



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10920.723650/2021-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.181 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	D.N. FERREIRA COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Período de apuração: 01/08/2016 a 05/01/2018

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO.**

Matérias não suscitadas na impugnação e não analisadas pela decisão de primeira instância não podem ser conhecidas no recurso voluntário, sob pena de supressão de instância; ressalvadas as questões de ordem pública, incide a preclusão sobre os demais temas não oportunamente alegados

**PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE DE ACESSO À DENÚNCIA DE TERCEIRO.**

A ausência de acesso integral à denúncia que apenas motivou o início da fiscalização, mas não integrou o conjunto probatório do lançamento, não configura cerceamento de defesa. A garantia do contraditório e da ampla defesa exige o acesso aos elementos que fundamentam diretamente o lançamento, não se estendendo a documentos apresentados por terceiros, que estejam sob reserva de sigilo fiscal, comercial ou empresarial.

**PRELIMINAR DE NULIDADE POR ILEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO.**

É legítima a inclusão no polo passivo de sócio que, embora alegue participação formal, atua de fato na gestão financeira da empresa, realiza movimentações bancárias e contribui para a operacionalização dos fatos geradores. A atuação coordenada entre pessoas físicas e jurídicas, com comunhão de interesses e estrutura, justifica o reconhecimento da existência de grupo econômico de fato e a responsabilização solidária dos coautores.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. SUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.**

É legítimo o indeferimento do pedido de prova pericial quando os elementos constantes dos autos já são suficientes para o deslinde da controvérsia, sendo a mesma prescindível quando a matéria de fato se encontra devidamente comprovada.

**OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. FATO PRESUNTIVO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.**

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. A aplicação da presunção de interposição fraudulenta exige que a origem, disponibilidade e transferência dos recursos na operação de comércio exterior sejam demonstradas. Na ausência dessa comprovação, a presunção permanece válida, não se admitindo reversão com base unicamente em documentos isolados.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. VALOR ADUANEIRO. MARGEM DE REVENDAS. ÔNUS DA PROVA.**

A diferença acentuada entre o valor declarado na importação e o preço de revenda no mercado interno, quando não justificada documentalmente, configura indício suficiente da existência de subfaturamento, autorizando a glosa dos valores aduaneiros e a correspondente exigência tributária. A mera alegação de estratégia comercial, variação cambial ou política de preços promocionais não elide a acusação fiscal se desacompanhada de prova material idônea.

**PENALIDADES. CUMULATIVIDADE MULTA ADUANEIRA E MULTA DE OFÍCIO.**

A multa aduaneira e a multa de ofício possuem fundamentos legais distintos e podem ser aplicadas cumulativamente, desde que não incida a mesma penalidade sobre fatos idênticos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar o pedido de diligência, rejeitar as preliminares e no mérito negar provimento aos Recursos Voluntários.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Paula Giglio** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia de Lima Macedo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Correia de Lima Macedo (Presidente), Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio.

## RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº **109-011.818** exarado pela 8ª Turma da DRJ09, em sessão de 25/08/2022, que  **julgou improcedente a impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada.

A Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração contra a empresa **D.N. Ferreira Comércio, Importação e Exportação Ltda**, imputando-lhe a prática de **interposição fraudulenta nas importações, com ocultação da condição da real importadora**. O crédito tributário constituído foi de **R\$ 3.684.064,50**. Foi aplicada multa equivalente ao valor da mercadoria sujeita a pena de perdimento cuja apreensão não foi possível em razão de sua não localização, revenda ou consumo uma vez que **não foi possível demonstrar a origem lícita dos recursos utilizados e a capacidade financeira e operacional da empresa para a realização das importações**.

Foram responsabilizados solidariamente. os sócios e responsáveis pelas operações **Celso Anderson e Daniela Neves**, as empresas **C.A. Comércio de Importação de Bicicletas e R. Fiusa Comércio de Bicicletas-EIRELI e Roberto Fiusa**.

A autuação contra a D.N. Ferreira teve origem em um **procedimento fiscal** que constatou a ocorrência de **interposição fraudulenta nas operações de importação** realizadas pela empresa. Segundo a Receita Federal, durante o **período de agosto de 2016 a janeiro de 2018**, a D.N. Ferreira **atuou como empresa de fachada para encobrir os reais responsáveis pelas importações, que seriam terceiros não formalmente vinculados às operações**. Durante investigação entendeu-se que **a empresa foi utilizada como mera intermediária, sem que tivesse comprovado a origem e a disponibilidade dos recursos financeiros utilizados para a quitação das mercadorias importadas**. Essa ausência de comprovação, associada à ausência de estrutura

operacional compatível com o volume das operações, levou à presunção de que os verdadeiros responsáveis pelas importações eram terceiros ocultos.

A fiscalização concluiu que a **D.N. Ferreira figurava formalmente nos documentos de importação, mas não exercia de fato o controle ou a gestão dessas operações**. Esta conduta se enquadra como interposição fraudulenta, uma prática que visa ocultar os reais interessados nas mercadorias importadas, geralmente com o objetivo de reduzir tributos, ocultar patrimônio ou viabilizar a entrada de bens de forma irregular. Com base nesses elementos, as autoridades fiscais presumiram que a empresa servia de “testa de ferro” para terceiros, o que caracteriza infração grave à legislação aduaneira (enquanto Celso Anderson, agindo diretamente ou por meio de outra empresa, era o verdadeiro responsável pelas aquisições e comercialização dos produtos importados).

Diante da impossibilidade de localizar, apreender ou reter fisicamente as mercadorias importadas — que já haviam sido revendidas ou consumidas —, a Receita Federal aplicou à empresa a penalidade prevista no artigo 23, §1º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976: multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias envolvidas na operação irregular. A base de cálculo da multa, conforme apurado, refletiu o valor total das mercadorias objeto da infração.

As autuadas foram cientificadas do Auto de Infração para o qual **apresentaram tempestivamente as impugnações conjuntas e idênticas** de fls. 252 e seguintes e 493 e seguintes por **D.N. Ferreira Comércio, Importação e Exportação Ltda, C.A. Comércio e Importação de Bicicletas e Acessórios EIRELI, Celso Anderson e Daniela Neves Ferreira**, nas quais insurgem-se, em breve síntese, contra os seguintes pontos:

- **Tempestividade da defesa**

- **Objeto do Auto de Infração:** Resume que a Receita Federal estaria acusando a empresa de **subfaturamento** (declaração de valores inferiores aos reais), **informações inexatas** e **interposição fraudulenta de terceiros** (uso de empresas de fachada para ocultar o verdadeiro comprador), no **Período 2013–2018** quando a empresa DN Ferreira teria importado bicicletas e peças diretamente da Orbea (Espanha) e da Tianjin Golden Wheel (China). A defesa argumenta que os preços variavam conforme fabricante, modelo e qualidade.

- **Alterações ocorridas no período de 2018–2019:** A importadora **Original Importação e Exportação Ltda.** assumiu as importações da Orbea, momento em que a DN Ferreira deixou de importar e passou a comprar no mercado interno, como qualquer outro comerciante;

- **Exclusividade com a Orbea:** A fiscalização afirma que a DN Ferreira teria exclusividade de importação da marca Orbea. A defesa nega tal afirmativa dizendo que a Orbea nunca deu exclusividade formal, apenas iniciou parceria com Celso Anderson (sócio da DN) por ele ser conhecido no meio ciclístico;

- **Estratégia de preços da Orbea:** No início, a Orbea praticou preços **artificialmente baixos** para consolidar sua marca no Brasil (estratégia de penetração de mercado). A partir de

2018, os preços subiram para se alinhar ao mercado internacional. Além da mudança da política da Orbea, houve **alta do dólar, pandemia e aumento da demanda mundial por bicicletas**, elevando os preços;

- **Descrição das mercadorias nas DIs:** Argumenta, ainda, que tal descrição não seria responsabilidade da DN Ferreira, e sim das empresas importadoras (Vendemia, Original, Tag). A DN apenas comprava as bicicletas dessas empresas no Brasil, como qualquer outro cliente;

- **Importação por conta e ordem:** A DN Ferreira argumenta que nunca teria sido informada sobre suspensão judicial obtida pela Vendemia em relação a créditos de IPI. Se mantida a cobrança, poderia haver **dupla tributação**, pois o tributo estaria suspenso para a Vendemia e ao mesmo tempo sendo exigido da DN;

**Diferença de preços para pessoas físicas e jurídicas:** a parte explica que Pessoas jurídicas (lojistas) recebiam preços mais baixos, quase de custo, para ampliar a participação da marca no mercado, enquanto as pessoas físicas pagavam mais caro, pois compravam unidades avulsas. Argumenta que esta prática é comum no comércio e não prova fraude;

- **Margens de lucro:** no que diz respeito às margens de lucro que a fiscalização considerou suspeitas, a defesa afirma que eram legítimas, refletindo preços baixos concedidos pela Orbea. Ademais, a Receita não teria considerado **custos operacionais, administrativos e logísticos**, distorcendo o cálculo;

- **Marca Like Bikes:** tratar-se-ia de projetos exclusivos desenvolvidos no Brasil por Celso Anderson, fabricados na China sob especificações próprias que teriam custos menores porque não eram bicicletas “de catálogo”, mas modelos adaptados às necessidades do mercado nacional. Tal fato justificaria preços diferentes em relação a concorrentes;

- **Suposto subfaturamento:** Em relação às suspeitas de subfaturamento argumenta que não teria ocorrido, pois as invoices e comprovantes de pagamento mostram que os preços eram reais. A diferença se deve à política comercial da Orbea;

- **Capacidade financeira:** A DN teria apresentado quando da fiscalização comprovantes de pagamento, mostrando que tinha condições de realizar as operações;

- **Interposição fraudulenta** não teria existido, pois as importadoras formais (Vendemia, Original, Tag) atuavam por conta própria. A DN apenas comprava depois no mercado interno. Ademais, a acusação de exclusividade é incorreta e sem provas. Havia outros revendedores e a DN não tinha contrato exclusivo;

- **Metodologia Adotada pela Receita Federal:** A fiscalização teria se equivocado ao comparar preços de períodos e contextos diferentes, ignorar variações cambiais e de modelos e desconsiderar custos operacionais no cálculo das margens;

- **Denúncia da ABRACICLO:** Defende que todo o processo de fiscalização que culminou com a autuação começou por denúncia da associação de fabricantes de bicicletas. A

defesa pede acesso integral a essa denúncia e aos documentos que a instruíram, para poder exercer contraditório.

- **Subfaturamento** somente se caracterizaria quando há dolo e falsidade documental (fatura falsa ou adulterada), assim como a **Interposição fraudulenta** só ocorreria com a ocultação do verdadeiro comprador, o que não teria restado comprovado no presente caso. Defende que haveria diferença entre subfaturamento e preço reduzido. Argumenta que vender barato, por estratégia de mercado, não seria fraude. Em resumo: a defesa sustenta que **não houve subfaturamento, nem fraude, nem ocultação de adquirente**, mas apenas **estratégias comerciais normais, políticas de preço da Orbea e oscilações de mercado**.

**Precedentes administrativos:** Argumenta a existência de várias decisões do CARF afastando autuações por subfaturamento quando não há provas de faturas falsas ou pagamentos paralelos.

Requer que lhe seja **concedida vista da denúncia** da ABRACICLO antes do julgamento, assim como a **conversão do processo em diligência** para apresentação de documentos adicionais. Requer finalmente o **cancelamento integral do Auto de Infração** ou, alternativamente, **redução ou revisão das multas**.

Em 25/08/2022, a 8ª turma da DRJ/09 proferiu o Acórdão nº 109-011.818 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente as Impugnações** apresentadas pelas interessadas.

Irresignadas, as partes vieram a este colegiado, através dos **Recursos Voluntários** de fls 791/802 (**Daniela Neves Ferreira**), apresentado em **10/10/2022**; fls 821/845 (**D.N. Ferreira Comércio, Importação e Exportação, C.A. Comércio e Importação de Bicicletas e Acessórios e Celso Anderson**), apresentado em **13/10/2022**, nos quais alegam em síntese **as mesmas questões** levantadas nas Impugnações, acrescentando os seguintes pontos:

- **Incompatibilidade da presunção legal de interposição fraudulenta:** O recurso sustenta que a presunção do art. 23, V, do DL 1.455/1976 não pode, por si só, caracterizar fraude. Argumenta que a interposição exige **dolo ou intenção de ocultar o adquirente real**, o que não pode ser presumido automaticamente pela alegação de incapacidade financeira;

- **Ilegitimidade passiva de Daniela Neves Ferreira:** Alegação de que Daniela figurava apenas formalmente como sócia, sem atuar na administração ou gestão das operações. O recurso afirma que o verdadeiro responsável pelas negociações e condução da empresa era **Celso Anderson**, devendo ser afastada a responsabilização de Daniela;

- **Risco de dupla cobrança do IPI (Vendemmia x DN Ferreira):** Nova argumentação de que, se mantida a autuação, haveria possibilidade de **bitributação**, pois a Vendemmia já havia discutido judicialmente a suspensão da exigibilidade do mesmo tributo. A DN Ferreira defende que

não pode responder cumulativamente por obrigação que já estaria sendo objeto de medida judicial em outro polo.

R. Fiusa Comércio de Bicicletas e Roberto Fiusa apesar de terem sido intimados em 16/09/2022 e 13/10/2022 respectivamente não apresentaram recurso.

## VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

### Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

### Do Processo

A autuação da Receita Federal resultou de procedimento fiscal que apontou contra a **D.N. Ferreira Comércio, Importação e Exportação Ltda.** práticas de **subfaturamento em importações de bicicletas e peças, prestação de informações inexatas e interposição fraudulenta de terceiros**, na modalidade presumida, com imputação de multa superior a R\$ 3,6 milhões.

A fiscalização entendeu que **a empresa não teria capacidade financeira e operacional para as operações realizadas**, que houve **ocultação do verdadeiro adquirente** em algumas importações e que os **preços declarados eram inferiores aos efetivamente praticados**, em prejuízo ao erário.

A defesa nega as acusações, sustentando que os valores praticados refletiam a **estratégia comercial da fabricante Orbea**, que inicialmente adotou preços reduzidos para se inserir no mercado brasileiro, elevando-os apenas a partir de 2018. Alega ainda que as **importações em determinados períodos foram conduzidas por outras empresas** (Vendemia, Original e Tag), e que a DN apenas adquiriu mercadorias no mercado interno, não sendo responsável pela descrição das mercadorias constantes nas DIs. Ressalta também que teria havido **comprovação documental de pagamentos e fluxo financeiro**, afastando a tese de incapacidade operacional ou subfaturamento.

A lide concentra-se, portanto, nos seguintes pontos: **existência ou não de subfaturamento**, ocorrência ou não da **ocultação de adquirente real** (interposição fraudulenta), na comprovação ou não da **capacidade financeira da DN Ferreira** e na motivação da **diferença de preços entre vendas para pessoas físicas e jurídicas**.

Enquanto o Fisco atribui essas diferenças a irregularidades fiscais, a defesa sustenta que decorreram de fatores de mercado, câmbio, pandemia e estratégias comerciais legítimas.

### Da Matéria Preclusa

No exame do Recurso Voluntário, verifica-se que a recorrente introduziu matérias que **não foram objeto de análise na impugnação: incompatibilidade da presunção legal de interposição fraudulenta e risco de dupla cobrança do IPI**.

Tais matérias, por não terem sido suscitadas oportunamente na fase impugnatória, **não foram enfrentadas na decisão de primeira instância** e, portanto, **não se encontram submetidas ao duplo grau de jurisdição administrativa**, cuja preservação é princípio basilar do processo tributário.

Nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação deve conter toda a matéria de defesa. A jurisprudência consolidada do CARF reconhece que, **ressalvadas as matérias de ordem pública**, o contribuinte não pode inovar no recurso, sob pena de **preclusão**.

Admitir o exame de alegações completamente novas nesta fase importaria em **indevida supressão de instância**, em afronta ao devido processo legal e ao contraditório administrativo, razão pela qual **tais matérias não são conhecidas** nesta instância recursal.

### Das Preliminares

#### Da Preliminar de Cerceamento de Defesa

A recorrente renovou alegação de **nulidade processual em razão da ausência de acesso integral à denúncia** da ABRACICLO (Associação Brasileira dos Fabricantes de Motocicletas, Ciclomotores, Motonetas, Bicicletas e Similares), documento que teria motivado a instauração da ação fiscal. Sustenta que tal negativa **violaria os princípios do contraditório e da ampla defesa**, previstos no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Tal alegação **não merece prosperar**.

A denúncia em questão constituiu **mero elemento de provocação inicial da atividade fiscalizatória**, não tendo sido utilizada como fundamento probatório direto ou mesmo indireto da constituição do crédito tributário.

Conforme previsão expressa do art. 15 da Lei nº 9.784, de 1999 (aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal), o direito à vista dos autos e à obtenção de cópias está garantido, **ressalvadas as hipóteses de sigilo legal**. No presente caso, a denúncia da ABRACICLO foi apenas **elemento acessório ou de provocação administrativa e não integrou o conjunto probatório determinante do lançamento**.

O Auto de Infração foi lavrado com base em **atos de fiscalização próprios, dotados de presunção de legitimidade**, a partir da análise objetiva de documentos fiscais, comerciais, contábeis e aduaneiros da própria autuada, conforme exige o art. 142 do Código Tributário Nacional. A eventual existência de denúncia não configura, por si só, prova ou fundamento autônomo do lançamento tributário.

Ressalte-se, ainda, que **não há previsão legal de acesso irrestrito a documentos sigilosos apresentados por terceiros** ou que contenham informações protegidas por sigilo comercial ou empresarial, nos termos do art. 198 do CTN. A jurisprudência administrativa do CARF já consolidou que o contribuinte **tem direito de conhecer os fundamentos do lançamento** e de impugnar as provas que lhe sejam desfavoráveis, mas **não lhe é assegurado o acesso integral a manifestações de terceiros que não integrem o procedimento formal de constituição do crédito**. Portanto, sendo a denúncia da ABRACICLO documento de terceiros, protegido por sigilo comercial, e **não tendo sido incorporada como prova material essencial à constituição do crédito tributário**, sua não disponibilização integral **não comprometeu o exercício da defesa** nem configura vício processual. A recorrente teve pleno acesso ao Relatório de Fiscalização, ao Auto de Infração e aos documentos que embasaram o lançamento, tendo apresentado impugnação técnica e recurso voluntário bem instruído, o que afasta qualquer alegação de prejuízo concreto.

Diante disso, **não se verifica qualquer ofensa ao contraditório ou à ampla defesa**, motivo pelo qual **rejeita-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa**.

#### Da Legitimidade Passiva

A recorrente sustenta, ainda em sede preliminar, a **nulidade do lançamento por suposta ilegitimidade passiva de Daniela Neves Ferreira**, alegando que sua participação na sociedade DN Ferreira Comércio Importação e Exportação Ltda. seria meramente formal, **sem envolvimento direto na condução dos negócios ou nas operações** que ensejaram a autuação fiscal.

Contudo, o argumento não encontra respaldo nos elementos constantes dos autos. A decisão de primeira instância **já havia reconhecido a responsabilidade solidária de Celso Anderson Ferreira e Daniela Neves Ferreira**, nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional, com base em provas de que **ambos atuaram de forma conjunta e consciente na**

**estruturação das operações objeto do lançamento.** No caso de Daniela, há registros de sua **participação ativa em transferências bancárias, acesso a contas da empresa** e exercício de **poderes de gestão financeira**, o que afasta a alegação de atuação meramente formal.

A responsabilidade solidária decorre da atuação de pessoas físicas e jurídicas no interesse comum do negócio jurídico tributável, conforme previsto no art. 124, I, do CTN, sendo desnecessária a prova de dolo individual para a imputação. A jurisprudência administrativa é firme ao admitir a responsabilização solidária de sócios e administradores que, mesmo sem exercer funções formais, **atuam de fato na condução da empresa**, especialmente em contextos de simulação ou ocultação da realidade negocial.

Quanto às demais pessoas físicas e jurídicas relacionadas — notadamente a empresa C.A. Comércio de Bicicletas Ltda. e R. Fiusa Bike Shop Eireli — os elementos dos autos indicam **relação de coordenação operacional e econômica**, com uso de estrutura, recursos ou vínculos societários comuns à atuada, de modo a justificar a **caracterização de grupo econômico de fato**, para fins de responsabilidade solidária.

Adicionalmente, o conjunto probatório constante dos autos revela a efetiva participação das partes na estrutura das operações. Consta da apuração fiscal que **Daniela Neves Ferreira realizou transferências bancárias relevantes relacionadas às operações de importação**, demonstrando sua atuação direta no controle financeiro da empresa. Também foi identificada a existência de **vínculos operacionais entre a DN Ferreira e as empresas C.A. Comércio e R. Fiusa**, incluindo **compartilhamento de estruturas físicas, identidade de sócios, comunhão de interesses comerciais e movimentação de mercadorias entre os estabelecimentos**, o que configura atuação integrada típica de grupo econômico de fato. As evidências colhidas pela fiscalização demonstram que **os envolvidos atuavam de forma coordenada com o objetivo comum de viabilizar importações por meio da interposição da DN Ferreira**, conferindo legitimidade à sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Dessa forma, não há que se falar em ilegitimidade passiva, tampouco em nulidade do lançamento por esse motivo. A preliminar, portanto, **deve ser rejeitada, mantendo-se integralmente os sujeitos passivos arrolados no Auto de Infração.**

#### **Do Pedido de Diligência/Perícia**

A recorrente requer, em sede recursal, a realização de **prova pericial com o objetivo de esclarecer aspectos das operações comerciais e financeiras que fundamentaram a autuação fiscal, especialmente quanto à regularidade da formação de preços e à efetiva atuação das partes envolvidas nas importações.**

Contudo, o pedido **não merece acolhimento.**

O conjunto probatório constante dos autos é suficiente para a formação do convencimento da autoridade julgadora, estando o processo instruído com documentos fiscais, contábeis, bancários e aduaneiros que sustentam, de forma objetiva, a caracterização da interposição fraudulenta, do subfaturamento e da responsabilidade solidária atribuída aos sujeitos passivos.

Conforme reiterada jurisprudência administrativa, a **produção de prova pericial em sede de processo administrativo fiscal não é obrigatória**, devendo ser indeferida quando os elementos já constantes dos autos se mostrarem aptos à adequada apreciação da matéria. É o que dispõe o art. 18, caput e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual o indeferimento de diligência ou perícia será cabível quando considerados prescindíveis ao deslinde da controvérsia.

Ademais, o pedido de diligência/perícia é descabido, devendo ser rechaçado de plano: **diligência não serve para suprir prova documental que o próprio sujeito passivo deveria ter trazido aos autos em ocasião oportuna**. Incumbe ao postulante o dever de carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes, sendo que a diligência ou a perícia não se prestam a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. Com efeito, o procedimento de diligência restringe-se a situações em que a autoridade julgadora tem dúvidas em relação às provas oferecidas pelas partes, de forma a impossibilitar o julgamento, o que não é o caso dos autos.

No presente caso, a solicitação pericial configura inclusive tentativa de rediscussão de matéria já suficientemente documentada, sendo desnecessária a realização de novos atos instrutórios.

Em assim sendo, **nega-se provimento ao pedido de produção de prova pericial**.

## Do Mérito

### Da Interposição Fraudulenta Presumida

O lançamento fundamentou-se no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, ao **considerar a inexistência de comprovação da capacidade financeira e operacional da DN Ferreira para suportar as importações**, aplicando a presunção de interposição fraudulenta. **A defesa sustenta que a presunção não seria suficiente, exigindo demonstração de dolo e ocultação efetiva do adquirente real**.

A legislação buscando o combate à prática de interposição fraudulenta de terceiros, elencou como dano ao erário punível por meio da aplicação da pena de perdimento de mercadorias, a ocultação do real sujeito passivo em operações de importação ou exportação, conforme se depreende do artigo 23, do Decreto nº 1.455, de 1976, abaixo transcrito:

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

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

(...)

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

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

Pela leitura do inciso V e do §2º do dispositivo, constata-se que existem **duas formas de verificação da prática de interposição fraudulenta de terceiros:**

i) **comprovação da efetiva interposição fraudulenta de terceiros**, pela qual a autoridade fiscal faz prova da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável, que agiram mediante fraude ou simulação (artigo 23, inciso V). Aqui tanto aquele que ocultou, como aquele ocultado, são precisamente identificados no lançamento, bem como a conduta ardisosa de ambos é demonstrada. Trata-se de interposição fraudulenta comprovada;

ii) **prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros, que advém de uma presunção legal** (artigo 23, §2º), **na hipótese de não restar comprovada pelo importador/exportador a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.** No presente caso, tem-se **interposição fraudulenta presumida.**

Não há dúvidas de que nas acusações de ocultação do real sujeito passivo da operação de importação, com fulcro no artigo 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 1975 (interposição fraudulenta comprovada), incumbe à Autoridade lançadora o ônus da prova da ocorrência da citada infração. **Diferentemente ocorre no caso de presunção de interposição fraudulenta por não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados** (§2º do mesmo dispositivo legal), **na qual fica à cargo dos sujeitos passivos a demonstração da capacidade para arcar com as operações de comércio exterior, sob pena de não conseguir se furtar da incidência da presunção legal.**

Disciplinando o processo a ser seguido pela Fiscalização para fins de imputar a conduta de interposição fraudulenta presumida e, conseqüentemente, aplicar a pena de perdimento eventualmente convertida em multa, caso não sejam localizadas as mercadorias importadas, a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 228/2002. Neste ato normativo, dispondo sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, determina: i) a **expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) no início do procedimento** (artigo 3º); ii)

**intimação para que a empresa fiscalizada comprove suas operações e capacidade financeira** (artigo 4º, incisos I e II), mediante a apresentação da documentação indicada nos artigos 5º e 6º.

Caso a Fiscalização entenda que **a documentação apresentada pela Recorrente não é suficiente para comprovar a origem, disponibilidade e suficiência dos recursos empregados, aplicará a pena de perdimento da mercadoria** (artigo 11, inciso I). A penalidade será igualmente aplicada no caso de a empresa não responder aos termos expedidos pela Fiscalização, ensejando então a conclusão sumária do procedimento especial (artigo 10).

No presente caso, ao auto de infração é anexado Termo de Descrição dos fatos e fundamento legal. Pela sua análise, está claro que foi imputada a prática de interposição fraudulenta presumida à Recorrente, com base no artigo 23, §2º do Decreto 1.455, de 1976. A Autoridade lançadora chega a citar a MP 2.15835/2001 e instruções normativas da Receita Federal a respeito do controle de importações. Em seguida, menciona os dispositivos legais que autorizam a aplicação de pena de perdimento pela interposição fraudulenta presumida.

Trechos específicos do **Auto de Infração** relatam que a DN Ferreira **não comprovou a origem dos recursos** utilizados nas importações. Esta constatação pode ser **verificada a partir da fundamentação que embasa a aplicação da presunção de interposição fraudulenta**, em função de que a estrutura da empresa ou a origem dos recursos utilizados não restaram demonstrados. Tais fatos verificam-se nos seguintes elementos do Auto:

“Verificou-se que a empresa DN Ferreira **não possui estrutura física e econômica compatível com o volume das operações realizadas** no período fiscalizado, **tampouco apresentou elementos capazes de demonstrar sua capacidade de arcar com os custos** das mercadorias importadas.

(...)

A atuada **não demonstrou capacidade operacional, econômica e financeira para suportar as operações realizadas**, sendo inverossímil que, diante da estrutura apresentada, pudesse promover ou sustentar as atividades comerciais relacionadas à importação das mercadorias”

Em outra parte, o Auto destaca a **ausência de demonstração contábil-financeira idônea, vinculando a falta de apresentação de documentos com a origem dos recursos**, conteúdo este que aparece no contexto da análise da **interposição fraudulenta presumida**.

“A empresa **não apresentou demonstrações contábeis, contratos de financiamento, extratos bancários ou qualquer documentação** apta a comprovar a origem lícita dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior.”

O Auto também menciona **Vínculo com outras empresas** e liga a **ausência de demonstração de autonomia financeira** à prática de interposição fraudulenta.

“Constatou-se a **existência de vínculos societários e operacionais com outras empresas do mesmo grupo, utilizadas para operacionalizar as importações**, sem que a DN Ferreira demonstrasse sua atuação autônoma nem a origem dos

recursos com que arcou com os pagamentos. Diante da análise realizada, concluiu-se que a **DN Ferreira atuava apenas formalmente nas operações**, sendo **mera interposta, sem estrutura ou capacidade financeira compatível com os valores envolvidos.**”

Ressalte-se que **os únicos documentos apresentados pela parte quando intimada a fazê-lo** (tais como invoices e comprovantes de pagamento) se referem a **operações isoladas, sem que tenham sido acompanhados de demonstrações contábeis** (Balanço Patrimonial, DRE, Livro Razão), fluxo de caixa consolidado, projeções financeiras, contratos de financiamento ou registros formais de entradas e saídas no livro caixa ou escrituração digital (ECD/ECF). **Sem esse conjunto documental**, não é possível verificar se os valores pagos derivam de receita própria, empréstimos regulares, aportes de capital ou outras fontes lícitas — o que é essencial para comprovar a **origem dos recursos**. A fim de se derrubar a presunção legal é indispensável a demonstração da **capacidade econômica sustentada e compatível** com o volume importado, e não apenas a comprovação de algumas transferências.

A apresentação de **comprovantes bancários pontuais** pode até demonstrar que determinado pagamento ocorreu, mas **não se presta a comprar que a empresa possuía recursos suficientes, próprios e regulares** para realizar todo o conjunto das operações no período fiscalizado. A presunção legal exige **capacidade econômica sustentada e compatível** com o volume importado, e não apenas a comprovação de algumas transferências. A simples apresentação de invoices e comprovantes bancários, desacompanhada de escrituração regular e da demonstração da origem dos recursos, não é suficiente para afastar a presunção de interposição fraudulenta prevista no art. 23 do DL 1.455/76.

Ademais, a fiscalização indicou que a **empresa não possuía elementos necessários para demonstrar seu pleno funcionamento**, tais como:

- Instalações físicas compatíveis,
- Funcionários registrados,
- Documentação fiscal de entrada e saída compatível com o volume de importações,
- Escrituração contábil que refletisse as transações.

Essa ausência reforça a **inconsistência documental** apresentada pela parte. Sem contabilidade formal, os comprovantes isolados **não têm respaldo no sistema contábil da empresa**, o que fragiliza sua validade probatória. A jurisprudência administrativa entende que **comprovantes de pagamento isolados não constituem elementos suficientes** para afastar a presunção de interposição fraudulenta, quando não vêm acompanhados de elementos contábeis e estruturais consistentes. Tal entendimento tem sido reiteradamente respaldado por decisões anteriores deste Conselho, algumas das quais tiveram suas ementas reproduzidas abaixo:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 06/02/2014 a 19/02/2014

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.**

A falta de comprovação da origem lícita, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação configura interposição fraudulenta presumida na importação consistindo em dano ao erário, sancionada com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, se impossibilitada a aplicação da pena de perdimento da mercadoria.

**Processo nº 12466.720121/2015-78. Acórdão nº 3302-005.467, de 22/05/2018. Relator** Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2013, 2014

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. MANUTENÇÃO PARCIAL DO LANÇAMENTO.**

Denota-se interposição fraudulenta presumida a simples falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação, respondendo solidariamente os sujeitos que participaram do ato ilícito.

**Processo nº 15165.720174/2018-14. Acórdão nº 3301-012.186, de 23/11/2022. Relatora** Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 10/10/2014 a 21/04/2015

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO PRESUMIDA. ART. 23, V, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.**

A interposição fraudulenta pode ser configurada, independentemente da ocultação deliberada do real adquirente, com base apenas na **não comprovação dos recursos utilizados** na importação (art. 23, § 2º, DL 1.455/76). Isso consolida o entendimento de que se aplica a presunção legal mesmo sem prova direta de dolo.

**Processo nº 11762.720038/2017-53. Acórdão nº 3402-010.435, de 27/04/2023. Relator Designado** Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

Portanto, os documentos apresentados pela defesa — **sem suporte contábil e sem comprovação da origem regular e sustentável dos recursos utilizados** — são considerados **parciais, isolados e insuficientes** para elidir a presunção fiscal. Isso justifica a manutenção da autuação com base no art. 23, V, do DL 1.455, de 1976. A análise do conjunto probatório evidencia ausência de escrituração contábil regular no período fiscalizado, ausência de comprovação idônea da origem dos recursos e indícios de vinculação societária com empresas utilizadas para operacionalizar as importações. Nesse contexto, **a presunção legal foi corretamente aplicada, não havendo afastamento de sua incidência.**

## Do Subfaturamento

No que diz respeito à acusação de subfaturamento, a fiscalização constatou **discrepância significativa entre os valores declarados nas importações e os preços praticados na revenda no mercado interno**. Foram identificados indícios de **subfaturamento nas operações de importação** realizadas pela DN Ferreira, especialmente diante das **diferenças expressivas entre os valores declarados nas Declarações de Importação (DIs) e os valores praticados nas subsequentes revendas internas**. Apurou-se que, em diversas operações, o preço de revenda superava em múltiplas vezes o valor declarado na importação, em percentuais incompatíveis com práticas comerciais regulares.

A título de exemplo menciona-se a identificação de bicicletas declaradas na importação por **US\$ 150,00**, que posteriormente foram revendidas por valores superiores a **R\$5.000,00**, o que representa margens superiores a 1000%.

A fiscalização considerou que essa disparidade **ultrapassa os limites comerciais razoáveis** e caracteriza **indício de subfaturamento**, prática que compromete a base de cálculo dos tributos incidentes na importação (II, IPI, PIS/COFINS-Importação). O subfaturamento, quando deliberado, configura infração punível nos termos do art. 105, inciso VI, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 37/1966 c/c art. 711 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), e pode ainda ser indicativo de simulação dolosa, nos termos do art. 149, VII, do CTN.

A recorrente afirma que **tais diferenças verificadas nos valores decorreriam de estratégia de penetração de mercado da fabricante Orbea**, que teria adotado preços reduzidos para inserção da marca no mercado brasileiro. Alega ainda que fatores como **variações cambiais, condições especiais de fornecimento, efeitos da pandemia e diferenças de perfil do comprador** (vendas a pessoas físicas e jurídicas), além das **condições de pagamento** impactariam nos preços praticados.

Tais justificativas não vieram acompanhadas de **qualquer documentação comprobatória** idônea que validasse as alegações. A recorrente **não apresentou listas de preços da fornecedora, contratos comerciais internacionais, planilhas de formação de preço ou documentos contábeis** que demonstrassem que os valores declarados correspondiam efetivamente aos preços praticados pelo exportador no mercado internacional. Tampouco foram fornecidos registros internos que demonstrassem controle de margens ou política comercial da importadora.

Os elementos justificatórios mencionados na defesa não se mostram suficientes para elidir a constatação fiscal. A mera alegação de estratégia de mercado ou concessão de descontos não afasta, por si só, a caracterização do subfaturamento, sobretudo na ausência de documentos que demonstrem critérios objetivos de precificação, margens de lucro esperadas ou políticas comerciais formais da fabricante. Ademais, não foram apresentados contratos, listas de preços internacionais, notas explicativas da fornecedora ou quaisquer documentos que sustentem a tese de preços promocionais praticados exclusivamente no Brasil.

Assim, a constatação do subfaturamento resta **presumida com base nos indícios objetivos verificados**, tais como: margens de revenda elevadas e desproporcionais, ausência de comprovação da formação dos preços de importação, e inexistência de justificativa documental para as diferenças de valores. Tais elementos legitimam a atuação fiscal, nos termos da legislação aduaneira e da jurisprudência administrativa consolidada e não tiveram nenhum tipo de comprovação em sentido contrário.

A jurisprudência administrativa do CARF tem se posicionado no sentido de que esta **diferença de valores, quando não devidamente justificada** por documentos que comprovem a operação (como contratos de compra e venda, notas fiscais de revenda etc.), **é um indício suficiente para configurar a infração de subfaturamento**. O CARF entende que **o ônus da prova para afastar a acusação de subfaturamento recai sobre o contribuinte**, nos termos do art. 373, II, do CPC, aplicado supletivamente no processo administrativo tributário. Neste sentido, o Acórdão nº **3201-002.831** (Processo nº 10516.720018/2012-17) é claro ao afirmar que: *“A diferença acentuada entre o valor declarado na importação e o preço de revenda no mercado interno, quando não justificada documentalmente, configura indício suficiente para a glosa dos valores e atuação por subfaturamento.”*

Portanto, a ausência de justificativas técnicas e documentais adequadas, associada às **margens extremamente elevadas de revenda**, ampara a conclusão fiscal quanto à ocorrência de subfaturamento. Ressalte-se que **não se exige, para sua configuração, prova de simulação ou fraude dolosa**, bastando a demonstração objetiva de que os valores declarados são incompatíveis com os preços usualmente praticados, conforme orientação do art. 77 do RA/2009.

Uma vez que **não foram apresentadas provas suficientes que justifiquem a magnitude das divergências verificadas**, a inexistência de documentação comprobatória consistente sobre custos, despesas e margens impede o acolhimento da tese defensiva, razão pela qual mantém-se a conclusão da fiscalização.

#### Das Penalidades Aplicadas

No presente caso, a fiscalização aplicou duas penalidades distintas: (i) a **multa aduaneira de 100% do valor aduaneiro das mercadorias**, com fundamento no art. 23, § 1º, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, em decorrência da constatação de interposição fraudulenta presumida; (ii) a **multa de ofício de 75%**, prevista no caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, incidente sobre os tributos federais exigidos.

A defesa alega desproporcionalidade e, subsidiariamente, pleiteia **redução ou afastamento das penalidades**, com fundamento na ausência de dolo, alegando ainda **violação aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao bis in idem**, sob o argumento de que as multas seriam cumulativas sobre os mesmos fatos geradores.

Todavia, as penalidades foram aplicadas **com base em fundamentos jurídicos distintos e autônomos**: a **multa aduaneira** de 100% tem natureza sancionatória decorrente da legislação específica do comércio exterior (DL 1.455/1976), enquanto a **multa de ofício**, de natureza tributária, incide sobre o não recolhimento dos tributos devidos em decorrência da infração apurada. A legislação em vigor admite a aplicação **cumulativa dessas sanções**, desde que cada uma incida sobre base legal própria e não haja sobreposição punitiva.

Quanto à alegação de ausência de dolo, destaca-se que a aplicação da multa qualificada de 100% **não exige demonstração de dolo direto**, bastando a comprovação de atos que caracterizem **simulação ou ocultação dolosa da realidade material**, como ocorre no caso da interposição fraudulenta presumida respaldada em indícios objetivos — ausência de estrutura operacional, incapacidade financeira e vínculos com terceiros ocultos.

A jurisprudência do CARF reconhece a **autonomia das penalidades previstas na legislação aduaneira e tributária**, sendo possível a sua **aplicação cumulativa**, desde que respeitados os critérios legais e não configurada duplicidade sobre o mesmo fundamento jurídico. Assim, não se vislumbra ilegalidade ou desproporcionalidade nas multas aplicadas.

Ressalta-se, por fim, o argumento da defesa sobre risco de duplicidade de cobrança do IPI em razão de processo judicial envolvendo a empresa Vendemmia. Não se verifica, contudo, identidade de sujeitos passivos ou duplicidade de exigência tributária no presente processo, motivo pelo qual tal alegação não merece prosperar.

Diante disso, **afasta-se o pedido de revisão ou redução das penalidades**, mantendo-se integralmente os lançamentos e sanções aplicadas pela fiscalização.

#### Conclusão

Com base no exposto, voto no sentido de **negar o pedido de perícia/diligência, rejeitar as preliminares, mantendo a solidariedade** e no mérito por **negar provimento aos Recursos Voluntários**.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Paula Giglio**