



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.721626/2015-78
ACÓRDÃO	3302-015.537 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI - EPP.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012

PRELIMINARES DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. NÃO OBSERVÂNCIA DO MPF. NÃO ACARRETA NULIDADE. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. Súmula CARF 171.

ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. PRESUNÇÃO LEGÍTIMA DE FRAUDE. VALOR DECLARADO MANIFESTAMENTE INVEROSSÍMIL. PROVA INDICIÁRIA ROBUSTA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Quando o valor declarado pelo importador se revela manifestamente incompatível com o custo da matéria-prima, com as condições de mercado e com operações idênticas de importação, resta configurada a presunção legítima de falsidade ideológica da fatura comercial, autorizando o afastamento do valor de transação e o arbitramento do valor aduaneiro, nos termos do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001. A prova direta de conluio ou pagamento paralelo não é requisito indispensável quando o conjunto probatório demonstra a inverossimilhança econômica da operação.

IMPORTAÇÃO. DOLO. PREÇOS ARTIFICIALMENTE REDUZIDOS. PENALIDADES. MULTA DE OFÍCIO. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Nos casos em que for constatada a redução intencional dos preços declarados na operação de importação, aplica-se a multa de 150% sobre a diferença entre o valor do imposto ou contribuição recolhidos e os efetivamente devidos. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja na esfera administrativa ou judicial, tendo como origem auto de infração com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. NÃO-COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. FATO PRESUNTIVO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

A falta de comprovação da origem e disponibilidade dos recursos utilizados na operação de importação caracteriza, por presunção, a prática da interposição fraudulenta no comércio exterior, definida no §2º do artigo 23 do Decreto-lei n. 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei n. 10.637/2002.

IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AO SÓCIO ADMINISTRADOR. COMPROVAÇÃO DE CONDUTA INDIVIDUALIZADA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Com fulcro no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, é exigida a demonstração, além da sua condição de administrador, de conduta individualizada que tenha relação direta e específica com os fatos geradores em relação aos quais se apura o crédito tributário cuja responsabilidade solidária se imputa. Apresentando os ditames legais e perfeito enquadramento deve ser mantida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares do Recurso Voluntário e da prescrição intercorrente (suscitada em sustentação oral e

memoriais) e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%; e (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário de JULIANO VANHONI SIL em relação à sua responsabilidade solidária, vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Louise Lerina Fialho e Francisca das Chagas Lemos (relatora). Em questão de ordem, o patrono alegou que haveria duplicidade de Declarações de Importação entre este processo e os repetitivos que constam dos itens 116 a 119 da pauta, os quais não podem ser apreciados nesse julgamento por questões regimentais. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Mario Sergio Martinez Piccini – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a] integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de AUTOS DE INFRAÇÃO, lavrados em 14/07/2015 resultante da revisão aduaneira da Declaração de Importação (DI) no 12/1317448-3, registrado pela Recorrente em 18/07/2012, por meio do qual se exige o crédito tributário no valor total de R\$ 51.297,32, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, referente à multa por conversão da pena de perdimento prevista no §3º, inciso V, do art. 23 do Decreto no 1.455/76, aplicada ao caso de Interposição Fraudulenta, além do Imposto de Importação (II), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS) e da Contribuição

Social para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), acrescidos de multa de ofício proporcional a 150% dos valores não recolhidos e juros moratórios.

Além da Recorrente SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI - EPP (SPREAD), foram arrolados como responsáveis solidários tributários as seguintes pessoas físicas ou jurídicas:

Nome	CPF/CNPJ
Juliano Vanhoni Sil	023.202.759-59
Zhiyong Fu	232.773.848-29
Mariano & Silva Comercial Ltda	14.050.113/0001-06
Cláudio Mariano da Silva	007.807.371-56

Por bem relatar a matéria, adoto parte do relatório do **Acórdão 08-37.587**, ora recorrido:

1. A autuação teve como origem o procedimento de revisão aduaneira iniciado em 16/04/2014, que teve como objeto 99 Declarações de Importação (DIs) registradas no período de 01/11/2011 a 31/12/2013, relativas a mercadorias diversas e exportadores variados, predominantemente estabelecidos na China;
2. Intimada, a Recorrente não apresentou documentos comprobatórios das transações comerciais, nem tampouco documentos representativos das transações comerciais, limitando-se a referir às notas fiscais de venda;
3. A Autoridade Fiscal constatou que as mercadorias haviam sido importadas já com destinação previamente definida, sendo entregues a terceiros logo após o desembaraço;
4. Houve o desdobramento do procedimento fiscal já instaurado a fim de promover a apuração das infrações relativas às operações separadamente, de acordo com as pessoas envolvidas;
5. Consta que a Autuada foi constituída em julho de 2002 sob a denominação de DHURAFITA COMÉRCIO DE FITAS E EMBALAGENS LTDA. Posteriormente, a razão social foi alterada para DHURAFITA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, permanecendo estabelecida em Balneário Camboriú e com quadro societário totalmente diverso do atual. Foi nessa época, no início de 2004, que a empresa obteve habilitação do responsável legal para operar no Siscomex;
6. Em julho de 2011 a empresa assumiu o nome SPREAD IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., em virtude da alteração total do quadro societário, pois os sócios anteriores se retiraram integralmente, ingressando FERNANDO SARAN SOLON, JULIO CESAR CARDOSO SILVA e JULIANO VANHONI SIL, cabendo a administração aos três sócios. Nessa data, domicílio fiscal foi alterado para Rua

Benjamin Franklin Pereira, 295, Sala 02, Bairro São João, Itajaí/SC, o qual se manteve até o início do procedimento fiscal, e o objeto social, que passou a incluir a atividade de COMISSÁRIA DE DESPACHOS, SERVIÇOS DE ASSESSORIA ADUANEIRA E DE COMÉRCIO EXTERIOR;

7. Houve incremento nas operações de comércio exterior em meados de 2011 até 2013. Foi constatado pela Fiscalização que em site www.allcogroup.com.br, relativamente a um grupo de empresas denominado ALLCO, estavam domiciliadas no mesmo endereço da SPREAD, ou seja, Rua Benjamin Franklin Pereira nº 295. O grupo empresarial oferecia uma abrangente plataforma integrada de serviços voltados para o comércio exterior;
8. Deste modo, para a fiscalização, o grupo é PRESTADOR DE SERVIÇOS, tanto que não se declara um empreendimento comercial atuando em ramos próprios do atacado, mas sim uma “plataforma integrada”, oferecendo importação por conta e ordem de terceiros, importação por encomenda e comércio exterior terceirizado;
9. O grupo se apresentava como possuidor de TRÊS UNIDADES: JSX TRADING, SPREAD TRADING e LGX COMEX.
 - JSX TRADING – apresentada como “Estrategista em operações de importação por conta e ordem de terceiros”;
 - SPREAD TRADING – anunciava ao mercado em que atua como “ESPECIALISTA EM IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA”, mas, para fins fiscais, nas declarações de importação, declarava IMPORTAR POR CONTA PRÓPRIA;
 - LGX COMEX – Atuando “horizontalmente ao oferecer serviços de gestão dos processos do embarque à distribuição final (*door to door*)”.
10. O grupo não envolve apenas essas três empresas, pois, na ocasião, podiam ser identificadas ao menos CINCO PESSOA JURÍDICAS com domicílio declarado no mesmo local, pois, além da própria SPREAD, lá se declaravam estabelecidas as seguintes empresas:

NOME	CNPJ	ENDEREÇO
JULIANO VANHONI SIL – nome fantasia JVS LOGÍSTICA ⁴	08.582.461/0001-21	R. Benjamin Franklin Pereira 295, Sala 01
ALLCO DO BRASIL HOLDING LTDA ⁵	85.208.205/0001-10	R. Benjamin Franklin Pereira 295 Edif. Enoque
JSX IMPORTAÇÃO E EXP. LTDA ⁶	07.462.288/0001-65	R. Benjamin Franklin Pereira 295, Sala 06
LGX COMÉRCIO EXTERIOR EIRELI ⁷	06.017.648/0001-57	R. Benjamin Franklin Pereira 295, Sala 05

11. Ao ser demandada a informar o endereço do depósito onde mantinha as mercadorias importadas, a SPREAD respondeu que utilizada os depósitos de duas empresas: ILOG SOLUÇÕES LOGÍSTICAS, de Navegantes/SC, e MULTILOG S.A, de Itajaí/SC, mas que não possui Contratos por prazo indeterminado/determinado firmados com empresas que prestam serviços de Armazenagem, porém, contrata constantemente as empresa acima relacionadas, bem como possui em seu portfólio várias empresas do segmento que lhe possam prestar os mesmos serviços;
12. Diante disso, concluiu a Fiscalização que o interessado efetuava importações em nome próprio de mercadorias previamente destinadas a terceiros, em claro indício da ocorrência de interposição fraudulenta;
13. Disse a Fiscalização que, ao ser indagado pelos bens integrantes de seu ativo imobilizado, o Autuado informou que se resumiam a um servidor, um microcomputador e softwares, sem qualquer estrutura de mesas, cadeiras e demais equipamentos compatíveis com o volume de operações. Pela DIPJ relativa ao ano de 2012, o valor do imobilizado constava ZERO, a empresa declarou que não detinha qualquer patrimônio físico;
14. O Balanço patrimonial informou a existência de bens e direitos (Ativo Total) no montante de R\$ 2.214.670,04, e obrigações para com terceiros (Passivo) de R\$ 2.300.983,32. Portanto, suas obrigações para com terceiros, ILOGISTICA ARMAZÉNS GERAIS E SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA, CNPJ 10.996.597/0002-00, na ocasião, superavam seus bens e direitos e, a despeito de um capital integralizado declarado de R\$ 100.000,00, possuía um PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO DE R\$ 86.313,28. Diante dos registros, a Fiscalização concluiu a sociedade não detinha capacidade financeira para atuar por conta própria como empresa comercial, conforme atuava perante a Receita Federal, necessitando financiar-se de capitais de terceiros, já que a todo bem e direito existente correspondia a uma obrigação para com terceiros em montante superior.
15. Tal situação financeira correspondia a uma empresa que também não detinha patrimônio físico, e até o final de 2012 não possuía funcionários registrados, conforme GFIP por ela apresentadas. A partir de 2013 passaram a ser declarados 05 funcionários com data de admissão retroativas a 03.01.2011. Tais funcionários estavam registrados em nome de LGX COMÉRCIO EXTERIOR EIRELI, CNPJ 06.017.648/0001-57. Concluiu: *“Portanto, para dar à SPREAD uma capacidade operacional ilusória, os funcionários registrados em nome de outra pessoa jurídica passaram a ser informados como se fossem funcionários da SPREAD desde sua contratação”*.

16. Em alteração do contrato social de 03.06.2014 as sócias ELIANE e sua filha menor impúbere SOFIA, venderam suas cotas para o pai desta, JULIANO VANHONI SIL, que assim retornou formalmente ao comando da sociedade; o endereço foi alterado para o atual, Rua Samuel Heusi nº 463, sala 411, box 94, Centro, Itajaí/SC, o qual se refere a uma caixa postal (box 94) em uma sala comercial. No ano de 2015, a forma jurídica da sociedade e sua denominação foram alteradas, passando a se chamar SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI EPP.

DAS DESTINATÁRIAS DAS MERCADORIAS

Quanto às destinatárias das mercadorias no mercado interno, a fiscalização conta que:

“No caso das operações de importação de que trata este relatório, foi identificado que as mercadorias, logo após o desembarço nas alfândegas, eram imediatamente repassadas para duas pessoas jurídicas: MARIANO & SILVA COMERCIAL LTDA. e LK COMERCIAL BAZAR LTDA EPP, CNPJ 14.362.980/0001-87.

4.1. LK COMERCIAL

A empresa LK COMERCIAL BAZAR LTDA EPP, CNPJ 14.362.980/0001-87, foi constituída em setembro de 2011 e então estabelecida na Rua Hannemann, 334A, Bairro Canindé, em São Paulo/SP. A empresa tem por sócio administrador KAI LIN, CPF nº 745.659.311-68, do sexo masculino e nacionalidade chinesa. Na época dos fatos, também participava da sociedade como sócia-administradora HUANG XUELIN, CPF nº 724.050.231-72, do sexo feminino e nacionalidade chinesa. A PJ é optante do SIMPLES desde o início de 2013. No mês de agosto de 2012, alterou seu domicílio para rua Coronel Moraes, 261, Bairro Canindé, em São Paulo/SP.

4.2. MARIANO & SILVA

A empresa MARIANO & SILVA COMERCIAL LTDA, CNPJ 14.050.113/0001-06, foi constituída em julho de 2011, então estabelecida na Av. Senador Queirós, 279, Centro, em São Paulo/SP, tendo por sócio administrador CLÁUDIO MARIANO DA SILVA, CPF nº 007.807.371-56, com 50% das cotas de capital, e por sócio cotista EDVALDO RANGEL DA SILVA, CPF Nº 222.557.294-15. Por meio da 2ª alteração contratual firmada em 17/12/2012 e registrada na JUCESP em 07/01/2013, CLÁUDIO MARIANO DA SILVA desligou-se da sociedade, ingressando em seu lugar SANDRA

HELOISA DE SOUZA, CPF nº 034.655.897-26. A sociedade passou a ser administrada por EDVALDO e SANDRA, cada um com 50% do capital. Na ocasião também alterou seu domicílio declarado para Rua Marechal Rondon nº 46-B, bairro Vila América, em Santo André/SP. Por fim, através da 3ª alteração contratual, de 24/02/2014, registrada na JUCESP em 26/02/2014, ingressou na sociedade TIAGO CHAVES DOS SANTOS, CPF nº 031.366.425-03, que passou a administrá-la isoladamente, adquirindo 20% do capital dos demais sócios, que nela permaneceram como cotistas apenas, com 40% do capital cada. Os fatos narrados nesse relatório envolvem o período em que a sociedade foi administrada por CLÁUDIO MARIANO DA SILVA, bem como no período subsequente, quando foi administrada por EDVALDO e SANDRA.

Abaixo, consta uma tabela comparativa, entre os valores das mercadorias adquiridas pela empresa (compras no mercado interno e compras diretas no mercado externo) nos períodos indicados, suas vendas e sua movimentação financeira informada pelas instituições financeiras nas DIMOF por elas apresentadas:

MARIANO & SILVA - COMPARAÇÃO ENTRE COMPRAS, VENDAS E MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA					
Ano	Compras no mercado interno - NFs de venda emitidas por terceiros R\$	Compras no mercado externo - NFs de entrada R\$	Somatório das compras R\$	Notas fiscais de venda de emissão própria R\$	Movimentação Financeira (créditos em conta-corrente) R\$
2012	2.962.690,07	0,00	2.962.690,07	6.101,50	895.107,05
2013	3.645.259,52	272.202,81	3.917.462,33	2.469.667,38	436.796,93
2014 - até 30 de junho	2.106.165,55	87.532,73	2.193.698,28	691.789,45	Sem informação (inferior a R\$ 10.000,00)

Percebe-se que em 2012 a empresa constou como compradora de mercadorias no valor de quase três milhões de reais, mas promoveu vendas pouco mais de seis mil reais apenas.

Circulou por sua conta corrente um montante de quase novecentos mil reais, muito inferior as suas compras, mas muito superior às vendas. Em 2013, suas aquisições foram de quase quatro milhões de reais, mas as vendas não alcançaram dois milhões e meio de reais. Enquanto isso, a movimentação financeira foi comparativamente irrisória, de pouco mais de quatrocentos mil reais. No primeiro semestre de 2014 o padrão é repetido. Nesse caso, porém, sequer houve a entrega de DIMOF por

qualquer instituição bancária, indicando que não movimentou recursos em sua conta ou que essa movimentação foi inferior a dez mil reais.

Esse perfil revela as características típicas de uma PJ (pessoa jurídica) utilizada como interposta para titularizar aquisições no mercado interno e externo a fim e ocultar os efetivos responsáveis. Não por acaso a PJ teve sua inscrição no CNPJ baixada, por ter sido apurada a inexistência de fato do empreendimento comercial, conforme processo administrativo 10925.721571/2014-17”.

A fiscalização passou a descrever as operações de importação, analisando o fluxo de recursos financeiros, a escrituração contábil, tributos recolhidos e ingressos na conta corrente bancária da Recorrida. Examinou se houve a quitação dos valores registrados, em confronto com as faturas, contratos de câmbio após o que concluiu (fls. 2911-2912):

“o pagamento NÃO FOI ENVIADO AO EXPORTADOR DECLARADO, mas sim a outra pessoa jurídica. O recebedor do pagamento no exterior foi uma empresa denominada RUIAN MODENG SUITCASE & LUGAGGE CO. LTD, a qual consta como exportadora em outras operações da SPREAD. Portanto, quem supostamente vendeu não recebeu o preço. A compra e venda é um negócio jurídico que se caracteriza pelo pagamento de um preço para transferência de domínio de uma coisa. No presente caso, pode-se afirmar conclusivamente que NÃO HOUVE COMPRA E VENDA DE FATO, pois o vendedor declarado sequer recebeu o preço pactuado. É DEMONSTRAÇÃO DEFINITIVA DE SIMULAÇÃO e de FALSIDADE IDEOLÓGICA, para dizer o mínimo, dos documentos instrutivos do despacho aduaneiro.

DOS AGENTES

- A. ZHIHONG FU - apontado como suposto agente do fabricante/exportador no Brasil, sócio administrador de uma PJ denominada FUTURA BRASIL ADMINISTRAÇÃO E INVESTIMENTOS LTDA, CNPJ 12.083.797/0001-17, domiciliado no mesmo endereço utilizado pela Empresa MARIANO & SILVA até a 2ª alteração contratual firmada em 17/12/2012. movimentação financeira em suas contas-correntes, conforme se constata por meio das DIMOF, envolveu créditos R\$ 1.030.173,90 em 2012 e R\$ 2.409.813,89 em 2013, no entanto, em sua declaração de renda da pessoa física, informa receber módica renda. Em 2012, teria auferido renda de apenas R\$ 48.000,00; em 2013, R\$ 50.000,00.

DA INTIMAÇÃO DA EMPRESA MARIANO & SILVA

Após três tentativas dos Correios, a intimação retornou com a informação AUSENTE. Em nova tentativa, retornou sem entrega. Por fim, foi formalizada representação para fins de inaptidão da PJ no CNPJ por não ter sido localizado domicílio fiscal.

Por fim, a representada apresentou justificativa alegando que por ocasião do envio das intimações pelo correio “encontrava-se fechada e como de fato até a presente data se encontra; por motivos de reformas para um melhor andamento de suas funções”.

DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

Entendeu a Autoridade Fiscal restar “*claramente demonstrado que a empresa que se apresentou à fiscalização aduaneira como importadora é uma prestadora de serviços que jamais pretendeu adquirir a propriedade das mercadorias. Sua função foi operacionalizar as importações declarando-se compradora, permitindo a ocultação dos efetivos responsáveis*”. (fls. 2.916)

Aplicou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme previsto no §3º do mencionado art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

DO ARBITRAMENTO DO PREÇO

A Fiscalização acusa que os preços declarados em todas as operações são extremamente baixos. Considerou que a importação foi efetuada mediante interposição fraudulenta, estando devidamente caracterizada e demonstrada a prática de fraude, seguiu a recomendação da Organização Mundial de Comércio (OMC) em Opiniões Consultivas, divulgadas por meio da Instrução Normativa SRF nº 318, de 4 de abril de 2003.

Concluiu que no presente caso não foi possível apurar o PREÇO EFETIVAMENTE PRATICADO, justamente por ter ocorrido, concomitantemente, FRAUDE e SONEGAÇÃO. Nos termos do art. 88, caput e inciso I, da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001, promoveu o arbitramento do preço das mercadorias, a fim de apurar a base de cálculo dos tributos incidentes.

DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA

Para a Fiscalização, no presente caso, as mercadorias objeto das importações fiscalizadas estão sujeitas à aplicação da pena de perdimento, mas já foram revendidas pelo importador e pelas destinatárias no mercado interno.

Desse modo, diante da impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, aplicou a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

DA CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DE PARTE DA MERCADORIA

A Fiscalização constatou que, ao se buscar por importações de mercadorias similares às mercadorias declaradas, o importador informou erroneamente a classificação fiscal para dois tipos de mercadoria.

DA DIFERENÇA DOS TRIBUTOS

A Fiscalização identificou uma base de cálculo dos tributos superior àquela fornecida pelo importador. As mercadorias importadas foram comercializadas e introduzidas no mercado interno. Diante de tal fato, foram apuradas diferenças de tributos devidos, conforme detalhado nos demonstrativos de cálculo que fazem parte dos autos de infração.

DA RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No caso presente, foi constituídos créditos tributários decorrentes de interposição fraudulenta, falsidade dos documentos instrutivos do despacho e subdeclaração da base de cálculo dos tributos, infrações que somente se perfectibilizaram mediante elaborada simulação.

Face ao disposto no art. 135, caput e inciso III, do CTN, há responsabilidade pessoal pelo crédito tributário, no presente caso, por ter resultado de infração de lei, praticada por aqueles que detinham o efetivo comando, a administração das empresas. Trata-se de responsabilidade solidária, nos termos do já mencionado art. 124, inciso I.

Ademais, as pessoas indicadas pelo importador como “agentes dos exportadores” *ZHIYONG FU*, CPF nº 232.773.848-29, e que, na verdade é ligada indiretamente à empresa *MARIANO & SILVA*, são também responsáveis pelos créditos tributários.

Sem a participação de tais pessoas as operações de importação não teriam se concretizado. Nas importações em questão são dois os agentes indicados.

Cientificados, apresentaram Impugnação aos lançamentos:

SPREAD ASSESSORIA LTDA.

JULIANO VANHONI SIL

Os demais responsáveis tributários apontados pela Fiscalização não apresentaram impugnação.

As razões de defesa constantes das Impugnações foram analisadas no **Acórdão 08-37.587**, proferida pela 2ª. Turma da DRJ/FOR em 27.01.2017, em que, por maioria de votos, acordaram julgar:

I) PRELIMINARMENTE, REJEITAR as alegações de cerceamento do direito de defesa e demais nulidades suscitadas; e

II - DECLARAR à revelia quanto à empresa MARIANO & SILVA COMERCIAL LTDA e as pessoas físicas ZHIYONG FU e CLÁUDIO MARIANO DA SILVA, observando-se o disposto no art. 7º da Portaria RFB nº 2.284/2010, e

II) NO MÉRITO, por maioria de votos, julgar IMPROCEDENTE a impugnação para manter a totalidade do crédito tributário lançado.

Cientificados da decisão, apresentaram Recursos Voluntários SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI EPP e JULIANO VANHONI SIL.

SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI EPP

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente apresentou as seguintes razões:

2.1 NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO (MATERIAL, POR VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL E À SEGURANÇA JURÍDICA; FORMAL, POR EXCESSO DE PRAZO)

2.2. ABUSIVIDADE DA MULTA DE OFÍCIO

2.3. ILEGALIDADE DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO

2.4. NULIDADE DO AI BASEADO, ESSENCIALMENTE, EM SUPOSIÇÕES

2.5. NULIDADE MATERIAL DO AI QUANTO À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE, FACE À REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES E NÃO CONFIGURAÇÃO DO TIPO INFRAACIONAL

2.5.1 Não Preenchimento de Elemento Essencial do Tipo (Dolo)

2.5.2. Regularidade das operações de importação, segundo a realidade dos fatos

2.5.3. Conclusão quanto à “interposição fraudulenta”

2.6. NULIDADE DO AI EM RELAÇÃO À SUPOSTA FALSIDADE DOCUMENTAL

2.7. NULIDADE E ILEGALIDADE DO ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO

2.7.1. Violação ao AVA-GATT: as DI's usadas como paradigma não satisfazem aos requisitos do “preço de exportação de mercadorias similares”

2.7.2. Da normalidade dos preços de importação declarados na DI

JULIANO VANHONI SIL

Em seu Recurso Voluntário o Recorrente apresentou as seguintes razões:

2.1. NULIDADE EM RELAÇÃO AO RECORRENTE

2.2. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO RECORRENTE (AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA)

2.2.1. Ausência de responsabilidade quanto às multas

2.2.2. Ausência de responsabilidade quanto ao lançamento dos tributos

2.3. DEMAIS NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO

➤ NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

➤ ABUSIVIDADE DA MULTA DE OFÍCIO

- ILEGALIDADE DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO
- NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO BASEADO EM MERAS SUPOSIÇÕES
- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO FACE À INOCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA (=REGULARIDADE/LEGALIDADE DA OPERAÇÃO)
- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RELAÇÃO À SUPOSTA FALSIDADE DOCUMENTAL
- NULIDADE E ILEGALIDADE DO ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO

É o relatório.

VOTO VENCIDO

I - ADMISSIBILIDADE

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem as demais condições de admissibilidade, por isso deles tomo conhecimento.

II – PRELIMINAR: DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – TEMA 1.293/STJ

Com o trânsito em julgado dos REsp 2.147.578/SP e 2.147.583/SP (Tema 1.293/STJ), na sistemática dos recursos repetitivos, foram firmadas as seguintes teses:

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

O precedente vinculante do STJ reconheceu a natureza jurídica “não tributária” do crédito correspondente a multa prevista no artigo 107, IV, “e” do Decreto-Lei 37/1966, na redação dada pela Lei 10.833/2003, trazendo a discussão quanto à natureza da multa substitutiva do perdimento, aplicável nas hipóteses em que a mercadoria sujeita a tal penalidade não seja encontrada ou tenha sido consumida ou revendida. A discussão da doutrina, ainda em evolução, interpreta que a penalidade de perdimento prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e, conseqüentemente, a multa que a substitui, possui natureza aduaneira, mas que também não exclui a natureza tributária, pois: *“para podermos afirmar que uma penalidade não tem natureza tributária, é preciso que identifiquemos o bem que está sendo ali protegido, e isso só pode visto a partir da análise de cada uma das hipóteses de perdimento previstas na legislação”*¹.

Em estudo elaborado por DORNELLES, MEIRA e TREVISAN², buscando identificar/simplificar a aplicação da prescrição intercorrente na ótica do precedente citado do STJ, resultado que passa a vincular precedentes judiciais e administrativos, destacaram dois grupos: certeza positiva e certeza negativa.

Certeza positiva – em que é inequívoca a aplicação da prescrição intercorrente:

(...) podemos citar as multas relacionadas com a emissão de licenças de importação, obrigação que não se presta ao controle do pagamento dos tributos incidentes na operação, mas sim ao controle relacionado com restrições às importações, a multa pelo não recolhimento de direitos *antidumping*, que tributos não são (ao menos no Brasil), e a multa de R\$ 1.000 pela importação de mercadoria estrangeira atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem pública, cujos bens tutelados não dizem respeito aos tributos.

Certeza negativa – em que é clara a não aplicação da prescrição intercorrente:

podemos citar, entre outras, **a multa de ofício** calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, em razão de falta de pagamento, **falta de declaração ou declaração inexata, a multa pelo extravio de mercadoria**, cobrada do responsável pelo extravio juntamente com os tributos que seriam devidos pelo importador, e as multas pelo não emprego e pelo desvio de finalidade de mercadoria importada com isenção. (Grifei)

No caso sob análise, a autuação teve como base os seguintes enquadramentos:

¹ DORNELLES, Arnaldo. MEIRA, Liziane Angelotti. TREVISAN, Rosaldo. As multas aduaneiras e o raio simplificador. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-dez-02/as-multas-aduaneiras-e-o-raio-simplificador/> Acesso em 17.01.2026.

² Idem.

- 01 - Declaração inexata do valor da mercadoria (valor de transação incorreto) – fl. 14 do auto: Art. 88, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158/35-2001. Art. 124, inciso I e 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66, e
- 02 Mercadoria sujeita à pena de perdimento, não localizada, consumida ou revendida: Arts. 673, 675, inciso IV, 689, incisos VI e XXII, e §§ 1º, 3º-A e 3º-B, do Decreto nº 6.759/09. Art. 73, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03.

Considerada a interpretação supra, o descritivo enquadra-se nos casos em que é clara a não aplicação da prescrição intercorrente.

Deste modo, entendo que não se aplica ao caso sob análise a prescrição intercorrente, nos termos do Tema 1.293/STJ.

Voto por não conhecer da preliminar de aplicação de prescrição intercorrente.

III – DAS RAZÕES DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

III.1 RECORRENTE: SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI EPP

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente apresentou as seguintes razões:

PRELIMINARES

1. NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO (MATERIAL, POR VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL E À SEGURANÇA JURÍDICA; FORMAL, POR EXCESSO DE PRAZO) (ITEM 2.1 – RV).

A Recorrente argumentou pela existência de vício insanável no procedimento fiscal instaurado, que desobedeceu às regras da portaria regulamentadora do MPF, tendo o procedimento fiscal sido conduzido por auditor fiscal desautorizado. Afirmou que o Fiscal expressamente vedou que a empresa prestasse esclarecimentos sobre as operações de importação em específico.

Em específico, evidenciou que teria ocorrido a expiração do prazo para renovação ou conclusão do procedimento, visto que se passaram mais de 60 dias entre o Termo de Intimação lavrado em 30/07/2014 (AR recebido em 01/08/2014) e o Termo de Continuidade de Fiscalização de 14/10/2014 (AR recebido em 15/10/2014).

A DRJ03 observou que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) representa um simples recurso de controle administrativo interno das atividades de fiscalização, não se revestindo, de forma alguma, em instrumento legal capaz de levar à nulidade do lançamento.

Passo a análise.

Com razão a DRJ03. O CARF definiu em súmula vinculante que a irregularidade na emissão do MPF não acarreta nulidade:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Voto por não acolher a preliminar.

2. NULIDADE DO AI BASEADO, ESSENCIALMENTE, EM SUPOSIÇÕES (ITEM 2.4 – RV).

A Recorrente afirmou que a primeira parte da fundamentação contida no AI, constante do Item 3 do Relatório Fiscal está relacionada a questões subjetivas, que NÃO se vinculam CONCRETAMENTE com a DI objeto da autuação. Que tais conjecturas são meras reproduções das colocações feitas pelo Auditor Fiscal em outros processos administrativos, que tratavam da suspensão do RADAR da empresa (habilitação para operar no Siscomex). Além de não passarem de meras suposições, elas não servem como prova de interposição fraudulenta, a qual deve ser comprovada *no caso concreto*.

Defendeu que houve clara violação ao princípio da verdade material, na medida em que a fiscalização não buscou averiguar mais a fundo as informações prestadas pela Recorrente, impossibilitando a manifestação dos interessados quanto à operação específica selecionada dentro do universo DI's revisadas. Que o Auditor Fiscal sequer intimou os agentes dos exportadores a prestar esclarecimentos, sob a justificava de que a resposta da Impugnante, ora Recorrente, não atendia ao solicitado.

Para a DRJ03, quanto à exigência fiscal, está explícito que o direito a ampla defesa foi observado e exercido pela Autuada ao apresentar a impugnação. Que no presente caso o autuado foi regularmente cientificado, fato que lhe possibilitou apresentar suas razões e as suas provas, garantindo-lhe o direito ao contraditório e a ampla defesa, corolário do devido processo legal, *ex vi* do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Passo a análise.

Compulsando os autos, pode-se constatar no Relatório Fiscal (DAS RESPOSTAS ÀS INTIMAÇÕES), que a Recorrente foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos listados na Intimação, vinculados as operações de importação e respectivas transações comerciais entre os exportadores, para o qual a Recorrente atendeu parcialmente ao não apresentar os documentos originais instrutivos dos despachos, requerendo prorrogação de prazo.

O Relatório Fiscal tratou das respostas às intimações, registrando que a Recorrente foi intimada a apresentar declaração informando como se deram as transações comerciais entre ela e os exportadores e, em resposta, a Recorrente indicou: *“ITEM 02: As transações comerciais se deram em sua maioria através de agentes do fabricante/exportador no Brasil, ao qual se encontram indicados e qualificados, conforme relatório em anexo”*.

Contudo, no relatório indicado pela Recorrente constam nomes de supostos agentes, fones e endereço de e-mails. A fiscalização continua (fls. 2.512):

A importadora foi também intimada a apresentar “Identificação completa das pessoas físicas responsáveis pelas negociações comerciais, com a indicação dos respectivos endereços, telefones, faxes, e-mails”. Em resposta, se limitou a afirmar: “Conforme item 02”, o que remete a resposta ao mesmo relatório mencionado no parágrafo anterior.

Considerando a convicção e motivação que levaram a Fiscalização à lavratura do Auto, foi observado o art. 50, da Lei nº 9.784/99, em que os atos deverão ser motivados de modo explícito, claro e congruente, e com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que o embasaram, não havendo discricionariedade quando se trata de ato vinculado, como é o caso presente.

Observa-se pela leitura do extenso Relatório Fiscal (fls. 2483 a 2560), que a partir das informações extraídas do conjunto de dados disponibilizados pela Recorrente, após reiteradas intimações, a Fiscalização formou convencimento quanto aos fatos sob investigação, propiciaram a lavratura do Auto de Infração, cujo mérito será examinado adiante.

No tocante a alegada nulidade por falta de motivação, ou seja, por ser o Auto baseado em suposições, a hipótese levantada pela Recorrente se confunde com o próprio mérito. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento em que preliminares da contestação que se confundem com o mérito da demanda devem com este ser examinada (STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.359.501 - SP (2011/0265353-9), Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 18/02/2016, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/02/2016).

Portanto, não conheço da preliminar.

3. NULIDADE DO AI EM RELAÇÃO À SUPOSTA FALSIDADE DOCUMENTAL (ITEM 2.6 – RV)

A Recorrente destacou que consta no Relatório Fiscal que as faturas comerciais foram “forjadas e cujo conteúdo é ideologicamente falso”, tendo como justificativa os pagamentos, via contrato de câmbio, em favor de outras empresas, *que não a exportadora*. Ocorre que o fiscal simplesmente omitiu o fato que foi a exportadora quem solicitou o pagamento na conta de outra empresa, conforme expressamente consignado na própria Fatura Comercial, ou em Carta de Autorização, assinadas pela exportadora.

Passo a análise.

Ora, o foco central do debate está em torno da análise das razões que fundamentaram o Auto de Infração, dentre elas, se houve ou não falsidade documental. A meu juízo, o argumento da Recorrente de que ocorreu suposta falsidade documental, acaba por inserir o tópico na matéria de mérito.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento em que preliminares da contestação que se confundem com o mérito da demanda devem com este ser examinada (RECURSO ESPECIAL Nº 1.359.501/SP).

Portanto, não conheço da preliminar.

DO MÉRITO

1. NULIDADE E ILEGALIDADE DO ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO (ITEM 2.7 – RV)

1.1. Violação ao AVA-GATT: as DI's usadas como paradigma não satisfazem aos requisitos do *“preço de exportação de mercadorias similares”*

1.2. Da normalidade dos preços de importação declarados na DI

Defendeu a Recorrente que a suposta fraude de falsidade ideológica da fatura não foi comprovada, pois nos casos de fraude de valor/subfaturamento, não basta a simples comprovação da venda com prejuízo, exigindo-se a demonstração de que o preço declarado pelo importador na DI tenha sido diferente do efetivamente praticado na operação, o que pode ocorrer por qualquer meio de prova.

Que a Fiscalização teria que demonstrar, de forma concreta, que o preço efetivamente praticado foi diferente daquele constante da fatura e declarado na DI, o que não ocorreu. Que os contratos de câmbio refletem exatamente o preço cobrado pelas mercadorias pelo exportador estrangeiro, o que não foi sequer questionado pelo Agente Fiscal, mas a fiscalização se esforçou apenas em demonstrar (certamente de forma imprecisa), que a venda internacional teria se realizado com prejuízo, porquanto *“as mercadorias importadas tinham preços declarados muito inferiores ao próprio custo da principal matéria-prima”*.

Refutou o método escolhido pela RFB, o preço de importação de mercadoria similar, de acordo com a definições do AVA-GATT (Acordo de Valoração Aduaneira), confirmada no acórdão ora recorrido, onde restou expressamente aduzido que *“a autoridade fiscal observou subsidiariamente o AVA-GATT apenas para extrair o alcance das expressões ‘mercadorias idênticas’ e ‘mercadorias similares’”*.

Sobre o assunto, o AVA-GATT dispõe que *“mercadorias similares”* são aquelas que *“têm características semelhantes, o que lhes permite comprimir com as mesmas funções”* (art. 15, Item 2, “b”).

Além disso, o fiscal não observou essas outras exigências do AVA-GATT (i-iii), não tendo se preocupado em averiguar qual o fornecedor nas importações usadas como paradigma,

em que nível comercial elas foram praticadas, qual a quantidade de mercadoria foi transacionada, qual a qualidade etc. Que o Auditor Fiscal teria *considerado apenas parte* das disposições do AVA-GATT. Quanto aos requisitos não observados no seu cálculo (mesmo exportador, mesmo nível comercial, mesma quantidade, mesma qualidade), o agente fazendário, curiosamente, se ficou silente, informando expressamente no acórdão recorrido que “*as [...] operações [usadas como paradigma] não trazem precisamente estas informações*”

Acerca da normalidade dos preços de importação declarados na DI, afirmou a Recorrente que estão dentro da normalidade, considerando aquele tipo, qualidade e quantidade de mercadoria, oriunda da China. Para a Recorrente, embora se reconheça que as aquisições feitas sejam resultado da compra de mercadorias a preços muito atrativos, estão dentro da normalidade, não tendo sido comprovado qualquer subfaturamento, face à identidade de valores entre a Fatura e o Contrato de Câmbio.

Para a DRJ03, os indícios de falsidade das faturas, incluindo a falta de colaboração do importador em apresentar os documentos sobre as tratativas comerciais, assim como as mudanças nos prazos de pagamentos contratados e a não correspondência destes com os valores faturados, impossibilitaram a identificação do preço efetivo da mercadoria e autorizaram o arbitramento nos termos do art. 88, da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001, mediante flexibilização do Acordo de Valoração Aduaneiro.

Passo a análise.

Quanto ao ponto levantado pela Recorrente sobre a não comprovação de suposta fraude de falsidade ideológica da fatura, e de que a Fiscalização teria que demonstrar, de forma concreta, que o preço efetivamente praticado foi diferente daquele constante da fatura e declarado na DI, destaco os seguintes pontos:

- (i) O Relatório Fiscal, item “7.3. Do uso de documento falso no despacho aduaneiro”, constatou que quem consta como exportador NÃO FOI QUEM RECEBEU O PAGAMENTO, com exceção de um caso. Logo, se quem diz vender não recebeu pelo que foi vendido, sua participação na operação, se é que existe, não é na posição de vendedor e, portanto, a fatura apresentada não tem valor comercial por não representar uma operação dessa natureza.
- (ii) Afirmou a Fiscalização, que diante dos fatos apresentados, tornou-se claro que as faturas instrutivas dos despachos aduaneiros são documentos FORJADOS, MATERIALMENTE FALSOS, e cujo conteúdo é IDEOLOGICAMENTE FALSO. Não se trata de mero subfaturamento, mas da apresentação de documentos montados para aparentar operações de forma totalmente enganosa, dissimulada, fraudulenta.

Corroborando o seu entendimento, elencou os seguintes indícios:

- a) Preços declarados absurdamente baixos, irreais;

- b) Trata-se de faturas simuladas, pois os exportadores não receberam os respectivos pagamentos (com uma única exceção) e a Recorrente não é a efetiva compradora;
- c) Há um entrecruzamento entre os efetivos recebedores no exterior, um mesmo recebedor consta como tal em operações atribuídas a diversos exportadores;
- d) A Recorrente (importadora) sequer demonstrou ter mantido contado com qualquer dos exportadores declarados;
- e) Afirmou a Recorrente que todas as negociações forma informais, o que é inverossímil;
- f) Em nenhuma fatura consta a identificação do signatário, as assinaturas são rabiscos, tendo a Recorrente sido intimada para identificar, não o fez.

Quanto aos baixos preços declarados em todas as operações, consta no Relatório Fiscal no item “7.4. Do arbitramento do preço das mercadorias”, como exemplo/parâmetro o seguinte fato (fls. 2525): “Os preços declarados em todas as operações são extremamente baixos. O valor da mercadoria no local de embarque é de míseros US\$ 7.478,00, o que representa um valor irrisório por quilograma líquido de US\$ 0,33. O preço unitário atribuído aos guarda-chuvas foi de US\$ 0,18 a US\$ 0,20 (CFR), conforme a referência, mas deduzindo-se o frete embutido chega-se aos valores insignificantes entre US\$ 0,12 e 0,14”.

Quanto ao valor aduaneiro, a Fiscalização optou por aplicar o art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT, consoante disposição do art. 2º, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88. Ao considerar a operação fraudulenta, socorreu-se da Instrução Normativa SRF nº 318, de 4 de abril de 2003. Contudo, diante do caso, entendeu que as disposições para apuração do valor aduaneiro previstas no Acordo de Valoração Aduaneira não se aplicavam nos casos comprovados de fraude, optando por aplicar a legislação nacional.

Assim fazendo, buscou o artigo 88 da Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001, que determina para o 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*, em conformidade com um dos critérios citados no mesmo artigo. A fiscalização optou por aplicar o critério definido no inciso I, do art. 88 da MP 2158-35/2001, qual seja: *o preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar*.

A Fiscalização procedeu com a coleta de informações das importações brasileiras registradas no SICOMEX, em busca de similaridade. O relatório fiscal consignou que não foram identificadas importações de mercadorias idênticas, dado o alcance muito restrito da expressão, a qual a simples descrição genérica das mercadorias constantes nas Declarações, não permite a adequação. Por outro lado, foi possível identificar a importação de mercadorias similares,

originárias da China, embarcadas em período próximo, e valoradas pelo 1º método de apuração do valor aduaneiro (valor da transação).

Disponibilizou à Recorrente o “Relatório de arbitramento de preços nº02”, planilha com o detalhamento do procedimento adotado no arbitramento.

Deste modo, observo que o apelo da Recorrente de que os preços arbitrados não espelham a realidade das operações, ainda que reconhecendo tais aquisições com preços muito atrativos, não merece prosperar. Além disso, a alegação de violação ao AVA-GATT, por não satisfazerem aos requisitos do *preço de exportação de mercadorias similares*, foi bem enfrentada pela Fiscalização, ao indicar que procedeu com a identificação da importação de mercadorias similares (de origem da China), em período próximo. Neste sentido caminha a jurisprudência deste CARF:

TRIBUTOS ADUANEIROS. FRAUDE. SONEGAÇÃO. CONLUIO. BASE DE CÁLCULO. ARBITRAMENTO. VALOR DA TRANSAÇÃO. Constatada a fraude, a sonegação ou o conluio, a determinação **da base de cálculo dos tributos aduaneiros obedece a legislação nacional**, que prevê o arbitramento, ou o verdadeiro preço efetivamente praticado na importação. (Decisão 3302-003.176, 2ª. Turma Ordinária, 3ª. Câm., 3ª. Seção, data 06.06.2016, Ricardo Paulo Rosa). Grifei

VALORAÇÃO ADUANEIRA. DESCARACTERIZAÇÃO DO PRIMEIRO MÉTODO. FRAUDE. ARBITRAMENTO. TRIBUTOS. MULTAS. Nos casos de fraude, sonegação e conluio, **quando o preço real praticado não puder ser identificado**, a fiscalização deverá arbitrar o preço da mercadoria importada, **seguindo os critérios apontados nos incisos I e II do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/01**. (Decisão 3201-002.605, 1ª. Turma Ordinária, 2ª. Câm. 3ª. Seção, data 05.05.2017, Mércia Helena Trajano DAmorim). Grifei

ARBITRAMENTO ADUANEIRO. O Decreto nº 6.759/2009 prevê três hipóteses de arbitramento da base de cálculo dos tributos e demais acréscimos, **sendo que duas delas tomam por base não o valor aduaneiro, mas sim o preço efetivamente praticado**, devendo ser coligidas provas cabais da ocorrência dos requisitos normativos para esse procedimento específico. (Decisão 3401-005.088, 1ª. Turma Ordinária, 4ª. Câm., 3ª. Seção, data 15.01.2019, Tiago Guerra Machado). Grifei

ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. PRESUNÇÃO LEGÍTIMA DE FRAUDE. VALOR DECLARADO MANIFESTAMENTE INVEROSSÍMIL. PROVA INDICIÁRIA ROBUSTA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO. Quando o valor declarado pelo importador se revela manifestamente incompatível com o custo da matéria-prima, com as condições de mercado e com operações idênticas de importação, resta configurada a presunção legítima de falsidade ideológica da fatura

comercial, **autorizando o afastamento do valor de transação e o arbitramento do valor aduaneiro, nos termos do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001.** A prova direta de conluio ou pagamento paralelo não é requisito indispensável quando o conjunto probatório demonstra a inverossimilhança econômica da operação. (Decisão 3001-003.734, 1ª. Turma Extraordinária da 3ª. Seção, data 18.11.2025, Daniel Moreno Castillo). Grifei

ARBITRAMENTO DE PREÇOS. FRAUDE. ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA AFASTADO. 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, sendo afastados os métodos previstos no Acordo de Valoração Aduaneira** em conformidade com IN SRF 318/2003 e as Opiniões Consultivas 10.1 e 19.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira. (Decisão 3201-004.001, 1ª. Turma Ordinária, 2ª. Câ., 3ª. Seção data 15.08.2018). Grifei

Ao que tudo indica, houve dificuldade por parte da Fiscalização na identificação do valor da mercadoria adquirida pela Recorrente, em vista de descrição genérica constantes na DI fiscalizada. Tal fato, contudo, não invalida o método adotado pela Fiscalização, descritos e colocados à disposição da Recorrente em relatório de arbitramento de preços. Tais informações permitiram, em momento oportuno, que a Recorrente refutasse com comprovação necessária, de modo a demonstrar equívocos e evidenciar o seu direito a outro tratamento que não o imputado pela Fiscalização, o que não ocorreu.

Pelas razões expostas, voto pelo não provimento a este ponto do Recurso.

2. ABUSIVIDADE DA MULTA DE OFÍCIO (ITEM 2.2 – RV).

Quanto a multa de ofício, a Recorrente alegou que a DRJ03 enfrentou apenas os argumentos relacionados ao afastamento de aplicação normativa sob fundamento de sua inconstitucionalidade, deixando de examinar os demais argumentos recorridos à abusividade da multa de ofício, tais como (i) não preenchimento dos requisitos do art. 44, inciso I, § 1º, da Lei n. 4.930/1996; e (ii) vulneração ao *bis in idem*, com fundamento, inclusive, em Acórdão proferido pelo CARF.

Assim, a Recorrente reputou descabida a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, face ao não preenchimento dos requisitos legais para tanto, os quais se encontram previstos no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei no 4.930/96. Entendeu que carece de comprovação da fraude, ou seja, da suposta conduta dolosa, diante da inexistência de elementos concretos para tal convicção, a qual foi auferida pelo Agente Fazendário a partir de meras suposições. Por via de consequência, a duplicação da multa de ofício há de ser afastada.

A DRJ03 analisou o ponto, afirmando que a fraude restou comprovada por quadro indiciatório conclusivo, autorizando a majoração da pena de 75% do tributo para 150%. Destacou também que não houve lançamento da multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado.

Passo a análise.

A Recorrente argumentou que o Acórdão não enfrentou os argumentos da abusividade da multa qualificada. De fato, o VOTO VENCIDO (fls. 2929-2930) tratou unicamente da impossibilidade da autoridade em afastar ou deixar de observar lei ou decreto sob o fundamento da inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº70.235/72).

No entanto, o VOTO VENCEDOR tratou, detidamente, às fls. 2941 a 2944 da imputação, acerca da fraude quanto ao valor declarado, em descritivo dos indícios colacionados pela Fiscalização, fazendo a relação da falsidade ideológica e material das faturas com as informações sobre as participações dos agentes exportadores, em que concluiu às fls. 2942:

Acrescente-se aos indícios a realização de pagamento a terceiro no exterior fora da relação jurídico-comercial de importação, ou seja, destinado a pessoa que não é referenciada em contrato de importação, aponta para a ocultação também do verdadeiro vendedor estrangeiro.

Todos estes indícios, sem falar naqueles existentes nas transações no mercado nacional, deixam claro que todas as negociações comerciais internacionais foram realizadas à margem das decisões do importador ostensivo, tendo este conhecimento do risco de emprestar seu nome para ocultação das reais transações inclusive o risco de receber faturas com preços forjados.

A jurisprudência deste CARF tem acolhido este posicionamento:

TRIBUTOS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. Em caso de infração praticada mediante fraude, aplicam-se as multas qualificadas por insuficiência de recolhimento, no percentual de 150% sobre as diferenças de tributos, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis. Recurso a que se nega provimento. (Decisão 3201-002.605, 1ª. Turma Ordinária, 2ª. Câm. 3ª. Seção, data 05.05.2017, Mércia Helena Trajano DAmorim).

IMPORTAÇÃO. DOLO. PREÇOS ARTIFICIALMENTE REDUZIDOS. PENALIDADES. Nos casos em que for constatada a redução intencional dos preços declarados na operação de importação, aplica-se a multa de 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço efetivamente praticado ou arbitrado e o preço declarado e multa de 150% sobre a diferença entre o valor do imposto ou contribuição recolhidos e os efetivamente devidos. Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido. (Decisão 3302-

003.176, 2ª. Turma Ordinária, 3ª. Câm., 3ª. Seção, data 06.06.2016, Ricardo Paulo Rosa).

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, mediante fraude, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada. (Decisão 3302-004.618, 2ª. Turma Ordinária, 3ª. Câm, 3ª. Seção, data 16.08.2017, Walker Araujo)

RECOLHIMENTO DE TRIBUTO A MENOR. COMPROVAÇÃO DA FRAUDE. MULTA PROPORCIONAL QUALIFICADA. A utilização de artifício fraudulento objetivando reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos incidentes na importação configura evidente intuito de fraude, impondo-se a aplicação da multa proporcional qualificada, correspondente a 150% dos valores não recolhidos. (Decisão 3201-005.284, 1ª. Turma Ordinária, 2ª. Câm. 3ª. Seção, data 20.05.2019, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

Neste ponto, entendo que a DRJ03 está com a razão, considerando os vários indicadores de ações irregulares por parte da Recorrente, culminando na aplicação de multa agravada, com base no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei no 9.430/96.

Por outro lado, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 3.391), "(...) sobre os montantes que deixaram de ser recolhidos aplica-se a multa prevista no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, e art. 725, inciso II, do Regulamento Aduaneiro, por ser cabível nos casos de evidente intuito de fraude e sonegação, definidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, além dos juros de mora a serem calculados até a data do efetivo pagamento".

Vejamos a legislação imputada.

Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 11.488/07

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexacta; (...)

§ 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.

Com a alteração legislativa pela Lei nº 14.689/03, vê-se que a multa aplicada, aquela do art. 44, § 1º, VII, da Lei nº 9.430/96, para os casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a multa no percentual de 150% será aplicada nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. No caso presente, não houve comprovação de reincidência, nos termos definidos pelo art. 44, § 1º, VII e § 1º-A da Lei nº 9.430/96.

O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 736.090 (trânsito em julgado em 05.02.2025), com repercussão geral (Tema 863) decidiu que multas aplicadas pela Receita Federal em casos de sonegação, fraude ou conluio devem se limitar a 100% da dívida tributária, sendo possível que o valor chegue a 150% da dívida em caso de reincidência.

Na Modulação dos efeitos da decisão, o STF estabeleceu que a decisão passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) *as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data*; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral

Sabe-se que em face ao art. 106, II, “c”, do CTN, lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna reconhecida por este CARF (Decisão 9101-007.109, 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª. Seção, data 22.10.2024, Relatoria Fernando Brasil de Oliveira Pinto).

É neste sentido a orientação do PARECER SEI Nº 3950/2023/MF: “(...) o inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o art. 106, inciso II, alínea ‘c’, do Código Tributário Nacional;”.

Considerando o presente processo administrativo pendente de conclusão, voto pelo cancelamento da multa de 150% para aplicação de multa de 100%.

Voto por dar parcial provimento a este ponto do Recurso.

3. ILEGALIDADE DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO (ITEM 2.3 – RV).

A Recorrente alegou que é ilegal a aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento sem a devida averiguação, por parte da Fiscalização, se as mercadorias haviam sido realmente revendidas pelas empresas que as adquiriram no mercado interno, pois a intimação direcionada a MARIANO & SILVA, não questionou sobre a destinação das mercadorias adquiridas da Recorrente e, ainda assim, foi afirmado que tais mercadorias teriam sido consumidas.

Defendeu que aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro, constante no Auto de Infração, e ao contrário do que tentou fazer crer o Acórdão recorrido, de acordo com o art. 689 do Regulamento Aduaneiro tem como premissa a não localização das mercadorias ou a prova de que elas foram consumidas ou revendidas. Além da ilegalidade da multa, requereu a nulidade material do auto.

Alternativamente, rebateu que imposição da pena equivalente ao perdimento contra a importadora, mesmo que se admita – em tese – ter ela simplesmente emprestado o seu nome aos reais adquirente, a fim de efetuar o desembaraço aduaneiro, seria descabida a multa de 100% do valor aduaneiro para a empresa que atuou (supostamente) como importadora ostensiva (Recorrente), pois a norma que impõe a multa de 100% é direcionada às empresas adquirentes (que se encontravam ocultas), existindo penalidade mais específica para o operador do comércio exterior que empresta o seu nome. Argumentou que a penalidade mais específica à sua conduta é a prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07, ou art. 727 do RA, qual seja, a multa de 10% do valor da operação acobertada, não inferior a R\$ 5.000,00.

Pugnou pela aplicação do princípio da proporcionalidade em fase da multa ser demasiada, pois não existiu má-fé por parte da Recorrente.

Para a DRJ03, não prospera o pedido da Recorrente quanto a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria. Fez extenso arrazoado com a respectiva legislação, demonstrando a não aplicação ao caso concreto do art. 33 da Lei no 11.488/07. Assim, o legislador decidiu penalizar de forma distinta aqueles que, em conluio, executaram a interposição fraudulenta, atribuindo nova penalidade pecuniária, equivalente a 10% do valor da operação acobertada, direcionada àquele que agiu como instrumento da irregularidade, ou seja, o importador, sem prejuízo da aplicação pena de perdimento da mercadoria ou multa substitutiva do perdimento, quando for o caso.

No caso presente, para a DRJ03, a entrada em vigor da Lei nº 11.488/07 não repercutiu na aplicação da penalidade igual ao valor comercial da mercadoria, por conversão do perdimento. Assim, o importador, também, será responsável solidário com a multa por conversão do perdimento, que visa atingir o real adquirente da mercadoria.

Passo a análise.

Vejamos a legislação citada:

Decreto-lei nº1.455/76

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

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 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.** (Grifei)

Lei nº11.488, 15.06.2007

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Observo que a legislação prevê expressamente que a pena de perdimento ocorrerá quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidas nas normas aplicáveis (Art. 23, do Decreto-lei nº1.455/76), ou seja, a tese da Recorrente da necessidade de constatar se as mercadorias haviam sido realmente revendidas pelas empresas que as adquiriram no mercado interno, está entre as hipóteses legais, mas não é o único critério a ser estabelecido para a aplicação da pena.

Este CARF enfrentou a matéria em julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tratando de infração por dano ao erário com interposição fraudulenta de terceiros.

Constitui infração por danos ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação. **A conduta é apenada com o perdimento das mercadorias, convertido em multa equivalente ao seu valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.** A penalidade decorrente da infração por interposição fraudulenta coibi a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nem da demonstração, pelo Fisco, da presença do elemento volitivo nos atos praticados.

(...)

DANO AO ERÁRIO. INFRAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. VALOR DA MERCADORIA. LEI 10.637/02. CESSÃO DE NOME. INFRAÇÃO. MULTA. DEZ POR CENTO DO VALOR DA OPERAÇÃO. LEI 11.488/07. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

Na hipótese de aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não será declarada a inaptidão da pessoa jurídica prevista no art. 81 da Lei 9.430/96. **A imposição da multa não prejudica a aplicação da multa**

equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. Descartada hipótese de aplicação do instituto da retroatividade benigna para penalidades distintas. (Decisão 9303-008.721, 3ª. Turma da CSRF, 3ª. Seção, data 13.08.2019, Relatoria Tatiana Midori Migiyama). Grifei.

No voto vencedor do Acórdão o Relator Designado, Andrada Márcio Canuto Natal, apresentou esclarecedora digressão histórica em torno do assunto, tomando por base a evolução da legislação e jurisprudência do STJ, em específico, o REsp nº954.526/PR relatado pelo Ministro Teori Zavascki em que destacou que o perdimento não prescinde de demonstração do dano, sendo o dano caracterizado pela dificuldade imposta pela conduta do importador à fiscalização.

Para o relator (CARF - Decisão 9303-008.721) o tipo legal volta-se ao dano potencial, não ao prejuízo causado, mas ao risco que a conduta em si representa. Assim, *“A ideia de condicionar a imputação de pena à demonstração do efetivo prejuízo ou a demonstração do elemento volitivo subtrair-lhe-ia a própria essência instrumental, como meio apto a viabilizar o monitoramento fiscal dos atos praticados pelo particular”*.

Para o precedente citado do CARF, quanto a penalidade instituída pela Lei nº 11.488/07, equivalente a multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome, não revogou nem trouxe qualquer consequência para os casos em que é cabível a cominação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação introduzida pela Lei 10.637/027 (fls. 2401 – Voto):

Desde logo, vê-se que os bens jurídicos tutelados por uma e por outra medida coercitiva não guardam nenhuma identidade entre si. **Embora as duas infrações possam decorrer de um mesmo evento, a multa pela cessão do nome destina-se a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica,** apenando conduta à qual era antes imposta a “pena” de inaptidão do CNPJ, medida que violava os mais elementares pressupostos da ação estatal de controle da atividade privada, agindo com força desproporcional, ao impedir o particular de exercer sua atividade profissional. **Já a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada destina-se a coibir o ingresso de mercadoria estrangeira em situação irregular no território nacional, quando o bem, sujeito à pena de perdimento,** escapa ao controle aduaneiro e é internalizado. (...)

Fosse essa a intenção do legislador, a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de danos ao Erário, já que a este conceito está associada a ideia de penalidade gravíssima, cuja sanção é o perdimento das mercadorias. (Grifei).

Concluiu o referido precedente da Câmara Superior deste CARF (Decisão 9303-008.721) que o § 3º do art. 727 do Regulamento Aduaneiro é expresso ao determinar que a multa de 10% do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome para operações de comércio exterior de terceiros não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportada.

No mesmo sentido, há o destaque de que a infração de perdimento é de perigo abstrato, desnecessária a prova de danos ao erário.

PERDIMENTO. DANO AO ERÁRIO. A infração que culmina com o perdimento das mercadorias é de perigo abstrato, logo desnecessária prova de dano ao erário. PERDIMENTO. DOLO. Para aplicar a pena de perdimento necessária a presença de dolo, consistente no conhecimento da ação (fato) ilícita e na vontade de praticá-la. (Decisão 3401-011.437, 1ª. TO, 4ª. Câm., 3ª. Seção, data 06.02.2023) (Grifei).

A prova direta de conluio ou pagamento paralelo **não é requisito indispensável quando o conjunto probatório demonstra a inverossimilhança econômica da operação.** Não cabe ao julgador substituir a valoração técnica da fiscalização por presunções de boa-fé, quando os indícios objetivos conduzem à conclusão lógica de fraude. (Decisão 3001-003.734, 1ª. Turma Extraordinária da 3ª. Seção, data 18.11.2025, Daniel Moreno Castillo). (Grifei).

Quanto a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro, no Relatório Fiscal item “7.5 Da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria”, consta que com base no art. 23, § 3º do Decreto-lei nº1.455/76: *“No presente caso, as mercadorias objeto das importações fiscalizadas estão sujeitas à aplicação da pena de perdimento, mas já foram revendidas pelo importador e pelas destinatárias no mercado interno [conforme relação de notas fiscais de saída fls. 2625-2688, 2963-3006]. Desse modo, diante da impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.”*

Como foi demonstrado, não se sustenta o argumento da Recorrente que, de acordo com o art. 689 do Regulamento Aduaneiro, tem como premissa a não localização das mercadorias ou a prova de que elas foram consumidas ou revendida, posto que a infração foi fundamentada no art. 23, § 3º do Decreto-lei nº1.455/76 que exige para caracterizar o dano ao Erário a não localização da mercadoria, ou o seu consumo ou a revenda, observados o rito estabelecido no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Voto por não dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

4. NULIDADE MATERIAL DO AI QUANTO À INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, FACE À REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES E NÃO CONFIGURAÇÃO DO TIPO INFRACIONAL (ITEM 2.5 – RV).

- a. Não Preenchimento de Elemento Essencial do Tipo (Dolo); b. Regularidade das operações de importação, segundo a realidade dos fatos e c. Conclusão quanto à “interposição fraudulenta”.

A Recorrente argumentou que não houve o preenchimento de elemento essencial do tipo (dolo) previsto no art. 23, inciso V, do DL no 1.455/1976, e art. 689, inciso XXII, §§ 1º e 6º, do RA, que prevê que a pena de perdimento é caracterizada: (i) a ocultação comprovada, realizada mediante fraude ou simulação; e (ii) a ocultação presumida, por interposição fraudulenta, decorrente da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

A presunção prevista no inciso II, na perspectiva da Recorrente, não se aplica ao caso, pois devidamente comprovada a origem, disponibilidade e transferência de recursos. Para aplicação do inciso I, deve ser devidamente *comprovada* a ocorrência de fraude ou simulação que tenha resultado em ocultação. Os elementos objetivos devem estar presentes: ocultação do real comprador é o cerne da infração. Assim, a justificativa da Autoridade Fiscal reside no fato de que as mercadorias importadas teriam sido adquiridas no mercado interno logo após os respectivos desembarços. No entanto, não há nenhuma previsão legal que impeça a revenda imediata e, muito menos, que reconheça esse fato como presunção de interposição fraudulenta de terceiros.

Para a Recorrente não cabe ao Fisco presumir uma conduta dolosa onde, na verdade, o que existe é uma condição negocial, perfeitamente adequada aos princípios da livre iniciativa. Afirmou que houve a regularidade das operações de importação, segundo a realidade dos fatos, em conformidade com a legislação. Que o pagamento da compra e venda internacional ocorreu através de Contrato de Câmbio efetuado pela própria Recorrente. Por fim, assegurou que é NULO o Auto de Infração, face ao não preenchimento dos requisitos da interposição fraudulenta, por falta da comprovação da fraude, e à regularidade da operação segundo a realidade dos documentos instrutivos do despacho.

Para a DRJ03, os indícios de falsidade das faturas, incluindo a falta de colaboração do importador em apresentar os documentos sobre as tratativas comerciais, assim como as mudanças nos prazos de pagamentos contratados e a não correspondência destes com os valores faturados, impossibilitaram a identificação do preço efetivo da mercadoria e autorizaram o arbitramento.

Afirmou que o importador conhece seu produto e o mercado fornecedor mais do que a fiscalização, então cabe a ele apresentar, até o momento da impugnação, as qualidades do seu produto e as condições de negócios que ele ache importante para lhe favorecer no julgamento.

Passo a análise.

Pelo princípio da verdade material, que decorre do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade, onde o processo fiscal tem por

finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador. Para tanto, deve pesquisar se de fato ocorreu a hipótese prevista na norma, tem o direito e dever de buscar todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada.

Compulsado o Relatório Fiscal, item “7.3 Do uso de documento falso no despacho aduaneiro”, a fiscalização elencou os indícios que reputou importantes para caracteriza que as operações foram acobertadas por documentos falsos e forjados, quais sejam:

- (i) preços declarados muito baixos, irreais;
- (ii) os exportadores não receberam os pagamentos (exceto em uma única operação); os prazos de pagamentos não foram cumpridos e os preços não refletem os praticados no mercado;
- (iii) faturas identificadas por sequencias numéricas de mesmo formato para diferentes exportadores, o que indica que foram produzidas por um ente comum;
- (iv) existência de um controle unificado dos recebimentos no exterior, um mesmo recebedor consta em operações atribuídas a diversos exportadores;
- (v) a importadora não demonstrou ter mantido contato com os exportadores declarados;
- (vi) intimada a informar documentos das negociais, declarou que todas foram informais, o que é inverossímil; e
- (vii) em nenhuma fatura consta a identificação do signatário.

Quanto a questão da conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, quais sejam, sonegação, fraude e conluio, nos termos do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, temos as características:

- (i) Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (a) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e (b) das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.
- (ii) Fraude é 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.
- (iii) Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (Grifei)

Este colegiado possui precedentes com indicativos de elementos caracterizadores dos tipos previstas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sonegação, fraude ou conluio. Veja-se:

Não é o valor omitido que atrai o percentual qualificado de multa, mas a presença de elemento adicional que demonstre o evidente intuito de fraudar o Fisco, **tais como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros.** (Decisão 1201-005.891, 1ª. Turma Ordinária, 1ª. Câ., 1ª. Seção, data 03.07.2023). Grifei

Na hipótese de **divergência entre a operação de importação declarada e a operação de importação efetivamente realizada, havendo ocultação do sujeito passivo, do real vendedor,** comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, configura-se o dano ao erário, punido com pena de perdimento das mercadorias, penalidade convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida. (Decisão 3401-003.984, 1ª. Turma Ordinária, 4ª. Câ., 3ª. Seção, data 17.10.2017). Grifei

Quando constatado pela autoridade fiscal o descumprimento de obrigação acessória pelo importador nas operações de importação, **quanto à indicação do real adquirente, com o nítido intuito de acobertar o real beneficiário da mercadoria, é cabível a pena de perdimento,** podendo ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro. (Decisão 3401-012.933, 1ª. Turma Ordinária, 4ª. Câ., 3ª. Seção, data 10.06.2024). Grifei

SUBFATURAMENTO. A indicação de **valores inferiores aos efetivamente praticados nas declarações de importação** caracteriza o subfaturamento das operações, fato que rende ensejo à exigência das diferenças dos tributos vinculados à importação com os consectários do lançamento de ofício. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. Restando comprovado nos autos que o **despacho aduaneiro foi instruído com documentação falsa,** aplica-se o disposto no art. 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/66 (pena de perdimento ou sua conversão em multa) e não a multa pelo subfaturamento prevista no art. 108 do referido diploma legal. (Decisão 3403-003.616, 3ª. Turma Ordinária, 4ª. Câ., 3ª. Seção, data 25.03.2015). Grifei

ÔNUS DA PROVA. MEIOS DE PROVA. QUADRO INDICIÁRIO. PRESUNÇÃO. FORÇA PROBANTE. FORMAÇÃO DE CONVICÇÃO. Todos os meios de prova lícitos são aptos à comprovação dos fatos acusados pela Fiscalização Federal. Uma vez que seja **apresentado um quadro indiciário suficientemente robusto, representado por relações de interdependência e confusão societária, é perfeitamente possível que o julgador se sinta convencido da ocorrência da fraude, do dolo, da simulação** ou da má-fé do agente, ainda mais quando as sobejas evidências coligidas pela Fiscalização não são sequer arranhadas pelos argumentos de defesa.

(Decisão 3302-003.176, 2ª. Turma Ordinária, 3ª. Câm., 3ª. Seção, data 06.06.2016, Ricardo Paulo Rosa). Grifei

Outra comprovação levada a cabo pela fiscalização foi o confronto dos registros contábeis com os respectivos pagamentos. Este Conselho Administrativo, de longa data, tem acatado o registro contábil como prova a favor (ou contra) do sujeito passivo, norma jurídica individual e concreta:

A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. **Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo.** Caso contrário, faz prova contra. (Decisão 108-07.602, Primeiro Conselho de Contribuintes, Oitava Câmara, 05.11.2003). (Grifei).

Após cuidadosa análise de todos os elementos do processo, incluindo-se as diversas intimações requerendo informações para esclarecimento dos fatos, tendo em vista o disposto no art. 142 do CTN, para a qual a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo verificar aquilo que realmente é verdade, observo, dentre outros elementos, que a fiscalização tomou como referência importações similares, utilizando, ao final, declaração de importação com parâmetros (classe, tamanho e condições de importação das mercadorias) equivalentes àqueles da importação analisada, não há que se falar em irregularidade da autuação.

Quanto a tese da Recorrente de que a presunção aplicada pela Fiscalização não se aplica ao caso, pois devidamente comprovada a origem, disponibilidade e transferência de recursos, destaco que a fiscalização elencou os indícios que reputou importantes para caracterizar que as operações foram acobertadas por documentos falsos, situação que dá ensejo a aplicação de presunção prevista em lei.

Sem razão a Recorrente.

Voto por não dar provimento a este ponto do Recurso.

III.2 RECORRENTE: JULIANO VANHONI SIL

EM PRELIMINAR - NULIDADES

O Recorrente apontou que o Auto de Infração contém diversas irregularidades que ensejam nulidades e ilegalidades, apontando os vícios já apresentados pela Recorrente SPREAD, ou seja, nulidade quanto ao processo administrativo, da multa de ofício, da multa equivalente ao valor aduaneiro por ser baseado em meras suposições, pela incorrência de infração de

interposição fraudulenta, por suposta falsidade documental e pelo arbitramento do valor aduaneiro.

Conforme destacado pelo Recorrente, tendo os tópicos constado do Recurso da Empresa SPREAD, tanto em sede de preliminares quanto no próprio mérito, todos foram enfrentados no presente voto. No que toca a nulidade, foi destacado a necessidade de se examinar se, no caso concreto, o vício prejudica a ampla defesa, ou seja, se é caso de nulidade absoluta ou nulidade relativa.

A nulidade por vícios processuais carece de um fim em si mesma, isto é, não tem existência autônoma. Confirmando esta posição, o art. 60 do Decreto nº 70.235/72 prevê a necessidade de prova de prejuízo no caso de vícios que não alcancem formalidades essenciais.

Ao tratar de nulidades, Marcos Vinicius Neder e Thais De Laurentiis³ ponderam que:

Nesse contexto, **as nulidades podem ser formais em que o defeito é na aplicação da norma processual** (obediências aos pressupostos, requisitos e condições dos atos previstos em lei) ou na produção e valoração da prova no processo. Neste último, o julgador deve examinar a formação (licitude) e o ingresso da prova (legitimidade) no processo, bem como os meios de prova. a valoração da prova, as regras de ônus da prova, contraditório etc.

As nulidades podem se referir também à vícios materiais relacionados à aplicação da norma tributária (examinar a adequação do preceito legal no caso sub judice) em que os defeitos do ato surgem em razão da errônea aplicação da regra matriz de incidência (aspectos: material, temporal, espacial, pessoal, quantitativo) bem como na ignorância ou num falso convencimento sobre a existência do fato (erro de fato).

Em outras palavras, enquanto o vício formal diz respeito aos requisitos procedimentais de exteriorização do ato administrativo, o vício material é de respeito a seu conteúdo.” (Grifei).

Tais nulidades, classificadas pela doutrina, são analisadas ao caso concreto sob a perspectiva de que: (i) serão sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo ou quando não influírem na solução do litígio e, ainda, (ii) se caracteriza o cerceamento de defesa. Veja-se o que dispõe o Decreto nº 7.574/2011:

Art. 13. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 12 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 60).

³ NEDER, Marcos Vinicius. LAURENTIIS, Thais De. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 4ª. Ed. São Paulo, SP: EDDA, 22023, p. 645.

Este CARF tem um direcionamento neste sentido:

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Rejeitada a preliminar de nulidade da Notificação de Lançamento, **uma vez não caracterizado o cerceamento de defesa**, na não indicação do nome da autoridade lançadora, posto que os dados nela constantes possibilitaram ao contribuinte produzir sua ampla defesa. REJEITADA A PRELIMINAR DE NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. (Terceiro Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, proc. 13805.010781/96-98; decisão 303-30825, 02.07.2003).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, **cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa. (...)** (Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, decisão 3301-010.226 proferida em 25.05.2021, Conselheira Liziane Angelotti Meira). (Grifei)

Quanto as nulidades apontadas que se confundem com o mérito, o Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento em que preliminares da contestação devem com este ser examinada. (STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.359.501 - SP (2011/0265353-9), Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 18/02/2016, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/02/2016).

Deste modo, pelos princípios da economicidade processual e da eficiência, as análises efetuadas por ocasião do Recurso da Recorrente SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI – EPP, são aqui inteiramente aplicadas, considerando que pontos de nulidade foram também analisados no mérito.

MÉRITO

1.1. NULIDADE EM RELAÇÃO AO RECORRENTE.

A Recorrente alegou a nulidade do Auto em relação à sua pessoa em razão da ausência de individualização da sua conduta. Destacou o entendimento do Acórdão da 2ª. Turma da DRJ/FOR (em voto vencido) que acolheu às razões apresentadas em impugnação, no sentido de que a impugnação não conseguiu demonstrar as condutas praticadas, na condição de pessoa física, que autorizaria a sua inclusão no rol dos responsáveis tributários.

Defendeu que a individualização e comprovação de sua conduta, e sua subsunção a uma norma jurídica específica, era de vital importância para a eficácia e validade do processo administrativo. A Fiscalização, ao apontar, de forma clara e objetiva, qual a conduta que demonstra o dolo na imputada interposição fraudulenta, e o fundamento legal para a sua responsabilização, teria observado a ampla defesa, o que não ocorreu no caso. Trata-se de princípio da individualização, derivado do Direito Penal e integralmente aplicável à hipótese.

Para a DRJ03 a responsabilidade pessoal do Recorrente pelo crédito tributário com base no art. 135, inciso III, do CTN encontra-se devidamente configurada uma vez que a própria empresa SPREAD testemunha que o Recorrente, enquanto diretor da empresa, era quem realizava os contatos e negociava com os agentes dos exportadores, informação que não foi refutada pelo Recorrente. Ao contrário, afirmou que negociava com os exportadores de forma presencial ou por telefone.

Concluiu a DRJ03 que a responsabilidade por este tipo de infração não pode ser exclusiva da empresa, pois uma vez comprovado o dolo, má-fé ou mesmo culpa da pessoa física representante da empresa nas negociações deve ela responder pessoalmente pelo crédito tributário apurado.

Passo a análise.

Vejamos os fundamentos utilizados pela Fiscalização para caracterizar a infração (art. 135, III, do CTN):

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em sua doutrina, Luís Eduardo Schoueri compreende que a responsabilidade pessoal das pessoas arroladas no art. 135, III, do CTN não se dá em qualquer caso, mas apenas nos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

A doutrina considera que a questão é extremamente difícil, em face de divergência de interpretações. Para Hugo de Brito Machado a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária:

O que gera responsabilidade, nos termos do artigo 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.

Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 43ª ed., Atualizador Hugo de Brito Machado Segundo. São Paulo: Ed. Juspodivm, 2024, p. 177). Grifei.

Ainda que exista controvérsias interpretativas em relação ao entendimento da matéria, um ponto é relativamente pacífico, relativamente à comprovação da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas.

De acordo com a Instrução Normativa nº 1.862, de 27.12.2018, que dispõe sobre a imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), deverá conter a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária, além da reunião de provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade:

Art. 3º Na hipótese de **imputação de responsabilidade tributária**, o lançamento de ofício deverá conter também:

I - a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva;

II - **a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária;**

III - **o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II;** e

IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.

Parágrafo único. **O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária.** (Grifei).

A matéria é tema constante deste Conselho. A jurisprudência tende a adotar que a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN recai apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, e demandam a demonstração do ilícito. Veja-se:

Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

A caracterização **de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico**, que evidencie a ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada. (Decisão: 9101-006.640, 1ª. Turma da CSRF, 1ª Seção, data 04.08.2023, Relatora Livia de Carli Germano). (Grifei)

Pela clareza e exposição didática da matéria constante do Acórdão 1201-007.205, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção, 2ª. Câmara, ao julgar o processo 10830.720.701/2020-00, em situação similar, cito trechos do voto:

A responsabilidade prevista no artigo 135, III, exige três condições, uma subjetiva e outras duas objetivas.

A condição subjetiva é que o responsabilizado seja sócio, acionista, gerente ou administrador.

Já a primeira condição objetiva é que os sujeitos em questão pratiquem atos de gestão.

Por fim, como segunda condição objetiva, a obrigação tributária deve decorrer de ato de gestão praticado com abuso de poder ou contrário às normas de regência da sociedade.

O responsabilizado em questão, para a fiscalização, incidiu em tal espécie de solidariedade por ser administrador de fato da Labogen. Consoante tal raciocínio, Alberto Youssef teria agido com excesso relativo aos poderes que não tinha, conclusão que, a toda evidência, não se pode admitir.

Tanto se pode afirmar porque a imputação de responsabilidade na forma do artigo 135 é tão gravosa que, antes, no artigo 134, também do CTN, o legislador cuidou de prever outras condições subjetivas que não dependem das condições objetivas do dispositivo seguinte.

Assim, sabendo-se descabido falar em *“excesso de poderes”* de um administrador de fato – condição atribuída a Youssef pela acusação – a melhor tipificação ao caso, para responsabilizar alguém em tal função seria o artigo 134, III. E, ainda assim, sem descuidar que esse dispositivo também tem condição objetiva própria, qual seja, a *“impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”*.

Assim, é fundamento básico a necessidade de provas de que o diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas agiu com excesso de poderes para atribuição de responsabilização solidária. Neste sentido, julgados do CARF:

A imputação da responsabilidade solidária ao sócio administrador, com fulcro no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, exige a demonstração, além da sua condição de administrador, **de conduta individualizada que tenha relação direta e específica com os fatos geradores em relação aos quais se apura o crédito tributário cuja responsabilidade solidária se imputa**. Ausente esta demonstração, afasta-se a imputação de responsabilidade solidária. (Decisão 2101-003.308, 1ª.

Turma Ordinária, 1ª. Câm., 2ª. Seção, data 12.10.2025, Cleber Ferreira Nunes Leite). (Grifei).

A imputação de responsabilidade tributária a terceiro exige expressa fundamentação legal e motivação que associe os fatos à norma apontada. A ausência de tais elementos impede o contraditório do acusado, caracterizando vício insanável que implica a nulidade do lançamento tributário para os efeitos da responsabilização laborada. (Decisão: 1201-006.266; processo: 15746.720229/2021-51; Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento, data 11.03.2024, Relator Neudson Cavalcante Albuquerque). (Grifei)

Para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, **nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária do sócio ou ex-sócio.** (Decisão 1201-005.462, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, data 19.11.2021. Relator Jeferson Teodorovicz). (Grifei)

A imputação de responsabilidade é um ato que deve ser amparado com provas robustas de modo a não deixar dúvida acerca do ato ilícito cometido pelo agente, permitindo incluí-lo no polo passivo da exigência fiscal. Tratando-se de funcionário e não de um gestor, é incabível sua inclusão no polo passivo da exigência tributária. (Decisão 1401-005.755; Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento, data 17.08.2021, Relator Itamar Artur Magalhães Alves Ruga) (Grifei)

Analisando os argumentos da DRJ03, observo que a imputação partiu de elementos de testemunho por parte da SPREAD, que avençou ser o Recorrente o responsável pelas tratativas com os agentes exportadores e que tal informação não foi refutada pelo mesmo, que afirmou ter feito negociações de forma presencial ou por telefone. E mais, ao concluir a DRJ03 que a responsabilidade por este tipo de infração não pode ser exclusiva da empresa, uma vez comprovado o dolo, má-fé ou mesmo culpa da pessoa física representante da empresa nas negociações, deve ela responder pessoalmente pelo crédito tributário apurado.

No entanto, não há o vínculo indispensável do agente à conduta, além de meros testemunhos.

Em vista da doutrina e jurisprudência coletadas, em confronto com o relatório da Fiscalização, não constato nos autos a reunião de provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária do sócio JULIANO VANHONI SIL, mas descrição de condutas

consideradas dolosas e reiteradas, contudo, sem o vínculo indispensável do agente que praticou tais atos, individualizado e concreto, que acarreta a imputação da infração aos sócios, não configurando o tipo que caracteriza a Responsabilidade solidária dos sócios, prevista no art. 135, III, do CTN.

Voto por afastar aplicação da sujeição passiva e responsabilidade tributária do administrador JULIANO VANHONI SIL, ora Recorrente.

Voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

2.2. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO RECORRENTE (AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA)

2.2.1. Ausência de responsabilidade quanto às multas

2.2.2. Ausência de responsabilidade quanto ao lançamento dos tributos

O Recorrente defende que o sentido da norma contida no art. 137, I, do CTN, exige a vinculação direta da conduta autuada ao ilícito, para que ele possa ser responsabilizado por uma infração dessa grandeza.

Não havendo NEXO CAUSAL entre a conduta do Recorrente e as infrações descritas no Auto de Infração, deve prevalecer, para todos os efeitos, a VERDADE MATERIAL, por obediência à *Legalidade Estrita* e até por uma questão de *Moralidade Administrativa*. Tais colocações valem tanto para as multas quanto para os tributos.

A DRJ03, em voto vencedor, afirma o Recorrente foi o responsável pela negociação em nome do exportador e que “a negativa dos agentes sobre suas atividades, apenas reforçam os indícios de que eles efetivamente participaram das negociações e tinham controle sobre as emissões de faturas, podendo assim manipular seus dados; sendo temerário confessar o conluio com os adquirentes da mercadoria” (fls. 4182).

Assim, concluiu que diante de todos estes indícios e evidências não há como aceitar a tese de que a importadora ostensiva e seu representante tenham indicado estes “agentes dos exportadores” sem qualquer embasamento fático.

Passo a análise.

O Acórdão da DRJ03, em voto vencido do Relator Ícaro Nonato Lopes Cezar, adotou a tese de que na hipótese da aplicação do inciso III do art. 135 do CTN, afasta-se, de imediato, a possibilidade de exigência da dívida do contribuinte (pessoa jurídica), visto que, se a exigência atinge pessoalmente aquele que cometeu o ato infracional contra aquele que representava, não há que se pode falar em solidariedade entre o infrator e o contribuinte. Afirmou que seria conflitante se falar na possibilidade de coexistência de responsabilidade solidária e responsabilidade pessoal, relativa a mesma infração, sendo juridicamente impossível atribuir

responsabilidade solidária entre o gerente/administrador com supedâneo no inciso III, do art. 135 do CTN. Concluiu por afastar a aplicação do art. 135, do CTN.

O Relator passou a analisar o art. 124, Item “Da Solidariedade Passiva do Sr. Juliano Vanhoni Sil”, destacou duas espécies de solidariedade: a primeira (inciso I) tem como premissa básica o “*interesse comum*”, a segunda (inciso II), decorre da designação em lei. Concluiu que (fls. 2938-2938):

Exatamente por isso, quando atua legalmente no exercício de suas funções, dentro dos limites estabelecidos nos estatutos ou no contrato social, o sócio-gerente não pode ser considerado solidário com relação ao débito tributário da empresa com fundamento no inciso I, do art. 124 do CTN, porque não é ele quem juridicamente pratica o fato gerador, mas sim a pessoa jurídica, e, embora possa possuir interesse econômico, não tem interesse jurídico no fato gerador.

(...)

Portanto, para que as consequências da conduta realizada em nome da empresa alcancem o sócio que agiu dentro dos limites estabelecidos no estatuto, na lei ou no contrato social, é necessário que se comprove a concorrência ou o benefício com a prática da infração por parte deste sócio, uma vez que os mesmos não podem ser presumidos pelo simples fato de ser sócio, ainda que administrador.

Não restando comprovado que o Recorrente teria concorrido pessoalmente ou se beneficiado com a infração relativa às DI objeto da autuação, pois a acusação fiscal não conseguiu demonstrar quais foram as condutas praticadas por esses acusados, na condição de pessoa física, que levaram a sua inclusão no rol dos responsáveis solidários.

Neste sentido tem se posicionado este CARF:

A responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN, não deve ser aplicada de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara entre a conduta praticada pelo responsável solidário e a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, **devendo a autoridade tributária lançadora efetuar a subsunção entre a conduta do responsável solidário no plano fático a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária, demonstrando o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A ausência dessa vinculação acarreta a exclusão do vínculo de responsabilidade solidária** imputada no lançamento tributário. (Acórdão nº 1201-007.205, 1ª. Turma Ordinária, 1ª. Seção, data 22.07.2025, José Eduardo Genero Serra – Relator e Presidente). (Grifei)

Pela clareza e exposição didática da matéria constante do Acórdão 1201-007.205, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção, 2ª. Câmara, ao julgar o processo 10830.720.701/2020-00, em situação similar, cito trechos do voto:

Assim, prosseguindo na análise do feito, é preciso notar que a possibilidade de apontamento de responsabilidade tributária que restou é aquela decorrente do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da exação tributária (CTN, art. 124, I). Trata-se, por conseguinte, de hipótese fática, prescindindo, por isso, de previsão específica na lei que regula o tributo objeto do lançamento, sendo, por tal razão, comumente referida como solidariedade de fato.

Oportuno aludir ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18, que dispõe sobre a responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I, empregado como fundamento para a imputação em questão. Para os que com seus termos comungam, sua aplicação é imediata, alcançando inclusive fatos pretéritos, já que se trata de norma infralegal interpretativa.

É sabido que o CTN, ao dispor sobre a responsabilidade tributária, não o fez de forma clara em algumas modalidades ali previstas, incluindo a regra do artigo 124 inciso I, sintetizada na expressão “*interesse comum*”. Nesse sentido, o referido parecer traz importantes delineamentos acerca desse tema, inclusive com a fixação de entendimento segundo o qual o interesse comum deve alcançar não somente o ato lícito que gerou a obrigação tributária, mas também o ato ilícito que a desfigurou.

(...)

O que se extrai do didático parecer, relativamente à responsabilidade tributária solidária por força do artigo 124, I, do CTN, é o seguinte: (i) o responsável deve ter vínculo – de fato ou de direito - com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou; (ii) o exigido “*interesse comum*” deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, não bastando o mero proveito econômico; (iii) ensejam a responsabilidade o cometimento de ato ilícito com abuso de personalidade jurídica envolvendo grupo econômico irregular, evasão fiscal ou planejamento tributário abusivo; (iv) o ato ilícito tem de ser praticado com dolo. (...)

A partir da análise do relato dos fatos e documentos constantes nos autos, entendo correta a interpretação constante do voto vencido do Acórdão da DRJ, adotando as mesmas razões, ou seja, não foram trazidos elementos probatórios suficientes para considerar o JULIANO VANHONI SIL como responsável solidário e por consequência, reconhecer a ausência de responsabilidade quanto às multas e quanto ao lançamento dos tributos.

Voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

V - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares do Recurso Voluntário e da prescrição intercorrente (suscitada em sustentação oral/memorial); voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100% e por dar provimento ao Recurso Voluntário de JULIANO VANHONI SIL.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini, redator designado

Esse Colegiado decidiu, conforme consta da ata:

- *por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário de JULIANO VANHONI SIL em relação à sua responsabilidade solidária, vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Louise Lerina Fialho e Francisca das Chagas Lemos (relatora).*

Assim, foi a mim designado para elaboração do voto vencedor.

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres, em dar provimento ao Recurso Voluntário de JULIANO VANHONI SIL em relação à sua responsabilidade solidária.

Ouso discordar da Ilustre Conselheira no tópico em apreço.

Façamos a análise.

De acordo com a Instrução Normativa nº 1.862, de 27.12.2018, que dispõe sobre a imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), deverá conter a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária, além da reunião de provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade:

Art. 3º Na hipótese de **imputação de responsabilidade tributária**, o lançamento de ofício deverá conter também:

I - a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva;

II - **a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária;**

III - **o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II;** e

IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.

Parágrafo único. **O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária.** (Grifei).

Em seu voto a Decisão de Piso elaborou considerações esclarecedoras:

- *Inicialmente verifica-se que a responsabilidade pessoal do Sr JULIANO VANHONI SIL pelo crédito tributário com base no art. 135, inciso III do CTN encontra-se devidamente configurada uma vez que a própria empresa SPREAD testemunha que ele, enquanto diretor da empresa, era quem realizava os contatos e negociava com os agentes dos exportadores, in **verbis**,*
 - *“Os contatos entre a SPREAD e os agentes do exportador eram formalizados por telefone ou presencial. Com relação ao representante, nas negociações pela SPREAD, era o seu próprio Diretor Juliano V. Sil e os representantes dos exportadores, encontra-se devidamente discriminados na tabela apresentada sob o nome "agente". Tendo em vista a formalização de compra e venda internacional terem se concretizado de forma verbal, presencial ou telefone, os documentos comprobatórios das negociações são as próprias faturas comerciais, packing list e conhecimento de transporte.”*
- ***Esta informação/fato não foi refutada pelo Sr. Juliano, pelo contrário, reafirmou que teria indicado à fiscalização os representantes dos exportadores no Brasil, com os quais negociava de forma presencial ou por telefone, assim, não restam dúvidas de que ele agiu com consciência de que estava cedendo o nome da empresa de forma ilegal para a prática de infrações contra o Erário mediante simulação.***
- *Evidentemente que a responsabilidade por este tipo de infração não pode ser exclusiva da empresa, pois uma vez comprovado o dolo, má-fé ou mesmo culpa da pessoa física representante da empresa nas negociações deve ela responder pessoalmente pelo crédito tributário apurado com seu próprio patrimônio, pois a infração só foi possível devido aos seus próprios atos na ocorrência da simulação.*
- *Por outro lado, não se pode responsabilizar exclusivamente a pessoa física, pois isso seria, inclusive, um incentivo à eventual prática de administrador laranja, quando na realidade também a empresa se beneficia da simulação.*
- *Daí porque a solidariedade em análise não comporta o benefício de ordem, conforme disposição legal, dando maior garantia ao crédito tributário.*

- *Os demais dispositivos legais citados pela fiscalização para fundamentar a solidariedade caminham nesta mesma linha de raciocínio, deixando mais clara a necessidade de identificação da concorrência pessoal para a prática da infração ou da identificação do beneficiário dos seus resultados, como é o caso do art. art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66 citado pela fiscalização e que por si só já seria suficiente para enquadramento legal da responsabilidade em comento em relação às infrações.*

Percorrendo as informações acima explanadas depreende-se clara participação do Sr. JULIANO VANHONI SIL, que caracterizam a plena Responsabilidade Tributária apontada pela Autoridade Fiscal, sendo inclusive não rebatida no Recurso Voluntário.

Assim deve ser mantida a Responsabilidade Solidária em debate nesse tópico.

I – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao item Responsabilidade Tributária do Sr. JULIANO VANHONI SIL.

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini