



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.720772/2017-48
ACÓRDÃO	3002-004.277 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ECCE COMERCIAL EXPORTADORA LTDA E ZANETTE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 25/06/2014

IMPORTAÇÃO. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO. FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO. PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não há nulidade formal quando o Auto de Infração e o extenso Relatório Fiscal descrevem com precisão os fatos, o enquadramento legal e as penalidades aplicáveis a ambos os autuados, tendo todos sido regularmente intimados e apresentado defesa ampla, demonstrando inequívoca ciência da acusação. O princípio da ampla defesa e do contraditório restam plenamente atendidos quando os responsáveis, na qualidade de sujeito passivo e responsável solidário, exercitam plenamente o direito de impugnar o lançamento.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUNÇÃO LEGAL. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, DISPONIBILIDADE E TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS. DANO AO ERÁRIO. A não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior configura, por expressa presunção legal estatuída no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento das mercadorias ou, em sua substituição, quando revendidas ou não localizadas, com multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do § 3º do mesmo dispositivo. O ônus de ilidir a presunção legal compete ao importador e ao adquirente, não sendo suficiente a apresentação parcial e seletiva de extratos bancários e documentos incompletos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. MESMO QUADRO SOCIETÁRIO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. A responsabilidade solidária da adquirente em importação por conta e ordem decorre de expressa previsão legal (art. 95, V, do Decreto-Lei nº

37/66 e art. 106, III, do Decreto nº 6.759/09). O importador ostensivo, ainda que atue formalmente como mero prestador de serviços, não se exime da responsabilidade quando demonstrada a existência de grupo econômico de fato, identidade de quadro societário, confusão patrimonial e atuação conjunta na prática das infrações. A condição de prestador de serviços não afasta a responsabilidade por infração aduaneira quando o importador concorreu para sua prática ou dela se beneficiou.

SUBFATURAMENTO. FALSIDADE IDEOLÓGICA DA FATURA COMERCIAL. ARBITRAMENTO DO PREÇO. LEGALIDADE. Comprovado o subfaturamento de preços mediante robusto conjunto probatório — declaração de preço notoriamente inferior ao praticado pelo mesmo exportador para os mesmos produtos no mesmo período, recusa injustificada de apresentar documentos que comprovariam a negociação real, e majoração abrupta dos valores declarados imediatamente após a parametrização da DI em canal cinza —, é cabível o arbitramento do valor aduaneiro nos termos do art. 86, I, do Regulamento Aduaneiro, adotando-se como critério o preço de exportação para o Brasil de mercadoria idêntica ou similar. O valor arbitrado pautado nas próprias importações posteriores dos interessados constitui critério conservador e pró-contribuinte.

CUMULAÇÃO DE MULTAS. NÃO CONFIGURAÇÃO DE BIS IN IDEM. A multa equivalente ao valor aduaneiro (art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76) e a multa sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado (art. 703, caput, do Regulamento Aduaneiro) possuem fatos geradores distintos: a primeira decorre da interposição fraudulenta e da impossibilidade de apreensão das mercadorias revendidas; a segunda, do subfaturamento apurado mediante arbitramento. Não há bis in idem, pois as infrações são autônomas e as penalidades não recaem sobre o mesmo fato. O § 1º-A do art. 703 do Regulamento Aduaneiro veda somente a aplicação cumulativa da multa por diferença de preço com a pena de perdimento, hipótese distinta da conversão em multa substitutiva por força da não localização das mercadorias.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE E CONLUÍO COMPROVADOS. A aplicação da multa de ofício no percentual de 150% é cabível quando demonstrada a prática de fraude e conluio, na forma dos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A declaração de preços fictícios na fatura comercial com o propósito deliberado de reduzir os tributos aduaneiros devidos caracteriza ação dolosa enquadrável no conceito legal de fraude, independentemente da discussão sobre a natureza material ou ideológica da falsidade documental. O conjunto fático apurado — mesmos sócios administrando

importadora e adquirente, recusa reiterada de apresentar extratos bancários completos, ocultação de conta corrente do SICREDI, e variação de preços superior a 90% imediatamente após a fiscalização — é suficiente para atestar a intenção fraudulenta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer os recursos voluntários, rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar-lhes parcial provimento para, de ofício, reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 100% sobre o valor principal do crédito tributário exigido no Auto de Infração nº 0927800/00315/14.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos por ECCE COMERCIAL EXPORTADORA LTDA (CNPJ 78.266.699/0001-23) e ZANETTE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (CNPJ 83.834.598/0001-41), em face do Acórdão nº 07-40.026, proferido pela 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), que julgou improcedentes as impugnações apresentadas, mantendo integralmente o crédito tributário exigido no Auto de Infração nº 0927800/00315/14, lavrado em 03/04/2017 pela Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Itajaí (ALF/ITJ).

O aludido Auto de Infração foi lavrado para exigir o crédito tributário total de R\$ 76.834,91 (setenta e seis mil, oitocentos e trinta e quatro reais e noventa e um centavos), decorrente da DI nº 14/1191031-3, registrada em 25/06/2014, compreendendo: (i) diferenças de

Imposto de Importação (R\$ 3.453,27), IPI-Importação (R\$ 3.755,43), PIS/PASEP-Importação (R\$ 356,12) e COFINS-Importação (R\$ 1.640,30), acrescidos das respectivas multas de ofício qualificadas de 150% e juros de mora SELIC; (ii) multa de 100% equivalente à diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, no valor de R\$ 21.582,97; e (iii) multa equivalente ao valor aduaneiro declarado das mercadorias, no montante de R\$ 29.088,25, em razão da impossibilidade de apreensão das mercadorias revendidas.

Conforme narrado no extenso Relatório Fiscal (fls. 29/141 dos autos), a DI nº 14/1191031-3 foi registrada em 25/06/2014 pela empresa ECCE, na modalidade por conta e ordem da empresa ZANETTE, com objeto de importação de 6.352 kg de flores e plantas artificiais de tecido (NCM 6702.90.00), originárias da China, tendo como exportadora a empresa YIWU ZHONGSEN IMPORT AND EXPORT CO. LIMITED, ao preço declarado de US\$ 1,7588 por kg líquido.

A DI foi parametrizada para o canal cinza de conferência aduaneira, ensejando a instauração de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro (PECA) por suspeita de falsidade documental e interposição fraudulenta de terceiros.

Ao longo do procedimento especial, os interessados foram intimados por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 251/2014 e reintimados pelo TIF nº 388/2014, tendo-lhes sido concedidas seis prorrogações de prazo.

Não obstante, deixaram de apresentar os extratos bancários completos dos meses de maio a novembro de 2014, bem como os documentos comprobatórios da negociação comercial com o exportador, os contratos de câmbio devidamente autenticados e o Documento Oficial de Exportação da Alfândega chinesa reconhecido por notário público.

A fiscalização constatou, ainda, que o valor declarado na DI era o mais baixo dentre todas as 63 operações de importação de mercadorias idênticas ou similares do mesmo fabricante registradas nos anos de 2011 a 2016, representando apenas 30% da média praticada pelo mercado no trimestre anterior.

Em 04/09/2014, por força de decisão liminar proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5009046-92.2014.404.7208/SC, as mercadorias foram entregues ao representante do importador mediante depósito judicial de R\$ 29.088,25 (valor aduaneiro declarado).

Intimados em 24/03/2017 pelo TIF nº 59/2017 a informar o destino das mercadorias, os contribuintes declararam que estas haviam sido revendidas, tornando impossível a aplicação da pena de perdimento e impondo a conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, conforme previsto no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A DRJ/FNS, no acórdão recorrido, rejeitou todas as preliminares suscitadas e, no mérito, manteve integralmente o lançamento, entendendo configuradas a interposição fraudulenta presumida, a falsidade ideológica da fatura comercial e o subfaturamento, bem como a responsabilidade solidária de ambas as empresas, a legitimidade do arbitramento do valor aduaneiro e a adequação da multa qualificada de 150%.

Inconformadas, ambas as empresas interpueram Recursos Voluntários às fls. 907/942 e fls. 1078/1113, reiterando, em síntese, os argumentos já expendidos nas impugnações administrativas, que serão pormenorizadamente examinados no Voto a seguir.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

I. DA ALEGADA NULIDADE NA FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE AUTUAÇÃO INDIVIDUALIZADA DOS SUJEITOS PASSIVOS

As Recorrentes sustentam, em caráter preliminar, que o Auto de Infração seria nulo por vício formal, porquanto não teria sido corretamente formalizado em relação à empresa ZANETTE, que constou no processo como mera "responsável solidária" sem ter sido qualificada como autuada em documento próprio, sem descrição individualizada de sua conduta e sem a determinação de intimação para cumprir ou impugnar o lançamento.

A alegação não merece prosperar.

A análise dos autos demonstra, de forma inequívoca, que o Auto de Infração nº 0927800/00315/14 e o correspondente Relatório Fiscal (fls. 29/141) descrevem de maneira pormenorizada, em 113 páginas, os fatos geradores das infrações, os enquadramentos legais pertinentes, as penalidades aplicáveis e a responsabilidade de ambas as empresas, indicando expressamente ECCE como importadora (sujeito passivo principal) e ZANETTE como responsável solidária. A empresa ZANETTE está perfeitamente qualificada no item 13 do Relatório Fiscal, que versa especificamente sobre a responsabilidade solidária do adquirente, com ampla fundamentação legal e fática que permite a perfeita identificação das infrações a ela imputadas.

O Termo de Ciência – Responsabilização Solidária por Infração, constante às fls. 522/523, demonstra que a empresa ZANETTE foi devidamente intimada a recolher ou impugnar o Auto de Infração, tendo ciência pessoal do lançamento e exercitado plenamente o direito de defesa em impugnação de 27 páginas.

A amplitude e profundidade dos argumentos desenvolvidos nas impugnações e nos presentes Recursos Voluntários revelam, de modo incontestável, que ambas as Recorrentes compreenderam perfeitamente o objeto da acusação fiscal, as infrações que lhes são imputadas e os fundamentos legais do lançamento. Não há, portanto, qualquer prejuízo ao direito de defesa que pudesse justificar a nulidade pretendida.

O princípio da instrumentalidade das formas, consagrado no art. 244 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, determina que

eventuais irregularidades formais somente invalidam o ato quando causam efetivo prejuízo à parte.

In casu, inexistente qualquer preterição ao contraditório ou à ampla defesa. As Recorrentes exerceram amplamente seu direito de impugnar na esfera administrativa de primeira instância e renovam seus argumentos nesta instância recursal, o que per se demonstra a ausência de qualquer cerceamento defensivo.

Quanto ao argumento de que deveriam ter sido lavrados autos de infração apartados para cada sujeito passivo, importa consignar que a legislação processual tributária (Portaria RFB nº 2.284/2010, arts. 2º e 3º) exige que todos os autuados sejam cientificados do auto de infração com abertura de prazo para impugnar, mas não determina, necessariamente, a lavratura de documentos inteiramente distintos quando a infração é cometida conjuntamente por importador e adquirente em estreita unidade de desígnios. O que se exige é que as condutas estejam descritas e que o lançamento seja comunicado a todos os responsáveis, requisitos plenamente atendidos no presente caso.

A existência de relatório fiscal detalhado, integrado ao auto de infração, supre eventuais lacunas dos formulários padronizados, desde que os fatos sejam suficientemente descritos e os enquadramentos legais adequadamente apontados. O extenso e minucioso Relatório Fiscal elaborado pelo AFRF, com folga, a esses requisitos. Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

II. DA ALEGADA VEDAÇÃO DA CUMULAÇÃO DE MULTAS POR VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NON BIS IN IDEM

As Recorrentes sustentam que a fiscalização teria aplicado, cumulativamente e sobre o mesmo fato gerador, a multa substitutiva do perdimento (100% do valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76) e a multa por subfaturamento (100% sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado, nos termos do parágrafo único do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001 e art. 703 do Regulamento Aduaneiro), o que configuraria bis in idem e violação aos princípios da especialidade e da proporcionalidade.

A tese não merece prosperar.

A primeira penalidade, multa equivalente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias, decorre diretamente da infração de interposição fraudulenta de terceiros tipificada no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, punível originariamente com a pena de perdimento das mercadorias.

Diante da impossibilidade de apreensão das mercadorias, em razão de terem sido revendidas no curso do procedimento especial, conforme declarado pelas próprias Recorrentes em resposta ao TIF nº 59/2017, aplica-se a conversão em multa pecuniária substitutiva equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do § 3º do mesmo artigo. Esta penalidade tem por fato gerador a infração de ocultação do real adquirente e a impossibilidade de apreensão.

A segunda penalidade, multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado, decorre do subfaturamento dos preços das mercadorias importadas, infração autônoma prevista no parágrafo único do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001, com fundamento no art. 703 do Regulamento Aduaneiro.

Esta penalidade tem por fato gerador a diferença entre o valor efetivo da transação e o preço artificialmente reduzido declarado na fatura comercial e na DI, com o propósito de reduzir a base de cálculo dos tributos aduaneiros. Trata-se de infração distinta, com fundamento legal específico e fato gerador autônomo.

Não há, portanto, *bis in idem*, pois as duas multas incidem sobre fatos geradores juridicamente distintos, uma sobre a prática de interposição fraudulenta com impossibilidade de apreensão (punindo a dissimulação do sujeito passivo e a não devolução das mercadorias); e outra sobre a declaração de valor artificial para fins de redução tributária (punindo a adulteração da base de cálculo dos tributos aduaneiros).

A leitura conjunta do § 1º-A do art. 703 do Regulamento Aduaneiro, invocado pelas Recorrentes, confirma este entendimento, pois o referido dispositivo veda apenas a aplicação simultânea da multa por diferença de preço com a pena de perdimento da mercadoria propriamente dita, mas não impede a sua aplicação concomitante com a multa substitutiva do perdimento por revenda ou não localização.

A Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (PGFN), na Consulta Interna nº 01/2013, expressamente esclareceu que a multa equivalente a 100% sobre a diferença de preços deve ser aplicada nas demais situações que não caracterizem danos ao Erário e desde que este dano só venha a exteriorizar-se em momento posterior.

Este posicionamento reforça, a *contrario sensu*, que quando o dano ao Erário já se caracterizou (como no caso, pela interposição fraudulenta) e a multa substitutiva do perdimento foi aplicada, a multa por subfaturamento incide de forma autônoma e cumulativa sobre a diferença de valores artificialmente subtraídos da base tributável.

Rejeita-se esta preliminar de mérito.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento de que o princípio do *non bis in idem* veda a dupla punição pelo mesmo fato, mas não impede a cumulação de sanções quando os tipos infracionais são distintos, ainda que os fatos decorram de uma mesma operação.

No caso dos autos, a operação de importação fraudulenta gerou duas infrações autônomas, a ocultação do real adquirente (punida com a multa substitutiva do perdimento) e o subfaturamento da base de cálculo dos tributos (punido com a multa sobre a diferença). A cumulação é, portanto, legal e constitucionalmente válida.

III. DA ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE SANÇÕES BASEADAS EM PRESUNÇÕES E FATOS NÃO COMPROVADOS

As Recorrentes sustentam que o Auto de Infração seria nulo por ter sido lavrado com base em "meras presunções e suposições", sem prova cabal das infrações atribuídas, invocando os princípios da verdade material, da legalidade estrita, da presunção de inocência e o ônus da prova da Fazenda Pública. A alegação não encontra amparo nos fatos dos autos nem na ordem jurídica aplicável.

A presunção de interposição fraudulenta prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 é uma presunção legal relativa (*juris tantum*), instituída pelo legislador como mecanismo de controle do comércio exterior, que opera mediante a simples não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações.

Trata-se de técnica legislativa amplamente utilizada no direito tributário e aduaneiro, de cuja constitucionalidade não há dúvida, sendo reconhecida pela jurisprudência pátria e pela doutrina especializada. Não é necessária a prova direta da fraude para que a sanção seja aplicada, basta que o interessado não tenha ilidido a presunção legal, e este é exatamente o cenário dos autos.

Com efeito, a fiscalização não se limitou a presumir a infração. O Relatório Fiscal de 113 páginas documenta, com riqueza de detalhes, uma série de indícios concretos e convergentes que, individualmente já seriam expressivos, mas em conjunto formam um quadro probatório robusto e inequívoco: recusa reiterada de apresentar extratos bancários completos dos meses de maio a novembro de 2014, mesmo após seis prorrogações de prazo; omissão de conta corrente do SICREDI relativa ao contrato de câmbio; saldo negativo na conta da ZANETTE na data do registro da DI, com TED de R\$ 50.000,00 de origem não comprovada um dia antes do pagamento dos tributos; preço declarado equivalente a apenas 30% da média de mercado; majoração abrupta de 90% dos preços declarados na semana seguinte à parametrização em canal cinza; mesmo quadro societário e confusão patrimonial entre importadora e adquirente; reincidência de irregularidades apuradas na DI nº 13/2090869-3.

O princípio da verdade material, longe de beneficiar as Recorrentes, opera em desfavor delas. A Administração Tributária buscou exaustivamente a verdade dos fatos, intimando os contribuintes por duas vezes, concedendo prazos prorrogados por seis oportunidades, e analisando cuidadosamente cada documento apresentado.

Foram os próprios contribuintes que, deliberadamente, omitiram a documentação essencial à comprovação da origem dos recursos. Em situações assim, o princípio da verdade material impõe que a Administração se valha das presunções legais disponíveis para proteger o Erário, pois o próprio contribuinte criou os obstáculos à apuração da realidade.

O ônus probatório, em matéria de interposição fraudulenta, foi deslocado para o contribuinte por expressa previsão legal, e com razão, pois é o importador/adquirente quem detém os documentos comprobatórios das transações realizadas e quem tem condições de demonstrar a licitude dos recursos empregados.

O Fisco não tem acesso direto às contas bancárias dos contribuintes sem autorização judicial ou requisição formal, e quando solicitou os extratos bancários, os interessados se recusaram a fornecê-los integralmente. Não pode o contribuinte beneficiar-se da própria omissão para arguir insuficiência probatória da fiscalização.

Rejeita-se, assim, esta tese.

Por fim, as Súmulas CARF nº 14 e nº 25, invocadas pelas Recorrentes para afastar a multa qualificada, dizem respeito à omissão de receita no âmbito do imposto de renda, não sendo diretamente aplicáveis à espécie, que envolve infrações aduaneiras com presunção legal expressa e autônoma.

Ainda que se admitisse sua incidência analógica, o próprio texto das súmulas exige a comprovação do evidente intuito de fraude, e este está, como demonstrado acima, fartamente documentado nos autos.

Sendo assim, a rejeição desta preliminar é de rigor.

IV. DA ALEGADA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA ECCE POR ATUAR COMO MERA PRESTADORA DE SERVIÇOS EM IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

A Recorrente ECCE sustenta que, por ter atuado exclusivamente na qualidade de importadora por conta e ordem da adquirente ZANETTE, nos termos da IN SRF nº 225/2002, seria mera prestadora de serviços, sem qualquer responsabilidade pelas infrações aduaneiras atribuídas à adquirente. Aduz que não lhe competia comprovar a origem dos recursos, nem participou da negociação com o exportador, nem emitiu a fatura comercial.

O argumento não pode ser acolhido.

O art. 95, IV, do Decreto-Lei nº 37/66 é explícito ao estabelecer que responde pela infração, conjunta ou isoladamente, "a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promova, de qualquer mercadoria".

A ECCE, ao promover o despacho aduaneiro da DI nº 14/1191031-3, assumiu pessoalmente a responsabilidade pelas declarações prestadas perante o Fisco e pela regularidade da importação. A lei não excetua o importador por conta e ordem, pelo contrário, estabelece expressamente que este responde pela infração em razão do próprio despacho que promoveu, independentemente da qualidade formal em que atua.

Acresce que o argumento da "mera prestação de serviços" colapsa diante de um elemento fundamental, qual seja, ECCE e ZANETTE possuem exatamente os mesmos sócios, MARCOS DOSSENA ZANETTE (sócio-administrador com participação de 88% na ECCE e 90% na ZANETTE) e THOMMI MAURO ZANETTE FIORENZA (sócio com 12% na ECCE e 10% na ZANETTE).

A pretensão de que a importadora seja tratada como empresa autônoma, sem qualquer vinculação com a adquirente, é tecnicamente insustentável quando ambas são

controladas pelos mesmos indivíduos, com a mesma estrutura decisória, e consta inclusive que os dois endereços das empresas coincidiam.

Trata-se de um único grupo econômico de fato, operando de forma integrada para as mesmas finalidades, incluindo a dissimulação da cadeia de importação perante o Fisco.

O art. 674 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09), que transpõe o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66, estabelece que respondem pela infração "conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie".

No presente caso, a ECCE não apenas concorreu para a prática das infrações, ao registrar a DI com valores sabidamente subfaturados, ao recusar-se a apresentar os extratos bancários completos e ao atuar em perfeita coordenação com a ZANETTE para ocultar o real adquirente, como também delas se beneficiou, na medida em que a redução artificial dos tributos a desonera igualmente enquanto responsável solidária pelo pagamento dos impostos.

O argumento de que a responsabilidade por infrações dolosas seria pessoal do agente (art. 137 do CTN), excluindo o importador, tampouco merece acolhimento. Este dispositivo do CTN contempla hipóteses em que a responsabilidade tributária se desloca do devedor originário para o responsável, não se aplicando às situações em que o próprio importador é parte integrante do esquema fraudulento.

Ademais, a responsabilidade objetiva prevista no art. 94, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66 — segundo a qual "a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato", é norma especial que prevalece sobre a regra geral do CTN no âmbito das infrações aduaneiras.

A alegação de que as empresas são "autônomas" porque possuem objetos sociais distintos não resiste ao exame dos fatos documentados nos autos.

A ECCE, declarada inapta no CNPJ por práticas irregulares em operações de comércio exterior desde operações anteriores (DI nº 13/2090869-3), continuou operando em conjunto com a ZANETTE, controlada pelos mesmos sócios, em uma divisão de papéis que claramente servia ao propósito de fragmentar a responsabilidade e dificultar a fiscalização. Esta reincidência é um forte indicador de conduta dolosa e planejada, não de mera prestação de serviços legítima.

O precedente jurisprudencial do TRF4 citado pelas Recorrentes (AC 5005676-78.2013.404.7002) não ampara a tese defensiva. Naquele caso, a corte afastou a interposição fraudulenta precisamente porque a importação havia sido realizada por conta e ordem de terceiro devidamente declarado na DI, sem importador oculto.

No presente caso, a fiscalização não atribuiu à ECCE a condição de empresa "laranja" de terceiros ocultos em relação à própria ZANETTE, mas sim identificou que importadora e adquirente formam um grupo econômico de fato que, em conjunto, atuaram para ocultar o real

beneficiário final das mercadorias e subfaturar os preços declarados. A situação fática é distinta, e o precedente por essa razão não é aplicável.

V. DA ALEGADA AUSÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM REGULAR - AUSÊNCIA DE OCULTAÇÃO E DOLO

As Recorrentes sustentam que a importação teria sido realizada de forma inteiramente regular, na modalidade por conta e ordem de terceiros, com perfeita identificação de todos os intervenientes perante a Receita Federal do Brasil, ausentes os elementos de ocultação, fraude/simulação e dano ao Erário exigidos para a configuração da interposição fraudulenta. Arguem, ainda, que a presunção legal do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 não se aplicaria às importações por conta e ordem onde o adquirente é declarado. A argumentação é improcedente.

A regularidade formal da indicação da empresa ZANETTE como adquirente na DI não afasta, por si só, a configuração da interposição fraudulenta. O fato de haver um adquirente formalmente declarado não significa que este seja o efetivo beneficiário final das mercadorias.

A interposição fraudulenta não se restringe à hipótese clássica do importador "laranja" completamente fictício, uma vez que também abrange situações em que o adquirente declarado, por si mesmo ou em conjunto com o importador, serve para ocultar outros terceiros com interesse real na operação.

Conforme apurado no Relatório Fiscal, a fiscalização concluiu que ECCE e ZANETTE "revestiram-se da qualidade de importador e adquirente e serviram de escudo e blindagem para o real adquirente", dado que os indícios de que recursos de terceiros ocultos financiavam as importações são consistentes e não foram refutados.

As Recorrentes afirmam que a ZANETTE teria comprovado a origem dos recursos por meio do desconto de duplicatas e limite do cheque especial, demonstrando que a origem do TED de R\$ 50.000,00 creditado em sua conta corrente do Banco Itaú seria proveniente de sua própria conta do Banco do Brasil.

No entanto, a fiscalização demonstrou, com base nos extratos parcialmente apresentados, que os interessados omitiram propositalmente os demais lançamentos bancários, apresentando apenas os débitos relativos à operação de importação, sem revelar a origem dos recursos que compunham o saldo disponível. Esta omissão deliberada é, ela mesma, prova da intenção de ocultar a proveniência real dos recursos.

O precedente do CARF invocado pelas Recorrentes (DRJ-PE, Processo nº 11128.724681/2012-27, Acórdão 11-045.403) não socorre a tese defensiva. Aquela decisão foi proferida em sede de primeira instância administrativa e, além de não vincular este Conselho, cuidava de situação diversa, em que o adquirente declarado não havia sido descaracterizado como tal e em que a fiscalização não logrou comprovar a interposição em relação ao adquirente formal.

No caso dos autos, a fiscalização demonstrou que ZANETTE, ao declarar que a origem dos recursos decorria de "desconto de duplicatas e cheque especial", não conseguiu comprovar tal origem, e que a conta corrente apresentava saldo negativo antes do recebimento do TED cuja origem igualmente não foi explicada.

A fórmula proposta pelas Recorrentes está equivocada na sua aplicação ao caso concreto, pois todos esses elementos estão presentes. A ocultação manifesta-se na recusa de revelar a real cadeia de pagamentos e a identidade do efetivo financiador das importações.

A fraude evidencia-se pela falsidade ideológica da fatura comercial, pelo subfaturamento de preços e pela omissão sistemática de extratos bancários que comprometeriam as alegações dos interessados. O dano ao Erário decorre da declaração de valor notoriamente inferior ao real, gerando recolhimento tributário insuficiente. Todos os pressupostos da infração estão presentes.

A argumentação de que a ZANETTE teria cumprido os requisitos legais e apresentado suficiente documentação foi expressamente apreciada e rejeitada pela DRJ/FNS, com base na análise cuidadosa dos documentos apresentados.

As alegações sobre fé pública da fatura comercial e do packing list certificados pela Câmara de Comércio Internacional da China não resistem ao fato de que o valor declarado representa apenas 30% da média de mercado para as mesmas mercadorias do mesmo exportador, discrepância tamanha que não pode ser explicada por mera diferença de qualidade, especialmente porque o Relatório de Verificação Física nº 02868/2014 registrou expressamente que as mercadorias eram "de boa qualidade".

As notas fiscais de saída das mercadorias apresentadas pela ZANETTE tampouco afastam a interposição fraudulenta.

A comercialização das mercadorias para terceiros após a importação não exclui a possibilidade de que o real financiador da operação tenha permanecido oculto durante todo o procedimento de importação e que as mercadorias tenham sido repassadas em cumprimento a compromisso anterior com esse terceiro.

A "pulverização" das mercadorias no mercado interno, além de ser praxe nas situações de interposição fraudulenta para dificultar o rastreamento, não elimina a infração que já se consumou no momento do despacho aduaneiro com dados falsos.

VI. DO ALEGADO SUBFATURAMENTO MEDIANTE FALSIFICAÇÃO DA FATURA COMERCIAL — AUSÊNCIA DE PROVA DO DOLO E DA FALSIDADE — PREÇO ESPECIAL POR DEFEITO DE FABRICAÇÃO

As Recorrentes sustentam que não teria havido subfaturamento nem falsificação da fatura comercial, porquanto o preço declarado refletiria uma negociação excepcional decorrente de defeitos de fabricação nos produtos, razão pela qual o exportador YIWU concedeu preço

especial para este lote específico. Aduzem, ainda, que a autoridade aduaneira não teria apresentado prova do dolo e que a mera comparação de preços seria insuficiente para configurar a falsidade ideológica. O argumento não prospera, nem nos aspectos fáticos, nem jurídicos.

A tese dos "defeitos de fabricação" é notoriamente tardia e desprovida de qualquer suporte probatório. Ao longo de todo o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, que se estendeu por mais de oito meses e durante o qual os interessados foram intimados e reintimados por duas vezes e receberam seis prorrogações de prazo, em nenhum momento os contribuintes invocaram a existência de defeitos de fabricação ou de concessão de preço especial para justificar a discrepância de valores.

Tal argumento somente surgiu na fase de impugnação ao Auto de Infração, o que compromete fatalmente sua credibilidade. A argumentação oportuna e extemporânea, formulada apenas quando já não é possível verificar a qualidade dos produtos (revendidos que foram), não pode ser aceita como prova.

O Relatório de Verificação Física – RVF nº 02868/2014, elaborado por auditor-fiscal da RFB em 1º de julho de 2014, com fotografias das mercadorias, registrou expressamente que as flores e plantas artificiais eram "de boa qualidade".

Este documento tem fé pública e foi produzido por servidor competente, no exercício das atribuições legais de fiscalização, em período contemporâneo ao despacho da DI. Não há evidência documental, pericial ou testemunhal que contrarie este registro oficial. A alegação posterior de defeitos de fabricação, sem qualquer prova, não tem o condão de superar o RVF.

A discrepância de preços apurada pela fiscalização é de magnitude extraordinária e constitui, por si só, indício robusto e suficiente de subfaturamento. O valor declarado de US\$ 1,7588/kg representa: a posição de menor valor dentre todas as 63 importações de produtos idênticos ou similares do mesmo exportador YIWU registradas de 2011 a 2016; apenas 30% da média praticada por outros importadores no período de janeiro a dezembro de 2014; apenas 40% da média de importações de mercadorias similares da China registradas na mesma semana; apenas 50% do preço médio das próprias importações da ZANETTE do mesmo produto, do mesmo exportador, no segundo semestre de 2014.

Uma discrepância desta proporção não pode ser explicada por diferença de qualidade, somente pode resultar de declaração deliberadamente falsa do valor da transação.

O comportamento dos próprios interessados após a parametrização da DI em canal cinza é a prova mais eloquente do subfaturamento: na semana seguinte ao início do procedimento especial, as importações de flores artificiais idênticas do mesmo exportador passaram a ser declaradas pelo dobro do valor.

Se os produtos fossem defeituosos e se o preço refletisse a condição real das mercadorias, não haveria razão alguma para esta repentina duplicação dos valores declarados. A

única explicação lógica para este comportamento é que, sob vigilância aduaneira intensificada, as Recorrentes passaram a declarar os preços realmente praticados, evidenciando que os valores anteriores eram artificialmente reduzidos.

Quanto ao argumento de que a fiscalização não teria apresentado a "segunda fatura" (o preço real) para comprovar a falsidade ideológica, importa esclarecer que o art. 86 do Regulamento Aduaneiro expressamente prevê o arbitramento do valor aduaneiro quando, em casos de fraude, sonegação ou conluio, não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação.

O próprio texto da lei reconhece que, nestes casos, não haverá uma "segunda fatura" disponível, exatamente porque os agentes da fraude cuidam de não deixar rastros documentais do preço real. É justamente para esta situação que o legislador criou o mecanismo do arbitramento, que prescinde da identificação do preço efetivo e adota, em substituição, o preço de exportação para o Brasil de mercadoria idêntica ou similar.

O método de arbitramento utilizado pelo Auditor-Fiscal, preço médio de US\$ 3,2897/kg, correspondente às importações das próprias Recorrentes de produtos idênticos no período de julho a dezembro de 2014, atende rigorosamente aos critérios estabelecidos no art. 86 e seu parágrafo único do Regulamento Aduaneiro, sendo fundamentado em transações realizadas pelos próprios interessados, no mesmo período, com o mesmo exportador, para os mesmos produtos.

Trata-se de critério conservador e pró-contribuinte, pois o preço médio adotado é inferior ao praticado por outros importadores para mercadorias similares no mesmo período. A legalidade e razoabilidade do arbitramento estão plenamente demonstradas.

VII. DA ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA INDIVIDUALIZAÇÃO DA PENA E DA INTRANSCENDÊNCIA DA SANÇÃO

As Recorrentes sustentam que a aplicação das sanções à importadora ECCE violaria o princípio constitucional da individualização da pena (art. 5º, XLVI, CF/88) e o princípio da intranscendência da sanção (art. 5º, XLV, CF/88), pois a responsabilidade pelas infrações aduaneiras seria exclusiva da adquirente ZANETTE, e não da importadora por conta e ordem, que atuou como mera mandatária.

A tese não encontra amparo jurídico no sistema de responsabilidade por infrações aduaneiras.

O princípio da intranscendência da pena (art. 5º, XLV, da CF/88), segundo o qual "nenhuma pena passará da pessoa do condenado", aplica-se primariamente ao campo do direito penal e, no âmbito tributário, incide sobre as obrigações pessoais do infrator falecido, não sendo oponível às hipóteses de responsabilidade solidária previstas em lei.

O STF, em reiterados pronunciamentos, tem reconhecido que a responsabilidade tributária solidária, estabelecida em lei, é constitucionalmente válida e não viola o referido princípio. No campo das infrações aduaneiras, a lei (Decreto-Lei nº 37/66) expressamente prevê a responsabilidade conjunta ou isolada de todos os que concorreram para a prática da infração ou dela se beneficiaram, o que afasta qualquer pretensão de que a sanção seja limitada a apenas um dos responsáveis solidários.

Por seu turno, o princípio da individualização da pena, tal como consagrado na CF/88, impõe que a sanção leve em conta as circunstâncias pessoais e a participação de cada agente no ilícito, mas não proíbe a responsabilização solidária de vários agentes que contribuíram, ainda que em funções distintas, para a mesma prática ilícita.

No caso dos autos, ambas as empresas participaram ativamente da prática das infrações, pois a ECCE registrou a DI com valores subfaturados, recusou-se a apresentar os extratos bancários completos e atuou em coordenação com a ZANETTE para dificultar a fiscalização; por seu turno, a ZANETTE financiou a operação com recursos cuja origem não foi comprovada, entrou em mandado de segurança para obter a liberação das mercadorias e as revendeu durante o procedimento especial.

A participação de cada uma na infração é suficientemente demonstrada nos autos para justificar a responsabilidade de ambas.

A distinção formal entre importador e adquirente, prevista na IN SRF nº 225/2002, tem por objetivo regular o despacho aduaneiro na modalidade por conta e ordem e atribuir responsabilidades tributárias específicas, mas não foi concebida para servir como escudo à irresponsabilidade por infrações aduaneiras cometidas conjuntamente.

A lei é explícita: nas importações por conta e ordem, tanto o importador quanto o adquirente respondem conjunta ou isoladamente pela infração (art. 95, V, do Decreto-Lei nº 37/66). Se o legislador quisesse excluir o importador por conta e ordem da responsabilidade por infrações aduaneiras dolosas, teria feito constar esta ressalva expressamente. A ausência de tal exceção é eloquente.

O fato de ambas as empresas serem controladas pelos mesmos sócios elimina, na prática, qualquer possibilidade de que a ECCE tenha sido vítima de engano ou atuado de boa-fé sem conhecimento das irregularidades.

O administrador comum (MARCOS DOSSENA ZANETTE, com participação majoritária em ambas) é a mesma pessoa que assinou o contrato de importação por conta e ordem, supervisionou as respostas às intimações fiscais e tomou a decisão de não apresentar os extratos bancários.

Não se pode dissociar o conhecimento e a participação na infração da importadora ECCE do conhecimento e da participação da adquirente ZANETTE quando ambas são dirigidas pela

mesma pessoa. A unidade de direção revela ou ao menos denota a unidade de desígnio fraudulento.

VIII. DA ALEGADA DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PARA O PERCENTUAL DE 75% E DO ALEGADO CARÁTER CONFISCATÓRIO

As Recorrentes pugnam pelo afastamento da multa de ofício qualificada de 150% e sua substituição pela multa ordinária de 75%, sob o fundamento de que não teria sido comprovado o dolo específico necessário para a qualificação da infração nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Aduzem, ainda, que a multa teria efeito confiscatório, violando o art. 150, IV, da CF/88. Nenhuma das teses prospera.

A aplicação da multa de ofício qualificada de 150% encontra amplo suporte no conjunto probatório dos autos. Conforme exaustivamente demonstrado no Relatório Fiscal e confirmado pelo acórdão da DRJ, a conduta das Recorrentes caracteriza, inequivocamente, a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64 - "ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido" - e o conluio previsto no art. 73 da mesma lei - "ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72".

A declaração deliberada de preços fictícios (30% abaixo do valor de mercado) com o propósito de reduzir a base de cálculo dos tributos aduaneiros é a definição literal de fraude tributária.

O dolo das Recorrentes não é uma suposição, mas uma conclusão necessária diante dos fatos documentados. A declaração de preço que representa apenas 30% da média de mercado para as mesmas mercadorias do mesmo exportador, no mesmo período, não pode resultar de um simples erro ou de legítima negociação vantajosa; ela somente pode resultar de uma escolha deliberada de declarar valor inferior ao real com o propósito de reduzir tributos.

A abrupta majoração dos preços declarados na semana seguinte ao início da fiscalização, de US\$ 1,7588/kg para mais de US\$ 3,30/kg, o mesmo exportador declarando o mesmo produto, é a prova mais evidente de que as Recorrentes sabiam perfeitamente que o preço anterior era falso e que, sob vigilância, passaram a declarar o preço verdadeiro.

A recusa sistemática em apresentar os extratos bancários completos, mantida durante oito meses de procedimento especial e apesar de seis prorrogações de prazo, é em si mesma um ato doloso.

Ninguém que agiu de boa-fé e tem a comprovar a legalidade de suas operações se recusa a apresentar extratos bancários que confirmariam suas alegações. A única razão para esta recusa sistemática é que os extratos revelariam informações comprometedoras para os interessados, como a origem real dos recursos, a existência de contratos de câmbio paralelos, ou o

recebimento de numerário de terceiros interessados na operação. O dolo, nestas circunstâncias, se faz manifesto.

Quanto ao caráter confiscatório da multa, esta alegação não é cognoscível nesta instância administrativa. O CARF, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, não possui competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade, exceto quando fundadas em decisão declaratória do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado ou em súmula vinculante.

O STF, em diversas oportunidades, tem se pronunciado no sentido de que a multa tributária de 150% sobre tributos, aplicada em casos de fraude ou sonegação, não caracteriza confisco, sendo proporcional à gravidade da conduta.

Rejeita-se esta arguição.

As Súmulas CARF nº 14 e nº 25, que exigem a comprovação do evidente intuito de fraude para a qualificação da multa, foram plenamente atendidas no presente caso. O evidente intuito de fraude decorre do conjunto probatório detalhadamente analisado ao longo deste Voto, que demonstra, de forma suficiente e concludente, que as Recorrentes agiram com plena consciência e vontade de declarar preços inferiores aos reais com o fim de reduzir os tributos aduaneiros devidos. A qualificação da multa de ofício para o percentual de 150% é, portanto, legal, proporcional e adequada às circunstâncias do caso.

Contudo, existe matéria a ser conhecida de ofício. Entendo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%. Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada.

Vejamos a antiga e a nova redação:

“Redação dada pela Lei nº 11.488/2007

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023

“§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)”

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer os Recursos Voluntários para rejeitar as preliminares e, no mérito, **dar-lhes parcial provimento** apenas para, de ofício, reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 100% sobre o valor principal do crédito tributário exigido no Auto de Infração nº 0927800/00315/14.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA