



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10909.721943/2015-94</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-002.845 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TIMBRO (SC) COMERCIO EXTERIOR LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2014

CONCORDÂNCIA COM FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA RÉPLICA DAS RAZÕES IMPUGNATÓRIAS. - APLICAÇÃO DO RICARF

A Recorrente não apresentou em suas razões recursais fundamentos ou prova documental aptas a afastar a autuação. Assim, mantém-se os fundamentos da decisão conforme art. 114, §12 do RICARF.

AÇÃO JUDICIAL COM OBJETO DIVERSO DO PROCESSO FISCAL.

A propositura de ação judicial contra a Fazenda Nacional manifesta, por parte do contribuinte impugnante, renúncia tácita às instâncias administrativas, no que concerne às questões postas em discussão na via judiciária, onde seja constatado o mesmo objeto - mesma causa de pedir e mesmo pedido. Não constatados a identidade de objetos, nas vias judicial e administrativa, o julgamento administrativo deve apreciar a impugnação do interessado.

DA ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE DA IMPORTADORA CONTRATADA. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA.

A contratação do câmbio e o pagamento dos tributos na importação não são hábeis, por si só, para comprovar a origem dos recursos aplicados nessas operações, por parte da importadora contratada que deve demonstrar de onde vieram os recursos suficientes à quitação daquelas obrigações. Ademais, em sede de importação por encomenda, a importadora contratada é a que deve tomar todas as providências junto ao vendedor estrangeiro para que as mercadorias sejam enviadas ao país importador, não podendo alegar que a etiquetagem da mercadoria, com marca pertencente a terceira pessoa - oculta nas operações -, fosse por ela desconhecida.

DA NÃO-SUBSTITUIÇÃO DA MULTA “SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO” PELA “CESSÃO DE NOME” A Solução de Consulta Interna COSIT nº 9/2014, ao tratar da qualificação dos sujeitos passivos, diante da hipótese de interposição fraudulenta de terceiros na importação, afastou o entendimento de que seria o caso de substituição de penalidades.

#### PRECLUSÃO NA PRODUÇÃO DE PROVAS.

Ressalvados os estreitos limites das alíneas do §4º, do art.16, do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deve, necessariamente, ser apresentada com a impugnação, não sendo possível a produção posterior de provas admitidas em Direito.

#### PRECLUSÃO PARA REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS OU PERÍCIAS.

Se o impugnante pretende que diligências ou perícias sejam providenciadas, essa solicitação deve vir acompanhada dos motivos que as justifiquem, acompanhada dos quesitos relativos aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, a teor do art.16 - IV, do Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelos arts.36 e 57 - IV c/c §1º, do Decreto nº 7.574/2011.

#### BOA-FÉ DA IMPUGNANTE.

A alegação de boa-fé da impugnante deve ser afastada, se os dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto não sinalizam a exceção apontada na parte inicial do art.136, do CTN.

INOCUIDADE DA EXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO. A classificação das condutas descritas no art.23 - caput, do Decreto-Lei nº 1.455/76, como dano ao Erário decorre diretamente de uma opção do legislador, sendo inócua a discussão sobre o tema.

#### INOCUIDADE DE EXISTÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A norma contida no art.23 - V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, aponta ser a fraude e a simulação somente espécies de condutas por meio das quais aquele que venha a ser imputado como responsável pela ocultação de terceiros atua de forma a materializar referida infração. Se restar provada a ocorrência de interposição fraudulenta, que o legislador também arrolou como uma das condutas, analisar a ocorrência de fraude ou de simulação não teria o condão de descaracterizar a infração aduaneira.

#### RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE DA PENALIDADE APLICADA.

Em sede de julgamento administrativo, não se pode levar em conta princípios pertinentes à razoabilidade e à proporcionalidade, como critérios suficientes a afastar sanções previstas em texto de lei.

**ALEGAÇÃO DE CONFISCO.** A Administração Tributária está submetida ao princípio da legalidade, não podendo esquivar-se à aplicação da lei editada conforme o processo constitucional.

**REDUÇÃO DA MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO.**

A redução da multa substitutiva ao perdimento, a teor do disposto no art.712 c/c art.737, do Decreto nº 6.759/2009, está submetida a um rito específico, consoante previsto no item “l”, alíneas “c” e “f”, da Portaria MF nº 214/79, c/c art.4º, da Portaria RFB nº 268/2012.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 12 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Keli Campos de Lima** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Catarina Marques Morais de Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Neiva Aparecida Baylon, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Catarina Marques Morais de Lima (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcos Antônio Borges, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Roberto da Silva.

**RELATÓRIO**

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão 07-39.201 da 1ª Turma da DRJ/FNS que julgou improcedente a impugnação, mantendo aplicabilidade da multa substitutiva da pena de perdimento no valor de R\$ 363.014,45 com fundamento no art.23 – V e §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Para fins de economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

**Relatório**

Trata-se de auto de infração (fls.840 a 879), autuado em **21/08/2015**, notificado ao contribuinte em **04/09/2015** (fls.898/899), lavrado em face de ocultação do sujeito passivo/interposição fraudulenta na importação, cuja pena substitutiva ao perdimento somou o valor total igual a **R\$ 363.014,45**, com fundamento no art.23 – V e §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Segundo se depreende do auto de infração, bem como de seu Anexo I, a sociedade TIMBRO (SC) COMERCIO EXTERIOR LTDA (12.128.412/0001-90) figurou como **IMPORTADORA** contratada em operações por **ENCOMENDA** demandadas pela sociedade COTTONLAN COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA (15.531.374/0002-91), cujo contrato de importação por encomenda está à fls. 985 a 991.

No presente caso, foram objeto de autuação 7 (sete) Declarações de Importação, conforme quadro abaixo, todas submetidas ao procedimento fiscal previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011:

DI	REGISTRO	NCM	FLS.	NO PEC <sup>1</sup>
<sup>1</sup> Data de inclusão no procedimento especial de controle, regido pela IN 1169/2011.				
14/0951948-3	19/05/2014	6103.42.00 - CALÇAS,ETC.DE MALHA DE ALGODAO,DE USO MASCULINO	19 a 25	05/06/2014
		6104.62.00 - CALÇAS,ETC.DE MALHA DE ALGODAO,DE USO FEMININO		
14/0980021-2	22/05/2014	6205.20.00 - CAMISAS DE ALGODAO,DE USO MASCULINO	36 a 38	05/06/2014
14/0988183-2	23/05/2014	6204.33.00 - BLAZERS DE FIBRAS SINTETICAS,DE USO FEMININO	02 a 04	05/06/2014
14/1000452-1	26/05/2014	6110.20.00 - SUETERES,PULOVERES,ETC.DE MALHA DE ALGODAO	05 a 07	05/06/2014
14/1000445-9	26/05/2014	6105.10.00 - CAMISAS DE MALHA DE ALGODAO,DE USO MASCULINO	47 a 50	05/08/2015
14/1000632-0	26/05/2014	6110.20.00 - SUETERES,PULOVERES,ETC.DE MALHA DE ALGODAO	51 a 54	05/08/2015
14/1621976-7 <sup>2</sup>	25/08/2014	6203.42.00 - CALÇAS,JARDINEIRAS,ETC.DE ALGODAO,USO MASCULINO	39 a 46	05/06/2014
		6204.62.00 - CALÇAS,JARDINEIRAS,ETC.DE ALGODAO,DE USO FEMININO		
		6204.63.00 - CALÇAS,JARDINEIRAS,ETC.DE FIBRA SINTETICA,USO FEMININO		

A ação fiscal teve como pressuposto a DI nº 14/0988183-2, de 23/05/2014, que amparava a importação de 600 jaquetas, fabricadas na China, parametrizada para o canal cinza, segundo decisão da COANA, haja vista que a empresa encomendante (COTTONLAN) havia ultrapassado, em 2013, a respectiva **estimativa de capacidade financeira**, o que levou à **suspeita de ocultação do real adquirente**.

Com a conclusão das etapas de conferência física e de exame documental, houve aplicação do referido procedimento especial de controle aduaneiro, disciplinado na "IN 1169".

Os mesmos procedimentos foram aplicados sobre a DI nº 14/1000452-1, de 26/05/2014, que também amparava a importação de artigos de vestuário. Em ambos os casos, foram elaborados Relatórios de Verificação Fiscal e foram obtidas fotos de algumas peças importadas na ocasião.

DI	Relatório de Verificação Fiscal	Container do RVF	Fotos
14/0988183-2	nº 02326/2014 (fls.08/11)	TEMU905658-3	Sim
14/1000452-1	nº 02332/2014 (fls.12/16)	TCLU103452-8	Sim

Uma vez que foram encontradas etiquetas com a marca "ELLE ET LUI"<sup>1</sup>, nas mercadorias analisadas, a

<sup>1</sup> Segundo pesquisas da autoridade fiscal autuante, a "ELLE ET LUI" é um famoso grupo que revende produtos de vestuário, móveis e artigos/utensílios domésticos e de decoração, de marca própria, em que as lojas estão

autoridade fiscal fez algumas pesquisas no endereço eletrônico do INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial (fls. 17/18) -, o que levou ao entendimento de que a titularidade dessa marca era da sociedade SAINT CLAIR MODAS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S/A (34.231.142/0001-81).

Pesquisas no sistema Radar, levaram ao entendimento de que a empresa SAINT CLAIR, além de ter habilitação para operar no Siscomex, possuía, até 30/01/2012, 90% do capital social da empresa AVNER COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA (04.086.957/0001-53), “*que seria a loja do grupo ELLE ET LUI voltada a revenda de móveis e artigos de decoração*”<sup>2</sup>. A principal sócia da empresa AVNER, bem como os sócios da SAINT CLAIR, pertenciam a integrantes da família ABITBOL (fls.851).

Em vista disso, a fiscalização aduaneira concluiu que havia “*fortes indícios de ocultação do(s) real(ais) adquirente(s) mediante interposição fraudulenta*”<sup>3</sup>, para as duas Declarações de Importação que deram origem à autuação ora impugnada (DI nº 14/0988183-2 e DI nº 14/1000452-1), iniciando o procedimento especial, disciplinado pela “IN 1169”, mediante ciência do interessado (fls.29), em **05/06/2014**

Vale notar que a ciência do Termo de Início e de Intimação Fiscal nº 219/2014, acostado à fls.26 a 29, somente foi notificada ao Sr. EVERTON LUIZ DOS PASSOS, Despachante Aduaneiro (9D.02.344), tomada em 05/06/2014, que detinha Procuração da empresa TIMBRO, que figurou como IMPORTADOR contratado e CONTRIBUINTE no auto de infração. No que tange à empresa COTTONLAN, nomeada no auto de infração como RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO, não foi acostada prova de que teve ciência do início do procedimento especial de controle. Entretanto, esta ENCOMENDANTE apresentou resposta à primeira intimação, em **14/07/2014** (fls.243 a 350). Ao longo dos autos, constata-se que a empresa COTTONLAN (encomendante) apresentou documentos e informações que subsidiaram as apurações da fiscalização, como à fls.360 a 428 e 829.

A partir dos indícios de ocultação do real adquirente, houve inclusão no procedimento em tela das DIs nº 14/0951948-3, 14/0980021-2 e 14/1621976-7 (declaração registrada para fins de entrepostamento aduaneiro, cuja mercadoria foi posteriormente nacionalizada através da DI nº 14/1796118-1, registrada em 18/09/2014). A ciência da inclusão dessas três DI também se deu em **05/06/2014**, para o Sr. EVERTON LUIZ DOS PASSOS, Despachante Aduaneiro (9D.02.344), um dos procuradores nomeados pela TIMBRO (importadora ostensiva).

Em **26/08/2014**, foi impetrado o Mandado de Segurança nº 5009956-22.2014.404.7208/SC, pela **ENCOMENDANTE** das mercadorias importadas, a empresa COTTONLAN COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA, visando, ao que tudo indica, a “liberação das mercadorias, mediante prestação de garantia”, tendo sido

---

concentradas principalmente no Rio de Janeiro/RJ". (fls.847)

<sup>2</sup> Fls.850

<sup>3</sup> Fls.851.

deferida Liminar<sup>45</sup>, em **27/08/2014**, acostada à fls.55 a 60, dos autos do processo que conjugou dispositivos da “IN 1169” com aqueles da “IN 228”. O **depósito judicial** (nº 201408285343707) encontra-se à fls.61.

A sentença, de 27/10/2014, confirmou a Liminar deferida ao ENCOMENDANTE, sendo que o Reexame Necessário (5009956-22.2014.4.04.7208) foi decidido, pelo TRF da 4ª Região, em 23/02/2015, com rejeição dos Embargos de Declaração em 15/04/2015, confirmando, ao final, o mesmo sentido da sentença prolatada em primeira instância.

Em **05/08/2015**, através do Termo de Intimação nº 210/2015, foi dada ciência pessoal (fls.797,) à Sra. VALÉRIA MENDONÇA, despachante aduaneira (9D.01.913), detentora de procuração lavrada pela **IMPORTADORA** (ostensiva) **TIMBRO**, de que tinham sido incluídas no citado procedimento especial as DI nº 14/1000445-9 e 14/1000632-0, com base no disposto no art.4º - §1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011.

Das análises feitas pela fiscalização aduaneira, podemos destacar as seguintes conclusões:

- a) a empresa COTTONLAN (encomendante) foi constituída em **11/05/2012**, tendo no seu quadro societário o Sr. FRANCISCO CORREIA (424.008.214-53), com 99% do Capital Social, e o Sr. NEZIO DA SILVA AGOSTINHO (095.406.367-87), com 1% (fls.856.);
- b) o Sr. FRANCISCO CORREIA foi empregado da empresa AVNER COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA (04.086.957/0001-53), nos anos de 2013 e 2014. Essa empresa era de propriedade da família ABITBOL e integrava o grupo SAINT CLAIR/ELLE ET LUI;
- c) o Sr. FRANCISCO CORREIA trabalhou na empresa SAINT CLAIR até **01/12/2011**, quando foi transferido para a empresa AVNER, passando a trabalhar nesta como encarregado da tesouraria, paralelamente à atividade de empresário – sócio majoritário da COTTONLAN, cuja abertura foi incentivada pelos antigos patrões, quando ainda era empregado da empresa SAINT CLAIR;
- d) entre outubro/2013 e junho/2014 não houve consumo de pulsos telefônicos por parte do estabelecimento empresarial da COTTONLAN;
- e) as mercadorias importadas não eram objeto de armazenamento, mas sim, enviadas **diretamente** para seus clientes, logo após o desembaraço aduaneiro;
- f) a COTTONLAN somente teve uma empregada, na qualidade de auxiliar de escritório, admitida em 22/06/2012 e demitida em 25/03/2014;

<sup>4</sup> Ante o exposto, defiro a liminar para determinar o prosseguimento do despacho aduaneiro das mercadorias objeto das DIs n.º 14/1000445-9, 14/1000632-0, 14/0951948-3, 14/0980021-2, 14/1000452-1, 14/0988183-2 e 14/1621976-7, mediante prestação de garantia na forma do art. 7º da IN SRF 228/02, com base nos arts. 68, parágrafo único e 80, II da MP 2158-35/2001." (fls.59)

<sup>5</sup> Contra o deferimento liminar, foi interposto o Agravo de Instrumento nº 5022724-70.2014.4.04.0000, para o TRF da 4ª Região.

g) o sócio majoritário da COTTONLAN afirmou que a empresa foi criada **para executar o trabalho de importação** da SAINT CLAIR, onde ele já havia trabalhado por cerca de 30 anos (fls.361/362 e 862, dos autos do processo administrativo 10909.721943/2015- 94 – Anexo I, do p.p.);

h) nos autos do processo administrativo de habilitação ao Siscomex nº 12466.722639/2012-01 (fls. 779 a 782, dos autos do processo administrativo 10909.721943/2015-94 – Anexo I, do p.p.) consta despacho que **nega** a revisão de estimativas para importação, datada de 02/07/2015, por vários motivos, que podem ser resumidos na **falta de capacidade operacional**;

i) as importações realizadas pela COTTONLAN durante os meses de **outubro e dezembro de 2012** tiveram as respectivas mercadorias revendidas somente para 3 empresas (fls.868/869, dos autos do processo administrativo 10909.721943/2015-94 – Anexo I, do p.p.):

- SAINT CLAIR MODAS EXP E IMPORT. S/A;

- UNIMIX INDUSTRIA DE CONFECÇÃO LTDA (15.473.736/0001-54);

- AZUL BLUE COMERCIO DE ROUPAS S/A (13.605.417/0001-20)

O sócio majoritário (com 99% das quotas sociais) da UNIMIX pertencia à família ABITBOL, sendo filho (ou enteado) do presidente do grupo SAINT CLAIR/ELLE ET LUI, segundo análises feitas na DIRPF 2007, com trecho destacado no auto de infração, à fls.869/870, dos autos do processo administrativo 10909.721943/2015-94 – Anexo I, do p.p. A fiscalização ainda destacou (fls.870, dos autos do processo administrativo 10909.721943/2015- 94 – Anexo I, do p.p.): “Além do laço familiar, o próprio dirigente da UNIMIX percebeu rendimentos diretamente da pessoa jurídica SAINT CLAIR nos anos de 2007 a 2012.” Ademais, a outra sócia da UNIMIX (com 1% das quotas) também recebeu rendimentos da SAINT CLAIR de 2003 a 2011 e da AVNER, entre 2011 e 2014, o que levou a autoridade fiscal aduaneira ao entendimento de que a empresa UNIMIX integrava o mesmo grupo de empresas (fls.871,).

Quanto à AZUL BLUE, seu presidente e diretor também são integrantes da família ABITBOL (fls.871,).

j) as importações da COTTONLAN, durante o ano de **2013**, também foram revendidas para as empresas integrantes do mesmo grupo societário, em curtos espaços de tempo;

l) durante o ano de **2014**, as importações da COTTONLAN foram revendidas somente para a empresa SAINT CLAIR, com períodos de tempo entre o desembaraço e a venda variando entre 5 a 11 dias (fls.873, dos autos do processo administrativo 10909.721943/2015-94 – Anexo I, do p.p.). Tais operações se deram **anteriormente às DI** objeto do procedimento especial de controle, **à exceção da DI nº 14/0980021-2, de 22/05/2014**;

m) as análises feitas sobre as contas bancárias da empresa COTTONLAN, relativas ao período de 11/05/2012 a 31/05/2014, apontaram para a fiscalização significativos depósitos feitos à crédito dessa empresa (em 27/07/2012; em 18/09/2012), pouco tempo após a integralização do Capital Social (17/05/2012), sendo que as primeiras operações de importação ocorreram **no final de outubro de 2012**. Segundo a fiscalização, “sem as transferências prévias (adiantamentos) de SAINT CLAIR e UNIMIX essas três primeiras importações de COTTONLAN sequer poderiam ter sido realizadas – em outras palavras, foram utilizados recursos das empresas do grupo SAINT CLAIR/ELLE ET LUI para realizar as citadas operações de importação”. Houve diversos lançamentos à crédito e à débito na mesma data, arrolados à fls.878 a 879, sempre remetidos, ao final, para a empresa TIMBRO, que figurou como IMPORTADORA, o que, na opinião da autoridade fiscalizadora, quer significar que “as contas bancárias de COTTONLAN apenas serviam para intermediar os recursos dos reais adquirentes - ocultos, em especial SAINT CLAIR, para a importadora TIMBRO, que promovia todos os pagamentos referentes às importações. O fluxo era imediato na maioria dos casos - crédito e débito no mesmo dia.” (fls.879.);

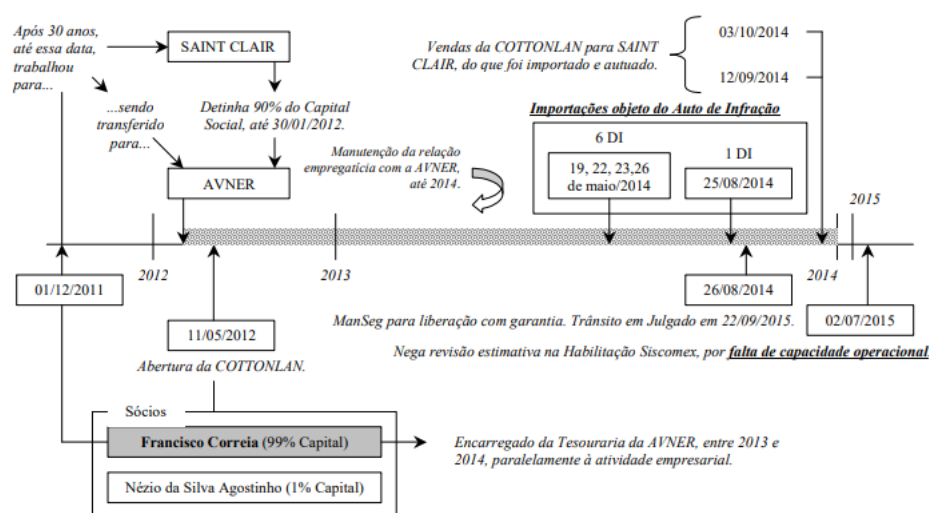
n) instada a empresa COTTONLAN a prestar esclarecimentos sobre tais depósitos, houve menção de que havia antecipação de recursos financeiros da SAINT CLAIR e da UNIMIX, circunstância que apontava para a ocultação dos reais importadores (fls.879/880,);

o) o crédito em conta bancária da empresa COTTONLAN, em 07/11/2012, no valor de R\$ 887.454,89, foi transferido **no mesmo dia** para a importadora TIMBRO, nesse exato valor, embora a COTTONLAN tenha apresentado afirmação de que se tratava de pagamento feito pela empresa UNIMIX, referente à nota fiscal nº 02, mas que, por outro lado, somente foi expedida no dia seguinte (08/11/2012) e com valor diferente (R\$ 981.153,77). Isso, segundo a fiscalização, se tratou de uma “mera antecipação de recursos para financiar os custos de operações de importação que foi simulada através de transação de revenda normal. Esta sistemática se estendeu para diversos outros lançamentos provenientes de SAINT CLAIR, entretanto, como explicado neste parágrafo, tratam-se apenas de simulações grosseiras no intuito de tentar legitimar a antecipação de recursos pelas empresas do grupo SAINT CLAIR” (fls.880).

p) embora a COTTONLAN tenha sido devidamente intimada a apresentar as mercadorias importadas, sua resposta, de 25/08/2015, foi no sentido de que elas tinham sido revendidas, com expedição de duas notas fiscais, conforme quadro abaixo:

DI	REGISTRO	NF-S (vínculo feito pela COTTONLAN, à fls.829)
14/0988183-2	23/05/2014	11, de 12/09/2014 (fls.830)
14/1000452-1	26/05/2014	11, de 12/09/2014 (fls.830)
14/0951948-3	19/05/2014	11, de 12/09/2014 (fls.830)
14/0980021-2	22/05/2014	11, de 12/09/2014 (fls.830)
14/1621976-7	25/08/2014	13, de 03/10/2014 (fls.831)
14/1000445-9	26/05/2014	11, de 12/09/2014 (fls.830)
14/1000632-0	26/05/2014	11, de 12/09/2014 (fls.830)

Podem, as análises feitas pela fiscalização, ser assim resumidas, nos seus pontos principais:



A autoridade fiscal assim resumiu, num primeiro momento (fls.867/868) suas aferições sobre a empresa ENCOMENDANTE (COTTONLAN):

*Desta feita, constata-se que COTTONLAN, carente de estrutura logística e comercial compatível, limitou-se a continuar utilizando a capacidade operacional do grupo SAINT CLAIR/ELLE ET LUI para dar cabo às operações de importação do grupo. Frise-se, COTTONLAN apenas surgiu para ceder o nome nos registros das declarações de importação de interesse do grupo SAINT CLAIR/ELLE ET LUI, sendo que as mercadorias eram encomendadas do exterior por conta de uma necessidade do grupo SAINT CLAIR/ELLE ET LUI, e não a partir de uma real intenção dos administradores de COTTONLAN em importar, sob risco próprio, mercadorias para formar estoque, buscar clientes, e revendê-las, no formato que a legislação prevê. Dentre os fatos que apontam que as mercadorias importadas objeto deste procedimento eram de prévia encomenda do citado grupo são as etiquetas "ELLE ET LUI" apostas nos vestuários. COTTONLAN, por óbvio, não poderia simplesmente formar estoque dessas mercadorias e prospectar novos clientes para revender esses produtos de marca exclusiva para terceiros, ou seja, em realidade, o real importador, é, de fato, o grupo SAINT CLAIR.*

Posteriormente, a fiscalização assim se manifestou (fls. 873):

*Tem-se, agora, um claro entendimento de que as importações de COTTONLAN, desde a sua constituição em 2012, foram em sua integralidade revendidas de forma instantânea para apenas três clientes: SAINT CLAIR, UNIMIX e AZUL BLUE. Ressalta-se, novamente, que todas essas empresas constituem parte do grupo SAINT CLAIR/ELLE ET LUI controlado pela família ABITBOL.*

Na conclusão do procedimento fiscal, apontou-se que a “empresa COTTONLAN COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA, CNPJ nº 15.531.374/0002-91, **ocultou o real encomendante das mercadorias importadas**, in casu, a empresa SAINT CLAIR MODAS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S A, CNPJ nº 34.231.142/0001-81” (fls.889) operação sujeita à pena de perdimento, substituída pelo valor equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

A ciência do auto de infração (fls.898), datada de **04/09/2015**, se deu **pessoalmente**, perante a Sra. **VALÉRIA MENDONÇA**, despachante aduaneira (9D.01.913), com procuração acostada à fls.798 a 803, que representava os interesses, somente, da **importadora** TIMBRO (SC) COMERCIO EXTERIOR LTDA (12.128.412/0001-90). **Não** foi acostada prova de ciência da autuação relativamente à empresa COTTONLAN, sem embargo de que esta foi apontada, no auto de infração, como RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA nas operações em questão.

Como visto, houve indicação de contribuinte na qualidade de **responsável solidário**: a sociedade COTTONLAN COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA (15.531.374/0002-91), conforme se depreende das fls. 841 a 893. Todavia, não tinha sido acostada prova, nesses autos, de que a responsável solidária tivesse sido, efetivamente, notificada da autuação, em razão do quê, os autos baixaram em diligência (fls.1048/1049).

Com a primeira resposta à diligência (fls. 1052/1054), a unidade preparadora acostou prova de ciência relativamente a outro processo, daquele apontado como responsável solidário (COTTONLAN), o que provocou nova diligência (fls.1058/1059). Em resposta (fls.1063/1068), foi acostado o “Termo de Ciência”, notificado em 04/05/2016.

Uma vez que no outro processo a COTTONLAN apresentou duas manifestações, mais uma vez, demandou-se diligência (fls.1072/1073) à unidade preparadora, com vistas a ser esclarecido se havia equívoco quanto à indicação do número do processo administrativo.

Acostou-se ao p.p. o Termo de Solicitação de Juntada (fls.1075), de 03/06/2016, a Impugnação (fls.1076 a 1118), assinada em 03/06/2016, e o Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls.1019), datado de 03/06/2016. Tais documentos contêm a mesma matéria versada à fls. 1041 a 1084, que constavam de outro processo, de interesse da sociedade COTTONLAN, ou seja, **não houve qualquer manifestação ou correção do número do processo administrativo fiscal** dessa impugnação. Ademais, vale observar que **não há qualquer identificação de quem assinou referida impugnação** (fls.1118).

No despacho de encaminhamento (fls.1121), foi mencionado o cumprimento da diligência, nos autos do processo 10909.721946/2015-28, bem como que não houve manifestação do contribuinte (COTTONLAN) (quanto ao número correto do processo administrativo), o que, somado à falta de identificação de quem firmou a impugnação acostada à fls.1076 a 1118, acarretou seu afastamento para análise do presente caso.

Outrossim, foi feita a apensação (fls.1120) do p.p. ao de nº 10909.721946/2015-28, para julgamento conjunto, evitando-se decisões que poderiam ser contraditórias, sem embargo de tratarem – este processo e o outro – de fatos geradores diversos, mas com interseção na utilização de provas, onde todas as empresas participantes tinham plena ciência dos fatos ocorridos e das consequências que poderiam deles advir.

Em **02/10/2015**, a empresa TIMBRO (SC) COMERCIO EXTERIOR LTDA (12.128.412/0001-90), arrolada pela fiscalização na qualidade de **contribuinte**, interpôs sua impugnação (fls.902 a 928), alegando, em síntese, que:

- 1) foi celebrado, em 02/09/2013, contrato para importação por ENCOMENDA de artigos de vestuário e acessórios, com a empresa COTTONLAN (fls.985 a 991);
- 2) foi aferida a idoneidade da encomendante (COTTONLAN), por meio da inscrição desta no cadastro CNPJ (fls.994);
- 3) o auto de infração apontou que a empresa COTTONLAN “ocultou o real encomendante das mercadorias importadas (Saint Clair)” (fls.906);
- 4) foi imputada à impugnante a qualidade de contribuinte da pena de multa substitutiva ao perdimento, previsto no art.23 – V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, “por ter a Cottonlan revendido as mercadorias no mercado interno, em que pese tenha apresentado em juízo garantia com o valor objeto da presente autuação” (fls.906);
- 5) a partir do auto de infração, se verifica que a COTTONLAN revendia as mercadorias importadas pela impugnante a terceiros, fora da relação contratual entre a impugnante e a encomendante, razão pela qual deveria ser reconhecida sua ilegitimidade passiva;
- 6) a importação por encomenda foi realizada com recursos da própria importadora, ora impugnante (TIMBRO), segundo documentos acostados à fls. 193 a 221, e não adiantados;
- 7) não havia possibilidade de a impugnante supor que as operações da encomendante (COTTONLAN) estavam, em tese, contaminadas por alguma irregularidade;
- 8) não foi demonstrada ou comprovada a existência de nexos causal entre os fatos narrados no auto de infração e alguma conduta ilícita da impugnante;

9) não houve dano ao erário, porque os tributos foram devidamente recolhidos, bem assim não houve fraude ou simulação, nem conduta dolosa, pois que foram cumpridas todas as obrigações tributárias principais e acessórias;

10) a multa substitutiva ao perdimento, calculada à base de 100% do valor aduaneiro da mercadoria importada, é desarrazoada e desproporcional;

11) a legislação aduaneira prevê, para o caso em comento, que a penalidade é aquela prevista no art.33, da Lei nº 11.488/2007, calculada à base de 10% do valor aduaneiro, em face da ocultação do real comprador;

12) os arts. 712 e 737, do Decreto nº 6.759/2009, reduzem para 1% a multa substitutiva ao perdimento, quando não houver falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais.

Nos pedidos formulados pela impugnante, demandou-se pela improcedência do lançamento, com o conseqüente cancelamento do auto de infração, em virtude:

a) da ilegitimidade passiva da impugnante;

b) da não-caracterização da interposição fraudulenta de pessoas;

c) da inexistência de dano ao erário, fraude ou simulação;

d) da boa-fé da impugnante;

e) do caráter confiscatório, desproporcional e desarrazoado da penalidade imposta;

f) do erro de tipificação legal que levaria à conclusão da necessidade de cancelamento da autuação ou, ao menos, redução da multa para 1% do valor das mercadorias, em face de não ter havido falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, nos termos do art.712 c/c art.737, do Regulamento Aduaneiro, e da jurisprudência colacionada.

g) protestou, ainda, pela possibilidade de produção de todas as provas admitidas em Direito, bem assim a realização de diligências em busca da verdade material.

Intimada da respectiva decisão a Recorrente apresenta recurso voluntário juntando documentos relativos à comprovação da movimentação financeira, mas mantém os mesmos argumentos apresentados em impugnação, a saber:

- IDENTIDADE DA AUTUAÇÃO E DO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5009956-22.2014.404.7208
- A ILEGITIMIDADE PASSIVA DA RECORRENTE
- MOVIMENTAÇÕES BANCÁRIAS DA RECORRENTE – COMPROVAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DE RECURSOS PRÓPRIOS

- NÃO CARACTERIZAÇÃO DE OCULTAÇÃO DE REAL ADQUIRENTE, INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO, INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE OU SIMULAÇÃO NA IMPORTAÇÃO
- A BOA-FÉ DA RECORRENTE
- A POSSIBILIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVAS E REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS
- A DESPROPORCIONALIDADE DA PENA APLICADA – EFEITO CONFISCATÓRIO

É o relatório

## VOTO

Conselheira **Keli Campos de Lima**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Analisando detidamente a peça recursal apresentada pela Recorrente às fls. 1170-1178, verifica-se que esta reproduziu basicamente os argumentos apresentados em impugnação, além de documentos relativos à suposta comprovação de origem dos recursos próprios para a realizar a importação, o que, ao seu entendimento, não teria sido devidamente apreciado pela DRJ.

Contudo, não há como admitir a juntada de documentos nesta fase, uma vez que de acordo com o art. 16, § 4º, “c” do Decreto nº 70.235/1972, a prova documental somente poderá ser apresentada no recurso voluntário, caso se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que não é o caso dos autos.

Ao contrário do que sustenta a Recorrente, não há qualquer documento ou fato apresentando que já não tenha sido analisado anteriormente, com exceção do despacho de fls. 1386 juntando em 24/10/2022 relativo à decisão proferida pela 3ª Vara de Itajaí nos autos do mandado de segurança 5009956-22.2014.4.04.7208/SC que determinou a transferência do valor depositado em garantia naqueles autos para vinculação ao presente procedimento administrativo.

Referida decisão reforça entendimento já proferido nos autos de que não há concomitância entre o mandado de segurança interposto pela COTTONLAN COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA. e a discussão relativa à aplicação da pena de perdimento, já que na esfera judicial a questão discutida referia-se exclusivamente à liberação da mercadoria mediante caução correspondente ao valor aduaneiro, valor este que agora está vinculado ao presente processo a fim de garantir efetivo pagamento da sanção aplicada.

Neste contexto, considerando que a questão aqui tratada é fática e que a fiscalização logrou êxito em comprovar efetivamente a existência da interposição fraudulenta e, considerando que a decisão da Delegacia de Julgamento apreciou e validou acertadamente a imputação fiscal, adoto-a e reproduzo-a como fundamento no presente voto, nos termos do art. 114, §12 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Preenchidos os requisitos formais de admissibilidade do processo e conhecimento da impugnação procede-se ao julgamento.

A leitura do presente processo administrativo fiscal permite aduzir que a fiscalização identificou três tipos de pessoas, localizadas no território aduaneiro brasileiro, e que tiveram algum tipo de “interesse” nas operações cursadas no período compreendido entre 11/05/2012<sup>6</sup> a 30/06/2014<sup>7</sup>: uma empresa contratada para realização dos trâmites quanto às importações<sup>8</sup>; uma empresa que figurou como encomendante daquelas importações; três empresas que foram apontadas como destinatárias das mercadorias importadas, em diferentes momentos.

Em todas as operações, consoante tabela acostada à fls.787/790, somente a empresa TIMBRO (SC), ora apontada como **contribuinte** no auto de infração, figurou como **importadora** contratada pela empresa COTTONLAN, apontada como “**encomendante**” nas declarações de importação e como responsável solidária na mesma autuação.

Segundo a fiscalização, a encomendante COTTONLAN atuou como interposta pessoa para viabilizar a aquisição de mercadorias importadas por três outras empresas, todas pertencentes a pessoas que integravam um mesmo grupo familiar:

- a) UNIMIX INDUSTRIA DE CONFECÇÃO LTDA (15.473.736/0001-54);
- b) AZUL BLUE COMERCIO DE ROUPAS S/A (13.605.417/0001-20);
- c) SAINT CLAIR MODAS EXP E IMPORT. S/A (34.231.142/0001-81).

Ademais, o sócio majoritário da encomendante COTTONLAN além de ter mantido relação empregatícia por vários anos com as empresas que restaram ocultas nas importações, também figurou como responsável pela tesouraria de outra empresa (AVNER COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA - 04.086.957/0001-53) que,

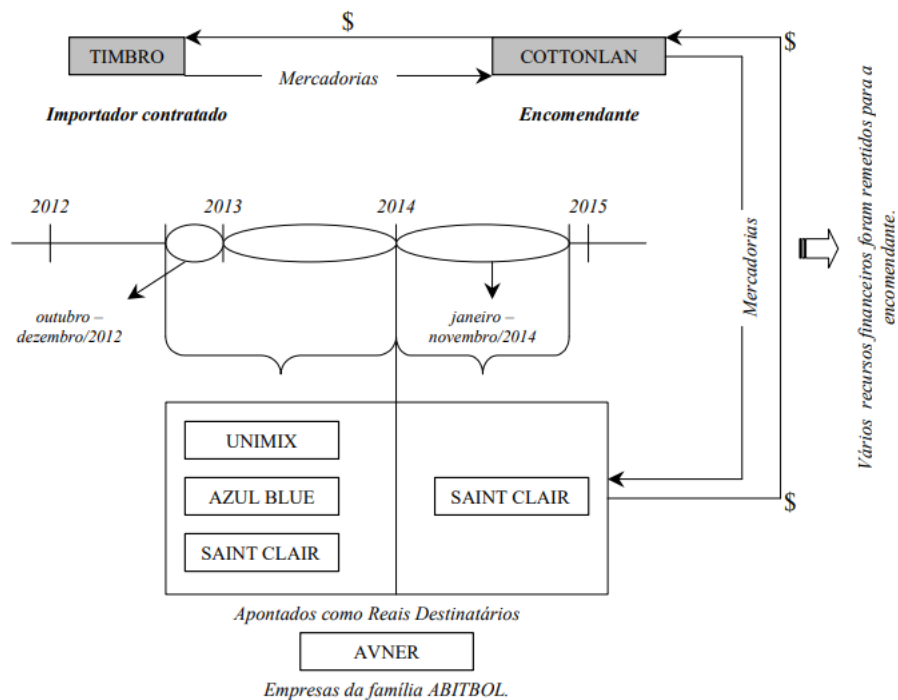
<sup>6</sup> Data de constituição da empresa ENCOMENDANTE - COTTONLAN, conforme pode ser aferido na tela do sistema Radar, inserida na parte relativa ao relatório do auto de infração (fls.856).

<sup>7</sup> Embora a data limite igual a 31/05/2014 foi estabelecida no item "11" (fls.28), do Termo de Intimação nº 219/2014, recebido em 05/06/2014, para fins de apresentação de extratos bancários da empresa ENCOMENDANTE - COTTONLAN, a data igual 30/06/2014 foi ajustada para fins de apresentação de extratos bancários por parte da IMPORTADORA - TIMBRO (com data de início igual a 07/11/2012), consoante item "1", do Termo de Intimação nº 288/2014, recebido em 02/09/2014 (fls.351)

<sup>8</sup> Na tabela de fls.787/790, pode-se ver que, na verdade, duas pessoas jurídicas figuraram como importadoras contratadas: TIMBRO COMÉRCIO EXTERIOR LTDA e TIMBRO (SC) COMÉRCIO EXTERIOR LTDA. A primeira figurou nas importações registradas entre 30/10/2012 e 02/04/2013. A segunda atuou entre 29/11/2013 e 12/02/2015

embora integrante do mesmo grupo familiar, não foi destinatária das mercadorias importadas.

Resumidamente, temos as seguintes relações entre as empresas citadas nos autos:



### Da ação judicial com objeto diverso do processo fiscal

Via de regra, a propositura de ação judicial contra a Fazenda Nacional manifesta, por parte do contribuinte impugnante, renúncia tácita às instâncias administrativas no que concerne às questões postas em discussão na via judiciária, afastando o pronunciamento dos órgãos julgadores administrativos **sobre as mesmas matérias.**

A segunda instância administrativa federal de julgamento, em face da recorrência do tema e da pacífica jurisprudência, chegou a editar a seguinte ementa de sua súmula, em 23/12/2010:

*Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, **com o mesmo objeto** do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de **matéria distinta da constante do processo judicial.** (Aprovada e divulgada pela Portaria CARF nº 52/2010, publicada no DOU de 23/12/2010)*

*(grifou-se)*

Em 14/07/2011, foi publicada a Portaria MF nº 341/2011, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de deliberação interna da RFB, cujo art.26 prescreve:

*Art. 26. O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional de ação judicial **com o mesmo objeto**, importa a desistência do processo. (grifou-se)*

O Parecer Normativo COSIT nº 7/2014, publicado no DOU de 27/08/2014, cuja ementa transcrevemos – no que interessa ao presente tópico – disciplina, atualmente, esse tema, no âmbito administrativo:

*CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL **COM O MESMO OBJETO**. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.*

*A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública **com o mesmo objeto** do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.*

*Quando contenha objeto **mais abrangente** do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação **à parte que não esteja sendo discutida judicialmente**. (...) (grifou-se)*

Referido Parecer COSIT de 2014 assim se pronunciou acerca da ementa nº 1, da súmula do CARF, de 23/12/2010: “6.2. Neste caso, de acordo com a súmula do CARF, serão apreciadas na instância administrativa apenas as matérias que não estão sendo discutidas no âmbito judicial.”

No que tange ao objeto de discussão nas vias judicial e administrativa, o Parecer de 2014 traçou entendimento de que devem ser analisados aspectos que indiquem se há identidade de demandas, caracterizada pelas mesmas partes, mesma causa de pedir (fundamentos de fato e de direito) e mesmo pedido, tudo com esteio no art.301 - §2º, do CPC/73, aplicado por analogia, à época. Advirta-se, contudo, que tal raciocínio pertine à relação jurídica substancial.

Para a expressão “mesmo objeto”, assim ficou assentado no Parecer em questão:

*9.5. Feitos esses esclarecimentos, e à vista da terminologia utilizada nos normativos retromencionados, adotar-se-á, neste parecer, o entendimento de que a expressão “mesmo objeto” diz respeito àquilo sobre o qual recairá o mérito da decisão, quando sejam idênticas as demandas. Portanto, tem-se como critérios de aplicação da impossibilidade do prosseguimento do curso normal do processo administrativo, em vista da concomitância com processo judicial, tanto o pedido como a causa de pedir, e não somente o pedido.*

A competência para declarar a concomitância é, originalmente, reconhecida ao Chefe da unidade preparadora, antes da admissibilidade da impugnação ou da manifestação de inconformidade.

Uma das conclusões do Parecer Normativo COSIT nº 7/2014 é que “*quando diferentes os objetos*” do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que concerne à matéria distinta” (grifou-se).

A partir desses marcos, então, infere-se que a opção pela via judicial, antes, após ou concomitantemente à esfera administrativa, torna completamente estéril a discussão no âmbito não jurisdicional, desde que se tenha o mesmo objeto em discussão por ambas as vias.

Sendo assim, impõe-se que não seja conhecida a matéria versada na impugnação ao auto de infração, cujo objeto está sendo discutido simultaneamente nas esferas administrativa e judicial, sendo declarada a definitividade administrativa do crédito lançado pela fiscalização aduaneira.

Por outro lado, se não for constatada a identidade de objetos nas vias judicial e administrativa, o julgamento administrativo deve apreciar a impugnação do interessado. O mesmo raciocínio se pode ter em relação à parte que somente foi levada à apreciação na via administrativa de julgamento, mas não na judicial.

Nos autos do Mandado de Segurança nº 5009956-22.2014.404.7208/SC, impetrado pela encomendante COTTONLAN, protocolado no dia 26/08/2014 – dia seguinte ao de registro da última DI autuada pela fiscalização (14/1621976-7) –, constata-se que seu objeto era a “*liberação das mercadorias mediante prestação de garantia*” (fls.55, dos autos do processo administrativo 10909.721943/2015-94 – Anexo I, do p.p.), haja vista que o procedimento especial de controle aduaneiro, regido nos termos do art.5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, prescreve que a mercadoria ficará retida, enquanto durar o procedimento.

Sendo assim, referida ação judicial não se qualifica como hábil para chegarmos ao entendimento de que possuía o mesmo objeto que o presente processo administrativo fiscal, pois que neste houve aplicação da chamada “*multa por cessão de nome*”, por força do art.33 - *caput*, da Lei nº 11.488/2011, sem que se tenha imiscuído na questão relativa à prestação de garantia para o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, cujas DI foram objeto de autuação.

#### **Da alegação de ilegitimidade passiva da importadora por encomenda**

Uma das alegações que a impugnante apresentou foi sua ilegitimidade (fundamentação: item “III.A”, à fls.906 a 909; pedido à fls.927), para estar no pólo passivo da autuação fiscal.

Para tanto, alegou que ela própria foi responsável pela aquisição e importação das mercadorias (item “24”, à fls.907/908), com pagamento dos contratos de câmbio – estes, conforme tabela abaixo –, sendo que a venda das mercadorias importadas, pela encomendante a terceiros, estava fora da relação contratual

entre a importadora (impugnante) e a encomendante. Essa relação posterior estava, segundo a importadora, num contexto onde ela não poderia “supor” que estivessem contaminadas por alguma irregularidade, já que se tratavam de operações internas da empresa encomendante.

INSTITUIÇÃO BANCÁRIA	CNPJ DO BANCO	COMPRADOR MOEDA	CNPJ COMPRADOR	NATUREZA DO FATO
Banco Daycoval S/A	62.232.889/0001-90	Timbro (SC) Comércio Exterior Ltda.	12.128.412/0001-90	importação de mercadorias
CONTRATO DE CÂMBIO	FLS.	DATA	RECEBEDO NO EXTERIOR	PAÍS DO RECEBEDOR
121244830	194/197	10/04/2014	Unimil Industries	Hong Kong
119992236	198/199 (218/221)	07/02/2014	Chifeng Zhaowuda Cashmere Products Co Ltd.	China
119992235	200/203	07/02/2014	Ningbo Jiahui Huamao Imp and Exp Co Ltd.	China
121244836	204/207	10/04/2014	Sammitex Co Ltd.	Hong Kong
120914191	208/210	27/03/2014	Skyforest (HK) Co.	China

INSTITUIÇÃO BANCÁRIA	CNPJ DO BANCO	COMPRADOR MOEDA	CNPJ COMPRADOR	NATUREZA DO FATO
Itaú Unibanco S/A	60.701.190/4816-09	Timbro (SC) Comércio Exterior Ltda.	12.128.412/0001-90	importação de mercadorias
CONTRATO DE CÂMBIO	FLS.	DATA	RECEBEDO NO EXTERIOR	PAÍS DO RECEBEDOR
121041444	211/217	01/04/2014	Moda Internacional	India

*Contratos de Câmbio*

Vale notar que a apresentação dos contratos de câmbio não prova, por si só, que a importadora TIMBRO utilizou-se de recursos próprios para liquidação das operações de compra de moeda estrangeira.

Esses contratos somente apontam que a TIMBRO **foi a pessoa que firmou tais compras perante as duas instituições financeiras**: Itaú Unibanco S/A e Banco Daycoval S/A, sendo uma decorrência lógica das importações por encomenda, conforme as normas que ditam o mercado de câmbio e capitais, segundo informação disponível no endereço eletrônico da RFB<sup>9</sup>:

*Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso da importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).*

O mesmo pode ser dito em relação aos pagamentos feitos para registro da DI, ou seja, o pagamento dos tributos e da taxa Siscomex pela pessoa que figurou na qualidade de importadora não demonstra a origem dos recursos que foram aí aplicados.

<sup>9</sup> <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/operacoes-realizada-por-intermedio-de-terceiros/importacao-por-encomenda>

Ainda foi afirmado (item “25”, à fls.908) pela impugnante (importadora) que a fiscalização apontou como responsável pela ocultação do real adquirente a empresa COTTONLAN, que figurou nas DI na qualidade de encomendante, o que sinalizaria o erro na identificação do sujeito passivo, já que a importadora foi qualificada na autuação como contribuinte e a encomendante, como responsável solidário.

De fato, no auto de infração, a fiscalização concluiu o seguinte, à fls. 889: “*Diante do exposto, conclui-se que a empresa COTTONLAN COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA, CNPJ nº 15.531.374/0002-91, ocultou o real encomendante das mercadorias importadas, in casu, a empresa SAINT CLAIR MODAS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S A, CNPJ nº 34.231.142/0001-81.*”

Assim, as conclusões das análises feitas durante o procedimento fiscal apontaram para a encomendante (COTTONLAN) como responsável pela ocultação do real adquirente. Mas isso, em tese.

Segundo verificado pela fiscalização, durante os despachos das DI nº 14/0988183-2 e nº 14/1000452-1, com relatórios de verificação física acostados à fls.8 a 11 e à fls.12 a 16, respectivamente, os artigos de vestuário importados continham etiquetas que indicavam estar destinadas a outra pessoa, detentora da marca “ELLE ET LUI”. No caso, a sociedade SAINT CLAIR MODAS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S A, CNPJ nº 34.231.142/0001-81, conforme pesquisas juntadas à fls.17/18. Tais **fatos não foram contestados** expressa e indubitavelmente pela importadora TIMBRO.

Ora, o presente caso trata de importações por encomenda, modalidade de “terceirização” da atividade de comércio exterior, providenciada pela sociedade COTTONLAN, que contratou a TIMBRO, para providenciar as importações. Nessa modalidade, segundo informações do endereço eletrônico da RFB<sup>10</sup>

*A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06).*

*Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.*

*Em última análise, em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade*

<sup>10</sup> <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/operacoes-realizada-por-intermedio-de-terceiros/importacao-por-encomenda>

***econômica** para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.*

*(Grifou-se)*

Assim, a importadora TIMBRO adquiriu a mercadoria do exterior, tendo pactuado as tratativas de compra e venda internacional e, portanto, **tinha plena condição de saber que os artigos de vestuário tinham etiquetas que indicavam marca de propriedade de outrem**, não daquele que a contratou, como encomendante.

Ademais, segundo informações do sócio majoritário da sociedade COTTONLAN (fls.361/362), a contratação da TIMBRO<sup>11</sup> se deu em face de sua experiência no comércio exterior, inclusive por ter representante comercial no país exportador, o que leva, mais uma vez, ao entendimento de que **a importadora conhecia a “etiquetagem para outrem”**.

Diante desse quadro, não se pode aceitar a alegação de ilegitimidade passiva da importadora TIMBRO, uma vez que essa também atuou para acobertar o real adquirente, interessado nas operações de importação do p.p.

#### **Das análises sobre as movimentações bancária**

Embora a fiscalização tenha analisado os movimentos de crédito e de débito das contas bancárias da encomendante COTTONLAN, no período entre **11/05/2012 a 31/05/2014**, a autuação se referiu somente a 7 (sete) Declarações de Importação, registradas em 19, 22, 23 e 26 de **maio/2014**, e 25 de **agosto/2014**.

Como será visto em tabela à diante, houve várias outras operações de importação, que não apenas as autuadas.

Os créditos que ocorreram no ano de 2014, em valores superiores a R\$ 20.000,00 (critério utilizado pela fiscalização para destacar os recebimentos mais significativos), estão na tabela seguinte, valendo notar que foram destacadas todas as operações desde maio de 2012 até a DI nº 1416219767 (25/08/2014), que foi a última Declaração objeto de autuação pela fiscalização – dados colhidos a partir das tabelas de fls.787/789 e 876:

<sup>11</sup> "Fechamos uma parceria com a TIMBRO COMÉRCIO EXTERIOR LTDA., empresa que já presta serviços para o comércio em geral, com larga experiência no mercado e escritório/representação comercial na China, que nos facilitaria enormemente o contato com os fornecedores exportadores de nosso cliente."

COTTONLAN (> R\$ 20.000,00)									
DATA	BANCO	CRÉDITO R\$	DÉBITO R\$	DESCRIÇÃO	SALDO TIMBRO <sup>16</sup>	DI	REGISTRO	CIF R\$	AUTUADA
17/05/2012	Bradesco	49.500,00		Depósito dinheiro	0,00				
27/07/2012	Daycoval	470.000,00		TED-SAINT CLAIR	0,00				
18/09/2012	Daycoval	45.000,00		TED-UNIMIX	0,00				
					-56.423,24	1220321518	30/10/2012	56.423,24	
					-237.853,57	1220381952	30/10/2012	181.430,33	
					-488.267,59	1220444547	31/10/2012	250.414,02	
07/11/2012	Bradesco	887.454,89		Depósito dinheiro	-488.267,59				
			887.454,89	TED-TIMBRO	399.187,30				
					343.488,13	1223370404	12/12/2012	55.899,17	
18/12/2012	Daycoval		102.339,58	TED-TIMBRO	445.827,71				
					358.921,50	1301609872	24/01/2013	86.906,21	
29/01/2013	Daycoval		154.868,32	TED-TIMBRO	513.789,82				
31/01/2013	Bradesco	30.000,00		TED-SAINT CLAIR	513.789,82				
31/01/2013	Bradesco		32.559,89	PGTO.MEDIANTE AUT.DBTP	513.789,82				
					437.105,40	1306203165	02/04/2013	76.684,42	
08/04/2013	Daycoval		136.490,36	TED-TIMBRO	573.595,76				
29/05/2013	Daycoval		135.000,00	TED-FRANCISCO CORREIA	573.595,76				
31/05/2013	Bradesco	148.500,00		Depósito dinheiro	573.595,76				
10/06/2013	Bradesco		149.000,00	CHEQUE NR. 45	573.595,76				
13/09/2013	Daycoval	299.000,00		TED-UNIMIX	573.595,76				
19/09/2013	Daycoval	261.000,00		TED-UNIMIX	573.595,76				
28/10/2013	Daycoval	230.000,00		TED-UNIMIX	573.595,76				
11/11/2013	Daycoval	50.000,00		TED-UNIMIX	573.595,76				
					541.179,65	1323648161	29/11/2013	32.416,11	
					465.397,74	1323648170	29/11/2013	75.781,91	
					160.193,26	1323648188	29/11/2013	305.204,48	
					-254.998,69	1323922204	04/12/2013	415.191,95	
16/12/2013	Bradesco	50.000,00		Depósito dinheiro	-254.998,69				
16/12/2013	Bradesco		50.000,00	TED-TIMBRO	-265.117,04	1324778409	16/12/2013	60.118,35	
					-330.441,06	1325414168	27/12/2013	65.324,02	
09/01/2014	Bradesco	489.000,00		Depósito em dinheiro	-330.441,06				
09/01/2014	Bradesco		472.581,31	TED - TIMBRO	142.140,25				
23/01/2014	Bradesco	510.592,46		Depósito em dinheiro	142.140,25				
23/01/2014	Bradesco		510.592,46	TED - TIMBRO	652.732,71				
07/02/2014	Bradesco	515.763,97		Depósito em dinheiro	652.732,71				
07/02/2014	Bradesco		515.763,97	TED - TIMBRO	1.168.496,68				
19/02/2014	Bradesco	73.200,00		Depósito em dinheiro	1.168.496,68				
19/02/2014	Bradesco		73.200,51	TED - TIMBRO	1.241.697,19				
					1.164.983,13	1405247268	18/03/2014	76.714,06	
12/03/2014	Bradesco	49.031,51		Depósito em dinheiro	1.164.983,13				

<sup>16</sup> Corresponde ao saldo disponível para importações, a cargo da empresa TIMBRO, cujos valores foram passados ela COTTONLAN. É resultado da seguinte operação: somaram-se os valores constantes da coluna "débito" (cuja "descrição" é "TED-TIMBRO") do dia da operação com o "saldo" anterior, subtraindo-se, em seguida, o valor pertinente à coluna "CIF RS" (correspondente ao valor aduaneiro total da DI, consoante tabela à fls.788/789), para o mesmo dia.

12/03/2014	Bradesco		10.657,04	TED - TIMBRO	1.175.640,17				
12/03/2014	Bradesco		38.374,47	TED - TIMBRO	1.214.014,64				
					1.156.506,32	1405353815	19/03/2014	57.508,32	
01/04/2014	Bradesco	105.066,20		Depósito em dinheiro	1.156.506,32				
01/04/2014	Bradesco		105.066,20	TED - TIMBRO	1.261.572,52				
01/04/2014	Daycoval		133.484,29	TED - TIMBRO	1.244.869,40	1406266061	01/04/2014	150.187,41	
					1.222.998,37	1407053312	11/04/2014	21.871,03	
					1.204.482,68	1407053746	11/04/2014	18.515,69	
15/04/2014	Bradesco	121.982,89		Depósito em dinheiro	1.204.482,68				
15/04/2014	Bradesco		121.982,89	TED - TIMBRO	1.326.465,57				
					1.295.501,97	1407840764	24/04/2014	30.963,60	
					1.205.091,47	1408249962	30/04/2014	90.410,50	
					1.114.500,53	1408249970	30/04/2014	90.590,94	
					1.076.015,60	1408249989	30/04/2014	38.484,93	
07/05/2014	Bradesco	59.990,93		Depósito em dinheiro	1.076.015,60				
07/05/2014	Bradesco		59.990,93	TED - TIMBRO	1.136.006,53				
08/05/2014	Daycoval		75.697,08	TED - TIMBRO	1.211.703,61				
08/05/2014	Daycoval		156.519,15	TED - TIMBRO	1.368.222,76				
					1.306.301,35	1409103970	13/05/2014	61.921,41	
					1.221.739,31	1409519483	19/05/2014	84.562,04	x
					1.166.121,59	1409797777	22/05/2014	55.617,72	
					1.088.858,04	1409797785	22/05/2014	77.263,55	
					1.050.739,02	1409800212	22/05/2014	38.119,02	x
					1.027.500,74	1409881832	23/05/2014	23.238,28	x
					959.280,57	1410004459	26/05/2014	68.220,17	x
					936.507,23	1410004521	26/05/2014	22.773,34	x
					908.044,50	1410006320	26/05/2014	28.462,73	x
28/05/2014	Bradesco	574.788,29		Depósito em dinheiro	908.044,50				
28/05/2014	Bradesco		574.788,29	TED - TIMBRO	1.482.832,79				
					1.385.194,24	1416219767	25/08/2014	97.638,55	x

*Movimentação bancária da encomendante*

Vale destacar, logo de início, que a "descrição" da operação, conforme dados extraídos de fls.876, nem sempre apresentou o responsável pelo crédito em conta, o que ocorreu nos casos indicados com a expressão "depósito em dinheiro", o que configuraria, em tese, "recursos de origem não comprovada

Na mesma tabela de fls.876, vemos que somas também significativas foram remetidas à IMPORTADORA contratada (TIMBRO), através de TED (transferência eletrônica de dados). Isso, segundo a fiscalização, resultou na seguinte conclusão:

*Analisando a movimentação bancária de COTTONLAN, saltam aos olhos os lançamentos com fortíssimos indícios que configuram o artifício de importação mediante interposição fraudulenta com vistas a ocultar os reais adquirentes, através da **antecipação de recursos dos reais sujeitos passivos ocultos para quitar débitos referentes às importações** promovidas em nome de COTTONLAN. (grifou-se)*

De fato, ao que tudo indica, no ano de 2014, houve várias transferências de recursos da COTTONLAN para a TIMBRO, mas em valores cujos **saldos ultrapassam bastante** o que seria necessário para equivaler ao valor CIF das importações. Vejamos os saldos existentes nos dias de registro das DI que foram autuadas no presente processo:

- a) Dia 19/05/2014: havia um “saldo” de transferências para a TIMBRO igual a R\$ 1.221.739,31, mas o valor CIF da DI era de R\$ 84.562,04;
- b) Dia 22/05/2014: havia um “saldo” de transferências para a TIMBRO igual a R\$ 1.050.739,02, antes do registro da DI nº 1409800212, cujo valor CIF era de R\$ 38.119,02;
- c) Dia 23/05/2014: havia um “saldo” de transferências para a TIMBRO igual a R\$ 1.027.500,74, antes do registro da DI nº 1409881832, cujo valor CIF era de R\$ 23.238,28;
- d) Dia 26/05/2014: havia um “saldo” de transferências para a TIMBRO igual a R\$ 959.280,57, antes do registro da DI nº 1410004459, cujo valor CIF era de R\$ 68.220,17;
- e) Dia 26/05/2014: havia um “saldo” de transferências para a TIMBRO igual a R\$ 936.507,23, antes do registro da DI nº 1410004521, cujo valor CIF era de R\$ 22.773,34;
- f) Dia 26/05/2014: havia um “saldo” de transferências para a TIMBRO igual a R\$ 908.044,50, antes do registro da DI nº 1410006320, cujo valor CIF era de R\$ 28.462,73; e
- g) Dia 25/08/2014: havia um “saldo” de transferências para a TIMBRO igual a R\$ 1.385.194,24, antes do registro da DI nº 1416219767, cujo valor CIF era de R\$ 97.638,55.

Não há manifestação da **encomendante** que comprove a origem dos recursos recebidos nos dias 07/05/2014 e 28/05/2014, registrados nos extratos bancários apresentados como “*depósito em dinheiro*”, e que foram repassados, no mesmo dia, para a conta da importadora contratada.

Ademais, os ingressos ocorridos em 15/04/2014, 01/04/2014, 12/03/2014, 19/02/2014, 07/02/2014, 23/01/2014 e 09/01/2014, só para ficar restrito ao ano de 2014, no que tange aos movimentos com valores superiores a R\$ 20.000,00, conforme critério de análise adotado pela fiscalização, também não indicam a origem dos recursos, ou seja, quem foi o responsável por injetar **R\$ 2.499.416,25**,

entre janeiro e maio de 2014, na conta bancária da empresa que figurou como **encomendante**.

As características dessas movimentações bancárias, *sem indicação da respectiva origem*, bem como no que tange ao regular fluxo de recursos financeiros da encomendante para a importadora em valores que superam o valor CIF das importações, pelo menos no ano de 2014 – que interessa mais especificamente ao presente caso -, concatenada com a circunstância de que a importadora possuía todas as condições para identificar que tais importações não eram feitas “por encomenda” da COTTONLAN, mas sim, tinham outra pessoa interessada (SAINT CLAIR), haja vista a etiquetagem das mercadorias com marca de propriedade da pessoa oculta (SAINT CLAIR), somente corroboram para o entendimento de que houve, de fato, ocultação de pessoa na operação de importação, que não foi indicada nas declarações aduaneiras respectivas.

Outrossim, aspecto que reforça a alegação fiscal de que a encomendante não tinha condições operacionais foi aquele relativo a alguns adiantamentos, logo quando a COTTONLAN iniciou suas operações. A propósito da “antecipação”, citada na autuação, verifica-se que essa situação ocorreu quando das transferências creditadas para a encomendante COTTONLAN nos seguintes dias e valores:

Adiantamentos recebidos p/ COTTONLAN			
Data	Valor RS	Fls. (processo nº 10909.721943/2015-94)	Depositante
27/07/2012	470.000,00	368	SAINT CLAIR
18/09/2012	45.000,00	368	UNIMIX
16/12/2013	50.000,00	368	SAINT CLAIR

Trechos da carta apresentada pelo sócio majoritário da COTTONLAN, à fls.361, do processo nº 10909.721943/2015-94 (Anexo I), levam ao entendimento de que a encomendante auferiu recursos de “clientes”, o que possibilitou quitar as primeiras encomendas de mercadorias importadas:

*“Observei que ao longo do tempo a SAINT CLAIR sempre sofreu com os processos de importação; atrasos na chegada, na liberação das cargas, desconformidade entre o produto encomendado e o recebido e muito mais. Todos esse problemas geravam enormes prejuízos nas vendas, o que é inadmissível para uma empresa varejista de moda.*

*Diante dessa realidade, resolvi apresentar um projeto onde **a minha empresa cuidaria deste setor vital para a SAINT CLAIR**. A proposta consistia numa parceria comercial designando a minha experiência e comprometimento nas etapas de negócios, para que fosse alterado o cenário dessa realidade cotidiana.*

*A proposta foi aceita pela diretoria da empresa e então parti para a **constituição de uma distribuidora a fim de atender o varejo de moda.** (...)*

*Fechamos uma parceria com a TIMBRO COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, empresa que já presta serviços para o comércio em geral, com larga experiência no mercado e escritório / representação comercial na China, que nos facilitaria enormemente o contato com os fornecedores exportadores de nosso cliente.*

*Com recursos próprios oriundos de algumas economias feitas ao longo da vida, fiz o aporte inicial de Capital na empresa COTTONLAN no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e posteriormente **com a negociação junto ao nosso cliente, fizemos a primeira operação comercial de venda casada.**”(grifou-se)*

O **encomendante** não rebateu esse ponto, levando a crer que sempre operou com recursos provenientes de seus clientes, de forma que sua (reduzida) capacidade operacional, adicionada com tais recursos, pudessem quitar as compras internacionais.

Quanto aos pagamentos feitos para a importadora TIMBRO, relativamente ao momento em que isso teria ocorrido em comparação às importações, nada foi mencionado pelo sócio majoritário da encomendante. Ou seja, não apontou que tais e quais transferências para a importadora contratada se deram em momentos posteriores às importações, levando, então, à interpretação de que podem ter sido recursos adiantados à chegada dos bens ao Brasil.

Outrossim, em resposta a um dos itens do Termo de Intimação nº 288/2014, a encomendante COTTONLAN afirmou que os valores pagos para a importadora serviram para quitação de notas fiscais (fls.363) tabela de pagamentos à fls.365 sem afirmar, contudo, se tais pagamentos se deram antes ou depois das importações.

O que se constata, pelos autos, é que a encomendante COTTONLAN recebeu recursos de pessoas **não identificadas**, segundo extrato bancário de conta corrente, no **ano de 2014**, já que realizados “depósitos em dinheiro”, e os repassou à importadora contratada por ela, com o detalhe de que as mercadorias importadas tinham etiquetas que sinalizavam estar **destinadas para outra pessoa**, detentora da propriedade da marca impressa nas etiquetas.

**Da não-substituição da multa “substitutiva ao perdimento” pela “cessão de nome”**

O **importador** impugnante alega que o presente caso estaria sujeito à penalidade prevista no art.33 – caput, da Lei nº 11.488/2007, sujeitando-o à pena de multa no valor de 10% da operação, não como feito pela autoridade autuante, ao ter aplicado a pena de perdimento (art.23 – V – in fine, c/c §1º, do Decreto-Lei nº 1.455/76), sobre as mercadorias importadas, em razão de a fiscalização ter concluído pela ocorrência de interposição fraudulenta.

Relativamente a esse ponto, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 9/2014, ao tratar da qualificação dos sujeitos passivos, diante da hipótese de interposição fraudulenta de terceiros na importação, de forma **indireta**, afastou o

entendimento de que seria o caso de substituição de penalidades. Referida Solução restou assim ementada:

*Qualificação dos sujeitos passivos na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiros. Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa. Eventual erro na qualificação dos sujeitos passivos solidários não implica a nulidade do lançamento, salvo se ficar demonstrada a ocorrência de prejuízo para as partes. (Grifou-se)*

Nesse sentido, a segunda instância administrativa de julgamento vem afastando a alegação de substitutividade, como podemos ver no seguinte extrato de ementa de acórdão:

*(...) O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é distinta. A multa do art. 33, correspondente a 10% do valor da operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. **As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do bis-in-idem. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do DecretoLei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida.** (...) (Grifou-se)*

*(CARF, 3ª Seção, 2ª Turma Especial, Acórdão nº 3802-003.876, Processo nº 11829.720058/2012-06, Relator SOLON SEHN, Data de Sessão: 11/11/2014)<sup>12</sup>*

<sup>12</sup> (...) O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é distinta. A multa do art. 33, correspondente a 10% do valor da operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do bis-in-idem. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do DecretoLei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida. (...) (Grifou-se)

(CARF, 3ª Seção, 2ª Turma Especial, Acórdão nº 3802-003.876, Processo nº 11829.720058/2012-06, Relator SOLON SEHN, Data de Sessão: 11/11/2014)<sup>17</sup>

Assim, se o importador oculto e o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades – ou um deles como responsável solidário -, bem como o operador ostensivo pode ser qualificado como contribuinte único da multa por cessão de nome, isso significa que não há interpretação plausível que veja substituição, nem mesmo bis in idem, na situação aventada pela impugnante.

Uma vez configurada a participação do importador contratado nos atos que visavam à ocultação do real adquirente, como no presente caso, a responsabilização solidária deste é flagrante, nos termos do art.674 – V e VI, do Decreto nº 6.759/2009, e do art.124 – I, do CTN.

Vale notar, por fim, que a fiscalização, no p.p., não apontou a importadora contratada na qualidade de interposta pessoa.

#### **Da preclusão na produção de provas**

O contribuinte, em sua impugnação, demanda pela produção posterior de provas em Direito admitidas.

Segundo o disposto no art.15<sup>13</sup>, do Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelo art.56, do Decreto nº 7.574/2011, a impugnação deve carrear consigo todos os documentos em que se fundamentar. Não bastasse isso, o art.16 – III – in fine c/c §4º, do mesmo diploma legal de 1972, com regulamentação dada pelo art.57 – III – in fine c/c §4º, do Decreto nº 7.574/2011, afirma peremptoriamente:

*Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (...) §4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo** o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, **a menos que**: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destina-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (grifou-se)*

A título de exemplo, inobstante tratar-se de tema de direito material diverso, vejamos recentíssimas decisões da segunda instância administrativa federal de julgamento, também sujeita à observação das prescrições do Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelo Decreto nº 7.574/2011, na parte de suas ementas que mais estão ligadas ao presente tópico:

*(...) A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual,*

<sup>13</sup> Art. 15. 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.

salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo. (...).

(CARF, 2ª Seção, 3ª Turma, Processo nº 13855.721778/2012-99, Acórdão nº 2302-002.720, Relator ARLINDO DA COSTA E SILVA, Data da Sessão 15/08/2013)

(...) Quando considerá-lo prescindível e meramente protelatório, a autoridade julgadora deve indeferir o pedido de produção de prova por outros meios admitidos em direito. A apresentação de elementos probatórios, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo tributário, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas. Recurso Voluntário Negado.

(CARF, 2ª Seção, 4ª Turma, Processo nº 13654.001069/2008-73, Acórdão nº 2402-004.747, Relator RONALDO DE LIMA MACEDO, Data da Sessão 09/12/2015)

Assim, ressalvados os estreitos limites das alíneas do §4º, do art.16, do Decreto nº 70.235/72, a prova documental **deve**, necessariamente, ser apresentada **com a impugnação**, não sendo possível a produção posterior de provas admitidas em Direito.

#### **Da preclusão para realização de diligências ou perícias**

Se o impugnante pretende que diligências ou perícias sejam providenciadas, essa solicitação deve vir acompanhada dos motivos que as justifiquem, acompanhada dos quesitos relativos aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, a teor do art.16 – IV, do Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelos arts.36 e 57 – IV c/c §1º, do Decreto nº 7.574/2011. Esses requisitos, previstos no art.16, são necessários para deferimento do pedido de diligência ou de perícia, conforme §1º, desse dispositivo.

*Art. 16. A impugnação mencionará: (...) IV - **as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem**, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; (...) §1º **Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (grifou-se)***

Assim, uma vez não formulados adequadamente, tal pleito será considerado **não formulado**.

Por outro lado, caso a autoridade julgadora entenda que há necessidade de outros esclarecimentos ou juntada de documentos aos autos, poderá determinar

de ofício a realização de diligências ou perícias, consoante art.18 – *caput*<sup>14</sup> c/c art.29<sup>15</sup>, do Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelos arts. 35 - *caput* e 63, do Decreto nº 7.574/2011.

### **Da boa-fé da impugnante – afastamento do elemento subjetivo da conduta**

Uma das alegações da impugnante pertine ao fato de que obrou de boa-fé, circunstância que, segundo ela, deveria ser levada em conta, em sede de julgamento administrativo.

Ocorre que o art.136, do Código Tributário Nacional, adotou a *responsabilidade objetiva* para caracterização das infrações tributárias, isto é, afastou considerações acerca do elemento subjetivo da conduta do agente, não importando se ele agiu de boa-fé, para caracterização de uma conduta infracional. Ademais, o art.142 - §único, do CTN, aponta ser a atividade de lançamento vinculada e obrigatória.

Entretanto, o legislador ordinário estabeleceu uma exceção: quando o *próprio texto legal* estabelece que a intenção do agente deve ser considerada.

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Esse assunto já foi visitado pela segunda instância administrativa federal em vários momentos, dos quais destacamos o seguinte trecho de ementa, pertinente à pena de perdimento de mercadoria:

*(...) BOA-FÉ DO IMPORTADOR. IRRELEVÂNCIA JURÍDICA. NATUREZA VINCULADA DO ATO ADMINISTRATIVO. A eventual boa-fé do sujeito passivo não afasta a exigência do crédito tributário, uma vez que a lavratura do auto de infração constitui ato administrativo vinculado. Por outro lado, salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (...) (CARF, 3ª Seção, 2ª Turma Especial, Processo nº 10314.010967/201008, Acórdão nº 380200.918, Relator Solon Sehn, Sessão de 22/03/2012)*

Desta feita, a alegação de boa-fé do contribuinte deve ser afastada, considerando que os dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto aqui analisado não sinalizam a exceção apontada na parte inicial do art.136, do CTN.

### **Da inocuidade da existência de dano ao erário**

Sem embargo de o impugnante ter alegado que os atos por ele praticados não foram suficientes para serem caracterizados como dano ao erário, essa discussão

<sup>14</sup> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendêlas necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

<sup>15</sup> Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias

resta inócua, pois que o art.23 - caput, do Decreto-Lei nº 1.455/76, tratou de enumerar algumas hipóteses em face das quais o próprio legislador classificou-as como danosas ao Erário.

Assim, uma vez comprovada a prática de qualquer um dos cinco incisos, do citado art.23, o dano ao Erário é diretamente dele decorrente, sendo, pois, uma classificação legal.

*(...) DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL. Nos arts. 23 e 24 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 nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei. (...)*

*(CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 3ª Turma ordinária, Processo nº 10111.720423/201379, Acórdão nº 3403003.319, Relator Rosaldo Trevisan, Sessão de 14/10/2014)*

#### **Da inocuidade da existência de fraude ou simulação**

Alegou a impugnante que os atos por ela praticados não foram suficientes para serem caracterizados como fraude ou simulação.

Entretanto, essa discussão resta inócua, pois a norma contida no art.23 – V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, aponta ser a fraude e a simulação somente espécies de condutas por meio das quais aquele que venha a ser imputado como responsável pela ocultação de terceiros atua de forma a materializar referida infração.

Caso se esteja diante de elementos suficientes a comprovar a interposição fraudulenta desse agente, o que também representa mera espécie de conduta para se chegar à infração de ocultação de sujeitos no comércio exterior, analisar a ocorrência de fraude ou de simulação não teria o condão de descaracterizar a infração aduaneira em apreço.

Em resumo, pode-se dizer que o legislador ordinário estabeleceu uma tripartição de condutas no art.23 – V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, e, uma vez provada a existência de uma delas, as outras podem ou não existir.

#### **Da alegação de que a penalidade é desarrazoada e desproporcional**

A impugnante se insurgiu contra aspectos relativos à suposta falta de razoabilidade e proporcionalidade da penalidade aplicável aos fatos.

Cabe lembrar que a Administração Pública está jungida ao princípio da legalidade, consoante previsto no art.37 – caput, da CF/88, significando isso que ela somente pode agir quando a lei assim determina.

Em sede tributária, no que pertine especificamente à atuação da autoridade fiscal, o art.142 - §único, do CTN, é bastante claro ao dizer que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, significando que a norma legal deve ser aplicada ao caso concreto.

Quanto ao julgamento administrativo, não se pode levar em conta princípios pertinentes à razoabilidade e à proporcionalidade, como critérios suficientes a afastar sanções previstas em texto de lei, não havendo, assim, espaço para interpretações discricionárias acerca de elementos já considerados pelo legislador ordinário.

A propósito, a Portaria MF nº 341/2011, publicada no DOU de 14/07/2011, segue nesse sentido, em seu art.7º - IV e V, *in verbis*:

*Art. 7º São deveres do julgador: (...) IV – cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e*

*V – observar o disposto no inciso III<sup>16</sup>, do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.*

Em outras palavras, o legislador já considerou os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade durante os trâmites legislativos que culminaram com a previsão legal da infração e da correspondente sanção, dosando adequadamente esta última, em razão daquela.

#### **Da alegação de confisco**

Alegou-se que o dispositivo legal aplicado aos fatos revelava caráter confiscatório.

O art.150 – IV<sup>17</sup>, da CF/88, veda que os entes federativos, detentores de competência tributária, se utilizem do tributo com efeito confiscatório, sendo um exemplo das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Essa disposição está dirigida, em verdade, ao legislador infraconstitucional, não ao servidor público, encarregado de aplicar o texto legal conforme resultado do processo legislativo.

Pode-se ver, contudo, que o princípio de vedação ao confisco também se dirige ao Poder Judiciário, em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade. Mas isso, em casos específicos, quando devidamente provocado a decidir.

Não se pode dizer que o princípio esteja direcionado à administração tributária, que está submetida ao princípio da legalidade (art.37 – caput, da CF/88; art.3º c/c art.142 - Único, do CTN), não podendo se esquivar à aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional.

#### **Da redução da multa substitutiva ao perdimento**

Demandou a impugnante pela alteração do fundamento legal, com a consequente redução da multa substitutiva ao perdimento, em face de ter ocorrido, segundo sua interpretação, “*erro de tipificação legal*”, já que não teria havido falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais.

<sup>16</sup> 1 Art. 116. São deveres do servidor: (...) III - observar as normas legais e regulamentares;

<sup>17</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Segundo tal interpretação, a multa aplicável, calculada no auto de infração com alíquota igual a 100% do valor aduaneiro da mercadoria importada, passaria para 1% sobre essa mesma base de cálculo, a teor do disposto no art.712 c/c art.737, do Decreto nº 6.759/2009.

Vejamos tais disposições regulamentares, acrescidas do art.736, referenciado pelo art.737, do Regulamento Aduaneiro:

*Art. 712. Aplica-se ao importador a multa correspondente a um por cento do valor aduaneiro da mercadoria, na hipótese de relevação da pena de perdimento de que trata o art. 737 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 67, caput e parágrafo único).*

*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 nº1.042, 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.*

Através da redação desses artigos, constata-se que há um rito próprio a ser seguido:

1º) Identificação de que se trata de penalidade aplicável à infração de que não decorra falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais;

2º) A competência para relevação da penalidade é do Ministro de Estado da Fazenda;

3º) Após a relevação da penalidade, será aplicada a multa calculada à base de 1% do valor aduaneiro da mercadoria.

A competência originalmente deferida ao *Ministro de Estado da Fazenda*<sup>18</sup>, poderia ser delegada<sup>19</sup> pelo titular dessa pasta, que expediu, para essa finalidade, a Portaria MF nº 214/79<sup>20</sup>, cujo item “1”<sup>21</sup>, alíneas “c” e “f”, delegou competência ao Secretário da Receita Federal para decidir sobre relevação de penalidades, podendo subdelegar essa competência<sup>22</sup>. Este último, por sua vez, através da Portaria RFB nº 268/2012<sup>23</sup>, especificamente no seu art.4º, assim dispôs:

*Art. 4º Subdelegar competência ao Subsecretário de Tributação e Contencioso para decidir sobre relevação de penalidades nos termos do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.042, de 21 de outubro de 1969, ressalvado o disposto no parágrafo único.*

*Parágrafo único. Nos casos de relevação das penalidades de que trata o art. 76, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a competência fica subdelegada ao Subsecretário de Aduana e Relações Internacionais.*

Assim, atualmente, a relevação de penalidade de perdimento, ou sua multa substitutiva, prevista no art.23 – caput e §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, deve ser decidida pelo *Subsecretário de Tributação e Contencioso, da RFB*.

Somente após essa decisão é que se pode ter a convalidação da multa substitutiva ao perdimento, calculada na base de 100% do valor aduaneiro da mercadoria importada, pela multa calculada mediante a aplicação da alíquota de 1% sobre essa mesma base de cálculo.

Uma vez não tendo juntado provas de que houve expedição de ato administrativo para relevação da penalidade em comento, é de ser negado referido pleito

Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO, mantendo-se a integralidade do valor lançado.

<sup>18</sup> Art.4º, do Decreto-Lei nº 1.042/69, regulamentado pelo art.736, do Decreto nº 6.759/2009.

<sup>19</sup> Art.4º - §2º, do Decreto-Lei nº 1.042/69, regulamentado pelo art.736 - §2º, do Decreto nº 6.759/2009

<sup>20</sup> Publicada no DOU de 02/04/1979.

<sup>21</sup> I -Delegar competência ao Secretário da Receita Federal para: (...) c) decidir sobre pedidos de relevação de penalidades, aplicadas no desembaraço de bens importados como bagagem; (...) f) decidir sobre relevação de penalidades nos termos do artigo 4º, do Decreto-lei nº 1.042, de 21 de outubro de 1969.”

<sup>22</sup> Item “II”, da Portaria MF nº 214/79

<sup>23</sup> Publicada no DOU de 07/03/2012.

Sala de Sessões – Florianópolis, 09 de fevereiro de 2017.

Luiz Henrique Travassos Machado – Relator

**Dispositivo**

Diante do exposto voto em negar provimento ao recurso voluntário.

Com o trânsito em julgado administrativo, retorne os autos à origem ressaltando a existência de caução vinculada a este processo.

*Assinado Digitalmente*

**Keli Campos de Lima**