



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.721516/2020-37
ACÓRDÃO	3401-014.335 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ESCRITA DISTRIBUIDORA DE ARTIGOS E SUPRIMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 15/01/2016 a 23/10/2017

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

DIREITO DE DEFESA. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO.

O auto de infração foi lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria importada caso tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida.

ADUANEIRO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ART. 23, V, DO DL 1.455/1976.

Conjunto probatório revela ocultação do real adquirente; aplica-se art. 23, V, com perdimento e multa substitutiva (RA/2009, art. 689, XXII e § 1º).

SUJEIÇÃO PASSIVA NO II. OPERAÇÃO POR CONTA E ORDEM (LEI 10.637/2002, ART. 27).

Provada a utilização de recursos da ESCRITA, presume-se operação por conta e ordem. Nessa matriz, RODANA é contribuinte do II (DL 37, art. 31) e ESCRITA é responsável solidária (DL 37, art. 32, par. ún., III).

NULIDADE SUBJETIVA (PARCIAL). PESSOA JURÍDICA EXTINTA. SÚMULA CARF Nº 112 (VINCULANTE).

É nulo o lançamento em relação à pessoa jurídica extinta anteriormente ao AI e regularmente comunicada ao Fisco. Nulidade parcial não contamina coobrigado válido.

SÓCIOS (CTN, ARTS. 134 E 135).

Sem prova de liquidação irregular ou de ato com excesso de poderes/infração de lei, afasta-se a responsabilização pessoal.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÕES. DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem de forma conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora, não cabendo benefício de ordem.

DANO AO ERÁRIO. CONFIGURAÇÃO.

É incabível qualquer discussão sobre a existência ou não de dano ao erário na ocorrência de uma das hipóteses arroladas nos incisos do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, pois a ocorrência de dano naquelas hipóteses decorre do próprio texto legal.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão a aquela objeto da decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por, por unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Da autuação

Trata o presente processo de auto(s) de infração lavrado(s), em 03/03/2020, para a exigência de Multa no valor de R\$ 973.959,94.

Conforme demonstrado no Relatório de Fiscalização Aduaneira e demais documentos constantes nos autos constatou-se que a empresa RODANA RELÓGIOS S/A (RODANA), empresa identificada nas DI's como sendo a importadora e adquirente da mercadoria, ocultou, mediante simulação, o importador de fato, a empresa ESCRITA DISTRIBUIDORA DE ARTIGOS E SUPRIMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA.

Da Responsabilidade Solidária

A empresa RODANA RELÓGIOS S.A, Roberto Magid, Jose David Copelman, Luciano Neumann, ficaram cientes que constam no pólo passivo da autuação na qualidade de responsável solidário, conforme os Termos de Ciência às folhas 296/299 respectivamente.

Da Representação Fiscal Para Fins Penais

Consta nos autos a data da vinculação, 16/03/2020, do Processo Tributário 10783-7222.216/2020-75, Representação Fiscal para Fins Penais Contra Ordem Tributária, em nome da Escrita Distribuidora de Artigos e Suprimentos para Escritório Ltda.

Da Impugnação

O Auto de infração foi lavrado em 03/03/2020. O contribuinte foi cientificado em 31/08/2020 e ingressou com a impugnação em 30/09/2020.

Todos os envolvidos no auto de infração entraram com uma única impugnação, fls. 320/357, alegando em síntese:

Da Tempestividade

Que foram intimadas no dia 21/03/2020 (sábado) e considerando que do dia 18/03/2020 até o dia 31/08/2020 os prazos na RFB foram suspensos em função da Pandemia e que o prazo de 30 dias começou a fluir em 01/09/2020, e chegará a termo em 30/09/2020, assim a impugnação postada em 30/09/2020 está dentro do prazo.

Da Nulidade

Que a Constituição Federal assegura aos litigantes o contraditório e a ampla defesa e que a fundamentação da infração seja clara e objetiva, entretanto não cuidou de anexar as cópias das aludidas DI's no corpo da autuação fiscal incorrendo em flagrante nulidade, ante violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Da Ilegitimidade dos Sócios

Que não encontra respaldo nem nos fatos, nem na legislação a fiscalização imputar responsabilidade solidária também aos sócios da ESCRITA.

Ao contrário do que afirma a Fiscalização, a empresa ESCRITA permanece ativa, jamais tendo sido liquidada em 2018. O que ocorreu nesta época foi que a ESCRITA alterou sua sede do CNPJ 08.053.031/0001-12 para o CNPJ 08.053.031/0004-65, situado na ROD ES-010, nº 2.594, km 2.60 quadracha lote 343, sala B52, Jardim Limoeiro, Serra/ES, CEP: 29.164-140 e, em seguida, encerrou o primeiro CNPJ, tudo devidamente registrado e informado à RFB.

Que diligenciou perante a RFB, tanto de Manaus como de Vitória, para solicitar que fosse regularizada esta situação, entretanto, em razão do atual cenário de pandemia, não obteve êxito.

A regra do art. 134, VII do CTN autoriza a responsabilização dos sócios, "no caso de liquidação de sociedade de pessoas" apenas no que diz respeito ao cumprimento de obrigação principal do contribuinte, não se aplicando às multas, exceto as de caráter moratório.

Que não houve ação nem omissão dolosa. O que aconteceu foi um mero equívoco operacional, um erro de preenchimento das DI's, que jamais pode ser considerado doloso.

Nada justifica a aplicação do artigo 134, VII do CTN como pretende a Fiscalização, seja porque a sociedade não foi liquidada, seja porque o dispositivo em questão não autoriza a responsabilização de terceiros na hipótese de aplicação da pena de perdimento.

Das Relações Comerciais

Que a Fiscalização, de forma maliciosa, imputa a prática de fraude, mediante simulação, em razão de suposta ocultação do real adquirente das Dis nº 17/1446802-1, 17/1917276-7 e 17/2011588-7. Tudo porque, ao invés de preencher o campo "Destinatário" com os dados da ESCRITA, a RODANA, por mero lapso, informou os próprios dados neste campo.

Que seria o caso de omissão ou prestação de forma inexata e informações necessárias à determinação do procedimento do controle aduaneiro, cuja penalidade seria 1% do valor aduaneiro nos moldes do inciso I, §1º, do artigo 711 do Regulamento Aduaneiro. Transcreve ementas do CARF.

Da Relevação da Pena de Perdimento

Que não houve intuito de fraude e pelo contrário agiram de boa-fé, comprovado pela prestação de toda e qualquer informação solicitada durante o curso da fiscalização.

Entende ser correta sua conduta, baseada na interpretação da legislação aduaneira em vigor e que não houve prejuízo ao erário, já que todos os tributos incidentes na operação foram devidamente recolhidos.

Não houve falta de recolhimento de quaisquer tributos, a relevação da pena de perdimento, com fulcro no art. 737 do Regulamento Aduaneiro é medida que se impõe.

Caso entenda que houve irregularidade na importação, imperioso reconhecer que estas foram de ordem meramente formal, o que ensejaria a aplicação da multa comumente conhecida como "multa por erro", do art. 711 do Regulamento Aduaneiro, ao invés da pena de perdimento.

Ressalta a existência de conflito entre pena de perdimento por "ocultação do real comprador", fundamentada no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a pena de multa por "omissão do adquirente comprador", fundamentada no art. 711,111, § 1º, do Regulamento Aduaneiro.

Que se confrontar a redação dos referidos artigos, nota-se que as tipificações são idênticas para o caso sob análise, razão pela qual se faria necessária aplicação da penalidade mais branda, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Que a redação que introduziu a pena de perdimento no caso de "ocultação do real comprador", prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, veio ao mundo jurídico através da Lei nº 10.833/2003, que é mais recente, razão pela qual há de prevalecer, por força do disposto no art. 2º, §1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Do Pedido

- 1) Nulidade por não anexar as cópias das Declarações de Importação no corpo da autuação fiscal em afronta aos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório;
- 2) Que seja reconhecida a impossibilidade de responsabilização dos 3 (três) sócios, diante da ausência de fraude e da inaplicabilidade do art. 134, VII ao caso, por expressa determinação de seu parágrafo único;
- 3) Seja anulada a cobrança no auto de infração por absoluta ausência de fraude, dano e/ou dolo;
- 4) Subsidiariamente, caso assim não se entenda, deverá substituir a pena de perdimento pela multa de 1% prevista no inciso I, §1º, do art. 711 do Regulamento Aduaneiro em razão de reconhecimento de que se trata de mero caso de prestação de informação inexata e, por conta do art. 112 do CTN e do art. 2º, § da LINDB, sendo aplicada a pena mais branda às impugnantes.

É Relatório.

Sobreveio a decisão de primeira instância assim ementada:

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

DIREITO DE DEFESA. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO.

O auto de infração foi lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria importada caso tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÕES. DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem de forma conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora, não cabendo benefício de ordem.

DANO AO ERÁRIO. CONFIGURAÇÃO.

É incabível qualquer discussão sobre a existência ou não de dano ao erário na ocorrência de uma das hipóteses arroladas nos incisos do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, pois a ocorrência de dano naquelas hipóteses decorre do próprio texto legal.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

DIREITO DE DEFESA. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO.

O auto de infração foi lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor da mercadoria importada caso tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÕES. DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem de forma conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora, não cabendo benefício de ordem.

DANO AO ERÁRIO. CONFIGURAÇÃO.

É incabível qualquer discussão sobre a existência ou não de dano ao erário na ocorrência de uma das hipóteses arroladas nos incisos do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, pois a ocorrência de dano naquelas hipóteses decorre do próprio texto legal.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido**

Irresignadas as recorrentes apresentaram recurso voluntário em que repisam os argumentos de suas impugnações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade pelo que se deve dele tomar conhecimento.

A recorrente anexou atos de incorporação (2021) indicando que a CROWN sucedeu universalmente a ESCRITA. Juntados Protocolo e Justificação, Ata, Laudo e certidão de registro (dez/2021).

Não se pode, entretanto, deixar de registrar haver alguma estranheza em relação à legitimidade da sucessora da ESCRITA DISTRIBUIDORA DE ARTIGOS E SUPRIMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA, CNPJ nº 08.053.031/0004-65. É que a autuado foi o estabelecimento cuja inscrição no CNPJ é a de nº 08.053.031/0001-12. Tal estabelecimento foi regularmente extinto e comunicada a extinção aos órgãos competentes, conforme informado no relatório da fiscalização em 05 de novembro de 2018, antes, portanto, da lavratura e notificação do auto de infração.

A suposta incorporação da ESCRITA DISTRIBUIDORA DE ARTIGOS E SUPRIMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA, CNPJ nº 08.053.031/0004-65, pela ora recorrente, a CROWN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CANETAS LTDA., CNPJ nº 25.108.970/0001-36, ocorreu em 26 de novembro de 2021, posteriormente, portanto, da lavratura e notificação do auto de infração.

Vejamos um quadro resumo dos eventos societários e do auto de infração:

Fato/Documento	Data	Síntese	Fonte
Liquidação/baixa da ESCRITA (0001-12)	05/11/2018	Extinção por liquidação voluntária comunicada	[Relatório Fiscal / CNPJ]
Lavratura do Auto de Infração	03/03/2020	AI em face da ESCRITA (0001-12)	[AI – capa/termo]
Protocolo e Justificação de Incorporação	01/11/2021	ESCRITA → CROWN; sucessão universal	[RV – anexo]
Laudo de Avaliação (PL na base 30/09/2021)	30/09/2021	PL ESCRITA ≈ R\$ 107.577,59	[RV – laudo]
Ata/Aprovação	nov/2021	Aprovação do P&J, laudo e operação	[RV – ata]
Registro na Junta	21/12/2021	Averbada a incorporação – CROWN 25.108.970/0001-36	[RV – certidão]

Anexos ao recurso voluntário podem-se encontrar os seguintes documentos:

- i) **Protocolo e Justificação de Incorporação:** instrumento formal “ESCRITA Ltda. pela CROWN Ltda.”, com a operação descrita como versão integral do patrimônio da ESCRITA para a CROWN, com **extinção da ESCRITA** e sucessão universal de bens, direitos e **obrigações**.
- ii) **Ata/Reunião de Sócios** da ESCRITA aprovando: (i) contratação/ratificação da empresa avaliadora; (ii) o **Laudo de Avaliação**; (iii) o **Protocolo e Justificação**, datado de **01/11/2021**; e (iv) a própria **incorporação**, autorizando os administradores a praticarem os atos para arquivamentos e averbações.
- iii) **Registro na Junta Comercial (JUCEA/AM):** certidão de registro n.º **1.156.335 em 21/12/2021**, vinculada ao CNPJ da CROWN **25.108.970/0001-36** (incorporadora).
- iv) **Extinção expressa da ESCRITA por efeito da incorporação** (cláusula de extinção e sucessão de passivos, relevante p/ legitimação e responsabilidade).

- v) **Critério e valor do Patrimônio Líquido da ESCRITA** na data-base **30/09/2021: R\$ 107.577,59**, com menção ao Laudo Meden e dispensa de avaliação a preços de mercado (mesma base societária).
- vi) **Reflexos societários na CROWN**: aumento de capital em **R\$ 107.500,00** (emissão de 107.500 quotas) e proposta de alteração contratual, com novos percentuais de sócios.
- vii) **Comprovação de protocolo/validação e-Processo** (autenticação e histórico de juntada, útil para a cadeia de custódia).

A CROWN, portanto, como sucessora universal (atos de 2021), tem pertinência subjetiva para recorrer. Vejamos o que dizem os documentos anexos ao Recurso Voluntário naquilo que interessa à questão da legitimidade:

Cláusula (P&J – Operação Proposta):

“A operação consiste na incorporação da Escrita pela Crown, com a versão da integralidade do patrimônio da Escrita para a Crown, que sucederá aquela a título universal, em todos os seus bens, direitos e obrigações, de modo que a Escrita se extinguirá, nos termos dos arts. 227 da Lei das S.A. e 1.116 e 1.118 do Código Civil.”

Certidão JUCEA (síntese):

“Junta Comercial do Estado do Amazonas – Certifico registro sob nº 1.156.335, em 21 de dezembro de 2021, referente à incorporação da ESCRITA pela CROWN.”

Assim, voto por tomar conhecimento do recurso voluntário.

Em apertada síntese, trata-se de recurso voluntário contra o acórdão nº 101-014.415 que julgou a impugnação procedente em parte para manter a multa substitutiva do perdimento e a responsabilidade da pessoa jurídica ROLDANA (importador ostensivo), afastando a responsabilidade dos sócios da ESCRITA (real adquirente):

1. O Auto de Infração imputa ocultação do sujeito passivo nas importações (2016–2017), com simulação do adquirente real (interposição), e conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro (R\$ 973.959,94).
2. Síntese probatória: DIs em nome da RODANA sem indicação de conta e ordem/encomenda; saída imediata das mercadorias à Escrita; correlação de

pagamentos e fechamento dos contratos de câmbio; titularidade/marca/distribuição (CROWN/ZOOT) pela ESCRITA; vantagem concorrencial/tributária na etapa de revenda.

3. Impugnação: nulidades (DIs), ilegitimidade de sócios, inexistência de dano ao erário, pedido de desclassificação da multa pela aplicação do art. 711, § 1º, I, RA/2009, ou relevação da pena de perdimento (art. 737, RA/2009).
4. DRJ: rejeitou nulidades; manteve tipificação no art. 23, V; manteve multa substitutiva; afastou sócios com base no art. 134, par. único, CTN.
5. Recurso Voluntário: reitera preliminares e suscita conflito aparente entre art. 711 do RA/2009 e art. 23, V do DL 1.455/1976; alega inexistência de fraude e de dano tributário.

II. Preliminares

Caso houvesse sido liquidada a pessoa jurídica ESCRITA poderia ser o caso de reconhecer de ofício a nulidade da imputação realizada a ela realizada. No entanto, o que foi baixado, regularmente ou não, foi um estabelecimento da ESCRITA, inscrito sob o nº de CNPJ nº 08.053.031/0001-12. No entanto, a extinção em 05 de novembro de 2018, fato conhecido pela fiscalização e registrado em seu relatório fiscal, não são o suporte fático necessário para atrair a incidência das razões de decidir retiradas dos precedentes que redundaram na Súmula CARF nº 112, vinculante:

Súmula CARF nº 112

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

103-22.779, de 06/12/2006; 1401-00.377, de 11/11/2010; 1401-00.786, de 08/05/2012; 9101-001.298, de 26/01/2011; 9101-001.705, de 18/07/2013.

Assim, permanece hígido o lançamento em relação a este ponto.

Cerceamento do direito de defesa

Alegam as recorrentes cerceamento do direito de defesa em função da ausência da juntada das declarações de importação, documentos que foram citados e dos quais as recorrentes têm conhecimento e a todo momento podem e puderam consultar.

Neste sentido, não vejo razões para reforma da decisão de primeira instância e adoto as suas razões como se minhas fossem e as reproduzo:

Da Nulidade - Inocorrência

Na impugnação são invocadas circunstâncias envolvendo a disposição legal infringida que, na visão dos impugnantes, eivam de nulidade o ato administrativo no tocante que ficou faltando anexar as DI's nos autos.

Cumprе ressaltar que na própria impugnação o contribuinte cita as DI's que foram levantadas nos autos e soube perfeitamente rebater o auto de infração, assim não há que se falar em cerceamento de defesa. Ademais no relatório fiscal as DI's são relacionadas por várias vezes. A relação das DI's encontra-se as folhas 46/52, bem como o valor aduaneiro das mercadorias.

Diante da alegação de nulidade, cumprе notar que não se verifica nos autos qualquer das hipóteses previstas no art 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.” Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Ademais, prescreve o citado Decreto que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo. Antes disso, não há que se falar em litígio ou cerceamento de direito de defesa.

Do Direito de Defesa e Contraditório

Acerca do alegado cerceamento do direito de defesa e do contraditório, deve-se destacar que, de acordo com o artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação do contribuinte ao ato administrativo do lançamento.

Atende-se, assim, ao que dispõe o artigo 5º inciso LV, da Constituição Federal de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Nesse sentido que o artigo 59 do citado Decreto somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa como causa de nulidade quando se tratar de decisões e despachos e não contra atos administrativos, como a lavratura de notificação de lançamento.

Ademais, apresentada a impugnação na Delegacia da Receita Federal de Julgamento – primeira instância administrativa – ela será apreciada pela autoridade julgadora, que verificará os fatos, as provas produzidas e o direito aplicável, proferindo decisão e solucionando a lide instaurada.

O Interessado(a), no presente caso, consciente do seu direito, utilizou-se desse expediente, apresentando sua impugnação ao feito fiscal, não se verificando, pois, quaisquer ofensas ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Após a ciência do lançamento, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Prova da inexistência de prejuízo ao direito de defesa do interessado(a) é sua defesa, fls. 320/357, na qual rebateu cada uma das acusações, demonstrando ter plena compreensão e entendimento das infrações apontadas.

Assim, voto por rejeitas as alegações de nulidade.

III. Mérito

Em relação aos sócios, para além das razões de decidir constantes da decisão de primeira instância, junto que, ainda que o fosse o caso de aplicação do 134, inciso VII, haveria de ser afastada a penalidade pelo disposto no parágrafo único do mesmo artigo 134. Vejamos:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por êstes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por êles, ou perante êles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Não havendo provas de que tenha havido dissolução irregular, o que atrairia a aplicação do artigo 135, III, do CTN, conforme o disposto no Tema 630 do STJ, o caso seria de incidência das regras dispostas no artigo 9º, §§4º e 5º da Lei Complementar nº 123, de 2006, conforme abaixo:

Tema 630 do STJ - Tese

Em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente.

.....

.....

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares,

dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

[...]

§ 4º A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 5º A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Assim, voto por manter a decisão de primeira instância em relação aos sócios.

III.1. Tipificação – art. 23, V, DL 1.455/1976 (ocultação do sujeito passivo; interposição).

O conjunto probatório (pagamentos, trânsito imediato, exclusividade no uso das marcas e distribuição) evidencia simulação do adquirente e ocultação do sujeito passivo nas DIs.

Há comprovação, inclusive, que as operações se realizaram com recursos da ESCRITA o que atrai a incidência do artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002:

[...]

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158 -35, de 24 de agosto de 2001.

Do relatório fiscal extraem-se os seguintes trechos:

10- Do cotejo entre os contratos de câmbio e extratos bancários fornecidos consegue-se constatar que quem arcava financeiramente com os pagamentos às respectivas corretoras era a empresa ESCRITA (ANEXOS 2, 3 e 5), cabe observar que a empresa se recusou a apresentar os correspondentes pagamentos, sendo necessária a esta fiscalização a análise dos extratos para que se pudesse identificar a relação de pagamentos.

[...]

Importante destacar que, pela análise dos extratos fornecidos na presente ação fiscal, evidenciou-se uma estrita ligação entre recebimentos da empresa ESCRITA e o pagamento das corretoras responsáveis pelos contratos de câmbio fechados a época dos fatos geradores, notou-se uma certa simbiose entre os valores transferidos e os pagamentos as corretoras respectivas, isso se evidenciou por diversas vezes na análise dos extratos da conta de nº ag. 2164 cc 6739-3, como exemplos:

Excertos de extratos do ano de 2016 conta corrente RODANA ag. 2164 cc 6739-3

27/01	TRANSF CONTAS	0614837	143.000,00
	ESCRITA IND E SERV DE SUPRI P ES		
27/01	TRANSF FDOS DOC	9379188	344,68-
	DEST.tom artes graficas ltda		
27/01	TED DIF.TITUL	9648671	142.787,01-
	DEST. SOCOPA - SOCIEDADE C		
02/03	TRANSF CONTAS	0614200	65.000,00
	ESCRITA IND E SERV DE SUPRI P ES		
02/03	PAGTO COBRANCA	0001271	162,56-
	LI		
02/03	TED DIF.TITUL	8307019	66.490,51-
	DEST. SOCOPA - SOCIEDADE C		
02/03	DOC/TEDINTERNET	8307019	8,25-
03/03	TRANSF CONTAS	0614165	122.000,00
	ESCRITA IND E SERV DE SUPRI P ES		
03/03	PAGTO COBRANCA	0001275	81,28-
	DARF LI		
03/03	TRANSF FDOS DOC	9134082	307,57-
	DEST.sindicado dos trabalhadores		
03/03	TED DIF.TITUL	8969166	122.071,82-
	DEST. GRACO CORRETORA DE C		
07/03	TRANSF CONTAS	0614227	23.000,00
	ESCRITA IND E SERV DE SUPRI P ES		
07/03	TRANSF FDOS DOC	1479131	380,95-
	DEST.NL servicos medicos LTDA		
07/03	TED DIF.TITUL	1809572	22.829,64-
	DEST. GRACO CORRETORA DE C		

Além disso, Apesar da empresa se recusar a apresentar o correspondente pagamento do contrato de câmbio para as 18 DI's em questão, consegue-se, pelo cotejo de valores entre os contratos de câmbio e os extratos fornecidos, identificar diversos pagamentos. Tal análise pode ser verificada nos ANEXOS 5 E 6 que demonstram que quem arcava com os pagamentos dos contratos de câmbio da empresa RODANA para as DIS de mercadorias acabadas era a empresa ESCRITA., esta realizava as transferências em momentos imediatamente anteriores aos pagamentos e muito antes do registro das DIS.

Tais fatos ajudam a ilustrar a natureza simulatória da operação de importação, sendo a ESCRITA a real adquirente e a que deveria ser a titular das importações realizadas.

Cabe observar que, mesmo para os contratos de câmbio em que não foi possível identificar com exatidão os pagamentos pode-se verificar pagamentos às corretoras, naqueles dias, por exemplo, no dia 04/11/2016, apesar de não se identificar o pagamento exato do contrato de nº 140595281 nº valor de 106.945,21, se identificou um pagamento a corretora SOCOPA no valor de 166.194,46, tal valor também foi arcado pela escrita, e, apesar de não existir correspondência exata tudo nos leva a concluir que o pagamento se refere, também ao pagamento do referido contrato de câmbio.

Excertos de extratos do ano de 2016 conta corrente RODANA ag.2164 cc 6739-3

04/11	TRANSE CONTAS	0614485	166.500,00
	ESCRITA IND E SERV DE SUPRI P ES		
04/11	PAGTO COBRANCA	0001412	1.314,16-
	SUFRAMA OUTU		
04/11	TED DIF.TITUL	3951081	166.194,46-
	DEST. SOCOPA - SOCIEDADE C		

Ademais, a ESCRITA detinha a exclusividade no uso da marca e na distribuição dos produtos de tal marca. Vejamos:

Cabe destacar ainda que, em consulta ao INPI (Instituto Nacional de Propriedade Industrial), ratificou-se a informação de que a ESCRITA era a detentora dos direitos das marcas CROWN e ZOOT, sendo ela a única responsável pela distribuição destes produtos no mercado nacional, o que novamente demonstra que a RODANA atuava como importadora para a ESCRITA (PROCESSOS INPI Nº 815099061 E 821378724).

Salienta-se que não há ilegalidade em realizar operações de importação terceirizadas. O ilícito reside em não seguir os procedimentos estabelecidos pela Receita Federal para essas operações. Todas as empresas importadoras que desejam registrar DI em nome de adquirentes ou encomendantes devem se submeter às regras estabelecidas pelas IN nº 225/02 e 634/06 da Secretaria da Receita Federal, órgão responsável pelo controle do comércio exterior.

Como a empresa alegou, além das questões logísticas, a realização da importação de canetas prontas por Manaus possibilitava à RODANA o usufruto do benefício estadual do corredor de importação.

O gozo desse benefício será regular se as regras estabelecidas pelo ente competente forem seguidas. Por outro lado, o *modus operandi* adotado pelas empresas possibilitaram que elas obtivessem vantagem fiscal ilícita em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Segundo o art. 9º, IX do

Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), os adquirentes e os encomendantes são

equiparados a industrial e, por essa razão, também estão obrigados ao recolhimento do IPI.

Regulamento IPI (Decreto nº 7.212 - RIPI/2010)

Estabelecimentos Equiparados a Industrial

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

IX - 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 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79, e Lei nº 11.281,

de 20 de fevereiro de 2006, art. 13);

(...)

§ 1º Nas hipóteses do inciso IX, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (Medida

Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 80, e Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, §

I - deverá estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora:

a) por conta e ordem de terceiro; ou

b) que adquira mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado; e

Contribuintes

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto

de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea "b");

(...)

III - 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

(Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea "a"); e

Ou seja, conforme previsto no art. 24, III, haveria incidência de IPI na revenda das DI de mercadorias prontas e acabadas pela ESCRITA, devido à sua condição de equiparada à industrial.

No entanto, o fato de a RODANA declarar que as importações de caneta prontas são por conta própria, acarreta a não equiparação da ESCRITA e, conseqüentemente, não recolhimento do tributo na distribuição destas mercadorias no mercado nacional.

Neste contexto, é relevante também avaliar a agregação de valor ao longo da cadeia de fornecimento das canetas importadas prontas e acabadas. Para isso, efetuou-se análise das notas fiscais destas mercadorias emitidas pela RODANA e pela ESCRITA. Tomando-se como exemplo a caneta de referência nº YW32616D. Esta mercadoria foi nacionalizada pela RODANA pelo valor de R\$ 2,89/un.

A venda da RODANA para a ESCRITA ocorreu pelo valor de R\$ 5,21/un. Já a distribuição no mercado nacional pela ESCRITA ocorreu pelo preço médio ponderado de R\$ 31,34/un.

Frise-se que esse benefício irregular ocorreu para todas as mercadorias das DI's objeto desta fiscalização, visto que as mesmas foram comercializadas sem a equiparação da ESCRITA a industrial.

Observa-se que, se a empresa ESCRITA realizasse as importações das mercadorias diretamente, o IPI incidiria sobre o valor de venda desta. Enquanto na importação pela RODANA, com a ocultação da verdadeira interessada nas mercadorias, a incidência ocorre somente sobre a base reduzida da venda. Fica comprovado, portanto, que a atuação de modo irregular pelas empresas gerou, inclusive benefício tributário indevido em relação à atuação conforme a lei, o que ocorreria se a ESCRITA importasse diretamente ou se a RODANA declarasse a real interessada das mercadorias nas DI.

Resta cristalino, portanto, que a RODANA efetuou importação de MERCADORIAS por interesse da ESCRITA, o que acarreta na ocultação desta última nas DI e, conseqüentemente, fuga de controles aduaneiros e dano tributário efetivo com a falta de recolhimento do IPI na revenda destas mercadorias pela ESCRITA.

Ora, sendo assim, as operações, evidentemente, não foram realizadas por conta própria e, necessariamente, deveriam haver sido informados como sendo por conta e ordem da ESCRITA.

Portanto, acertada a aplicação da pena de perdimento (art. 23, § 1º) e, não localizada a mercadoria, a multa substitutiva equivalente ao valor aduaneiro (art. 23, § 3º; RA/2009, art. 689, XXII e § 1º).

III.2. Dano ao erário e natureza da infração.

Em relação às alegações de que não teria havido prejuízo aos cofres públicos ou não haveria sido demonstrado tal prejuízo, vale lembrar que a tutela é do controle aduaneiro e a multa substitutiva prescinde da demonstração de crédito tributário específico (orientação sumulada no CARF):

Súmula CARF nº 160

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.454, 3302-006.328, 9303-006.509, 3201-003.645, 3402-005.132, 9303-006.343, 3401-004.381 e 3402-004.684.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Logo, não é relevante para a aplicação da multa substitutiva a demonstração de que tenha havido prejuízo ao recolhimento de tributos e contribuições.

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

III.3. Art. 711 do RA/2009 x art. 23, V do DL 1.455/1976.

O art. 711 disciplina inexatidões formais sem fraude; a ocultação/simulação atrai o art. 23, V. Inviável invocar art. 112 do CTN sem dúvida objetiva na tipificação.

Quanto à aplicação do critério da especialidade permitimo-nos fazer algumas considerações. Em primeiro lugar, cremos que seja o critério para solução de conflitos de mais difícil aplicação e que envolve maior carga de subjetividade. Os outros critérios fundamentais aplicáveis, o hierárquico e o cronológico, envolvem a identificação de fatores externos ao conteúdo das normas conflitantes. É por estes fatores que se resolvem os conflitos, ou seja, a

solução baseia-se em identificar o “mais alto” (hierárquico) e o “posterior” (cronológico), ao passo que no caso do critério da especialidade há necessidade de identificar que uma norma constitui exceção, especialidade, com referência a outra reguladora da mesma matéria. Daí também ser chamado, ao menos nos países de língua espanhola, de critério material. Há determinada matéria regulada por determinada norma e também há uma outra norma reguladora da matéria com caracteres de especialidade, isto é, há a regra geral e a especial.

Outra diferença entre os critérios é com relação aos efeitos. Enquanto o critério cronológico e o hierárquico ao serem aplicados retiram a validade de uma das normas conflitantes, o critério material apenas estabelece que, no caso concreto, a norma tida por especial prefere a aplicação, permanecendo válida a norma geral.

Parece-nos que a aplicação do critério da especialidade demanda um pouco mais de objetividade.

Primeiramente, pensamos, é preciso que se identifique a incompatibilidade normativa para só então aplicar o critério de preferência.

Pode-se dizer que em nosso ordenamento jurídico, o critério cronológico e os efeitos da aplicação do critério da especialidade estão positivados no Decreto-lei nº 4.657, de 1942, a Lei de Introdução ao Código Civil, em seu artigo 2º, reproduz-se:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Mas, ainda assim, permanece o problema de identificar as incompatibilidades normativas.

É conhecida a doutrina dos âmbitos de aplicação das normas. Segundo tal doutrina, as normas têm âmbitos de validade ou de aplicação (a) material, (b) pessoal, (c) espacial e (d) temporal. O que dizem cada um desses âmbitos?

(a) material: diz respeito à coisa que é prescrita, ou seja, é o campo das ações que se prescrevem, é o conteúdo da norma, o que é permitido, ordenado ou proibido;

(b) pessoal: diz respeito aos destinatários das normas, a classe de sujeitos sobre os quais a norma exerce seus efeitos, os sujeitos a que é aplicável a norma;

(c) espacial: refere-se ao âmbito territorial sobre o qual a norma tem efeitos, o lugar em que é aplicável;

(d) temporal: refere-se ao período de tempo em que a norma tem vigência.

Para que haja incompatibilidade normativa é necessário que ocorra coincidência dos âmbitos de aplicação, que as normas, obviamente, pertençam ao mesmo ordenamento e apresentem incompatibilidade prescritiva (ex: enquanto uma obriga outra proíbe, ou, um caso especial, que sejam atribuídos efeitos diferentes a sua não observação, isto é, enquanto uma manda punir com multa outra diga ser aplicável a sanção de perdimento das mercadorias). Assim, caso haja coincidência de âmbitos de aplicação e sejam incompatíveis as prescrições (uma norma proíbe enquanto outra permite, por exemplo) seriam aplicáveis os critérios hierárquico e cronológico para solucionar o conflito.

Mas e o critério da especialidade?

Como dissemos, o critério da especialidade é aplicável a normas que regulam a mesma matéria a par de alguma diferença que torna uma delas específica em relação à outra. Então, a rigor, para que se diga que é o caso de aplicação do critério da especialidade não poderá haver total coincidência dos âmbitos, pois para que se diga que uma norma é especial em relação a outra é preciso que haja diferentes âmbitos de aplicação. Isto porque, por assim dizer, o campo de aplicação da norma dita especial será mais restrito. Portanto, necessário identificar a proximidade das normas, a generalidade de uma norma em relação à outra ou, inversamente, a especificidade de uma norma em relação à outra. Ou seja, é preciso comparar as normas para verificar que, afora a diferença específica de uma delas, haveria identidade material. É preciso fazer um juízo de comparação.

Comparemos, então, a norma aplicada pela autoridade — a que se extrai do artigo Art. 689, inciso XXII, do Regulamento Aduaneiro — com aquela que extraída do artigo 711, inciso III, do mesmo Regulamento, e que a recorrente pretende ver aplicada. Vejamos os seus textos:

.....

.....

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

[...]

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

§ 1º 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 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2º A aplicação da multa a que se refere o § 1º não impede a apreensão da mercadoria no caso referido no inciso XX, ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território aduaneiro (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 4º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

§ 3º Na hipótese prevista no § 1º, após a instauração do processo administrativo para aplicação da multa, será extinto o processo administrativo para apuração da infração capitulada como dano ao Erário (Lei nº 10.833, de 2003, art. 73, caput e § 1º).

.....

.....

Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 1º):

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; ou

III - quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 1º As informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 2º):

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador ou exportador; adquirente (comprador) ou fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que confirmam sua identidade comercial;

IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e

V - portos de embarque e de desembarque.

§ 2º O valor da multa referida no caput será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior, observado o disposto nos §§ 3º a 5º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, caput).

§ 3º Na ocorrência de mais de uma das condutas descritas nos incisos do caput, para a mesma mercadoria, aplica-se a multa somente uma vez.

§ 4º Na ocorrência de uma ou mais das condutas descritas nos incisos do caput, em relação a mercadorias distintas, para as quais a correta classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul seja idêntica, a multa referida neste artigo será aplicada somente uma vez, e corresponderá a:

I - um por cento, aplicado sobre o somatório do valor aduaneiro de tais mercadorias, quando resultar em valor superior a R\$ 500,00 (quinhentos reais);
ou

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando da aplicação de um por cento sobre o somatório do valor aduaneiro de tais mercadorias resultar valor igual ou inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais).

§ 5º O somatório do valor das multas aplicadas com fundamento neste artigo não poderá ser superior a dez por cento do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, caput).

§ 6º A aplicação da multa referida no caput não prejudica a exigência dos tributos, da multa por declaração inexata de que trata o art. 725, e de outras penalidades administrativas, bem como dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, § 2º).

A leitura das disposições normativas do artigo 689, inciso XXII, nos leva à conclusão de que dizem respeito às situações de *mercadoria, estrangeira ou nacional, na importação ou exportação, em que tenha havido **ocultação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta***, por configurarem dano ao Erário:

a) do sujeito passivo;

b) do real vendedor;

- c) comprador; ou
- d) de responsável pela operação

Neste sentido, podemos dizer que a norma reforça a obrigatoriedade de não ocultação do real adquirente, punindo com multa, na alíquota de 100%, calculada sobre o valor aduaneiro da mercadoria.

Por outro lado, a matéria regulada pela norma que se extrai do artigo 711, inciso III, do RA, isto é, do artigo 69, §1º, da Lei nº 10.833, de 2003, diz respeito à obrigatoriedade da prestação de informações, completas e exatas, de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, punindo com multa, na alíquota de 1%, calculada sobre o valor aduaneiro da mercadoria, cuja resultado não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

O que as aproxima a fim de que se diga que uma é específica em relação à outra?

Pensamos que o disposto no §2º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2002, a título exemplificativo das informações referidas §1º do mesmo artigo, ou, no inciso III do caput do artigo 711 do RA:

§ 2º As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

Vemos que até se poderia dizer coincidente a informação a ser prestada relativa às pessoas envolvidas na operação importador ou exportador, comprador ou vendedor. Entretanto, embora a informação pudesse ser coincidente, diferem completamente as condutas, pois uma prescreve ser vedada a *ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta*, outra prescreve ser vedado *prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária a determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado*.

Diferem também os núcleos das condutas ilícitas. Uma vem descrita com o verbo ocultar (que se retira de promover a *ocultação*), a outra somente se pode dizer pelo verbo omitir, pois a prestação inexata ou incompleta não se coaduna com a ocultação.

O art. 711, III, do RA/2009 pune omitir ou prestar informação inexata necessária para a determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado. É infração formal, típica de erro/omissão informacional na DI, e a penalidade é multa de 1% do valor aduaneiro (mínimo R\$ 500 e teto de 10% da DI, conforme §§ 2º e 5º).

Em outras palavras: aplica-se quando há inexatidão/omissão de dados, sem ocultação dolosa de sujeito, vendedor, comprador ou responsável — a própria jurisprudência do CARF usa o 711, III, para prestação inexata que apenas coloca em risco o controle, não para fraudes estruturadas.

Já o art. 23, V, do DL 1.455/1976 trata de ocultação do sujeito passivo (ou do real vendedor/comprador/responsável) mediante fraude ou simulação — a chamada interposição fraudulenta. A sanção própria é pena de perdimento da mercadoria, porque o ilícito é qualificado como dano ao Erário. Se a mercadoria não é localizada (p.ex., já desembarçada/consumida), o RA manda converter o perdimento em multa equivalente a 100% do valor aduaneiro (art. 689, XXII e §1º).

Ou seja: quando a conduta transcende um erro informacional e revela estrutura de ocultação do real adquirente/ responsável (fraude), o enquadramento não é 711, III; é art. 23, V (perdimento), com multa substitutiva se a coisa não puder ser apreendida.

O conjunto probatório aponta ocultação do adquirente real por interposição (uso de importadora ostensiva com recursos de terceiro, documentos e fluxo negocial que mascaram o verdadeiro sujeito passivo).

Isso não é mero “erro/omissão” apto a “colocar em risco” o controle (hipótese do 711, III). Distante disso, trata-se de fraude/simulação dirigida a escamotear quem é o sujeito da operação, atingindo o bem jurídico de proteção do erário — exatamente o núcleo do art. 23, V.

Como as mercadorias já não estavam disponíveis para apreensão, aplica-se a conversão do perdimento em multa de 100% do valor aduaneiro, nos termos do art. 689, §1º, do RA (e, instaurado o processo da multa substitutiva, extingue-se o do perdimento, §3º).

Assim, a razão de não aplicar o 711, III aqui é que a conduta apurada não é uma mera prestação inexata; ela é ocultação fraudulenta do sujeito passivo, cujo tratamento legal específico é o perdimento (ou a multa substitutiva equivalente quando a apreensão é inviável).

Se a segunda é tida por específica em relação à primeira, o mesmo se pode dizer com relação à segunda, pois são completamente distintas. Não há relação de generalidade e especialidade, mas sim de completa distinção. Regulam matérias distintas, calculam-se não só com alíquotas diferentes, mas sobre diferentes bases de cálculo (valor aduaneiro da mercadoria *versus* preço normal da mercadoria submetida ao regime)! *A priori*, isto é, de maneira abstrata nem é possível dizer que uma seja menos severa que a outra sem que se conheçam os valores de suas bases de cálculo sobre as quais não de incidir as alíquotas.

Um juízo que diga ser uma das normas, para o caso em tela, mais específica que a outra ou que identifique os seus âmbitos de aplicação para afirmar a existência de conflito, ainda que aparente de normas, ressalvado melhor entendimento, não faz leitura dos seus textos. Dizer que é aplicável, retroativamente, a multa que se retira do artigo 711, inciso III, ao caso de ocultação do real adquirente por força do que dispõe o artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, é fazer o mesmo que comparar homicídio a furto e supondo que a norma que pune o furto seja posterior àquela que pune o homicídio, dizer que o homicídio deverá ser punido com a sanção reservada ao furto por ser esta menos severa!

Repetimos: a nosso ver as hipóteses de aplicação são completamente distintas.

Uma, a ocultação do real adquirente que, de fato, ocorreu (caso se tome como ocorrida a entrada de mercadoria considerada estrangeira no território nacional — ocorreu fato gerador do imposto de importação; informou-se que a importação seria por conta própria; comprovou-se que foi realizada com recursos de terceiro que detinha a exclusividade no uso da marca e distribuição de seus produtos; deu-se suporte fático para a aplicação da pena de perdimento da mercadoria que por não haver sido localizada, ou houver sido consumida ou revendida, implicou a existência de suporte fático suficiente à aplicação da multa prescrita pelo artigo 689, §1º, da Regulamento Aduaneiro.

Outra, a omissão ou prestação de forma inexata ou incompleta de informação de natureza administrativa-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle apropriado.

Em suma, para que se diga que há incompatibilidade entre normas é preciso que as normas em questão se refiram às mesmas circunstâncias fáticas. E para que seja aplicável o critério da especialidade como solucionador de conflito é preciso que haja regulação da mesma matéria com a presença de caracteres especificadores de alguma circunstância. Por exemplo, em sede de direito penal, o furto e o roubo ou o homicídio e o infanticídio: em ambos os exemplos há duas normas a regular a mesma matéria, mas com especificidade de uma em relação à outra. Norma aplicável, portanto, será a mais específica, a especial, a de âmbito de aplicação mais restrito, quando, por óbvio, for o caso de fatos que se amoldem de melhor maneira à sua moldura legal.

O uso do art. 112 do CTN pressupõe **dúvida objetiva** quanto à tipificação, o que não se verifica diante das provas.

Assim, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

III.4. Responsabilidade solidária (DL 37/1966, arts. 94 e 95; RA/2009, art. 674).

Persiste a solidariedade entre importador formal (interposto) e adquirente real nas operações por conta e ordem irregulares, não havendo razões para reforma da decisão de

primeira instância, pelo que adoto as suas razões de decidir e voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

III.5. Relevação (RA/2009, art. 737).

Não estão preenchidos os requisitos para a incidência do previsto no artigo 736 do Regulamento Aduaneiro. Vejamos o que dispõem a lei e o regulamento:

Art. 736. O Ministro de Estado da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, atendendo (Decreto-Lei nº 1.042, de 21 de outubro de 1969, art. 4º, caput):

I - a erro ou a ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato; ou

II - a equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.

§ 1º A relevação da penalidade poderá ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal (Decreto-Lei nº 1.042, de 1969, art. 4º, § 1º).

§ 2º O Ministro de Estado da Fazenda poderá delegar a competência que este artigo lhe atribui (Decreto-Lei nº 1.042, de 1969, art. 4º, § 2º).

Art. 737. A pena de perdimento decorrente de infração de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais poderá ser relevada com base no disposto no art. 736, mediante a aplicação da multa referida no art. 712 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 67).

§ 1º A relevação não poderá ser deferida:

I - mais de uma vez para a mesma mercadoria; e

II - depois da destinação da respectiva mercadoria.

§ 2º A aplicação da multa a que se refere este artigo não prejudica:

I - a exigência dos tributos, de outras penalidades e dos acréscimos legais cabíveis para a regularização da mercadoria no País; ou

II - a exigência da multa a que se refere o art. 709, para a reexportação de mercadoria submetida ao regime de admissão temporária, quando sujeita a licença de importação vedada ou suspensa.

§ 3º A entrega da mercadoria ao importador, na hipótese deste artigo, está condicionada à comprovação do pagamento da multa e ao cumprimento das

formalidades exigidas para o respectivo despacho de importação, sem prejuízo do atendimento das normas de controle administrativo.

Da leitura das disposições legais, evidencia-se que a necessária ausência de intuito doloso deve estar presente. No entanto, tal ausência é afastada de plano, por ser o dolo elementar para a aplicação da pena de perdimento no presente caso. Ou seja, não é o caso de aplicação do 736 do Regulamento Aduaneiro e, conseqüentemente, não pode ser a aplicação do 737.

Voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

Conclusão

Em virtude de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira