



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12466.720270/2018-80
ACÓRDÃO	3401-014.685 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FREETRADE DO BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 17/01/2013 a 05/12/2014

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ALTERAÇÃO DA TIPIFICAÇÃO. INOVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não é nula a decisão que mantém o lançamento pela mesma infração e pela mesma capitulação legal constantes do auto de infração, limitando-se a agregar fundamento de reforço extraído dos autos, sem agravamento da exigência e sem prejuízo à defesa.

PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. COMPETÊNCIA. PROVA ILÍCITA. INOCORRÊNCIA.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (Súmula CARF nº 27). Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do TDPF não acarreta a nulidade do lançamento (Súmula CARF nº 171). Válidas as intimações, não há ilicitude originária apta a contaminar as provas por derivação.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando os fundamentos adotados pela decisão recorrida bastam para sustentar a conclusão e alcançam a situação jurídica da impugnante, ainda que não enfrentado individualmente cada argumento deduzido.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. MATÉRIA QUE SE CONFUNDE COM O MÉRITO.

A pertinência subjetiva afere-se pela imputação constante do auto de infração. Havendo descrição de conduta específica atribuída ao sujeito passivo, a consistência probatória dessa imputação é questão de mérito, não de legitimidade.

DECADÊNCIA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. TERMO INICIAL.

O prazo decadencial para exigir a multa equivalente ao valor aduaneiro conta-se do momento em que caracterizada a não localização, o consumo ou a revenda da mercadoria sujeita à pena de perdimento, requisito legal cujo implemento faz nascer para o Fisco o direito de impor a penalidade.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA. PROVA INDICIÁRIA.

Na modalidade comprovada do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, o ônus da prova é da fiscalização, que dele se desincumbe mediante conjunto de indícios graves, precisos e convergentes da ocultação do real encomendante mediante fraude ou simulação. A aplicação da multa substitutiva do perdimento independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições (Súmula CARF nº 160).

FALSIDADE IDEOLÓGICA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Quando a falsidade ideológica é meio para a ocultação de sujeitos em operação de comércio exterior, resta absorvida pela infração de interposição fraudulenta, não subsistindo penalidade autônoma nem se cogitando da multa por informação inexata, que pressupõe ausência de fraude.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que de qualquer forma concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o encomendante predeterminado (art. 95, incisos I e VI, do Decreto-Lei nº 37/66).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado conhecer dos recursos voluntários para, por unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento para reconhecer a decadência das DIs registradas até o dia 03/09/2013.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se da exigência do crédito tributário referente à multa prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, as contribuintes teriam as suas condutas identificadas na ação fiscal, incorrido na infração identificada como “Interposição Fraudulenta”, em relação às Declarações de Importação discriminadas nos autos.

Cientificados do auto de infração, os sujeitos passivos apresentaram tempestivamente suas impugnações, arguindo, em preliminar, nulidade por ausência de provas, incompetência da autoridade autuante, ilicitude das provas e ilegitimidade passiva, além de decadência parcial e, no mérito, a inexistência da infração.

Posteriormente o feito foi julgado improcedente o feito.

Após, foram apresentados recursos voluntários pelos sujeitos passivos, repisando os argumentos das impugnações e acrescentando preliminar de nulidade da decisão recorrida por alteração da tipificação acusatória. Os recursos serão analisados tópico a tópico, sintetizadas as teses comuns.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem os requisitos de admissibilidade, deles eu conheço.

DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR ALTERAÇÃO DA TIPIFICAÇÃO ACUSATÓRIA

Sustentam que foram atuadas por interposição fraudulenta comprovada (art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76) e que a decisão recorrida teria julgado com base na interposição presumida (§ 2º do mesmo artigo), inovando no enquadramento, invertendo o ônus da prova em sede de julgamento e suprimindo instância, com violação aos princípios da correlação, do contraditório e da ampla defesa.

Não é o que ocorreu. O auto de infração capitulou a conduta no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 e foi por esse exato dispositivo que a decisão recorrida manteve a exigência, dedicando tópicos extensos à prova indiciária da ocultação: ausência de estrutura da importadora, fluxo simétrico e imediato das mercadorias, logística antieconômica, vínculos societários no exterior. A referência à presunção do § 2º, motivada pela recusa dos sujeitos passivos em comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados, é fundamento de reforço: não substituiu a capitulação, não alterou o fato imputado e não agravou a exigência.

O julgador de primeira instância pode manter o lançamento pelos fundamentos que extrai do conjunto probatório, desde que adstrito à mesma infração e ao mesmo enquadramento. Foi o que fez. E não há nulidade sem prejuízo (art. 59, § 3º, e art. 60 do Decreto nº 70.235/72): as recorrentes defenderam-se amplamente das duas frentes, e este voto mantém o crédito pela modalidade comprovada, exatamente a do auto de infração. Rejeito.

DA INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL, DA NULIDADE DO TDPF E DA ILICITUDE DAS PROVAS

Sustentam que os TDPFs foram lavrados por autoridade incompetente, que as intimações dirigidas a empresas sediadas fora da região fiscal da unidade autuante exigiam ordem de serviço do Coordenador-Geral (art. 7º, § 5º, da Portaria RFB nº 1.687/14) e que, nulos os termos, as provas deles decorrentes seriam ilícitas por derivação (teoria dos frutos da árvore envenenada), contaminando o lançamento.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil detém competência de âmbito nacional para constituir o crédito tributário, em caráter privativo, nos termos do art. 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593/02. O art. 9º, § 2º, do Decreto nº 70.235/72 declara válidos os procedimentos formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio do sujeito passivo. A matéria está sumulada:

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

A divisão do país em regiões fiscais (Decreto nº 55.770/65) e as regras da Portaria MF nº 430/17 e da Portaria RFB nº 1.687/14 disciplinam a distribuição interna do serviço. Não instituem, em favor do fiscalizado, requisito de validade do lançamento. Eventual inobservância resolve-se no plano correicional, não no da nulidade. O mesmo vale para o TDPF, instrumento de controle gerencial interno:

Súmula CARF nº 171: Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Válidos os termos de intimação, não há prova ilícita originária. Sem ilicitude originária, não há contaminação por derivação — a teoria dos frutos da árvore envenenada pressupõe exatamente o vício que aqui inexistente. Os precedentes invocados pelas recorrentes tratam de atos praticados por pessoa efetivamente incompetente, hipótese estranha a estes autos, em que a competência do Auditor-Fiscal é nacional e a restrição invocada é meramente organizacional. Rejeito.

DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Sustenta que a decisão recorrida não apreciou uma linha sequer de suas razões de defesa, limitando-se a tratá-la como devedora solidária, o que tornaria nulo o julgamento por ofensa ao art. 31 do Decreto nº 70.235/72.

A decisão recorrida acolheu a petição da recorrente para reconhecer como destes autos a impugnação encartada por equívoco em processo paralelo, registrou suas alegações no relatório e enfrentou, no mérito, o núcleo da defesa: a posição da holding no esquema apurado. O tópico dedicado às empresas do grupo econômico consignou que a recorrente, controladora das quatro adquirentes finais, foi intimada a prestar informações sobre o destino das mercadorias e sobre os recursos empregados, e nada respondeu.

O julgador não está obrigado a rebater um a um todos os argumentos quando os fundamentos adotados bastam para sustentar a conclusão e alcançam a situação jurídica da parte. A tese subsidiária de que a encomendante não se sujeitaria à mesma imposição dirigida à importadora parte de premissa equivocada: a exigência não é de tributo, e sim de penalidade aduaneira, cuja responsabilidade a lei atribui a quem concorre para a infração ou dela se beneficia (art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/66) e ao encomendante predeterminado (inciso VI). Rejeito.

DA ILEGITIMIDADE PASSIVA

Sustentam que não integram o grupo econômico apontado pela fiscalização, que não participaram das importações — tendo apenas adquirido e revendido mercadoria já nacionalizada — e que nenhuma conduta própria lhes foi imputada, impondo-se sua exclusão do polo passivo.

A elegibilidade ao polo passivo decorre da descrição fática do auto de infração. À adquirente de primeiro nível imputou-se conduta pessoal e direta: aquisições frequentes e simétricas perante a importadora e revenda imediata e pulverizada às empresas do grupo, comportamento que a qualifica como interposta (art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/66). À holding imputou-se a condição de controladora dos reais encomendantes e beneficiária das operações (art. 95, incisos I e VI, do Decreto-Lei nº 37/66). Saber se essas condutas efetivamente ocorreram é questão de prova, não de legitimidade — a pertinência subjetiva afere-se pela imputação, e a imputação existe e é específica. Rejeito a preliminar e remeto o exame probatório ao mérito.

DA DECADÊNCIA

Sustentam, com apoio no voto vencido e na SCI Cosit nº 32/2013, que o prazo quinquenal para impor a penalidade conta-se da data da infração, identificada com o registro de cada Declaração de Importação (art. 139 do Decreto-Lei nº 37/66; art. 78 da Lei nº 4.502/64), do que resultaria a extinção parcial do direito de lançar. Acrescentam que a multa do § 3º não veicula nova hipótese de incidência, sendo mera substitutiva do perdimento, e que o voto vencedor teria projetado indevidamente o termo inicial para o futuro.

Reconheço que a questão comporta debate e que há precedentes deste Conselho adotando o registro da DI como termo inicial. Acompanho, contudo, a solução do voto vencedor, por extrair do texto legal a consequência que dele efetivamente decorre. A multa do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 não se confunde com a pena de perdimento do § 1º. Seu tipo contém requisito adicional:

§ 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.

No registro da DI esse requisito não está e não pode estar atendido — a mercadoria sequer foi entregue ao importador. A decadência pressupõe a inércia do titular de um direito que já pode ser exercido; prazo decadencial não corre contra direito que ainda não nasceu. A infração punível com a multa do § 3º só se aperfeiçoa quando concorrem a ocultação e a frustração da apreensão, e é dessa data que corre o quinquênio do art. 139 do Decreto-Lei nº 37/66. Não se trata de projetar o prazo ao talante da fiscalização, mas de identificar, caso a caso, o momento em que o requisito legal se implementou.

Nesse sentido dou provimento parcial para reconhecer a decadência das DIs registradas até o dia 03/09/2013.

DO ÔNUS DA PROVA, DA TIPICIDADE CERRADA E DA PROVA INDICIÁRIA

Sustentam que o lançamento repousa sobre meras inferências e presunções simples, incompatíveis com os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada; que o ônus de provar autoria e materialidade é da autoridade autuante (art. 9º do Decreto nº 70.235/72); e que as provas diretas apresentadas — contratos internacionais de fornecimento, mensagens eletrônicas, comprovantes de viagens, contrato de armazenagem — infirmariam o conjunto indiciário.

Acolho a premissa e rejeito a conclusão. Na modalidade comprovada do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, o ônus da prova é efetivamente da fiscalização. O direito processual pátrio, porém, não estabelece hierarquia entre meios de prova nem veda a prova indireta (art. 369 da Lei nº 13.105/15, aplicável supletivamente por força do art. 15). A interposição fraudulenta reveste-se, por natureza, de aparência de licitude formal — as declarações são registradas, os tributos do despacho são recolhidos, as notas são emitidas — e justamente por isso a prova indiciária é, com frequência, o único instrumento apto a alcançar a verdade material. O que se exige é um conjunto de indícios graves, precisos e convergentes. Esse conjunto está nos autos com densidade incomum.

A importadora movimentou volume expressivo de mercadorias sem estrutura física compatível, sem estoques — a quase totalidade das notas de entrada e saída emitidas no mesmo dia —, sem despesas de vendas, com margem prefixada típica de quem opera para cliente certo. As adquirentes de primeiro nível, instaladas em pequenas salas comerciais, não descarregavam as mercadorias, que permaneciam sobre os caminhões para retornar, no dia seguinte, ao estado de origem — armazenadas a poucos quilômetros do ponto de desembarço, em galpões operados para o grupo destinatário. A controladora estrangeira do importador e a controladora da adquirente de primeiro nível compartilham o mesmo endereço no exterior. Instituição financeira comunicou ao COAF que a importadora operava por ordem daquelas empresas. E, intimados a demonstrar exatamente aquilo que desfaría a acusação — origem e fluxo dos recursos, negociações com fornecedores, destino das mercadorias —, todos se recusaram ou silenciaram.

As provas ditas diretas não infirmam esse quadro. Os contratos de fornecimento são, em sua maioria, anteriores ou posteriores ao período fiscalizado, quando não desprovidos de data, e nada dizem sobre quem, nas operações autuadas, efetivamente encomendou as mercadorias. As vendas a outros clientes representam fração residual do total, estatisticamente inapta a descaracterizar o padrão de concentração próximo da totalidade das operações. A recusa de exibição dos extratos bancários não encontra amparo após o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do RE 601.314 e das ADIs nºs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859. Não há vício de motivação nem ofensa à tipicidade: há subsunção de fatos provados à norma. Rejeito.

DA INEXISTÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, DA IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA E DA NEGATIVA DA CONDIÇÃO DE EMPRESA DE FACHADA

Sustentam que as importações foram promovidas por conta própria, com recursos próprios, sem pedido anterior nem antecipação de valores por terceiros — requisitos do art. 11 da Lei nº 11.281/06 para a caracterização de encomendante predeterminado —; que a presunção do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 é inaplicável porque a origem dos recursos jamais foi questionada; e que as adquirentes possuem existência real, estrutura, empregados e clientela, não podendo ser tratadas como empresas de fachada.

O negócio declarado aparenta conferir direitos a pessoas diversas daquelas a quem realmente se conferem — simulação, nos exatos termos do art. 167, § 1º, inciso I, da Lei nº 10.406/02. A existência de acordo de vontades com encomendante predeterminado, ainda que informal ou tácito, extrai-se do comportamento padronizado das operações: importação sem risco comercial, revenda imediata, simétrica e concentrada, logística que só faz sentido se o destino final já estava definido antes do desembaraço. A inexistência de contrato escrito de encomenda não socorre quem justamente ocultou a encomenda; exigir prova documental do ajuste que a fraude se destina a esconder seria premiar a própria ocultação.

A regularidade formal das adquirentes — inscrições ativas, empregados, notas fiscais — não desfaz a acusação, porque a interposição não pressupõe inexistência de fato da interposta, e sim o desempenho de papel de passagem documental entre o importador ostensivo e o real destinatário. É essa função, e não a ausência de personalidade, que o conjunto probatório demonstra. O dolo evidencia-se pelas condutas alinhadas: estruturação deliberada de camadas destinadas a embaralhar o rastreamento das mercadorias e resistência coordenada às intimações, com respostas de teor praticamente idêntico entre empresas formalmente independentes. E não se exige prejuízo tributário mensurado:

Súmula CARF nº 160: A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, **independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.**

Os precedentes invocados pela defesa afirmam que, na modalidade comprovada, cabe à fiscalização demonstrar a ocultação e a fraude ou simulação — premissa que acolho integralmente. A diferença é que, naqueles casos, o conjunto probatório foi reputado insuficiente; aqui, a fiscalização se desincumbiu do encargo. Registro, por fidelidade ao contraditório, que a recusa generalizada em comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos faria incidir, ainda, a presunção do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76; o crédito mantém-se, porém, pela modalidade comprovada, tal como capitulada no auto. Incontroverso que as mercadorias foram desembaraçadas, revendidas e consumidas, correta a multa equivalente ao valor aduaneiro do § 3º. Nego provimento neste tópico.

DA FALSIDADE IDEOLÓGICA E DA MULTA POR INFORMAÇÃO INEXATA

Sustentam que a falsidade meramente ideológica não autoriza a pena de perdimento nem sua multa substitutiva, atraindo, pelo princípio da especialidade, a multa do art.

108, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/66 (REsp nº 1.218.798) ou, ausente o dolo, a multa de 1% do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

A tese não socorre a defesa, por dupla razão. A primeira: a orientação do Superior Tribunal de Justiça e do Parecer PGFN/CRJ nº 1690/2016 restringe-se à falsidade ideológica consistente em subfaturamento, hipótese em que a divergência é de valor e existe penalidade específica; o caso não é de subfaturamento, mas de falsidade quanto à identificação dos sujeitos da operação, elemento essencial ao controle aduaneiro. A segunda e decisiva: a decisão recorrida aplicou o princípio da consunção — a falsidade documental foi meio para a ocultação e por ela foi absorvida. A multa exigida não decorre da falsidade autônoma do art. 105, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/66, e sim da interposição fraudulenta, de modo que a discussão perdeu objeto. A multa de 1%, por fim, pressupõe informação inexata desacompanhada de fraude, e aqui a fraude está comprovada. Rejeito.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Sustentam que não há responsabilidade solidária por mera indicação no auto de infração, que inexistente conduta própria comprovada e que, não havendo fraude, não há solidariedade.

A premissa dos precedentes invocados é correta: sem fraude demonstrada, não há solidariedade. Ocorre que a fraude foi demonstrada, como visto nos tópicos anteriores, e a responsabilidade de cada solidário não decorre de mera indicação, mas de conduta descrita e provada. A adquirente de primeiro nível concorreu direta e conscientemente para a prática, emprestando seu nome ao trânsito documental das mercadorias. A controladora do importador, sem cujo aval — segundo informação da própria importadora — nada se fazia na controlada, concorreu para a infração e nela figurou como encomendante aparente nas operações assim registradas. A holding dos reais encomendantes, beneficiária final das operações, responde com fundamento no art. 95, incisos I e VI, do Decreto-Lei nº 37/66.

Os quadros de empregados, relações de clientes e notas fiscais juntados comprovam que o grupo controlado pela holding é atuante e relevante em seu mercado — circunstância que ninguém nega e que integra a própria acusação: é precisamente a estrutura, a expertise e a capilaridade comercial do grupo que explicam ser ele, e não a importadora sem estrutura, o real destinatário das mercadorias. A prova de que o grupo é grande distribuidor não é prova de que não encomendou; é indício adicional de que encomendou. Nego provimento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conhecer dos recursos voluntários para, por unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento para reconhecer a decadência das DI's registradas até o dia 03/09/2013.

ACÓRDÃO 3401-014.685 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12466.720270/2018-80

*Assinado Digitalmente***Laércio Cruz Uliana Junior**

DOCUMENTO VALIDADO