vênia, tal argumento não se sustenta.

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

DOCUMENTO VALIDADO

administrativa, tributária ou penal. Servem unicamente para fins de processamento operacional de pagamentos.

Assim, não é juridicamente sustentável concluir que a natureza da multa substitutiva do perdimento decorra da rubrica orçamentária sob a qual é contabilizada. 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 da penalidade prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, 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 da multa substitutiva do perdimento, prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, como sanção 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.

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 será 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,

DOCUMENTO VALIDADO

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 da multa prevista no art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 exige análise do bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, exatamente como determinado pelo Tema 1.293 do STJ. Sob esse critério, a penalidade possui inequívoca natureza tributária, pois tutela 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 da penalidade.

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 da multa do art. 23, inciso V, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Aplicando-se o critério vinculante do Tema 1.293, análise do bem jurídico tutelado, verifica-se que a sanção protege diretamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos aduaneiros, caracterizando infração 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 da multa prevista no art. 23, V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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 da multa do art. 23, V e §3º, do DL 1.455/1976 como sanção administrativa.

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 da penalidade 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.

IX - CONCLUSÃO SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA MULTA PREVISTA NO ART. 23, V E §3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

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. 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, e expressamente reconhecida pelo legislador como causadora de dano ao erário, 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,

DOCUMENTO VALIDADO

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, o valor aduaneiro, demonstra a vinculação estrutural da penalidade com o regime tributário, pois o valor aduaneiro constitui precisamente a base legal para apuração do Imposto de Importação, do IPI-Importação, do PIS-Importação e da COFINS-Importação. Trata-se, portanto, de critério de quantificação eminentemente fiscal.

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

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

A infração prevista no art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 incide exatamente sobre esse núcleo: a arrecadação e a fiscalização tributária da operação de comércio exterior.

Diante de todo o exposto, concluo que a multa prevista no art. 23, inciso V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 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.

Por tais fundamentos, voto por rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto

DOCUMENTO VALIDADO