



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.720843/2017-11
ACÓRDÃO	3002-004.197 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GB TRADE - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA E OUTRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 15/03/2016

DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO NA FASE FISCALIZATÓRIA. PRETERIÇÃO INEXISTENTE. ART. 14 DO DECRETO Nº 70.235/1972. SÚMULA CARF Nº 162.

A participação colaborativa do sujeito passivo durante a fase de fiscalização não constitui pressuposto de validade do procedimento administrativo. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento (Súmula CARF nº 162).

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

A ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação e a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior são consideradas dano ao Erário, punível com a pena de perdimento. Nos casos em que as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas, aplica-se multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada.

IMPORTAÇÃO. DOCUMENTO FALSO. PERDIMENTO.

Aplica-se a pena de perdimento quando constatada a utilização de documento falso na instrução do despacho de importação.

ARBITRAMENTO DE PREÇOS. FRAUDE, SONEGAÇÃO OU CONLUIO

No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, nos termos do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

Nas importações por conta e ordem de terceiro, o importador ostensivo é o contribuinte dos tributos e o adquirente é o responsável solidário. Respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, de acordo com o inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, dentre outros, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A responsabilidade de que trata o artigo 135 do CTN é solidária, sem benefício de ordem entre o contribuinte e responsáveis.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, incluído pela Lei nº 14.689/2023, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente dos Recursos Voluntários, não conhecendo dos argumentos relativos ao caráter confiscatório da multa qualificada de 150% e, na parte conhecida, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, tão-somente para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas – Relatora

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente)

RELATÓRIO

Cuida-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acordão nº 07-40.928** exarado pela 2ª Turma da DRJ/FNS, em sessão de 21/11/2017, que julgou **improcedentes as impugnações**, mantendo o crédito tributário exigido.

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

“Trata o presente processo de lançamentos em desfavor da empresa GB TRADE - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA, com sujeição passiva solidária (art. 124, I, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN e art. 95, I, IV e V2, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966) das empresas OFFICE - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO COMÉRCIO DE ARMARINHOS EIRELI EPP e H. W. J. COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE VESTUÁRIOS E PRESENTES LTDA e, ainda, pessoalmente, com fulcro no art. 135, III, do CTN, por conta de infração de lei, dos responsáveis pelas empresas arroladas, MARCELO GILLI BOLEMAN, FABIANO LOMBARDI e ZHENG MEIFENG, respectivamente, conforme demonstrativo a seguir (fl. 2):

(...)

Consta dos autos (Relatório Fiscal - fls. 830-897) que a GB Trade registrou em 15 de março de 2016 a Declaração de Importação (DI) nº 16/0400715-1 (fls. 93-100) por conta e ordem da Office. Identificados indícios de fraude, a operação foi objeto de procedimento especial de controle aduaneiro, conforme previsto na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.169, de 29 de junho de 2011, que estabelece procedimentos especiais de controle, na importação ou na exportação de bens e mercadorias, diante de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento. Tal procedimento concluiu pelo uso de documento falso no despacho aduaneiro e interposição fraudulenta na importação. Tendo sido a mercadoria desembaraçada por força de decisão judicial, mediante prestação de garantia, e sendo seu paradeiro desconhecido, o perdimento foi substituído pela aplicação de multa conforme previsto na legislação de regência. Ainda, uma vez demonstrada a fraude e incompatibilidade dos preços declarados, foi efetuado arbitramento dos mesmos (valor aduaneiro após arbitramento - R\$ 160.964,02) e lançadas as diferenças tributárias e consectários legais.

O despacho aduaneiro foi instruído com fatura no valor US\$ 13.312,93 FOB (Commercial Invoice / CI - fls. 101-102), packing list (fls. 103-104) e conhecimento de transporte marítimo (Bill of Lading / BL - fls. 105-106). A mercadoria chegou ao Porto de Itajaí acondicionada em um contêiner de 40 pés (68 m3), com pesos bruto e líquido declarados de 9.000 e 5.850 kg, respectivamente. Em pesagem realizada no terminal portuário foi verificado peso bruto de 18.850 kg. As 362 caixas de papelão apresentaram peso líquido aproximado de 17.900 kg, ou seja, três vezes superior ao declarado no BL e no packing list.

A despeito de a Instrução Normativa (IN) SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006, estabelecer que a mercadoria deve ser detalhadamente descrita de modo a permitir sua perfeita identificação e caracterização, o Auditor-Fiscal constatou que as descrições das mercadorias na DI e na fatura eram imprecisas, incompletas ou incorretas, como no caso da Adição 02, em que o produto foi descrito como mini bolsa, quando se tratavam de bolsas femininas. Ainda, nas embalagens dos produtos foi encontrada indicação do real destinatário das mercadorias (H.W.J.), diverso da empresa Office, oficialmente declarada.

Foram, também, localizadas mercadorias não declaradas:

- 12.000 (doze mil) peças de artigos de vestuário, composto por xales ou cangas de uso feminino, ref. HWJ7 -JO2, acondicionados em 20 caixas com 600 peças cada;
- 12.000 (doze mil) peças de artigos de vestuário, composto por xales ou cangas de uso feminino, ref. HWJ-JO1, acondicionados em 20 caixas com 600 peças cada;
- 11.400 (onze mil e quatrocentas) peças de artigos de vestuário, composto por xales ou cangas de uso feminino, ref. IRUN-H30, acondicionados em 19 caixas com 600 peças cada;
- 7.700 parafusos e 10.200 porcas;
- 5.174 bolsas, que se encontravam ocultas dentro das bolsas declaradas na adição 03.

É também de se relatar que, cientificada do Termo de Início e de Retenção da Mercadoria, a Office, em 25 de abril de 2016, por via postal através de seu advogado (fls. 197-208), informou à Alfândega de Itajaí desconhecer totalmente (fl. 199) as importações consubstanciadas nas duas DI questionadas, entre elas a objeto do presente lançamento. Alegou, inclusive, não deter caixa e capital para operações desse porte (fl. 200) e ser vítima de constantes fraudes (fl. 201). Mesmo após tais declarações, o despachante e procurador André Luiz Ramos solicitou, em nome desta última, nova prorrogação de prazo para atendimento da intimação.

Em 1º de junho de 2016, novamente por seu advogado, a Office enviou correspondência à Alfândega de Itajaí, na qual constava declaração firmada por seu único proprietário e responsável Fabiano Lombardi de que "(...) equivocadamente afirmou perante a Autoridade Fiscal que desconhecia tais operações de importação, não possuindo interesse em proceder ao despacho aduaneiro das mercadorias" (fl. 864). Declarou que efetivamente contratou a GB Trade para promover as importações por sua conta e ordem.

Em 5 de julho de 2016, por considerar que os esclarecimentos até então prestados foram insatisfatórios e evasivos, GB Trade e Office foram reintimadas (fls. 276-277 e 282-283, respectivamente). Devidamente cientificadas, "Até a data da formalização do Auto de Infração de que trata este relatório, as intimadas NÃO ATENDERAM adequadamente às intimações e IGNORARAM as reintimações que lhe foram dirigidas" (fl. 871).

Instada a Office, em 15 de março de 2017, a prestar esclarecimentos e apresentar documentos atinentes às mercadorias importadas após a liberação pela via judicial, esta enviou correspondência, através de seu advogado, na qual alega que, a despeito da retirada das mercadorias do terminal portuário pela GB Trade (por ordem judicial), da emissão de notas fiscais eletrônicas nas quais era destinatária e da informação de que o frete teria ocorrido por sua conta, não possui nenhum dos documentos requeridos, não recebeu tais mercadorias e não realizou contratação e/ou pagamento dos citados fretes (fl. 893). Em suma, alegou ser vítima, uma vez que seu nome foi indevidamente utilizado e que as mercadorias de sua titularidade estavam sendo encaminhadas a terceiros (fl. 894).

Devidamente intimados, vieram aos autos apresentar impugnação GB Trade e seu responsável Marcelo e Office e seu responsável Fabiano, cujos argumentos são a seguir apresentados. H.W.J. e seu representante Zheng não interuseram defesa.

GB TRADE - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA (fls. 1040-1067) afirmou que "(...) a medida fiscal foi precipitada, calcada em meras presunções, sem nenhuma prova cabal que demonstre o alegado" (fl. 1041).

Aduz:

- ilegitimidade passiva, pois meramente prestou serviços de importação por conta e ordem da Office e, por atuar apenas como trading, não pode ser responsabilizada por infrações cometidas no curso da operação de importação. Argumentou que "(...) na importação por conta e ordem, é do adquirente que se originamos recursos financeiros, e é ele quem deve comprovar a origem dos mesmos (...)" (fl. 1044);

- que "(...) inexistente prova concreta e irrefutável que assegure a ocultação de mercadorias, eis que o fato de existir quantidade de mercadorias diversa na vistoria física, tal se figura como erro no envio de mercadorias perpetrado pelo próprio Exportador quando da expedição dos produtos, a qual é, inclusive, passível de retificação da fatura ou no registro da DI, sem ensejar a pena de perdimento" (fl. 1042) e que "(...) os irrisórios erros apontados pelo Fiscal são passíveis de retificação, inclusive após o registro da DI (...)" (fl. 1048);
- que não subsiste a afirmativa de utilização de documento falso, a qual foi refutada pela apresentação de via consularizada da fatura comercial que "(...) a impugnante por várias vezes explanou que desconhece todas e quaisquer mercadorias excedentes na DI nº 16/0400715-1, tendo ocorrido no caso em concreto um possível erro de expedição por parte do exportador" (fl. 1054);
- que não há que se falar em subvaloração por erro na declaração do peso, o qual é passível de retificação, situação punível com multa pecuniária que não comporta fraude e que o arbitramento não cumpriu os requisitos legais atinentes à matéria, "(...) sendo apurados preços extremamente superiores aos valores de mercado destas mercadorias, em evidente REPRESÁLIA face à Autora, de modo a inviabilizar a liberação das cargas" (fls. 1062-1063);
- que "(...) inexistente espaço para aplicação da pena de perdimento, eis que, além de inexistir prova concreta da fraude e do dolo da Impugnante, pressuposto primordial para fixação da penalidade de perdimento das mercadorias, inexistente dano ao erário, ao passo que as mercadorias foram desembaraçadas por decisão judicial, mediante prestação de garantia para o pagamento dos tributos porventura ainda devidos" (fl. 1043);
- a inaplicabilidade da responsabilidade solidária aos sócios, pois inexistente comprovação de desvio de finalidade ou confusão patrimonial e que, de qualquer forma, só poderia ser determinada judicialmente não simplesmente em ato administrativo visivelmente ilegal e pautado em meras presunções (fl. 1049), devendo se comprovadas as condutas de excesso de poder, infração à lei ou ao contrato social, o que não teria acontecido (fl. 1329). Ainda, argumentou que o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966 somente poderia ser utilizado especificamente para o Imposto de Importação e que este "(...) sequer é objeto da presente autuação fiscal, mas sim, a suposta prática de fraude no comércio exterior pela declaração inexata do valor e interposição fraudulenta de pessoas (...)" (fl. 1050);
- a impossibilidade de aplicação concomitante da penalidade da multa de subfaturamento e da multa pela conversão do perdimento, devendo esta prevalecer sobre aquela;
- o afastamento da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, pois ausente o intuito de fraude, dolo ou simulação (fl. 1066), além de alegar ofensa ao Princípio do Não Confisco.

Pugna, pois, pela insubsistência do auto de infração, sua anulação e cancelamento, com o subsequente arquivamento e registro (fl. 1067).

MARCELO GILLI BOLEMAN apresentou peça de defesa (fls. 1102-1133) similar à apresentada pela GB Trade, pessoa jurídica da qual é sócio administrador. As razões de defesa coincidentes deixarão de ser expostas por economia processual. Adicionalmente, argumenta que "(...) é um equívoco desta Autoridade Fiscal indiscriminadamente responsabilizar o Impugnante na qualidade de sócio da empresa autuada pelo crédito tributário referente ao presente auto de infração, quando o sujeito passivo se trata de empresa dotada de personalidade jurídica" (fl. 1111). Também alegou cerceamento de defesa por não ter sido chamado a prestar informações e documentos durante as investigações (fls. 1114-1115) e que "(...) foi surpreendido com a presente autuação fiscal, em que a Receita Federal, de modo sorrateiro, tenta lhe atribuir responsabilidade solidária pelo crédito apurado" (fl. 1115).

A OFFICE - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO COMÉRCIO DE ARMARINHOS EIRELI EPP apresentou sua peça impugnatória (fls. 956-1031), na qual tratou do objeto do presente processo inclusive, mas também referiu-se a assuntos que em nada se relacionam com os presentes lançamentos, revelando o aproveitamento inadequado de textos relativos a outros processos de matérias não conexas ao presente, como:

- "O lançamento fiscal, conceito que alberga o ato administrativo sobre contribuição social como o ora referenciado (...)" (fl. 956);
- ocorrência de nulidade pela não previsão dos objetos dos lançamentos no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. É de se assinalar que na construção dos argumentos para amparar sua tese, assim se manifestou: "Desta feita, entende o contribuinte que eram as considerações necessárias, no atual momento processual, de serem entranhadas, que só corroboram com a convicção de que os procedimentos formais à constituição de crédito previdenciário, não foram adequadamente atendidos, sendo, pois, o AI, um ato administrativo ilegítimo" (fl. 965);
- "Deve-se ter em mente, ainda, que a Administração Pública Estadual deve sempre dar prevalência ao interesse público primário (de toda a sociedade considerada), ante o interesse público secundário (da própria Administração Pública Estadual)" (fl. 971);
- "Causa surpresa o teor do AI ora impugnado, que chancela a absoluta despreocupação do Fisco com o efetivo atendimento das regras legais e administrativas que disciplinam as formalidades procedimentais inerentes aos atos administrativos de natureza tributária como são, no conceito previdenciário, o MPF e Relatório Fiscal (REFISC/AI)" (fl. 973);

- "Dessa forma, não pode ser responsabilizada pelo crédito reclamado, com fundamento num suposto (e não comprovado) interesse comum coma empresa PRIMICIAS. (...) só caberia responsabilizar o PRIMICIAS PELOS TRIBUTOS DEVIDOS NA OPERAÇÃO que redundou na aquisição da mercadoria e não pelos atos anteriormente praticados pelo vendedor" (fl. 1003);
- "Sob as novas diretrizes normativas inerentes à constituição do crédito tributário por solidariedade (...)" (fl. 1029).

No tocante ao presente processo, defendeu-se alegando:

- que "A fiscalização, de maneira preconceituosa, entendeu que, pela estrutura enxuta utilizada da empresa OFFICE, ela não seria capaz de efetuar as operações de comércio exterior que foram imputadas como incorretas" (fl. 957);
- que "(...) em primeiro lugar, externa o Impugnante que, as mercadorias constantes na DI nº 16/03592794, são de titularidade da empresa cujo Impugnante é sócio (...)" 10 (fl. 958). Entretanto nunca as recebeu, tampouco contratou e/ou pagou por eles (fl. 959), dizendo-se vítima de fraudes de toda a sorte, pois as mercadorias de sua titularidade estão sendo encaminhadas para eventuais terceiros (fl. 960);
- o poder-dever da Administração em proceder a revisão de ofício sem impugnação específica do sujeito passivo (fl. 973);
- nulidade por entender ser necessário autos de infração distintos para cada contribuinte (fl. 978);
- impossibilidade de autuação em multa de perdimento e conjuntamente por suposta ocultação do real adquirente em revisão aduaneira (fls. 978-979);
- impossibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, pois ela somente procede em caso de mercadoria não localizada ou que tenha sido consumida, tendo argumentado primeiramente que a mercadoria foi desembaraçada (e, portanto, não caracterizando as hipóteses anteriores) e que também não houve um procedimento de apuração de danos ao erário prévio para aferir aquelas hipóteses (fls. 979-980);
- ofensa ao Princípio da Legalidade, "(...) vez que não há a obrigação do importador informar os dados do adquirente na DI, numa suposta importação por conta e ordem de terceiros, por fato (sic) de amparo legal" (fl. 981);
- a despeito de o próprio fiscal não colocar em dúvida que a Office utilizou recursos próprios na operação (fl. 981), "(...) mesmo que houvesse eventual adiantamento (o que se admite somente para fins de argumentado) (sic), trata-se de mera presunção relativa (por força da Legislação de importação por conta e ordem), que é facilmente descaracterizada em razão dos demais requisitos legais para a caracterização da operação como própria (compra e venda), até pela previsão legal do chamado faturamento antecipado ou venda para entrega futura" (fl. 982);

- que a operação não pode ser considerada/presumida por conta e ordem, mas própria da GB Trade, com base no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 07, de 13 de junho de 2002, afastando a aplicação da penalidade (fl. 984). Entretanto reafirma a propriedade da mercadoria como sua;
- "De fato, a empresa GB TRADE demonstrou a caracterização das operações como importação por conta própria ou por conta e ordem de terceiros funcionando ela como adquirente final, donde restou afastada a alegação de ocultação do real sujeito passivo e adquirente das mercadorias importadas. Desta forma, como não se justificam as penas de perdimento, também não se justifica a imposição da pena prevista no artigo 33, da Lei 11.488/07, devendo ser desconstituídas tais penalidades aplicadas pela autoridade fiscal" (fl. 985);
- uma vez já desembaraçadas as mercadorias e a fiscalização ocorrer em sede de revisão aduaneira, resta obstada a aplicação do § 3º, do art. 2311, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, pois, nesse caso, "(...) a legislação apenas autoriza a fiscalização apurar eventual diferença na tributação e efetuar o seu lançamento, não existindo autorização legal para a aplicação da gravosa pena de perdimento convertida em 100% do valor aduaneiro" (fl. 988);
- que com o advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, especificamente o art. 33, a multa de 100% do valor aduaneiro teria sido substituída pela de percentual de 10%, sendo que "(...) buscou a Contribuinte apontar, técnica e juridicamente, as prerrogativas legais que legitimam o seu direito, demonstrando a imperiosa necessidade deste Órgão Julgador determinar, no pedestal de serenidade e saber jurídico que ocupa, que, a multa punitiva seja retificada em face de alteração legislativa posterior (retroatividade benéfica - art. 106, II, 'c' do CTN), (...)" (fl. 997);
- que os lançamentos ocorreram por presunção, pois "Compulsando os autos, é possível identificar diversos documentos emitidos no exterior onde EM NENHUM MOMENTO é feita qualquer menção à ora impugnante, além das notas fiscais de saída relacionadas ao AI" (fl. 997). Também fez questão de deixar claro que "Havia contrato expresso firmado entre a empresa importadora e a OFFICE, e a importação era realizada com recursos da empresa OFFICE, na qualidade de adquirente", mas que "A importação era realizada na modalidade de importação direta, somente pelo fato de a adquirente não estar devidamente habilitada no Radar e demais sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal" (fl. 1001). Prossegue afirmando que "Não há fundamento para sugestão de que as penalidades tributárias absorvam as administrativas, nem que a multa agravada não possa ser aplicada em lançamentos baseados em presunção. Primeiro, de se dizer que a presunção compõe o quadro probatório, não é o método exclusivo de comprovação dos autos, pois há provas diretas da infração. Segundo, uma vez provado que as faturas apresentadas decorrem de simulação por interposição, caracterizada a fraude para todas as operações assim realizadas, sujeita à multa

agravada" (fls. 1001-1002). Ainda, alegou a ausência de amparo legal para inversão do ônus da prova (fl. 1002);

- que, "(...) no máximo, a solidariedade atribuída no lançamento está restrita ao Imposto de Importação e NÃO às (sic) multas aplicadas" (fl. 1003). O raciocínio prossegue relacionando a situação a uma suposta empresa PRIMICIAS, que, como já exposto anteriormente, não pertence ao presente processo;
- "(...) tal ato fiscal, encontra-se maculado desde o início, pois, ausente a demonstração dos seguintes elementos pelo douto AFRFB, relativamente às (sic) empresas OFFICE (...)" (fl. 1010), listando elementos que deveriam ter sido objeto de investigação para aferição da origem dos recursos utilizados na operação e caracterização de interposição fraudulenta. Prosseguiu, "Restou claro que a OFFICE não era apenas e tão somente uma empresa que adquiria os produtos trazidos ao BRASIL pela empresa GB TRADE, motivo pelo qual não participou de qualquer simulação, revelando a inidoneidade de seus objetivos: a compra e venda de cargas importadas" (fl. 1011). Concluiu afirmando não haver importação por encomenda;
- a desproporcionalidade das multas e impossibilidade das mesmas ostentarem caráter confiscatório;
- a precariedade de motivação do fato gerador do auto de infração, pois "(...) permitir a prosperidade a este AI significa autorizar a emissão de uma certidão de dívida ativa (CDA) precariamente motivada e fundamentada (...)" (fl. 1026);
- a inconstitucionalidade do estabelecimento da responsabilidade solidária através da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, pois, conforme art. 146, III, a, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, tal somente poderia ser feito mediante lei complementar, enquanto a lei em questão é de natureza ordinária;
- cerceamento de defesa por não dispor de prazo para se manifestar acerca das manifestações dos demais autuados (fls. 1029-1030).

Office finaliza sua impugnação com pedidos para juntada posterior de provas, dilação de prazo para impugnação de dados eventualmente não contestados, baixa dos autos administrativos em diligência para comprovar a regularidade de suas alegações, intimação pessoal da empresa e de seus representantes, além de "(...) acolhimento de todos os termos da presente defesa com o afastamento, in totum, do presente AI, do universo obrigacional do contribuinte" (fls. 1030-1031).

FABIANO LOMBARDI, proprietário e responsável da empresa individual por responsabilidade limita (EIRELI) Office apresentou sua impugnação (fls. 924-949) reproduzindo parcialmente os argumentos já apresentados pela pessoa jurídica, inclusive aqueles destoantes deste processo. Trago ao relatório os argumentos adicionais:

- refuta sua condição de responsável solidário, referindo-se, na fl. 928, ao "Termo de Ciência de Responsabilidade Tributária - Sujeição Passiva Solidária nº 113/2017";
- alega a inobservância à ampla defesa e ao devido processo legal por não ter sido, na qualidade de pessoa física, formal, oficial e adequadamente chamado para o correspondente contencioso administrativo (fl. 935): "O que se pretende agora?? Que a pessoa física, com os prazos processuais chicoteando suas costas, dependa de informações dos setores de recursos humanos ou mesmo da contabilidade para que possa se defender adequadamente?" (fl. 936). "E, como é tratada a pessoa física, perante o débito constituído em desfavor da pessoa jurídica??? COMO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO !!!" (fl. 938);
- afirma que a não comprovação de ter agido com dolo ou culpa em atos ofensivos à lei ou aos estatutos da empresa impossibilita seu arrolamento no polo passivo solidariamente;
- cita o Princípio da Tipicidade para alegar que a fundamentação no Decreto-Lei nº 37/1966 restringe a solidariedade a lançamentos de Imposto de Importação e não a demais multas. "Dessa forma, SOMENTE PODERIA HAVER SOLIDARIEDADE SE HOUVESSE DOIS IMPORTADORES AGINDO DE FORMA CONJUNTA (fato este não demonstrado em momento algum). Dessa forma, não pode ser responsabilizada pelo crédito reclamado, com fundamento num suposto (e não comprovado) interesse comum com a empresa PRECIOSO. E, de outro lado, mesmo em se adotando uma interpretação mais elástica do art. 124, I do CTN, no sentido de que qualquer um com interesse econômico na realização do fato gerador da obrigação tributária seria responsável solidário pelo crédito respectivo, só caberia responsabilizar o PRECIOSO PELOS TRIBUTOS DEVIDOS NA OPERAÇÃO que redundou na aquisição da mercadoria e não pelos atos anteriormente praticados pelo vendedor" (fl. 944)."

Em 21/11/2017, a 2ª Turma da DRJ/FNS proferiu o Acórdão nº 07-40.928 no qual, por unanimidade de votos, indeferiu integralmente as Impugnações apresentadas pelas interessadas, aos fundamentos assim ementados (fls. 1159-1183):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 15/03/2016, 22/07/2016

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

A ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação e a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, são consideradas dano ao Erário, punível com a pena de perdimento. Em sua impossibilidade, aplica-se multa no valor aduaneiro da mercadoria importada.

IMPORTAÇÃO. ORIGEM DOS RECURSOS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

IMPORTAÇÃO. VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO.

Comprovada a fraude decorrente de subfaturamento do valor aduaneiro das mercadorias importadas, aplicável pena de perdimento (ou multa de 100% do valor aduaneiro caso tenham sido as mercadorias consumidas), cobrança da diferença dos tributos incidentes nas operações e multa de ofício qualificada. Tratando-se de fraude atinente ao valor aduaneiro, arbitra-se o preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo.

SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL.

Na importação realizada com interposição fraudulenta em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo são qualificados como sujeito passivo dos tributos e penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome que é específica da interposta pessoa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Intimados da respectiva decisão de julgamento, a autuada GB TRADE - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO LTDA e o sujeito passivo solidário titular da pessoa jurídica MARCELO GILLI BOLEMAN interpuseram recurso voluntário.

Os Recorrentes apresentaram recursos muito similares (fls. 1200-1231 e 1250-1277), repisando argumentos apresentados em suas impugnações, a saber:

- Aduzem preliminar de ilegitimidade passiva do importador ostensivo, por se tratar de mero mandatário do adquirente, bem como de cerceamento do direito de defesa do responsável solidário, por não ter sido chamado a prestar informações e documentos durante as investigações;
- Afirmam que não há prova cabal quanto à participação direta do importador ostensivo e do responsável solidário nas atividades ilícitas, quanto à falsificação da documentação instrutiva do despacho de importação, e quanto à caracterização da conduta dolosa do importador ostensivo e do responsável solidário;

- Alegam que divergências e erros identificados na Declaração de Importação após seu registro poderiam ser saneados mediante retificação das informações e recolhimento de multa, sem caracterização de dano ao Erário;
- Afirmam que não há prova quanto ao desvio de finalidade ou confusão patrimonial, a condutas de excesso de poder, de infração à lei ou ao contrato social, que autorizem que as obrigações do importador ostensivo sejam estendidas ao sócio apontado como responsável solidário;
- Aduzem a ocorrência de bis in idem por conta da aplicação da multa substitutiva do perdimento cumulada com a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado;
- Alegam que a responsabilidade pelas infrações é pessoal do adquirente, e que não houve qualquer participação do importador ostensivo na suposta utilização de recursos advindos de terceiros não declarados na importação, e que não é válida a imputação de responsabilidade por infração de forma solidária e objetiva;
- Apontam inconsistências no critério de valoração das mercadorias (arbitramento), que não se demonstrou que os produtos descritos nas declarações de importação paradigma sejam de fato idênticos ou semelhantes aos importados, e que tenham sido importados sob as mesmas condições comerciais;
- Requerem o afastamento da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, pois ausente o intuito de fraude, dolo ou simulação, além de alegar ofensa ao Princípio do Não-Confisco;

OFFICE - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO COMÉRCIO DE ARMARINHOS EIRELI EPP e seu representante FABIANO LOMBARDI foram intimados da decisão de julgamento (fls. 1195 e 1302) e não interpuseram recurso voluntário.

H. W. J. COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE VESTUÁRIOS E PRESENTES LTDA e sua representante ZHENG MEIFENG não interpuseram defesa e foram intimados da decisão de julgamento conforme fls. 1194 e 1196.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Renata Casorla Mascareñas**, Relatora

Da Competência para Julgamento do Feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no art. 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Da Admissibilidade do recurso

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos formais de admissibilidade.

Não obstante, o argumento relativo ao caráter confiscatório da multa de ofício qualificada não pode ser conhecido, uma vez que se trata de matéria estranha à competência deste Colegiado, tendo em vista que, para tanto, estar-se-ia realizando controle de constitucionalidade da lei que estabelece a mencionada sanção, o que é de competência exclusiva do Poder Judiciário (Súmula CARF nº 2). Assim, o recurso deve ser parcialmente conhecido, não se conhecendo dos argumentos relativos a eventual desproporcionalidade ou caráter confiscatório da multa qualificada de 150%.

Do processo

Conforme Relatório Fiscal, o interveniente GB TRADE registrou a DI nº 16/0400715-1 em 15/03/2016, para nacionalização de mercadorias importadas por conta e ordem da pessoa jurídica OFFICE, consistentes em sacolas, bolsas e capas para telefone celular.

Referida operação foi selecionada para aplicação do procedimento especial de controle aduaneiro de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, e os elementos coletados no curso do procedimento fiscal resultaram nas imputações de uso de documento falso na instrução do despacho aduaneiro e interposição fraudulenta na importação. A carga foi desembarçada mediante prestação de garantia, para cumprir decisão judicial que deferiu a antecipação de tutela na Ação Ordinária nº 5006644-67.2016.4.04.7208, e sua apreensão tornou-se materialmente impossível, ensejando o lançamento de substitutiva. Concomitantemente, o preço das mercadorias foi arbitrado, e foi realizado o lançamento das diferenças dos tributos incidentes e das demais penalidades.

O importador ostensivo GB TRADE instruiu o despacho aduaneiro com a fatura comercial nº FAT160123, estampando o valor das mercadorias de US\$ 13.312,93 (incoterm FOB), o respectivo romaneio de carga e o conhecimento de transporte marítimo B/L nº CDNGB160203 (fls. 93-125). A mercadoria de procedência estrangeira desembarcou acondicionada em contêiner com pesos bruto e líquido declarados de 9.000 e 5.850 kg, respectivamente. Em pesagem realizada no terminal portuário foi constatada grande divergência no peso bruto da carga (18.850 kg), e grande divergência no peso líquido efetivo para a carga (aproximadamente 17.900 kg).

O Relatório Fiscal narra que em verificação física das mercadorias foi apurado que havia a indicação de uma terceira empresa nas respectivas embalagens, H. W. J COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE VESTUÁRIOS E PRESENTES LTDA, CNPJ nº 07.842.318/0001-69. Nas etiquetas afixadas às bolsas havia indicação da marca I-RUN e no material do forro de determinados itens foi identificado o logotipo da marca, cuja titularidade é registrada por H. W. J COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE VESTUÁRIOS E PRESENTES LTDA, que não foi identificada na declaração de importação e nos documentos instrutivos do despacho aduaneiro. O Relatório Fiscal acrescenta ainda que o interveniente H. W. J tinha histórico de importações do mesmo fornecedor estrangeiro indicado na DI nº 16/0400715-1.

Na verificação física também foi apurado que havia bolsas acondicionadas de forma oculta no interior de outras bolsas declaradas, sem que esses artigos fossem descritos como kit ou conjunto (no caso, 5.174 bolsas, acondicionadas dentro das bolsas declaradas na adição 03). Foi apurado também que havia 12.000 (doze mil) peças de artigos de vestuário, composto por xales ou cangas de uso feminino, ref. HWJ-JO2, 12.000 (doze mil) peças de artigos de vestuário, composto por xales ou cangas de uso feminino, ref. HWJ-JO1; 11.400 (onze mil e quatrocentas) peças de artigos de vestuário, composto por xales ou cangas de uso feminino, ref. IRUN-H30, 7.700 (sete mil e setecentos) parafusos e 10.200 (dez mil e duzentas) porcas.

O material que não foi declarado, que não estava identificado nos documentos instrutivos do despacho e não estava amparado pela declaração formulada na DI nº 16/0400715-1 foi objeto de apreensão no processo administrativo nº 10909.720735/2017-30, sob a capitulação de falsa declaração de conteúdo.

Quanto aos itens declarados, o Relatório Fiscal dá conta de que as descrições das mercadorias na DI e na fatura foram imprecisas, incompletas ou incorretas, e que a subdeclaração do peso da carga é um artifício associado à subdeclaração das quantidades importadas e/ou do valor atribuído à mercadoria, na medida em que distorce o real valor declarado. No caso concreto, o valor declarado de US\$ 2,27/kg, considerando o peso líquido real das mercadorias importadas, ficou reduzido a irrisórios US\$ 0,74/kg.

O Relatório Fiscal refere que dentre as bolsas amparadas pela adição 002 da DI, com preços unitários declarados entre US\$ 0,35 a US\$ 0,42 por peça, determinados itens foram descritos como mini bolsas (na DI e na fatura comercial), as quais não tinham dimensões que justificassem tal qualificação. Reproduz fotografias de determinados itens da adição e aduz que se trata de artigos de “boa qualidade e acabamento, com recortes detalhados e elaborados”, e traz estatísticas de bases de dados de acesso público (antigo portal AliceWeb, atual ComexStat) para demonstrar que o custo médio [incoterm] FOB China US\$/kg das resinas plásticas em formas primárias, dos tipos comumente empregados na produção de bolsas de plástico, supera em muito o valor declarado para os artigos acabados submetidos a despacho pela DI nº 16/0400715-1.

Com relação aos intervenientes, o Relatório Fiscal narra que GB TRADE tem histórico de autuação no comércio exterior como prestador de serviços de importadora por conta e ordem de terceiros, que OFFICE tinha histórico de operações de importação terceirizadas por meio da GB TRADE, e que entabulou revenda de mercadorias com valor inferior ao custo de aquisição, citando três operações realizadas em 2016 por GB TRADE como importadora por conta e ordem de OFFICE de revenda (simultânea à entrada das mercadorias) com significativo prejuízo.

Narra que em 2015 a pessoa jurídica OFFICE foi autuada em doze operações de importação processadas no Porto de Santos, por mercadorias contrafeitas e interposição fraudulenta, e alegou desconhecimento das cargas importadas. Prossegue informando a incompatibilidade entre a declaração de inatividade de OFFICE em 2015 e a emissão de notas fiscais no mesmo ano-calendário, a ausência de recolhimento de tributos internos em 2014 e 2015, período em que a movimentação financeira apurada pelas DIMOF dá conta de créditos da ordem de R\$ 140 milhões em 2014 e de R\$ 300 milhões em 2015. O Relatório Fiscal traz ainda evidências de que os bens e rendimentos do titular da empresa adquirente OFFICE eram muito baixos e que este declarou em 2015 patrimônio incompatível com os rendimentos e sem origem esclarecida, “como única finalidade justificar o suposto capital da OFFICE”.

O importador ostensivo e o pretenso adquirente foram intimados dos Termos de Início de Ação Fiscal e de Retenção de Mercadoria nº 80 e 81/2016-SAFIA/ALF/ITJ, relativos ao procedimento especial de controle aduaneiro.

A adquirente OFFICE respondeu à intimação em 25/04/2016 informando que desconhecia totalmente as importações consubstanciadas nas duas DI questionadas (fl. 199), entre as quais a DI nº 16/0400715-1, que não detinha caixa e capital para operações desse porte (fl. 200), que a consignação da carga procedente do exterior é informada pelo transportador de forma unilateral, sem participação do consignatário (fl. 200) e que havia sido vítima de constantes fraudes (fl. 201).

Mesmo após tais declarações, o despachante e procurador André Luiz Ramos solicitou, em nome da OFFICE, prorrogação de prazo para atendimento da intimação em 02/05/2016 (fl. 209). Em 01/06/2016 apresentou declaração firmada por titular se retratando da afirmação anterior, e que efetivamente havia contratado a GB TRADE para promover essas importações por sua conta e ordem (fl. 221). No entanto, apesar de ter-se retratado informando ser a destinatária da operação, não apresentou documentos requisitados em intimação fiscal. A OFFICE apresentou em 01/06/2016 *“um CD (compact disc) com cópias digitalizadas dos seguintes documentos: contrato de importação por conta e ordem; fatura, packing list e conhecimento marítimo; planilha de custos (na verdade, mera relação de alguns pagamentos, sem indicar ou comprovar a origem dos recursos financeiros); procuração com outorga de poderes aos advogados; e declaração firmada pelo sócio da OFFICE, FABIANO LOMBARDI”*.

O Relatório fiscal aduz que, consoante o contrato de importação por conta e ordem, seria a adquirente OFFICE quem deveria responder pelos recursos financeiros envolvidos na operação, pela negociação com o fornecedor estrangeiro, prover todas as características e informações necessárias ao processo de nacionalização das mercadorias, adiantar os recursos financeiros para todos os custos e despesas, dentre outras obrigações.

Quanto ao importador ostensivo GB TRADE, em 25/04/2016 solicitou prorrogação do prazo de atendimento ao Termo de Intimação nº 80/2016 -SAFIA/ALF/ITJ (fl. 135), em 06/05/2016 solicitou nova prorrogação (fl. 140), e aos 09/05/2016 formalizou resposta ao Termo de Intimação (fl. 141) *“tendo juntado unicamente vias das faturas comerciais, packing lists, e conhecimento de transporte, cópia do contrato de importação por conta e ordem e planilhas de custos”*.

Em 05/07/2016, por considerar que os esclarecimentos até então prestados foram insatisfatórios e evasivos, GB TRADE e OFFICE foram reintimadas pela fiscalização (fls. 275-280 e 281-285), mas *“até a data da formalização do Auto de Infração de que trata este relatório, as intimadas NÃO ATENDERAM adequadamente às intimações e IGNORARAM as reintimações que lhe foram dirigidas”*.

As mercadorias declaradas na DI nº 16/0400715-1 foram desembaraçadas em 29/07/2016, atendendo à decisão judicial que deferiu a antecipação de tutela na Ação Ordinária nº 5006644-67.2016.4.04.7208; na mesma data, a GB TRADE emitiu a Nota Fiscal de Entrada nº 379, e, poucos minutos depois, emitiu a Nota Fiscal de Saída nº 380, tendo por destinatário a OFFICE, com natureza da operação “Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros”. Nas notas fiscais não constaram os dados da transportadora responsável (fls. 699-702).

O procedimento especial de controle aduaneiro seguiu seu curso, e o pretense adquirente OFFICE foi intimado a apresentar documentos atinentes às mercadorias liberadas, ocasião em que alegou que apesar da liberação e da emissão de notas fiscais eletrônicas nas quais era destinatária da carga, com frete por conta do comprador, não possuía nenhum dos documentos requeridos, não havia recebido as mercadorias e sequer havia contratado e/ou pago o frete. Em suma, alegou ser vítima, uma vez que seu nome foi indevidamente utilizado e que as mercadorias de sua titularidade estavam sendo encaminhadas a terceiros (fls. 722-734).

A fiscalização levantou junto ao recinto armazenador a identificação do transportador contratado para retirar as mercadorias, e a documentação por ele disponibilizada identificou o despachante aduaneiro que registrou a DI como responsável pela retirada, mas referida documentação não incluía o conhecimento de transporte rodoviário, o que ensejou a realização de diligência junto à transportadora (fls. 665-697). A fiscalização apurou que a transportadora não emitiu conhecimento de transporte eletrônico no período em que teria realizado o frete das mercadorias da DI nº 16/0400715-1, ao passo que estaria legalmente obrigada a fazê-lo. Foi lavrada intimação à transportadora para apresentar a documentação, mas a correspondência retornou sem entrega com a informação “mudou-se” no respectivo Aviso de

Recebimento (fls. 717-721). Adicionalmente, a fiscalização apontou no Relatório Fiscal indícios de trata-se de transportadora de fachada (fl. 892).

Com relação ao uso de documentos falsos na instrução do despacho aduaneiro, o Relatório Fiscal menciona que os “documentos instrutivos do despacho estão repletos de informações falsas”, a saber, o peso bruto da carga foi falsamente declarado no conhecimento de transporte, sendo que as informações sobre os volumes transportados eram de responsabilidade do embarcador, no caso, o exportador das mercadorias, conforme indicação do documento emitido pelo transportador; o romaneio de carga e a fatura comercial emitidos pelo exportador trazem falsa indicação dos pesos bruto e líquido da carga, atribuindo às embalagens das mercadorias um peso proporcionalmente irreal, omitem parte das mercadorias importadas, ensejando a caracterização de falsa declaração de conteúdo, estampam informações de destinatário, comprador e de forma de pagamento do preço que não se comprovaram verídicas no curso das investigações; além disso, conforme as pesquisas realizadas pela fiscalização, o preço das mercadorias indicado na fatura comercial foi considerado irrisório e irreal, sem correspondência com o valor comercial das mercadorias.

Das Preliminares

Da Legitimidade Passiva

A questão preliminar de ilegitimidade passiva do importador ostensivo GB TRADE, por arrogar-se como mero mandatário do adquirente OFFICE, confunde-se com o mérito do recurso voluntário, razão pela qual será com ele analisada.

Da Preliminar de Cerceamento de Defesa

O recorrente MARCELO sustenta a ocorrência de cerceamento do direito de defesa em razão de não ter sido intimado a prestar esclarecimentos durante o procedimento de fiscalização que antecedeu a lavratura do auto de infração, alega que todas as intimações foram dirigidas à pessoa jurídica e que em nenhum momento houve advertência quanto à possibilidade de responsabilização solidária da pessoa física. Referida questão prejudicial merece ser afastada porque não encontra respaldo legal e jurisprudencial.

O art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, estabelece que o direito de defesa se materializa após a formalização da pretensão tributária mediante o auto de infração, de modo que a defesa prévia à autuação não constitui requisito de validade do procedimento fiscalizatório.

Antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento, não há que se cogitar de preterição do direito de defesa. Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo quanto no judicial, por força do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal. No entanto, a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca verificar a conformidade com a legislação tributária bem como coletar elementos probatórios da prática de eventual infração. Nessa fase, o procedimento tem caráter inquisitorial, sendo incabível falar-se em cerceamento do direito de defesa em relação a atos praticados antes da impugnação ao lançamento, como é o caso do auto de infração.

O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, é a partir desse momento que passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, nos termos do já mencionado art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício pelo Fisco, sendo o ato do lançamento privativo da autoridade e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art. 142).

O entendimento de que a participação colaborativa do sujeito passivo na fase de fiscalização não constitui pressuposto de validade do auto de infração encontra-se sedimentado na Súmula CARF nº 162: “O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”.

Do Mérito

Da Interposição Fraudulenta

A legislação aduaneira admite duas formas de interposição lícita de terceiros na importação, a importação por conta e ordem de terceiros e a importação para revenda a encomendante predeterminado.

A importação por conta e ordem de terceiros é aquela em que uma pessoa jurídica compra as mercadorias do mercado exterior, com recursos próprios, porém não realiza os trâmites da operação de importação, que fica a cargo de uma outra pessoa jurídica (importador ostensivo). Na operação de importação por encomenda, a pessoa jurídica importadora adquire, com recursos próprios, a mercadoria no exterior (de acordo com o pedido do encomendante) e realiza os trâmites da importação em seu próprio nome, revendendo-as no mercado ao comprador predeterminado (encomendante). Para que sejam consideradas lícitas, tais formas de intermediação devem atender aos requisitos previstos na legislação.

A legislação aduaneira elencou como dano ao erário punível por meio da aplicação da pena de perdimento de mercadorias a prática de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, em operações de importação ou exportação, conforme se depreende do artigo 23, do Decreto nº 1.455/1976:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V. estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...)

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

A interposição ilícita ou fraudulenta de terceiros se caracteriza quando uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por uma operação que não realizou, interpondo-se entre uma parte (o fisco) e outra (o real beneficiário - responsável pela operação) para ocultar o sujeito passivo. O importador oculto é omitido nos documentos que acobertam a operação de importação, não aparece perante os órgãos de controle administrativo e aduaneiro, eximindo-se das responsabilidades de natureza cambial, aduaneira, tributária e administrativa, atinentes à dita operação.

O dano ao Erário tipificado no art. 23, V, e § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, decorrente da ocultação do sujeito passivo ou real adquirente, pode ser constatado de duas formas: presumida ou comprovada.

A forma presumida ocorre quando o importador não comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos usados na operação de comércio exterior. A lei entende que a ausência de demonstração dos recursos por parte do importador é uma circunstância suficiente para caracterizar a interposição fraudulenta de terceiros, presumindo que os recursos vieram de um terceiro que se ocultou dos controles aduaneiros, configurando, assim, a interposição ilegal.

Por outro lado, na modalidade de interposição comprovada, as autoridades aduaneiras conseguem identificar a origem dos recursos utilizados na operação, e provar a ocorrência de fraude ou simulação com o objetivo claro de interpor uma pessoa entre o real adquirente e o Fisco.

A DI nº 16/0400715-1 foi registrada em 15/03/2016 pelo interveniente GB TRADE por supostamente ter sido contratado para promover importação por conta e ordem da pessoa jurídica OFFICE, indicada como adquirente na declaração.

Consoante Relatório Fiscal:

A empresa OFFICE “não demonstrou sequer ter negociado com o exportador e não detém assumidamente capacidade financeira para proceder à aquisição dos bens. Além disso, constatou-se fisicamente nas mercadorias a indicação de marca comercial pertencente à empresa no Brasil responsável pela comercialização de produtos da marca. O negócio jurídico de compra e venda internacional, conforme apresentado ao fisco, é fruto de simulação, conforme preconizado no art. 167, §1º, inciso I, do Código Civil” (fl. 873);

“A GB TRADE atua supostamente como mera prestadora de serviços, sob conta e ordem da OFFICE, e se utiliza desse fato para se esquivar de responsabilidades e obrigações legais. A OFFICE, por sua vez, jamais pretendeu adquirir a propriedade das mercadorias. Sua função foi aceitar constar nas DIs como compradora, permitindo a ocultação dos efetivos responsáveis. Os envolvidos, devidamente intimados, sequer indicaram os nomes das pessoas, na empresa exportadora, responsáveis pela hipotética negociação comercial. Nenhum documento comprobatório na negociação comercial foi apresentado. Nenhuma das partes comprovou a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos financeiros empregados.

Nesse sentido, é fundamental destacar que a participação da GB TRADE na fraude é CENTRAL e INDISPENSÁVEL à execução do estratagema fraudulento. Trata-se da primeira parede a interpor-se e dificultar o acesso aos efetivos responsáveis e à origem dos recursos. Atua diretamente para os responsáveis ocultos, ou para quem age a mando deles, seus verdadeiros “clientes”. Impende destacar que o fato da GB TRADE alegar que se trata de importação por conta e ordem de terceiro não lhe tira a responsabilidade tributária e por infrações, nem pela fidedignidade das declarações POR ELA prestadas na DI. Foi a GB TRADE QUEM EFETUOU O REGISTRO e QUEM PRESTOU AS INFORMAÇÕES requeridas no Siscomex. Ademais, foi SOMENTE ELA QUEM RECOLHEU OS TRIBUTOS, portanto DESEMBOLSOU OS RECURSOS FINANCEIROS para viabilizar a importação. É sua exclusiva responsabilidade demonstrar que recebeu as informações de quem diz ser a adquirente e comprovar que recebeu desta os recursos financeiros empregados.” (fl. 875).

Em que pese o importador ostensivo e a pretensa adquirente tenham sido intimados e reintimados a apresentarem os documentos e esclarecimentos solicitados relacionados à operação amparada pela DI nº 16/0400715-1, não atenderam aos termos das intimações.

O importador ostensivo e a pretensa adquirente não apresentaram o contrato de câmbio e swift da operação de importação, não comprovaram o pagamento das mercadorias ao

exportador, não apresentaram documentos comprobatórios da negociação das mercadorias, não comprovaram que o adquirente era o real condutor da operação, não apresentaram extratos bancários identificando os valores transferidos ao importador ostensivo supostamente contratado, para fins de pagamento dos valores devidos de impostos e contribuições federais, armazenagem, comissária de despachos, liberação do conhecimento de transporte junto à agência marítima, ou quaisquer tratativas entre as partes envolvendo tais despesas, não apresentaram lançamentos contábeis ou qualquer movimentação financeira relacionados à operação, etc.

As respostas aos termos de intimação consistiram em pedidos de prorrogação de prazo para atendimento, e serviram à apresentação de cópia do contrato de importação por conta e ordem e uma mera planilha de custos, além dos documentos instrutivos do despacho.

Registra-se que na primeira resposta ao termo de intimação, a pretensa adquirente OFFICE afirmou que sequer tinha conhecimento acerca da operação amparada pela DI nº 16/0400715-1, e que não detinha caixa e capital para operações desse porte (fls. 199-200):

“(…) A MANIFESTANTE DESCONHECE TOTALMENTE AS IMPORTAÇÕES APONTADAS, amparadas pelas Declarações de Importação - DIs nºs 16/0400715-1 e 16/0401492-1.

Assim, não irá proceder ao despacho aduaneiro das mercadorias.

Dessa forma, a Manifestante não poderia figurar no polo passivo da presente PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO, eis que desconhece as operações de importação que estão lhe sendo imputadas.

Douta Autoridade Fiscal, as informações constantes dos CE's mercantes SÃO INSERIDAS PELO ARMADOR E PELO AGENTE DE CARGAS e NÃO PELO PRÓPRIO IMPORTADOR, estando suscetível a fraudes de toda sorte.

E isso só vem as corroborar a afirmação da Requerente de que NÃO PROMOVEU AS IMPORTAÇÕES AMPARADAS PELAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO - DI s nºs 16/0400715-1 e 16/0401492-1, mesmo porque não detém caixa e capital para operações desse porte.”

Em que pese ter se retratado da afirmação na sequência, a OFFICE não apresentou documentos e esclarecimentos solicitados relacionados à operação amparada pela DI nº 16/0400715-1, ao passo que, como pretensa adquirente, seria a responsável pelos recursos financeiros, pela negociação e por fornecer ao importador ostensivo as informações necessárias à nacionalização das mercadorias.

As circunstâncias constatadas na conferência física da carga levaram a fiscalização à conclusão de que o real adquirente/interessado na operação de importação da DI nº 16/0400715-1 era H. W. J. COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE VESTUÁRIOS E PRESENTES LTDA, em função da identificação da empresa e respectivo CNPJ nas caixas das mercadorias e da titularidade da marca registrada I-RUN. Referida empresa foi trazida ao polo passivo da autuação juntamente com sua sócia-administradora, e ambas não apresentaram defesa.

Em que pese a conclusão quanto à identificação do real adquirente/interessado na operação de importação da DI nº 16/0400715-1, não contestada pelo próprio imputado, não há margem para se afastar também a conclusão pela ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida, pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

É ônus dos Recorrentes apresentar as provas adequadas que elidissem o fato presumido, mas em todas as oportunidades que tiveram, tanto na fase impugnatória quanto na fase recursal, não apresentaram quaisquer documentos que demonstrassem o fato contrário, isto é, a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Os Recorrentes limitaram suas defesas em argumentos meramente de direito, quando o meio hábil e idôneo para desconstituir a presunção legal era mediante a apresentação de provas documentais.

A suposta atuação de GB TRADE como mera prestadora de serviços também não se confirmou na medida em que não foi apresentada nenhuma prova documental de que a operação amparada na DI nº 16/0400715-1 foi entabulada entre GB TRADE e OFFICE na modalidade de importação declarada, seguindo o contrato de importação por conta e ordem previamente firmado. Nesse contexto, não há margem para a arguição de ilegitimidade passiva.

O importador ostensivo registrou a declaração de importação, recolheu tributos e não comprovou a mando de quem teria agido, como se o teor da DI registrada no Siscomex e um instrumento particular previamente firmado fossem suficientes para comprovar que a declaração efetivamente amparava uma importação por conta e ordem do interveniente indicado como adquirente.

Acrescenta-se, ainda, que a GB TRADE, que alega ser mera prestadora de serviços para a OFFICE, foi a responsável por, unilateralmente, ajuizar a ação ordinária com pleito de liberação da carga, e apresentar a garantia a que foi condicionada a decisão que antecipou a tutela.

A investigação levada a efeito na sequência do desembaraço da carga por medida judicial demonstrou ainda que o destino da carga é desconhecido, que o transportador não emitiu o conhecimento de transporte rodoviário a que estava obrigado, o que se revelou mais um artifício utilizado para ocultar o real interessado na operação.

O art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976 circunscreveu a penalidade aos casos de fraude ou simulação, com vistas evitar os efeitos danosos da omissão dolosa do real adquirente das mercadorias importadas. A pena máxima não incide nos casos em que o contribuinte, por descuido ou mero erro, apenas falhou no cumprimento de obrigações acessórias.

O art. 167, § 1º, do Código Civil, define como hipótese de negócios jurídicos simulados aqueles que aparentem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem. Notadamente, na operação de importação da DI nº

16/0400715-1 houve simulação de negócio jurídico entre GB TRADE e OFFICE, como se OFFICE fosse a real adquirente das mercadorias.

O conceito de fraude para fins tributários veiculado no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, consiste em toda 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Conforme observado no Relatório Fiscal, “Entre as características essenciais do fato gerador, podemos citar seus elementos constitutivos: o temporal (momento da ocorrência); o espacial (local da ocorrência); o subjetivo (os sujeitos ativo e passivo da obrigação); e o quantitativo (a base de cálculo). Logo, a modificação dolosa por meio de falsa declaração das pessoas envolvidas, promovendo a ocultação do adquirente das mercadorias e do efetivo responsável pela operação de importação, bem como do preço efetivamente praticado, constitui-se FRAUDE, por EXPRESSA DEFINIÇÃO LEGAL”.

Diante da impossibilidade de localizar e apreender as mercadorias importadas pela DI nº 16/0400715-1 (os artigos declarados que foram liberados por medida judicial), que já haviam sido revendidas, a fiscalização aplicou a penalidade prevista no art. 23, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976: a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias envolvidas na operação irregular:

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

A base de cálculo da multa refletiu o valor total das mercadorias objeto da infração, apurado conforme descrito no tópico a seguir.

Do arbitramento do preço das mercadorias

Conforme explicado nas linhas precedentes, a fiscalização constatou que os documentos que instruíram o despacho de importação veicularam informações falsas sobre a operação comercial. Em verificação física apurou-se grande divergência de pesos bruto e líquido das mercadorias, divergências na descrição, e diversos bens não declarados: bolsas, artigos de vestuário, parafusos e porcas, contados aos milhares de unidades.

Os Recorrentes trazem vias consularizadas da fatura comercial e do packing list, mas o visto consular não pode garantir nada além da higidez formal do documento, não garante a higidez ideológica do documento, pois a autoridade diplomática não tem meios de afiançar que as informações constantes do documento efetivamente refletem um negócio jurídico real. Nesse

sentido, como não poderia deixar de ser, a etiqueta consular consigna expressamente que "A presente legalização não implica aceitação do teor do documento".

Em que pese o importador ostensivo e a adquirente terem sido intimados e reintimados, e, portanto, tenham tido ampla oportunidade para se manifestar, não apresentaram qualquer petição explicativa ou justificativa acerca das informações falsas veiculadas nos documentos que instruíram o despacho de importação.

Como tais documentos não refletem os itens efetivamente importados, não servem de base para informação do valor aduaneiro. Conforme observado no Relatório Fiscal, o Comitê de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Comércio (OMC) elaborou Opiniões Consultivas, que devem ser observadas na apuração do valor aduaneiro, dentre as quais aquelas que abordam a questão da valoração aduaneira frente a apresentação de documentos fraudulentos ou que proporcionem informações inexatas.

A Opinião Consultiva 10.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira esclarece que, segundo o Acordo de Valoração Aduaneira, as mercadorias importadas devem ser valoradas com base nos elementos de fato reais, e qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos estaria em contradição com as intenções do Acordo. Por isso, os procedimentos aplicáveis nos casos de infração à legislação aduaneira ou de fraude, em matéria de valor aduaneiro, são regidos conforme dispuser a legislação de cada País, no caso do Brasil, obedece ao disposto no art. 88 Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Já Opinião Consultiva 19.1 esclarece que o Artigo 17, lido conjuntamente com o parágrafo 6 do Anexo III do Acordo de Valoração Aduaneira, outorga poderes suficientes à Administração Aduaneira para detectar e comprovar as infrações relativas à valoração, incluída a fraude, consoante dispuserem as leis e regulamentos nacionais.

Nem a DI nº 16/0400715-1 nem a documentação instrutiva que foi apresentada correspondem ao que foi efetivamente importado. Em se tratando de documentos que proporcionam informações inexatas sobre os bens, estes não podem sequer ser levados em conta para corroborar a valoração aduaneira tal como declarado pelo importador ostensivo.

Com vista à aplicação do disposto no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a autoridade fiscal elaborou extenso Relatório de Arbitramento de Preços (fls. 822-829), apresentando a legislação de regência e o embasamento para eleição do critério a ser utilizado no arbitramento. Como o dispositivo legal estabelece uma ordem sequencial a ser observada para determinação do critério de arbitramento, o Auditor-Fiscal justificou motivadamente as razões para adoção do critério estabelecido no art. 88, II, "b".

Equivocam-se os Recorrentes ao asseverarem que a Autoridade Fiscal está obrigada a realizar o arbitramento exclusivamente com base no valor mercadorias idênticas ou similares, pois foi observada a ordem sequencial dos critérios estabelecidos e fundamentadamente justificada a impossibilidade de arbitramento a partir desses critérios. Não se mostrou possível realizar o arbitramento do preço a partir de importações de mercadorias idênticas ou similares.

Não obstante, foram identificadas importações de mercadorias cujas descrições eram muito semelhantes com aquelas objeto de arbitramento.

O critério de arbitramento do art. 88, II, “b”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 se baseia no método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, “observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade”:

“Nos termos desse dispositivo, o valor aduaneiro será determinado usando-se critérios razoáveis condizentes com os princípios e disposições gerais do Acordo e com base em dados disponíveis no país de importação. O Acordo estipula que poderão ser flexibilizados, de modo razoável, os demais métodos de valoração previstos. Por outro lado, no Acordo estão listados métodos que não podem empregados, tais como, os baseados valores mínimos ou fictícios. Dessa forma, respeitados os limites e vedações previstas, é possível determinar o valor aduaneiro com base em outros parâmetros.

No presente caso, foram identificadas importações de mercadorias cujas descrições são muito semelhantes com aquelas objeto de arbitramento, mas que, conforme mencionado anteriormente, não atendem plenamente ao conceito de “mercadorias similares” previsto no Acordo. Porém, valendo-se do método previsto no Artigo 7, é possível considerar tais operações, dada a semelhança entre as mercadorias, atendendo ao princípio da razoabilidade.”

É oportuno enfatizar que, ao adotar os valores relativos a mercadorias de importações paradigma a fiscalização não está “comparando preços”, mas cumprindo a expressa determinação legal no sentido de utilizar tais valores para apuração da base de cálculo dos tributos aduaneiros, em substituição aos valores declarados pelo importador. Obviamente, as condições negociais variam a cada operação de importação, todavia, essa característica não deve se constituir óbice à apuração da base de cálculo dos tributos, caso contrário, permanecendo a dúvida quanto ao valor declarado, não haveria como exigir tributos e multas por ausência de informação sobre o preço real e, a prevalecer a impossibilidade de adoção de valores paradigmas, isso culminaria na exoneração do infrator, de forma contrária ao espírito da norma.

É exatamente em razão do desconhecimento do preço real que a lei determina que seja adotado outro paradigma de preço. Não pretende o legislador que seja apurado com precisão absoluta o valor exato pelo qual determinada mercadoria seria importada daquele mesmo exportador, em dadas condições negociais, se acaso o importador houvesse decidido cumprir a lei aduaneira, declarando a verdade quanto ao preço. O que a lei ordena é que, diante do desconhecimento do verdadeiro valor da operação, seja arbitrado o preço da mercadoria, adotando-se um valor substituto, para que, assim, o Estado não seja lesado e possa cumprir eficazmente o seu papel, exercendo o seu legítimo direito à tributação, aplicando lei, efetuando o controle aduaneiro e punindo os infratores.

O imposto de importação não incide sobre a mercadoria objeto de pena de perdimento. No entanto, na situação em que a pena de perdimento é substituída por multa

pecuniária, em virtude da impossibilidade de apreensão física dos bens, com a publicação da Lei nº 10.833/2003, foi incluído o inciso III do § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 37/1966, com previsão de cumulação da cobrança de tributos com a pena de perdimento (multa substitutiva) quando a mercadoria não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida.

Os Recorrentes lançam a equivocada premissa de que as divergências e erros identificados poderiam ser saneados mediante retificação das informações prestadas, mas o caso é que eventual recolhimento de crédito tributário não regularizaria a importação dos bens que deveriam ter sido objeto de pena de perdimento. Se assim fosse, a lei não teria previsto a cumulação de incidência da multa substitutiva do perdimento com os tributos incidentes na importação.

No que tange à multa de ofício qualificada de 150%, aplicada com base nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 c/c art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, entendo que sua imposição está devidamente justificada pelos elementos constantes nos autos.

A qualificação da multa de ofício demanda a comprovação do evidente intuito de fraude, dolo ou simulação. Nos presentes autos, restou suficientemente caracterizada a simulação de negócio jurídico inexistente relativamente à importação amparada na DI nº 16/0400715-1, registrada na modalidade de importação por conta e ordem de terceiro. A modificação dolosa por meio de falsa declaração das pessoas envolvidas na operação, promovendo a ocultação do adquirente das mercadorias e do efetivo responsável pela operação de importação, bem como do preço efetivamente praticado na operação, constitui-se fraude, consoante art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Não obstante a correta imposição da multa qualificada, em virtude da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, estabelecendo em seu art. 8º que a multa de ofício qualificada não poderá exceder 100% do valor do tributo devido, cabe aqui a aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN. Assim, a multa qualificada deve ser reduzida de 150% para 100% sobre a diferença dos tributos devidos.

Da cumulação de penalidades

No presente caso, a fiscalização aplicou duas penalidades distintas: (i) a multa aduaneira de 100% do valor aduaneiro das mercadorias, com fundamento no art. 23, § 3º, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, em decorrência da interposição fraudulenta e do uso de documentos falsos na instrução do despacho aduaneiro; (ii) a multa de ofício qualificada, de 150%, prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, incidente sobre a diferença de tributos federais exigidos.

Os Recorrentes referem equivocadamente que a multa substitutiva do perdimento foi aplicada cumulativamente com a multa prevista no parágrafo único do art. 88 da MP 2.158-

35/2001, equivalente a 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado, o que deveria ser afastado pelo princípio do non bis in idem.

Não procede a afirmação, pois não foi aplicada a multa capitulada no parágrafo único do art. 88 da MP 2.158-35/2001. Conforme se verifica no “DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO”, a única multa isolada lançada foi apurada no importe de R\$ 160.964,02, e corresponde ao valor arbitrado das mercadorias (fl. 895): “(...) *diante da impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas por não terem sido localizadas, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, que corresponde ao montante de R\$ 160.964,02, conforme apurado partir do arbitramento efetuado nos termos do item 6.4 acima e retratado na Planilha de Apuração do Valor Aduaneiro em Reais da DI nº 16/0400715-1 e Reconstituição da Base de Cálculo das Adições, anexado às fl. 821.*”

As penalidades foram aplicadas com base em fundamentos jurídicos distintos e autônomos: a multa aduaneira de 100% tem natureza sancionatória, por infração à legislação aduaneira, enquanto a multa de ofício, de natureza tributária, incide sobre o não recolhimento dos tributos devidos em decorrência da infração apurada (recolhimento de tributos a menor). A legislação em vigor admite a aplicação cumulativa dessas sanções, pois cada uma incide sobre base legal própria e não se configura duplicidade sobre o mesmo fundamento jurídico.

Da sujeição passiva dos Recorrentes

Conforme observado no Relatório Fiscal, a sujeição passiva do importador, seja em importações diretas, seja nas importações por conta e ordem nas quais figure como importador ostensivo, deriva da lei tributária.

O importador é o contribuinte dos tributos e responsável pelo cumprimento das obrigações exigíveis em razão da importação. O importador é o contribuinte do imposto de importação, conforme art. 31, inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966, enquanto o adquirente é responsável solidário, conforme art. 32, parágrafo único, alínea “c”. Em relação ao IPI, o importador é o contribuinte, conforme art. 34 e 35, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 4.502/1964. Quanto às contribuições COFINS-Importação e PIS-Importação, o importador igualmente é o contribuinte, conforme art. 5º, caput e inciso I, da Lei nº 10.865/2004, enquanto o adquirente é responsável solidário, conforme art. 6º, caput e inciso I, da Lei nº 10.865/2004. A circunstância de se tratar de operação declarada na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros não altera a sujeição passiva do importador na qualidade de contribuinte, obrigado aos pagamentos dos tributos devidos e ao cumprimento de obrigações acessórias correspondentes.

Quanto à responsabilidade por infrações, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 alterou a redação do art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966, estabelecendo em seu inciso V a hipótese de responsabilização solidária do adquirente:

art. 95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

(...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Entretanto, ao definir que o adquirente responde conjunta ou isoladamente por infrações praticadas no caso de importação realizada por sua conta e ordem por intermédio de pessoa jurídica importadora (art. 95, inciso V), a MP não estabeleceu os critérios para se definir quando que o adquirente responderá sozinho e quando que a importadora será também responsabilizada.

O CTN veicula em seu art. 128 a necessidade de previsão legal expressa para que se exclua a responsabilidade tributária do contribuinte:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No caso da importação por conta e ordem de terceiro, a pessoa jurídica importadora poderá, além de realizar o despacho aduaneiro de importação, prestar outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 80, inciso I, da MP 2.158-35/01 e art. 1º da IN RFB nº 225/2002).

Os elementos trazidos no Relatório Fiscal dão conta de que a atuação do importador ostensivo GB TRADE não foi de mero prestador de serviços de despacho aduaneiro de importação, mas que sua participação foi "central e indispensável" à consecução da fraude (ocultar o sujeito passivo e apresentar documentos falsos na instrução do despacho). Ademais, o interveniente se desincumbiu completamente de demonstrar que de fato recebera da pretensa adquirente as informações para promover o despacho bem como os recursos financeiros empregados para pagamento dos tributos devidos no registro da declaração de importação.

Os elementos trazidos no Relatório Fiscal dão conta de que GB TRADE era sabedora da condição de interposta da OFFICE, de modo que esta responde por todas as infrações, juntamente com o adquirente, nos termos do art. 95, I e V, do Decreto-lei nº 37/1966.

Quanto à responsabilização da pessoa física Recorrente, como não foi afastado o vínculo da empresa com os fatos ensejadores do auto de infração, a responsabilidade do titular decorre de expressa disposição legal, pois respondem pessoalmente os representantes da pessoa jurídica pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme disciplina o art.

135, III, do Código Tributário Nacional. O art. 135, inciso III, ao se utilizar do vocábulo “pessoalmente responsáveis”, interpretado conjuntamente com o art. 128 do CTN, conduz ao entendimento de que a atribuição da responsabilidade pelos créditos ao sócio não excluiu a responsabilidade do sujeito passivo contribuinte.

Nesse mesmo sentido, vale mencionar o Acórdão nº 9303-012.858 da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

A responsabilidade de que trata o artigo 135 é solidária, sem benefício de ordem entre o contribuinte e responsáveis.

As condutas de ocultação do responsável pelas operações, mediante fraude e simulação, além de uso de documentos falsos no despacho aduaneiro somente puderam ser aperfeiçoadas *“mediante intuito doloso por parte dos responsáveis pelas pessoas jurídicas envolvidas, caracterizado pela consciência e vontade dos administradores de obter vantagens ilícitas por meio de infração à legislação aduaneira”*. Conforme apontado no Relatório Fiscal, *“A condução de operações fraudulentas e a simulação de negócios jurídicos não decorrem da realização das atividades normais das sociedades previstas em seus estatutos. Os fatos que dão ensejo à atuação caracterizam infrações de lei, tanto que constituem hipótese passível de aplicação de pena de perdimento”*.

A responsabilidade solidária da pessoa física Recorrente no tocante às infrações se fundamenta no art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966, ou seja, por elas responde porque de alguma forma concorreu com sua prática ou dela se beneficiou. Não se verifica que o sócio proprietário da empresa importadora ostensiva tenha argumentado que o comando da pessoa jurídica estivesse a cargo de qualquer outra pessoa, e, portanto, não se afasta que concorreu com os atos realizados pelo sujeito passivo principal, estando correta a imputação da solidariedade.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente dos Recursos Voluntários, não conhecendo os argumentos relativos ao caráter confiscatório da multa qualificada de 150%, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhes parcial provimento, tão-somente para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023, conforme o art. 106, inciso II, alínea ‘c’, do CTN.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas

ACÓRDÃO 3002-004.197 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10909.720843/2017-11

DOCUMENTO VALIDADO