



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19482.720045/2020-17
ACÓRDÃO	3002-004.185 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TOPOMAP EQUIPAMENTOS TOPOGRÁFICOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 19/09/2019, 05/06/2020

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL MAJORADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional majorada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional majorada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que 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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 19/09/2019, 05/06/2020

ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. MÉTODO BASEADO EM MERCADORIAS SIMILARES. LEGITIMIDADE.

É válido o arbitramento com base em declaração de importação de terceiro e consultas de mercado idôneas, quando demonstrada comparabilidade material e comercial. A legislação não exige número mínimo de paradigmas.

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 valor 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.

SUBFATURAMENTO. FRAUDE DOCUMENTAL. MULTA DE 100%.

Comprovada a falsidade ideológica do preço declarado, configura-se subfaturamento doloso, sujeitando o contribuinte à penalidade de 100% sobre a diferença dos tributos, conforme o art. 703 do RA c/c art. 70, II, “b”, da Lei nº 10.833/2003.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei tributária. Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. MULTA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. TEMA 1.293 DO STJ. INAPLICABILIDADE.

Aplica-se a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 aos processos de apuração de infrações aduaneiras de natureza administrativa, quando paralisados por mais de três anos. Tese firmada no Tema 1.293 do STJ. Necessária a análise da natureza da multa aplicada à luz dos critérios estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo a alegação de excesso de exação por ilegalidade das multas aplicadas. Na parte conhecida, rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente em relação à multa administrativa aplicada com fulcro no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, para desconsiderar a valoração por arbitramento do Rádio DU8608T, bem como para reduzir a multa majorada aplicada com fulcro no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

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

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida.

Trata-se de impugnação a autos de infração referentes a multa administrativa sobre a diferença entre o preço declarado e o apurado e diferenças de tributos a recolher (IPI, PIS/PASEP e COFINS), estas acrescidas de juros de mora e multa proporcional qualificada (150%), exigidas em decorrência de a fiscalização ter apurado subfaturamento no preço das mercadorias importadas nas operações examinadas. O lançamento totalizou R\$ 2.013.105,11 à época de sua formalização.

Da Autuação

De acordo com o relato da autoridade lançadora, a infração que deu ensejo à autuação foi apurada em procedimento especial de controle aduaneiro aplicado sobre as operações amparadas pelas declarações de importação (DI) nº 19/1737678-4 e nº 20/0886801-9, no qual foi constatada a "*FALSIDADE IDEOLÓGICA DAS FATURAS COMERCIAIS apresentadas no curso dos despachos aduaneiros de importação, em relação aos preços atribuídos às mercadorias*". Foi esclarecido que, embora a referida infração também configure dano ao Erário, "*desde 07 de maio de 2018, não se aplica a pena de perdimento de mercadorias, prevista no art. 105, inciso VI, do Decreto-Lei nº 37/66, em decorrência do Ato Declaratório PGFN nº 4/2018 com aprovação ministerial*".

As mercadorias objeto do lançamento foram assim descritas no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL a fls. 27-82:

[...] 130 (cento e trinta) equipamentos rastreadores GPS completos (Base + Rover + Acessórios) na primeira carga importada, registrada na DI nº 19/1737678-4 e outros 05 (cinco) equipamentos rastreadores GPS completos (Base + Rover + Acessórios) importados posteriormente, registrados na DI nº 20/0886801-9. O total de volume importado foi de 1.440 kg (peso líquido) e 118 kg (peso líquido), respectivamente.

Na descrição dos fatos apurados a fiscalização informou ainda que:

A análise documental permitiu verificar que, apesar de os equipamentos de GPS importados utilizarem dois receptores para o funcionamento: um deles estacionário (estação base) e o outro que acompanha o usuário na coleta de dados (rover) e, que, portanto, os dois itens declarados comporiam, em tese, o mesmo equipamento, o importador optou por declarar os receptores separadamente, em itens distintos.

Ainda, quanto aos vários outros acessórios informados e presentes na carga, há dúvidas se estes realmente fazem parte do equipamento, como um kit, ou trata-se de produtos diversos, já que foi constatado que alguns destes itens descritos como acessórios foram objeto de operações de importação anteriores (realizadas por outros importadores) com valores muito superiores aos próprios equipamentos de GPS completos, aqui tratados. Tal fato será melhor detalhado a seguir, neste Termo de Verificação Fiscal, quando da análise dos preços declarados pelo autuado nas importações em pauta.

Durante a conferência física da carga declarada na DI nº 19/1737678-4, restou constatada a presença de mercadorias não declaradas, totalmente incompatíveis com as características da mercadoria declarada, pois se tratava de artigos esportivos, quais sejam: 13 (treze) bolsas para raquete de tênis e 01 (um) par de calçado masculino; além de 16 (dezesseis) coletores de dados usados e 10 (dez) equipamentos de GPS também usados. Tais mercadorias foram objeto de Auto de Infração de Perdimento [...]

Na sequência do relatório a fiscalização passou a discorrer sobre o procedimento especial de controle realizado, indicando a legislação aplicável e prestando as seguintes informações:

[...]

A Intimação nº 001/2020 solicitou ao importador que este apresentasse, no prazo de 20 (vinte) dias, os seguintes documentos e/ou informações em relação às DI's nº 19/1737678-4 e 20/0886801-9, respectivamente: identificação dos responsáveis pela negociação (importador, exportador e fabricante); os documentos que registraram a negociação entre o importador e o exportador; esclarecimento quanto a possíveis vínculos entre as partes envolvidas; informações sobre a destinação da mercadoria importada e a apresentação de catálogos que informem os preços utilizados

na revenda esclarecimentos sobre o ramo de atividades da empresa; [...] os extratos bancários de todas as contas da empresa no período de agosto de 2019 a maio de 2020; a comprovação documental quanto ao pagamento e as condições de venda firmadas entre as partes; a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados para cobrir as despesas destas importações; e, por fim, fornecer qualquer outra informação que julgasse conveniente.

[...]

No dia 28/07/2020, a intimada apresentou as respostas aos Termos de Intimação Fiscal e Reintimação Fiscal nº 001/2020, as quais serão a seguir expostas e analisadas por esta fiscalização, no que couber.

- Item 1. Responsáveis pela negociação:

Foi informado que a importadora é também a adquirente da mercadoria e que o responsável pela negociação por parte desta é o proprietário da empresa, Sr. Helder Silva Pereira Delfino.

Por parte do vendedor e exportador, foram fornecidos os seguintes dados:

[...]

Diante dos dados fornecidos, chamou a atenção desta fiscalização o fato de que o domínio do e-mail de contato do exportador apresentado é "aoaduana". Através de pesquisas na internet, verifica-se no site da "Câmara Aduanera", formada por agentes da aduana do Chile, cujo endereço eletrônico é o www.cadch.cl/socios/listado-de-socios/, a presença do e-mail fornecido acima exposto, bem como do agente aduaneiro e do site da empresa correspondente, conforme tela a seguir:

[...]

Após consulta ao site indicado acima, www.aoaduana.cl, verifica-se que a pessoa acima identificada, Ortiz Becerra David Isaias, é o proprietário de uma empresa denominada "David Ortiz Becerra Agência de Aduanas", a qual exerce atividade exclusiva de prestação de serviços aduaneiros e assessoria no comércio exterior, ou seja, esta não revende, e tão pouco fabrica, nenhum tipo de mercadoria, conforme telas iniciais extraídas do site em comento:

[...]

As informações até aqui expostas corroboram com as conclusões obtidas pela fiscalização aduaneira ao longo deste procedimento fiscal e percorridas adiante, neste Termo de Verificação Fiscal: a empresa KDGEO não é a real vendedora das mercadorias aqui tratadas, trata-se de uma intermediária posta entre fabricante/vendedora e importadora/compradora, articuladamente colocada entre os reais agentes envolvidos na transação

de comércio exterior com o único intuito de emitir uma nota fiscal fictícia, com preços que não espelham os verdadeiros valores transacionados.

Ainda, a importadora informa que todos os itens da DI nº 20/0886801-9 são da fabricante STONEX e que o exportador é representante da fabricante no Chile. Cabe aqui frisar que para esta fiscalização são suficientes os elementos que indicam um conluio entre importador, exportador e fabricante das mercadorias sob este procedimento fiscal. Diante da resposta da importadora aqui trazida, causa estranheza o fato de a fiscalizada ocultar que também é uma representante do fabricante (como veremos a seguir) e que não há nenhuma razoabilidade em remeter as mercadorias da fabricante (na Itália) para o Chile para que, posteriormente, estas sejam revendidas para o Brasil.

- Item 2. Documentos que comprovem a negociação e lista de preços:

O importador informa que a negociação foi consubstanciada conforme Invoice e os preços estão bem especificados nos catálogos apresentados e no site do exportador, www.kdgeo.cl. Acrescenta que as negociações de deram por telefone.

Veremos a seguir neste Termo de Verificação Fiscal que o site indicado como pertencente à exportadora das mercadorias possui vários indícios que indicam tratar-se de uma página fictícia, criada para simular um site de vendas on-line que não funciona e, principalmente, para atribuir e expor preços para os equipamentos que não condizem com os reais valores destes. Assim, a importadora TOPOMAP se respalda naqueles preços (cerca de 30% acima do preço de importação) e, ainda, justifica o fato de que o preço praticado nas importações é mais baixo devido a um desconto obtido em decorrência da quantidade de atacado adquirida e do pagamento à vista.

[...]

Por fim, o importador esclarece que: não existe contrato ou acordo de compra e venda, a lista oficial de preços para exportação emitida pelo fornecedor é a que consta nos catálogos apresentados, cujos preços são coincidentes com os exibidos no site – US\$ 125,00, US\$ 133,50 e US\$ 215,00 para a Base ou Rover, conforme tela extraída do site do exportador a seguir reproduzida:

[...]

Não foi fornecida pelo exportador a lista de preços praticada pelo fabricante e este alega que isto é uma informação particular da empresa do exportador. Ora, veremos a seguir neste Termo de Verificação que a importadora TOPOMAP também é uma representante oficial da fabricante STONEX no Brasil, não seria, portanto, de fácil obtenção, por parte da intimada, o documento solicitado?

Desta forma, além da má vontade da importadora em atender às exigências da fiscalização aduaneira, evidencia-se a conduta dolosa desta em ocultar os preços praticados pela própria fabricante dos equipamentos em pauta, pois, como veremos a seguir, os kits importados custam mais de 10 (dez) vezes os preços declarados pela TOPOMAP, quando adquiridos diretamente da fabricante.

- Item 3. Existência de vínculo:

A intimada esclarece: “não há vínculo entre importador e exportador que não seja a exclusiva relação comercial objeto da importação sob análise”.

*Chama a atenção desta fiscalização, entretanto, o fato de que das 20 (vinte) importações de mercadorias realizadas pela TOPOMAP desde o ano de 2016 até o presente momento, em 16 (dezesesseis) operações a KDGEO figurou como exportadora, demonstrando, assim, uma estreita e assídua relação comercial entre as partes, conforme se verifica na planilha **ANEXO I** deste Termo.*

- Item 4. Destinação da mercadoria e catálogos de venda:

Informa que a mercadoria será destinada para revenda e/ou uso e que não há um comprador pré-determinado para esta mercadoria [...]

Ocorre que, a TOPOMAP já realizou vendas do equipamento S900A anteriormente para uma empresa vinculada, a TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS EIRELI, cuja responsável é mãe do Sr. Helder Silva Pereira Delfino, por um irrisório preço de venda de R\$ 633,29. No entanto, posteriormente, a TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS revendeu este mesmo equipamento pelo valor de R\$ 25.000,00. Ou seja, a importadora utiliza-se de uma terceira empresa vinculada também para emitir notas fiscais de venda fictícia e ocultar o real preço do produto no mercado nacional, como veremos detalhadamente a seguir no tópico que trata da margem de lucro da empresa importadora e do subfaturamento por esta praticado em suas importações.

[...]

- Item 1. Informações acerca da fabricante dos equipamentos não fabricados pela STONEX:

A TOPOMAP informa que “esta peticionante não tem acesso aos dados do fabricante dos equipamentos tidos como não produzidos pela STONEX, na medida em que os mesmos lhe foram vendidos pela empresa chilena KDGEO Ltda., como sendo equipamentos produzidos para revenda personalizada; logo, há uma preservação de sigilo comercial, motivo da origem apontada ser Chile”.

Percebe-se, uma vez mais, a má vontade da intimada para com o fisco federal: ora, como alegar desconhecer informações básicas sobre a

fabricante do equipamento que comercializa? Acrescente-se que, como a própria intimada informa, trata-se de equipamentos produzidos para revenda personalizada pois, corroborando com o que será relatado neste Termo de Verificação, estes possuem a marca TOPOMAP POSITIONING gravada nos produtos. Como desconhecer a origem de um equipamento que leva sua marca? Como não possuir algum tipo de vínculo com esse fabricante, já que este personaliza os produtos com sua marca?

Não há outra forma de responder as questões acima levantadas a não ser através da conclusão de que a ausência de informações por parte da importadora TOPOMAP se justifica pela necessidade desta em ocultar informações essenciais à fiscalização aduaneira para identificar corretamente os equipamentos e, conseqüentemente, conhecer seus reais preços.

- Item 2. Lista de Preços praticada pela fabricante STONEX:

Novamente a intimada se esquivava das exigências impostas pelo Termo de Reintimação, alegando que “não há uma “lista de preços” para representantes oficiais Stonex, na medida em que determinados equipamentos variam seu preço tendo em vista a geração e o modelo do mesmo, o que implica dizer, defasagem tecnológica, obsolescência, existência ou não de softwares, etc., a modelos mais atuais; inclusive, nesse cenário de defasagem tecnológica é comum os representantes adquirirem equipamentos de distribuidores Stonex que não a matriz, justamente devido a oferta e procura desses determinados modelos.”

Por óbvio, a alegação acima transcrita não impede que o fabricante tenha uma lista de preços, mesmo que esta contenha somente os equipamentos mais atuais. Essa lista de preço exporia o quão absurdos são os preços praticados pela TOPOMAP em suas importações, mesmo que estas não contemplem a aquisição dos últimos lançamentos da fabricante, fato que será abordado a seguir.

Veremos a seguir que alguns dos equipamentos importados não correspondem a modelos antigos e são, inclusive, atualmente vendidos pela fabricante STONEX a outros importadores brasileiros. Ainda, estes possuem software instalado, conforme verificado em conferência física, o que também não justificaria os preços irrisórios declarados e faz com que a maioria das justificativas da intimada caiam por terra.

- Item 3. Extratos bancários:

Foram apresentados os extratos bancários do período solicitado (08/2019 a 06/2020) das contas- correntes mantidas pela intimada no Banco do Brasil, Caixa Econômica e Santander.

Após análise dos documentos em pauta, verificou-se a ocorrência de vários aportes financeiros realizados por duas empresas que já tiveram em seu

quadro societário a figura do Sr. Helder Silva Pereira Delfino (responsável pela empresa aqui fiscalizada), quais sejam: TOPOMAP – GEOTECNOLOGIAS LTDA (CNPJ 09.585.794/0001-77) e TOPOMAP EQUIPAMENTOS GEODÉSICOS EIRELI (CNPJ 14.639.023/0001-55). Tais créditos em conta corrente somaram R\$ 415.000 e R\$ 365.000,00 ao longo do período analisado, respectivamente.

[...]

Analisando as notas fiscais de vendas de mercadorias, emitidas pela empresa fiscalizada durante o ano de 2019, foram localizadas notas relativas à venda de mercadorias para a TOPOMAP EQUIPAMENTOS GEODÉSICOS EIRELI, o que poderia justificar os créditos oriundos desta na conta bancária da emitente.

Entretanto, as vendas realizadas somaram um total de R\$ 4.232,42 (quatro mil, duzentos e trinta e dois reais e quarenta e dois centavos), um valor ínfimo comparado aos depósitos realizados. Quanto à TOPOMAP – GEOTECNOLOGIAS LTDA, não foi localizada nenhuma nota fiscal de venda de mercadorias emitida para essa empresa no ano de 2020 que justificasse os depósitos realizados na conta da fiscalizada.

Na sequência do Termo de Verificação Fiscal constam informações sobre os intervenientes nas operações examinadas pela fiscalização, consoante se reproduz:

[...]

As estatísticas do Radar indicam que o importador realizou importações no valor total de US\$ 37.866,44 nos últimos 12 (doze) meses, sendo que esse montante citado corresponde às duas operações submetidas a este procedimento fiscalizatório. Diante do exposto, cabe aqui frisar que, como veremos a seguir neste Termo de Verificação Fiscal, com o subfaturamento praticado pela importadora nas Declarações de Importação aqui tratadas, houve a burla, também, do controle de limite de operação no comércio exterior exercido pela Receita Federal do Brasil, pois caso fossem declarados os reais valores das mercadorias importadas, tanto o limite de US\$ 50.000,00 quanto o de US\$ 150.000,00 seriam facilmente atingidos com o registro da DI nº 19/1737678-4.

O responsável pela empresa TOPOMAP, o Sr. Helder Silva Pereira Delfino, CPF nº 887.005.851-49, não apresentou Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física referente ao ano-calendário de 2019. Na última declaração apresentada, correspondente ao ano de 2018, o Sr. Helder declarou ter auferido rendimentos tributáveis no total de R\$ 22.896,00. No entanto, nenhum rendimento a título de lucros e dividendos oriundos da TOPOMAP foi declarado, apesar de a importadora ter auferido uma receita bruta de

mais de R\$ 1.300.000,00 (um milhão e trezentos mil reais) nesse mesmo período, fato que será a seguir detalhado.

Quanto ao exportador declarado nas DI's aqui tratadas, trata-se da empresa chilena KDGEO TPS LTDA, o qual também é identificado como fabricante das mercadorias importadas. No entanto, após a conferência física das cargas, verificou-se que a maioria dos equipamentos registrados na DI nº 19/1737678-4 e a totalidade dos equipamentos informados na DI nº 20/0886801-9 têm origem italiana e possuem fabricante distinto do declarado.

Na internet, o site do exportador declarado www.kdgeo.cl indica preços para alguns dos produtos importados e ora tratados totalmente incompatíveis com os reais valores de mercado dos equipamentos, assim como também são os preços informados nas Declarações de Importação objeto deste procedimento de fiscalização. A fim de corroborar com o fato de que estamos diante de um site de “fachada”, com informações irreais, verifica-se que apesar deste dispor de opção de compra on-line, não é possível finalizar a compra de um produto, no momento de uma tentativa de compra surgem as seguintes mensagens de erro: “método de pagamento inválido” (mesmo antes de se fazer alguma opção de pagamento) e “não há métodos de pagamento disponíveis para tua província” (mesmo ao colocarmos um endereço localizado na mesma cidade do vendedor, Santiago–Chile), ou seja, é impossível finalizar a transação, conforme tela a seguir retratada, extraída do endereço eletrônico em pauta:

[...]

Ainda, com base nas imagens extraídas no momento da conferência física da carga, verifica-se que as embalagens e caixas externas em que os produtos foram armazenados, em relação aos equipamentos da marca STONEX, estão todos com etiquetas e lacres com a identificação do fabricante STONEX, confirmando, dessa forma, o fato de que este se trata do real fabricante destes produtos e que, possivelmente, sequer as caixas de papelão foram abertas pelo exportador no Chile, sendo apenas remetidas pela KDGEO para o Brasil (já que, conforme demonstrado, o responsável pela KDGEO é relacionado a uma empresa de agenciamento de cargas e assessoria em comércio exterior), conforme demonstram as fotos a seguir expostas:

[...]

Quanto aos outros equipamentos presentes na carga e que não são da marca STONEX, na verificação física foi possível constatar que estes possuem a marca “TOPOMAP POSITIONING SYSTEM” impressa, conforme imagem a seguir retratada, a qual refere-se a uma empresa “parceira”, sob a mesma administração da importadora TOPOMAP, fato que será detalhado a seguir neste Termo de Verificação Fiscal.

[...]

A imagem acima expõe uma parceria entre a fabricante/exportadora chilena que contraria o alegado pela importadora em resposta à intimação fiscal: que ambas as empresas não possuem vínculo e sim uma exclusiva relação comercial objeto da importação sob análise. Ora, qual fabricante utilizaria a marca de seu cliente estrangeiro gravada em seus equipamentos sem que haja uma parceria formal constituída entre as partes?

4.1. DO VÍNCULO COMERCIAL ENTRE FABRICANTE STONEX, EXPORTADORA E IMPORTADORA

Na imagem a seguir, percebe-se que os equipamentos cujo fabricante é a empresa italiana STONEX foram enviados desta para a exportadora chilena KDGEO poucas semanas antes de estes serem posteriormente remetidos à TOPOMAP no Brasil, e registrados na DI nº 20/0886801-9, expondo desta forma fortes indícios de que as operações de compra e venda aqui relatadas tratam-se de operações forjadas, com o principal intuito de subfaturar os preços realmente praticados.

[...]

O documento afixado na carga registrada na DI nº 20/0886801-9, cuja imagem está acima exposta, faz menção a uma fatura comercial emitida pela STONEX em 29/04/2020 e sequer foi retirada da embalagem do volume enviado pela KDGEO para a TOPOMAP, assim como todas as fitas adesivas utilizadas para lacrar todos os volumes presentes na carga também pertencem à STONEX, conforme imagens já retratadas. A fatura comercial de venda emitida pela KDGEO à TOPOMAP, no entanto, como já dito, foi emitida com menos de um mês de diferença, em 20/05/2020, fazendo concluir que nesse curto espaço de tempo as caixas não foram sequer abertas e os equipamentos não foram nem expostos à venda pelo exportador, pois já tinham um destino pré-determinado.

[...]

Corroborando com o fato de que fabricante/exportador/importador possuem um vínculo oculto e agem em conluio nas operações de comércio exterior aqui tratadas, faz-se importante relatar o fato de que foram enviados e-mails, tanto para a fabricante (a seguir retratado) quanto para a exportadora, no intuito desta fiscalização aduaneira se certificar acerca dos preços informados nas faturas comerciais que amparam as importações; entretanto, apesar de terem sido devidamente recebidos pelos destinatários, estes e-mails nunca foram respondidos.

[...]

No site do fabricante, é possível confirmar a informação de que a TOPOMAP é um distribuidor autorizado da STONEX no Brasil, conforme imagem a

seguir. Resta, no entanto, a seguinte indagação: Por que a importadora TOPOMAP se utilizaria de uma terceira empresa, localizada no Chile (sequer a logística geográfica faz algum sentido, já que o Chile está consideravelmente mais distante da Itália do que o Brasil), para figurar como exportadora das mercadorias objeto desta fiscalização?

[...]

Durante a verificação física das cargas foi constatado que os equipamentos da marca STONEX estão acompanhados de um certificado, exposto na imagem a seguir, o qual atesta que o produto foi testado e inspecionado pelo departamento técnico da fabricante STONEX. Chamam a atenção desta fiscalização dois pontos constantes do referido documento: a data de sua emissão em 09/07/2019 na Itália, apenas 50 (cinquenta) dias antes do embarque dos equipamentos do Chile para o Brasil e o fato de que o documento afirma que há um software instalado no equipamento (o que poderia justificar uma diferença no preço do produto em relação a outros preços de mercado, caso não tivesse).

[...]

Diante de todas as circunstâncias até aqui relatadas, a única justificativa plausível para que a KDGEO tenha participado das operações, como uma intermediária entre a fabricante italiana e a importadora, apenas remetendo as mercadorias para o Brasil (conjuntamente com alguns poucos equipamentos fabricados no Chile) é a possibilidade de emissão de notas fiscais de vendas forjadas, resultando em um esquema fraudulento de comércio exterior, com o principal objetivo de praticar um subfaturamento absurdo em relação aos preços dos equipamentos importados.

É relevante a importância do fato de que a TOPOMAP é uma distribuidora oficial da STONEX no Brasil e que, por óbvio, essa “vinculação comercial” aumenta o risco de subfaturamento, dado que o subfaturamento exige a conivência das partes envolvidas, inclusive com a utilização de uma terceira pessoa interposta como no presente caso.

Assim, com base em todo o exposto até aqui neste Termo de Verificação Fiscal, restou clara e comprovada também a vinculação entre a exportadora KDGEO e a importadora, além, é claro, dos contundentes indícios de que os preços praticados entre ambos são desarrazoados e, portanto, não são passíveis de aceitação pela fiscalização aduaneira.

No tópico seguinte do relato fiscal são trazidos os demais elementos que levaram à conclusão pela prática de subfaturamento na importação.

5.1. DA MARGEM DE LUCRO ABUSIVA

A margem de lucro abusiva pode ser vista, de um modo geral, como indício de subfaturamento. Com as devidas ressalvas, uma relação “valor operação

de venda / valor operação de importação” superior a 5, aponta para uma possível fraude de valor. No caso em epígrafe, todavia, o que se nota é uma suposta venda em prejuízo, indo na contramão do que se espera de uma entidade que exerce atividade econômica organizada.

Com base na DI, construiu-se os custos totais da importação dos bens e confrontou-os com os preços médios de venda, de acordo com as NF-es emitidas a partir de 2019 (CFOPs de venda e notas não canceladas), relacionadas no **ANEXO II** deste Termo de Verificação Fiscal. A título de exemplo, tomou-se como referência o equipamento S900A (BASE e ROVER), importado em ambas as operações de importação aqui tratadas, conforme planilhas demonstrativas a seguir:

S900A BASE			S900A ROVER		
VULE (US\$)	-	\$ 100,00	VULE (US\$)	-	\$ 100,00
Frete (unitário)	-	\$ 192,06	Frete (unitário)	-	\$ 192,06
Taxa de câmbio	-	R\$ 5,10	Taxa de câmbio	-	R\$ 5,10
Tx. Siscomex Rateada	-	R\$ 21,45	Tx. Siscomex Rateada	-	R\$ 21,45
Valor Aduaneiro (BC II, PIS/Cofins)	-	R\$ 1.490,72	Valor Aduaneiro (BC II, PIS/Cofins)	-	R\$ 1.490,72
II	0%	R\$ -	II	0%	R\$ -
IPI	20%	R\$ 298,14	IPI	20%	R\$ 298,14
PIS	2,10%	R\$ 31,31	PIS	2,10%	R\$ 31,31
Cofins	9,65%	R\$ 143,85	Cofins	9,65%	R\$ 143,85
ICMS	17%	R\$ 406,66	ICMS	17%	R\$ 406,66
Custo Final	-	R\$ 2.392,14	Custo Final	-	R\$ 2.392,14
Preço de Revenda	-	R\$ 633,29	Preço de Revenda	-	R\$ 633,29
Mg. Lucro	-	-73,53%	Mg. Lucro	-	-73,53%

Um olhar mais atento, contudo, indica que algumas das vendas recentes (inclusive as que tratam dos mesmos produtos importados aqui tratados) foram destinadas à empresa TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS EIRELI (CNPJ nº 31.308.401/0001-37), que, por ser EIRELI, apresenta apenas a Sra. MARIA MADALENA DE JESUS (CPF nº 166.206.661-91) no quadro societário. Esta, por sua vez, é a mãe do sócio da empresa autuada, Sr. HELDER SILVA PEREIRA DELFINO (CPF nº 887.005.851-49).

[...]

As vendas dos equipamentos S900A (BASE ou ROVER) efetuadas pela TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS EIRELI, por outro lado, apresentaram preço unitário de R\$ 25.000,00 (conforme relatório de notas fiscais eletrônicas constantes do ANEXO III, evidenciando, desta forma, os irrisórios e irreais R\$ 633,29 praticados pela autuada deste Auto de Infração, preço exposto nas planilhas à fl. 18. Com base nesse valor de venda, recalculam-se as margens de lucro:

[...]

Com a **margem de lucro superior a 945%**, a relação anteriormente citada alcança 10,45, superando largamente a relação “valor operação de venda / valor operação de importação” indicativa de fraude de valor.

5.2. DO PREÇO DE MERCADO DAS MERCADORIAS

Através do site “Alibaba”, um buscador de produtos para vendas on-line no varejo na China, foi possível encontrar um anúncio de venda de um dos modelos importados aqui tratados, o qual expõe a diferença absurda entre o preço de mercado (mesmo para quantidades atacadistas) e o preço praticado pela TOPOMAP em suas importações, diferença verificada é de cerca de 55 (cinquenta e cinco) vezes.

[...]

Ainda, com dados de comparação mais fidedignos extraídos dos sistemas da Receita Federal do Brasil, é possível verificar a ocorrência do registro de uma outra Declaração de Importação em 03/06/2020, para a aquisição de 04 (quatro) equipamentos STONEX modelo S900A, exportados para o Brasil pela própria fabricante italiana STONEX SRL, com um VUPCV2 de US\$ 1.200,00.

Diante do acima exposto, revela-se a enorme discrepância entre o valor praticado pela própria fabricante em operações de comércio exterior e o valor declarado pela importadora TOPOMAP nas importações aqui tratadas. Entretanto, outro importante fator que expõe a discordância em relação aos irrisórios preços atribuídos às mercadorias é que alguns itens declarados como partes de um kit, os quais seriam acessórios dos equipamentos de GPS, apresentam preços de mercado muito superiores aos valores atribuídos aos kits completos importados.

Dentre os componentes dos kits dos equipamentos importados e que possuem valores individuais consideráveis diante dos valores declarados nas Declarações de Importação em análise, há dois equipamentos que merecem atenção: o Tablet UT10 e o Rádio HX-DU8608T. Através dos sistemas da RFB, foram analisadas importações anteriores de produtos idênticos aos citados, realizadas em períodos e quantidades aproximadas às operações sob procedimento fiscal, as quais expuseram uma divergência absurda para o VUPCV (Valor Unitário do Produto nas Condições de Venda) declarado para os kits nas DI's nº 19/1737678-4 e 20/0886801-9 e o VUPCV dos itens importados individualmente.

[...]

Na sequência do libelo fiscal consta o tópico **5.3. DA FRAUDE DE VALOR E DA VALORAÇÃO DAS MERCADORIAS**, no qual, após discorrer sobre o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) e sobre a possível necessidade de ajustes no valor da transação, a fiscalização informou que:

É importante salientar que nos casos citados (falta de ajuste do artigo 8º ou desqualificação do primeiro método), não há dúvida quanto à veracidade das informações prestadas pelo importador e da idoneidade dos documentos (notadamente fatura comercial). Nesses casos, o preço efetivamente pago ou a pagar é de fato aquele constante nos documentos.

Não há dolo por parte do importador, o que ocorre é apenas a necessidade de eventual ajuste ou de impedimento de aplicação do primeiro método.

Ocorre que o procedimento fiscal aqui descrito expõe uma situação distinta, na qual há dolo do importador, sendo os valores constantes na DI e nos documentos instrutivos não correspondentes à realidade e, nesse caso, não há que se falar em enquadramento conforme o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA GATT). Em situações de fraude de valor aplica-se a legislação nacional sobre o assunto.

O próprio AVA GATT deixa claro que, em situações de fraude, a Aduana não é obrigada a aceitar documentos falsos, e remete à legislação nacional para tratar o tema:

Art. 17. Nenhuma disposição deste Acordo poderá ser interpretada como restrição ou questionamento aos direitos que têm as administrações aduaneiras de se assegurarem da veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira.

5.3.2. Subfaturamento - Fraude de Valor

Trata-se de falsidade em relação ao preço efetivamente praticado e caracteriza-se pela inexatidão dos valores inseridos na fatura comercial. A fraude de valor pode ser entendida, portanto, como uma fraude às declarações prestadas no despacho de importação, normalmente com lastro em um documento falso.

A Lei nº 4.502, de 1964, definiu fraude, sonegação e conluio:

[...]

Verifica-se que a fraude de valor se configura, dentre outras hipóteses, em razão de uma ação dolosa que pressupõe a intenção de causar dano à Fazenda Pública. Desta forma, no presente caso, impende observar, desse modo, que a conduta do importador, aqui narrada, enquadra-se perfeitamente no conceito de fraude, vez que este promove a falsificação (no mínimo ideológica) do documento comprobatório do valor aduaneiro (fatura comercial), sendo este valor a base de cálculo dos tributos incidentes na operação.

[...]

*Por fim, o artigo 86 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009, é taxativo no sentido de que, quando não for possível apurar o preço efetivamente praticado na importação em decorrência de fraude, sonegação ou conluio, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes **deve ser determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria**. Logo, no caso de subfaturamento, há previsão legal para*

afastamento do AVA/GATT, sendo aplicável, portanto, a legislação nacional para tratamento do caso.

5.3.3. Da Valoração das Mercadorias aqui Tratadas

Diante do conjunto probatório apresentado, o qual deve ser considerado em sua totalidade, conclui-se que os valores declarados nas DI's nº 19/1737678-4 e 20/0886801-9 pela importadora TOPOMAP não são fidedignos. Os valores declarados para os kits contendo equipamentos de GPS e seus "acessórios" são muito inferiores aos realmente praticados, caracterizando a fraude de valor (subfaturamento) mediante uso de faturas comerciais falsas.

Restou comprovado também que, tanto a exportadora KDGEO quanto a fabricante STONEX, atuaram em conluio com a importadora TOPOMAP, com o intuito doloso de se furtarem ao cumprimento da Lei, diminuindo a abrangência (base de cálculo) do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante dos impostos devidos na importação.

Em razão da constatação da ocorrência de fraude nas operações de importação aqui tratadas, o preço da mercadoria deverá ser arbitrado, nos termos do que determina o art. 88 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, inserido no Decreto nº 6.759, de 5 de Fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro) em seu artigo 86:

[...]

Através dos sistemas da Receita Federal do Brasil foi possível determinar o preço praticado em importações anteriores de equipamentos idênticos aos ora importados pela TOPOMAP. Foi possível apurar, inclusive, os preços de alguns dos produtos tidos como "componentes de um kit" pela importadora, os quais demonstram o expressivo subfaturamento praticado nas operações de comércio exterior sob procedimento fiscal.

Assim, conforme já relatados às fls. 33 e 34 deste Termo de Verificação Fiscal, o sistema apontou o registro de Declarações de Importação do equipamento STONEX modelo S900A, do Tablet UT10 e do Rádio HX-DU8608T, por preços correspondentes a US\$ 1.200,00, US\$ 650,00 e US\$ 350,00, respectivamente. No entanto, a importadora TOPOMAP declara o valor de todo o kit por US\$ 200,00 (considerando-se Base + Rover), independentemente da marca e modelo.

Conforme já citado, há ainda outros componentes com valores consideráveis compondo os kits, os quais não serão levados em conta no arbitramento do valor dos equipamentos ora importados e seus acessórios.

Diante de todo o exposto no presente tópico, esta fiscalização aduaneira adotará para fins de arbitramento os preços de exportação para o Brasil de

mercadorias idênticas, para as quais foi possível determinar os preços com base em importações anteriores, perfazendo, portanto, o valor total de cada item (Base + Rover + Acessórios) de US\$ 2.200,00 (dois mil e duzentos dólares americanos).

No tópico seguinte a fiscalização apresenta análise dos preços praticados entre empresas consideradas vinculadas no País, nas operações examinadas, conforme reproduzido a seguir:

5.4. DAS REPERCUSSÕES DO VÍNCULO DA AUTUADA COM A TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS

Conforme já abordado anteriormente neste Termo de Verificação Fiscal, a revenda dos equipamentos importados aqui tratados por parte da importadora para outra empresa vinculada, a TOPOMAP POSITIONING, revelam operações com prejuízo à autuada, totalmente desarrazoadas e inverídicas.

Na tentativa de ocultar os reais preços das mercadorias e de justificar valores tão absurdamente baixos, a importadora emite notas fiscais que representam operações de vendas simuladas de mercadorias à empresa vinculada supracitada, com preços de revenda fictícios e que não espelham a realidade do valor de mercado destes equipamentos.

Tanto a empresa aqui autuada quanto a TOPOMAP POSITIONING são optantes pelo Simples Nacional. Essa transferência da receita tributável (da TOPOMAP EQUIPAMENTOS para a TOPOMAP POSITIONING), com a simulação de vendas com prejuízo pela importadora, deixou a seguinte configuração de Receita Bruta:

[...]

Analisando a GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) de ambas as empresas, verifica-se que a TOPOMAP POSITIONING sempre apresentou a citada Guia sem movimento, ou seja, a empresa nunca teve um funcionário registrado.

[...]

Quanto à autuada TOPOMAP EQUIPAMENTOS, esta, de acordo com a última declaração transmitida (junho/2020), ANEXO IV, possui atualmente 04 (quatro) funcionários registrados, além de seu responsável declarado como contribuinte individual.

Através dos sistemas da Receita Federal do Brasil, foi possível averiguar que mesmo com a receita bruta declarada de R\$ 3.463.100,00 (somatório dos anos-calendário 2018 e 2019), a TOPOMAP POSITIONING não apresentou nenhuma movimentação financeira nesse período. No entanto, A TOPOMAP EQUIPAMENTOS, por sua vez, com uma receita bruta de R\$ 1.761.802,96

para o mesmo período, apresentou créditos líquidos em conta corrente no montante de R\$ 9.551.077,51.

Diante das informações acima descritas, somadas aos fatos de que a TOPOMAP POSITIONING não possui funcionários, sua responsável trata-se da mãe do Sr. Helder (responsável pela empresa aqui autuada) e é a responsável pela compra de alguns dos equipamentos importados pela TOPOMAP a preços fraudulentamente subfaturados, esta fiscalização aduaneira obtém a conclusão de que a TOPOMAP POSITIONING foi constituída apenas com o intuito de forjar compras subfaturadas e emitir notas fiscais de revenda também inidôneas (já que seus extratos bancários não acusaram nenhum crédito em conta corrente) e que, na verdade, correspondem a operações realizadas pela TOPOMAP EQUIPAMENTOS.

Na continuidade do Termo de Verificação Fiscal consta tópico referente à falsidade documental, do qual são reproduzidos os seguintes trechos:

A fatura comercial é um documento instrutivo obrigatório e tem o condão de revelar um ato de comércio, fato jurídico principal, praticado anteriormente entre dois agentes comerciantes. Os documentos decorrentes de uma operação contratual têm natureza declaratória e devem revelar os elementos fáticos da operação. Assim, a fatura comercial deverá indicar com clareza o vendedor, o comprador, o objeto negociado, o preço e as condições de negociação.

Caracteriza-se, desta forma, a falsidade ideológica da fatura comercial apresentada no curso do despacho aduaneiro através da apresentação de documento instrutivo obrigatório que omite o verdadeiro preço pago ou a pagar pela mercadoria. A inserção de dados que não refletem a real transação comercial entre importador e exportador foi obviamente facilitada pelo vínculo existente entre as partes envolvidas, desde a fabricação, conforme já demonstrado neste Termo de Verificação.

[...]

Todas as informações aqui trazidas trazem para esta fiscalização a convicção da prática do subfaturamento dos valores declarados por parte do importador, ação dolosa que possui como objetivo a fuga da tributação. A declaração das mercadorias, atribuindo a estas valores menores do que os reais, torna falsos os documentos entregues à Receita Federal do Brasil, irregularidade caracterizada como dano ao Erário.

A autoridade lançadora demonstrou o valor aduaneiro apurado para as operações examinadas e as penalidades aplicadas no item 7 do Termo de Verificação Fiscal, consoante se reproduz:

As cargas importadas através das Declarações de Importação nº 19/1737678-4 e nº 20/0886801-9 foram declaradas a US\$ 26.000,00 (vinte e seis mil dólares americanos) e US\$ 1.000,00 (um mil dólares americanos),

respectivamente, as quais correspondem a um total de 135 (cento e trinta e cinco) unidades de equipamentos rastreadores GPS (Base + Rover + Acessórios) e, no entanto, estas foram valoradas mediante arbitramento por US\$ 286.000,00 (130 x US\$ 2.200,00) e US\$ 11.000,00 (5 x US\$ 2.200,00), conforme demonstrado anteriormente, sendo o montante de **US\$ 307.866,44** (trezentos e sete mil, oitocentos e sessenta e seis reais e quarenta e quatro centavos) ou **R\$ 1.274.400,16** (um milhão, duzentos e setenta e quatro mil, quatrocentos reais e dezesseis centavos), correspondente a soma das duas operações valoradas em **R\$ 1.208.451,93** e **R\$ 65.948,24**, respectivamente, a base de cálculo utilizada para a lavratura deste Auto de Infração, após somados os custos com os fretes aéreos internacionais (US\$ 8.945,80 e US\$ 1.920,64, respectivamente) e aplicadas as mesmas taxas de câmbio das DI's para a conversão de moedas (US\$ 1,00 = R\$ 4,0972 e US\$ 1,00 = R\$ 5,1041).

[...]

- **Lançamento de multa de 100% da diferença entre o valor arbitrado ou efetivamente praticado**, com base no Art. 703 do RA/09 (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único) [...]

- **Lançamento da diferença de tributos, considerando-se o valor arbitrado**, com base no Art. 86, I, do RA/09 (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 88, caput); Art. 71, inc. II do RA/09 (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 1.º, § 4.º, inciso III, com a redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003, art. 77); Art. 237, § 1.º, inciso I do RA/09 (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 1; e Decreto-Lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1); Art. 250 do RA/09 (Lei n.º 10.865, de 2004, art. 2.º).

[...]

- **Lançamento da multa de ofício pelo não recolhimento de tributos, agravada em 150% por conta da fraude praticada**, com base no Art. 725, inciso II, do RA/09 (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, inciso I, e § 1.º, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, art. 14).

[...]

Por fim, no tópico **8. DA CONCLUSÃO**, a fiscalização encerrou seu relatório reiterando a constatação da prática de falsidade ideológica nas faturas comerciais que instruíram as DI submetidas ao procedimento especial de controle levado a efeito.

Da Impugnação

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 11/09/2020 e, em 07/10/2020, apresentou impugnação (fls. 469-518) na qual trouxe as seguintes alegações.

a) **A empresa exportadora KDGeo funciona regularmente.**

De início, a fiscalização alega que a informação fornecida pela TOPOMAP de que o responsável pela negociação do lado do vendedor (exportador) seria o Sr. David Ortiz, detentor do endereço eletrônico david.ortiz@aoaduana.cl, seria indício de que a KDGEO se trataria de uma empresa fictícia, o que efetivamente não é verdade!

A apresentação à fiscalização do endereço eletrônico acima mencionado pela impugnante, com certeza, se deve a mero equívoco, até porque o Sr. David Ortiz realmente é proprietário de dois negócios no Chile, um é a KDGEO e o outro é a AOADUANA.

Nesse passo é importante notar que a KDGEO foi constituída antes da AOADUANA (o que por si só já abala a leviana alegação da fiscalização), sendo que nessa empresa o Sr. David Ortiz possui o seguinte e-mail de contato: contacto@kdgeo.cl.

Assim, a KDGEO é uma empresa constituída desde 2011 (conforme documentos de criação da empresa docs. 02/04, anexos) logo, [anteriormente à constituição da TOPOMAP], a qual permitiu ao Sr. David Ortiz adquirir larga experiência com processos de importação/exportação.

Nessa linha, tempos depois, o Sr. David Ortiz buscou seu credenciamento junto às autoridades chilenas a fim de prestar serviços como Agente de Aduanas naquele país, o que veio a alcançar a partir de 20/06/2013 (doc. 05, anexo), ao que se refuta expressamente a infundada alegação de que não há uma “empresa” com nome AOADUANA, até porque “AOADUANA” nada mais é que um sítio eletrônico institucional da alfândega daquele país, o qual autoriza os agentes de aduana manter um endereço de e-mail como referência; inclusive, cabe ressaltar que no Chile não é proibido que uma pessoa física (mesmo sendo agente de aduanas) tenha duas atividades, uma empresarial e outra como prestador de serviços aduaneiros na qualidade de agente autônomo, mesmo que complementares.

[...]

Nesse passo, tempos atrás, a KDGEO entrou em contato com a TOPOMAP oferecendo, dentre outros negócios, a venda de equipamentos topográficos de posicionamento GNSS com capacidade de instalação de uma licença de software, a qual garantiria o bloqueio indireto do equipamento de forma mensal.

[...]

Nesse particular, na ocasião das duas importações aqui relatadas a TOPOMAP ainda não era distribuidora de equipamentos STONEX no Brasil, sendo certo que essa empresa italiana só vende diretamente para e por seus representantes oficiais.

*Esse dito vínculo de representação e distribuição junto a STONEX, a TOPOMAP **só obteve a partir de agosto de 2020**, conforme faz prova o documento reproduzido à página 08 desta impugnação, o que não muda o fato de que as licenças para os equipamentos comprados junto a KDGEO somente poderem ser ativadas por intermédio da própria KDGEO, tendo em vista o controle dos números de série dos equipamentos.*

[...]

Com tais explicações, quer a impugnante mostrar que não procede as alegações fiscais quanto à falta de razoabilidade da logística de importação, assim como, introduzir as informações necessárias a se entender a valoração dos equipamentos importados.

b) Equívoco fiscal na valoração dos equipamentos importados. Os equipamentos fornecidos pela KDGEO à TOPOMAP possuem características e tecnologias que são muito diferentes dos equipamentos similares vendidos no mercado.

Ademais, a possibilidade do licenciamento de uso pré-pago desses equipamentos faz como que os mesmos se tornem um simples meio físico para a instalação das licenças e aproveitamento pleno de suas tecnologias.

*Com o devido respeito, **por total desconhecimento técnico sobre o tema, a fiscal compara os equipamentos importados pela TOPOMAP com equipamentos de fabricantes encontrados no site “Alibaba”, os quais, a rigor, têm características bem distintas e com licenciamento vitalício, ensejando assim grande equívoco no raciocínio de valoração apontado no auto de infração!***

[...]

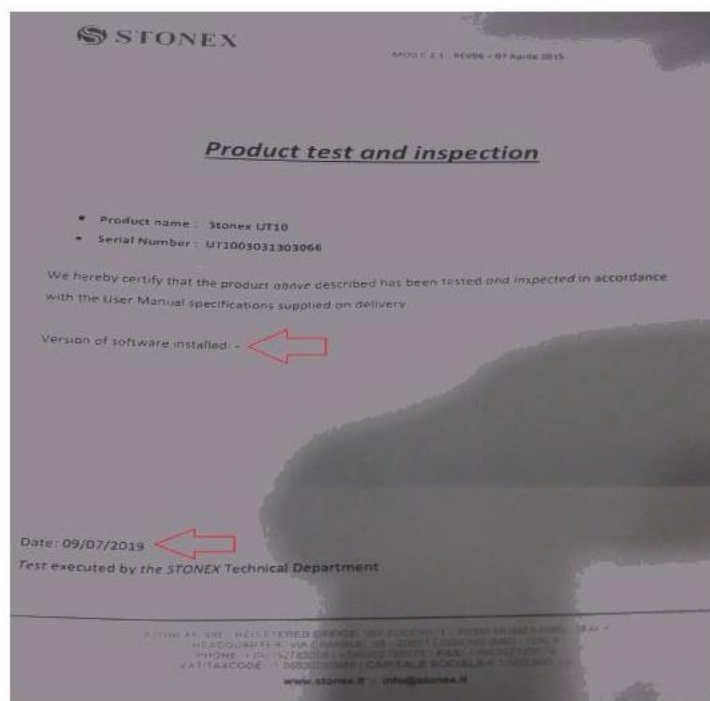
Essa mecânica de revenda do hardware visando lucro na venda do software explica o fato de que, em alguns casos, quando assinamos um plano de telefonia, “ganhamos” o celular de brinde da operadora, no entanto a mesma assim o faz, pois, vislumbra o lucro futuro pela assinatura de recepção do software.

[...]

*A título de exemplo da omissão em se atentar para os detalhes técnicos dos equipamentos, à página 04 do auto de infração, nos deparamos com a seguinte afirmação: “Durante a verificação física das cargas foi constatado que os equipamentos da marca STONEX estão acompanhados de um certificado, exposto na imagem a seguir, o qual atesta que o produto foi testado e inspecionado pelo departamento técnico da fabricante STONEX. Chama a atenção desta fiscalização dois pontos constantes do referido documento: a data de sua emissão em 09/07/2019 na Itália, apenas 50 (cinquenta) dias antes do embarque dos equipamentos do Chile para o Brasil e **o fato de que o documento afirma que há um software instalado***

no equipamento (o que poderia justificar uma diferença no preço do produto em relação a outros preços de mercado, caso não tivesse).”

Permitimo-nos reproduzir também aqui o certificado ao qual a fiscalização se refere, a fim de melhor esclarecer o equivocado raciocínio da fiscal:



É crucial notar que o campo onde se deveria apontar qual seria a versão do software instalado encontra-se em branco (com um mero hífen indicado), o que implica dizer, não informa se há ou não software instalado no equipamento e tão pouco indica sua versão.

[...]

Tal complexidade técnica poderia ter sido esclarecida caso a fiscalização tivesse direcionado uma pergunta específica à impugnante, ou melhor, mediante a designação de perícia técnica do equipamento; no entanto nenhuma dessas providências foi tomada pela fiscal, a qual preferiu aplicar a via temerária do “achismo”, em que pese a clara necessidade de conhecimento técnico para proceder a valoração dos equipamentos importados pela TOPOMAP.

c) O preço de mercado dos equipamentos importados é compatível com os declarados. Cabe esclarecer inicialmente que a declaração dos receptores dos equipamentos importados de forma separada se justifica pelo fato de existir várias formas de utilizar os topógrafos em questão.

Dessa forma, como as vendas ao usuário final podem assumir diferentes configurações, esse é o motivo pelo qual os equipamentos foram declarados separadamente.

Quanto à menção fiscal dos acessórios que compõem cada KIT, importa destacar que cada acessório pode ser diferente para cada equipamento; sendo certo que na invoice emitida pelo exportador está descrito cada acessório que compõe cada item importado.

[...]

Quanto a impossibilidade de apresentação de “lista de preços” dos equipamentos importados pela TOPOMAP que não são de fabricação da STONEX, isso se deveu ao fato de que os mesmos foram encomendados junto a KDGEO de forma personalizada, e por certo, a KDGEO não iria abrir preços e informações de seu produtor na China por motivos comerciais óbvios.

[...]

Por sua vez, a menção ao tempo dispendido para os equipamentos terem vindo da Itália para o Chile e posteriormente revendidos para o Brasil é por forçada (SIC), pois, é expressamente plausível que um representante tal como a KDGEO faça a importação de determinada quantidade de equipamentos para atender uma revenda a um cliente que só poderia adquirir tais produtos por intermédio de um revendedor, sem dizer as questões comerciais que envolvem esse tipo de comércio.

[...]

Nessa mesma linha, não é verdade que o sítio eletrônico da KDGEO impossibilita a finalização da compra de um produto emitindo mensagens de erro quanto a “método de pagamento inválido” para se justificar ser tal sítio de “fachada”; essa alegação é completamente absurda!

O que ocorre é que se a fiscalização simulou uma compra de um computador localizado no Brasil, o Geofence instalado no computador aponta para uma localidade fora do Chile, o que faz o link de compra indicar não haver método de pagamento para localidades no Brasil, eis que tais vendas pela internet se destinam aos usuários finais chilenos. Tal situação pode ser constatada mediante mera navegação na internet nesse sentido.

Ademais, a ausência de respostas aos e-mails enviados pela fiscalização tanto à KDGEO quanto a STONEX se permitem razoáveis e fogem do controle da impugnante, até porque a singeleza da mensagem reproduzida na página 28 do relatório fiscal, não distingue se a mesma se trata e-mail “fake”/“pirata” e, quando não, diretamente lido como spam (lixo eletrônico) nos sistemas de seus destinatários; note-se que não há uma tela sequer mostrando que o e-mail foi recebido e aberto, pelas duas empresas!

[...]

Feitas estas considerações, a TOPOMAP passa a impugnar os argumentos apresentados pela fiscalização, os quais embasaram a valoração dos equipamentos importados, iniciando pela contestação em relação ao preço de mercado apurado no relatório fiscal.

De início chama atenção para o fato da pesquisa se referir a vendas no varejo, quando se sabe que os preços assim praticados são muito maiores daqueles para revenda entre empresas.

[...]

Ao afirmar que o equipamento pesquisado no “Alibaba” é do mesmo modelo que um dos equipamentos importados aqui tratados, facilmente se constata que o comparativo na verdade indica equipamentos totalmente diferentes em suas características mais básicas, tais como, cor, formato e marca.

Ademais, existem várias outras diferenças entre os equipamentos que foram adquiridos e o equipamento que a fiscalização compara em seu relatório, pois, o produto que a fiscal se baseou para fins de valoração é fabricado na China e o importado com marca STONEX é produzido na Itália.

O modelo do equipamento apontado pela fiscal é um South Galaxy G1, o qual é totalmente diferente do que foi importado pela TOPOMAP.

Uma análise mais técnica permite se verificar que o modelo apresentado pela fiscalização muito provavelmente não tem tecnologia necessária a utilização pré-paga do sinal GNSS, tornando seu hardware bem mais caro, por se tratar de uma licença vitalícia de utilização de sinais GNSS, não sendo possível o bloqueio indireto do equipamento com uma licença, como antes explicado nesta impugnação.

[...]

Ademais disso, mesmo que os equipamentos STONEX S900 fossem valorados comparando-se distintos importadores, ainda assim podem existir inúmeras diferenças de softwares, acessórios, características e licenças entre os equipamentos que farão o preço do mesmo produto sofrer considerável variação de preço, como explicado a seguir:

[...]

Fazendo-se uma analogia com os computadores offboard, um equipamento (hardware) GNSS funciona como uma espécie de “gabinete de computador”, ou seja, o preço do equipamento pode variar consideravelmente de acordo com as placas que o compõem. Veja-se a seguir o comparativo com este caso dos computadores:

[...]

De outra parte, na página 36 do relatório fiscal se aponta que, em 03/06/2020, se encontrou nos sistemas da Receita Federal, uma importação de 04 (quatro) unidades de equipamentos modelo S900A, importados diretamente da fabricante STONEX, com um VUPCV de US\$ 1,200.00.

No entanto, talvez por desconhecimento técnico, a fiscalização não verificou (eis que não demonstra cabalmente em seu relatório fiscal): (i) se nesses equipamentos estariam instaladas licenças vitalícias de utilização de sinal GNSS; (ii) quais softwares foram instalados nos mesmos; (iii) quais acessórios acompanharam cada kit; e, (iv) quem foi o pagador do frete relativo a cada DI.

Como não foi oportunizado o conteúdo dessa declaração de importação para exercício do pleno direito de defesa, só resta à impugnante mostrar a V. S.^a as várias possíveis situações e motivos que podem ter contribuído para se alcançar o valor unitário de US\$ 1,200.00, como indicado pela fiscalização:

[...]

Como é possível se verificar não há elementos precisos para sustentar a comparação apresentada pela fiscal com os equipamentos importados pela TOPOMAP junto a KDGEO, eis que estes se tratam de produtos adquiridos sem software e com o compromisso de aquisição de 36 licenças temporárias de utilização mensal, ao valor de US\$ 5.00 dólares cada uma, as quais virão a ser instaladas, consoante se demonstra pelos documentos anexos desta impugnação (docs. 18 e 18-A)

[...]

Finalmente, quanto à margem de lucro abusiva tratada nas páginas 32/35, do relatório da fiscalização, esclarece a seguir impugnante os relevantes contrapontos ao raciocínio fiscal.

De início, importa destacar que a TOPOMAP EQUIPAMENTOS (ora impugnante) e a TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS (doravante denominada TPS) se trata de empresas familiares, e como tais, nem sempre as relações comerciais entre as mesmas visam lucro.

[...]

*O raciocínio fiscal para apontar uma margem de lucro superior a 945% em uma revenda promovida pela TPS, além de não ser real e tão pouco razoável, apenas confunde a questão, eis que **se lastreia tão somente em mero comparativo da NF de entrada com a NF de saída emitidas pela TPS, desconsiderando totalmente qualquer custo que a mesma possa ter de forma indireta e com o gerenciamento de venda do produto.** Ademais, a margem de lucro apontada é inimaginável em qualquer negócio,*

principalmente em um mercado de tecnologia, onde os custos de revenda e distribuição são muito altos.

[...]

Por sinal, é importante ressaltar que o modelo de negócios da TPS é bem diferente do modelo de negócios da TOPOMAP.

Enquanto a TPS vende o equipamento considerando gerar licenças mensais pré-pagas por um período de 36 meses, como esmiuçado nesta impugnação, o valor dessas licenças já estaria compondo o preço de venda do próprio equipamento, até por conta de diminuir o risco de inadimplência mensal.

d) Ausência de provas que amparem a alegação de falsidade ideológica das faturas. Inicialmente, a impugnante chama atenção para a farta prova colacionada, a qual atesta a plena existência física, operacional e comercial da KDGEO, assim como sua condição legal de representante e distribuidor em revenda de produtos da STONEX, incluso, o porquê de a importação da TOPOMAP ter sido feita junto a essa empresa chilena e não diretamente na Itália. Diante dessas provas, há que se ter os preços praticados como corretos, na medida em que a fiscalização não produziu nenhum indício probatório documental que comprovasse o contrário! Toda a alegação fiscal se resumiu a mera dedução, sem coisa alguma de concreto, denotando falta de investigação na fase procedimental, o que nos faz concluir que a fiscalização aduaneira jamais se preocupou em verificar a subsunção do fato jurídico tributário à hipótese de incidência nos aspectos material, pessoal e quantitativo.

*Como exemplo, veja-se que a alegação fiscal de vínculo entre a TOPOMAP e a KDGEO se mostra sustentável frente às provas produzidas nesta impugnação, pois, por certo, **não se vislumbra nenhuma das hipóteses do art. 85, do Decreto nº 6.759/2009, para assim se presumir a relação entre as duas empresas com vias a apuração do valor aduaneiro das mercadorias em comento:***

[...]

Ademais disso, a autuação também se mostra insubsistente no que tange em se demonstrar se estamos diante de um caso de subfaturamento ou subvaloração, na medida em que não há nos autos nenhum parecer técnico fundamentado que aponte a impossibilidade de aplicação do método do valor da transação, conforme preceitua o caput, do art. 82, do Decreto nº 6.759/2009, e tão pouco se verifica ter a fiscal dado a oportunidade de se constituir ou promover as situações previstas nos incisos I e II e parágrafo único desse referido artigo de lei.

[...]

*Com efeito, ressaltando o quanto foi exhaustivamente explicado e demonstrado a essa DRJ nas fls. 7/33 desta impugnação, claro se evidencia que o preço pago nas importações das duas declarações de importação em comento **se lastreia na importação unicamente de hardware (suporte informático)** o qual futuramente irá receber determinado software, de acordo com o critério de escolha de seu usuário final.*

No que diz respeito aos métodos 2 (valor idêntico) e 3 (valor similar), a fiscalização, ao que parece, intentou se valer de 04 (quatro) equipamentos descritos em uma declaração de importação de outro determinado importador de produto STONEX para desconsiderar o preço valorado pela impugnante.

Contudo, segundo se demonstrou às fls. 25/28, desta impugnação, os equipamentos acima não podem ser tidos como idênticos ao hardware importado pela TOPOMAP, pois, há que se considerar suas funcionalidades e os softwares que poderão ser instalados nos mesmos.

Frente a todas essas evidências, denota-se que não poderia a fiscal de piso simplesmente desprezar o valor da transação declarado pelo importador sem que tenha se amparado em método fundamentado conforme aponta a legislação de regência, por sinal, conforme já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, verbis:

[...]

e) Ausência da prática de fraude e falsidade ideológica. É indiscutível que cabe à autoridade administrativa comprovar, de forma inequívoca, a infração atribuída à atuada. O ônus de comprovar a acusação de que a TOPOMAP agiu com dolo nas suas importações cabe expressamente a fiscalização, ônus esse que a mesma não se desincumbiu.

Com efeito, além de não ter comprovado o dolo, note senhor julgador que toda a tese de simulação, conluio e fraude descrita no relatório fiscal é totalmente temerária, na medida em que a fiscal não aprofundou sua investigação e tão pouco se cercou de amparo técnico para melhor entender do que se tratam os equipamentos importados pela impugnante.

[...]

Seguindo essa linha, a acusação de falsidade ideológica documental não se sustenta, razão de ser da injusta aplicação das penalidades que redundaram na lavratura do auto de infração aqui discutido.

f) Excesso de exação no lançamento das multas aplicadas. Como se não bastasse às absurdas cifras decorrentes da sobrevalorização dos equipamentos importados pela impugnante, verifica-se que a mesma subsiste somente se a temerária fraude e conluio venham ser ratificadas por essa Delegacia de Julgamento, contrariamente a todas as evidências que apontam em sentido contrário.

Dessa forma, inexistente a fraude ou conluio, não subsiste as multas aplicadas pela fiscalização à TOPOMAP.

Todavia, é notório que a aplicação de multas que ultrapassem o valor original do próprio tributo apurado, ou seja, 100%, já foram julgadas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a rigor da vedação inserida na Carta Magna (art. 150, inciso IV) quanto a ser defeso à Administração Pública impor sanções com caráter de confisco.

Sendo assim, a inaplicabilidade do agravamento das multas à razão de 150% como pretendido na página 53, do auto de infração, é medida que se impõe eis que expressamente flagrante seu excesso de exação fiscal.

Ao final da peça defensória a impugnante requereu a improcedência do lançamento.

Da Conversão do Julgamento em Diligência

Iniciada a apreciação da lide constatou-se a necessidade de esclarecimentos adicionais para o deslinde da questão, motivo pelo qual o julgamento foi convertido em diligência, a fim de que a unidade preparadora adotasse as seguintes medidas (fls. 633-636):

- a) em relação às declarações de importação utilizadas para valorar as mercadorias objeto da autuação, anexar cópia das adições referentes aos produtos paradigmas ou reproduzir os dados ali constantes, com exceção dos referentes à tributação, atentando para a preservação do sigilo fiscal dos importadores; e*
- b) trazer aos autos outros documentos ou esclarecimentos considerados relevantes para o deslinde da questão.*

A fls. 643/644 foi juntado TERMO DE DILIGÊNCIA FISCAL no qual consta que:

Em atendimento à determinação contida na Resolução [...] informo que:

- a) encontram-se constantes do ANEXO I deste Termo as cópias das adições referentes às importações dos equipamentos “Rastreador GPS STONEX S900A”, “Tablet UT10” e “Rádio HX-DU8608T”, utilizadas como paradigmas para fins de valoração da carga objeto do Auto de Infração lavrado e formalizado sob o processo em epígrafe; e*
- b) nos ANEXOS II, III e IV deste Termo constam as planilhas extraídas do Sistema DW da RFB para identificar outras importações de produtos idênticos aos supracitados (além daquelas utilizadas como parâmetro) e que demonstram os preços comumente praticados na importação dos equipamentos em pauta, sempre observado o sigilo fiscal dos importadores.*

O sujeito passivo foi cientificado da diligência e de seu resultado em 26/03/2021 e não se manifestou, conforme despacho a fl. 659.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme Acórdão nº 103-006.118, da Sétima Turma, proferido com a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 19/09/2019, 05/06/2020

IMPORTAÇÃO. SUBFATURAMENTO. ARBITRAMENTO DO PREÇO DA MERCADORIA IMPORTADA. MULTA ADMINISTRATIVA.

Constatado o subfaturamento na importação, é cabível o arbitramento do preço da mercadoria importada, para determinação de seu valor aduaneiro, assim como a aplicação de multa correspondente a 100% (cem por cento) da diferença entre o preço arbitrado e o declarado, sem prejuízo da cobrança das diferenças de tributos apuradas, com os devidos acréscimos legais.

SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO. DIFERENÇAS DE TRIBUTO A RECOLHER. MULTA QUALIFICADA.

O subfaturamento do preço de mercadoria importada é artifício doloso para reduzir artificialmente a base de cálculo dos tributos incidentes na operação, configurando a fraude e a sonegação fiscal, razão pela qual as diferenças de tributos a recolher apuradas submetem-se à multa de ofício proporcional qualificada.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 19/09/2019, 05/06/2020

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. APRECIÇÃO DE SUPOSTA OFENSA DE NORMA A PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL. VEDAÇÃO.

O julgamento administrativo não comporta a apreciação de suposta ofensa de norma em pleno vigor a princípio constitucional, eis que a competência para exercer o controle repressivo da constitucionalidade é privativa do Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão em 15/09/2021, a recorrente apresentou recurso voluntário em 11/10/2021, no qual alega em síntese:

- i) que a fiscalização de piso não andou bem nos critérios da valoração da mercadoria importada, o que ratifica sua fundamentação estar escorada em indícios, conjecturas e expressivo engano em não considerar o método da transação que ratifica o preço do valor pago expresso nas duas declarações de importação analisadas;

- ii) não restou provado pelo Fisco a ocorrência de artifício doloso por parte da recorrente, como também tampouco não provou a prática de falsidade ideológica ou conluio entre os intervenientes da operação de importação; e
- iii) a turma julgadora se eximiu de julgar o evidente excesso de exação no lançamento das multas aplicadas.

Nessa linha, se impõe o provimento do recurso voluntário, para o fim de julgar insubsistente o auto de infração lavrado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator.

1 DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2 DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço, exceto quanto à alegação de excesso de exação por ilegalidade das multas aplicadas.

Alega a recorrente que a turma julgadora se eximiu de julgar o evidente excesso de exação no lançamento das multas aplicadas, isso sob o argumento de se tratar de viés de violação à Constituição Federal, o que lhe retiraria a competência para apreciar tal ponto.

Por concordar com os argumentos da DRJ, reproduzo-os a seguir como minhas razões de decidir:

Observa-se que, embora a impugnante tenha intitulado um dos tópicos de sua peça defensiva de excesso de exação, os argumentos ali apresentados revelam que ela não está se referindo ao crime previsto no Código Penal em seu art. 316, § 1º, mas sim ao valor das penalidades impostas no auto de infração em debate.

Pois bem, no tocante à arguição do impugnante de que as penalidades aplicadas pela autoridade lançadora configuram confisco, violando assim à Constituição, deve-se esclarecer que, em regra, compete privativamente ao Judiciário o controle a posteriori da constitucionalidade de lei ou ato normativo. Portanto,

estando a norma aplicada pela autoridade lançadora em pleno vigor, é vedado ao julgador administrativo afastá-la a pretexto de ofensa a princípio constitucional, razão pela qual tal alegação não comporta apreciação na via administrativa.

Portanto, não havendo dúvida quanto à incidência das normas aplicadas e, estando elas vigendo normalmente, é dever de ofício do Auditor-Fiscal exigir as penalidades nelas cominadas, consoante dispõe expressamente o art. 142, parágrafo único, do CTN. Da mesma forma, a atuação do julgador administrativo deve se pautar pela estrita legalidade, não havendo espaço para dispensa ou redução de multa a pretexto de adequação a princípios constitucionais, conforme dispõe expressamente o art. 26-A do Decreto nº 70.235/19723, razão pela qual alegações dessa natureza não comportam apreciação na via administrativa.

Nesse sentido é a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desse modo, não conheço da alegação de ilegalidade das multas aplicadas.

3 PRELIMINAR

Incidência de prescrição intercorrente sobre multa

A recorrente apresentou petição a destempo (fls. 810/811) requerendo a extinção da exigibilidade do crédito constituído por meio do auto de infração sob a alegação de que teria ocorrido a prescrição intercorrente de que trata o § 1º, do art. 1º, da Lei nº 9.873/1999, relativamente à multa aplicada com fulcro no art. 88, § único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tendo em vista a orientação vinculante firmada pelo STJ nos REsp nº 2.147.578/SP e nº 2.147.583/SP, afetos ao Tema Repetitivo nº 1.293.

Por se tratar de questão de ordem pública, entendo que, embora apresentada a destempo, o pleito deve ser apreciado pelo colegiado.

Pelas razões a seguir, entendo que não assiste razão à recorrente.

O precedente citado não se aplica a este processo administrativo, pois os objetos divergem. A decisão vinculante trata apenas de multas estritamente aduaneiras. O STJ, inclusive, exclui desse paradigma as multas de natureza mista ou aquelas que visam proteger a fiscalização e a arrecadação de tributos.

Tema nº 1293 STJ. A incidência do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 depende da natureza jurídica da multa imposta

O art. 5º da Lei nº 9.873/99 estabelece que o prazo previsto no artigo 1º, §1º, que determina a incidência da prescrição da pretensão punitiva no procedimento administrativo

paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, não se aplica aos processos e procedimentos de natureza tributária.

No julgamento do Tema Repetitivo nº 1.293 (REsp nº 2.147.578/SP e nº 2.147.583/SP), o STJ se debruçou sobre a discussão acerca da aplicabilidade do referido dispositivo aos processos administrativos que apuram infrações aduaneiras, de natureza não-tributária, acaso paralisados por mais de 3 anos, pendentes de julgamento ou despacho.

E foi fixada a seguinte tese:

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.**

(STJ, REsp 2.147.578/SP, Rel. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJEN de 27/3/2025.) (destaquei)

Apesar de o STJ ter reconhecido a aplicabilidade do art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/99 às multas aduaneiras, a tese vinculante estabeleceu uma ressalva expressa: a prescrição intercorrente incide para as sanções que tutelam o **controle do trânsito internacional ou a regularidade do serviço aduaneiro**. No mesmo enunciado o STJ exceuiu da prescrição intercorrente penalidades originadas no contexto alfandegário que possuam finalidade precipuamente arrecadatória ou de fiscalização tributária.

O caso escolhido pelo STJ para fixar a tese jurídica tinha por objeto processo administrativo de imposição de multa ao transportador com esteio no artigo 107, inc. IV, alínea "e", do Decreto-Lei nº 37/66, pela não-prestação de informação sobre veículo ou carga transportada, ou sobre operações que execute, na forma e prazos disciplinados pela RFB.

A multa em trato não se relaciona diretamente com matéria tributária, mas pune infração ao controle aduaneiro, sem repercussões tributárias. Por entender pelo caráter eminentemente aduaneiro da multa, o recurso especial foi julgado procedente, decretando-se a prescrição intercorrente.

Ao propor a tese que, ao final do julgamento, foi aprovada, o Min. Paulo Domingues, Relator para o caso, advertiu em seu voto:

“(…) **Fixação da tese jurídica.**

É um tanto desafiador fixar uma tese jurídica no presente julgamento, uma vez que não há julgados do STJ que tenham analisado, uma a uma, todas as muitas sanções (multas) estabelecidas por infração à legislação aduaneira, definindo a natureza jurídica de cada um dos créditos exigidos em decorrência da violação das normas de conduta previstas nessa legislação especial. Os acórdãos do STJ, em verdade, limitam-se àqueles expostos neste voto, os quais, debruçados sobre as infrações previstas no art. 3º, parágrafo único, do DL 399/68 (REsp 1.942.072/RS) e no art. 107, IV, e, do DL 37/66 (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ), reconheceram para ambas a sua natureza jurídica administrativo-aduaneira (“não tributária”), com a consequente aplicabilidade, em benefício do infrator, da prescrição intercorrente do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99.

Essa situação peculiar não permite o estabelecimento de uma tese jurídica generalizante, que estabeleça, aprioristicamente, a natureza jurídica de todas as infrações à legislação aduaneira de maneira global.

A despeito disso, proponho as seguintes **teses jurídicas de eficácia vinculante**, sintetizadoras da *ratio decidendi* deste julgado paradigmático e **aplicáveis** para toda e qualquer **infração à legislação aduaneira cuja natureza jurídica tenha que ser investigada** pelas instâncias ordinárias:

(...) (destaquei)”

Diante da notória dificuldade em predeterminar e classificar as sanções previstas na legislação aduaneira como de natureza estritamente alfandegária, o STJ procedeu com cautela ao fixar a tese jurídica. A cautela se justifica diante da complexidade da própria natureza do Direito Aduaneiro, que constantemente interage e se confunde com o Direito Tributário.

Ao decidir pela aplicação da prescrição intercorrente, o STJ expressamente incluiu a multa prevista no art. 107, inc. IV, alínea “e”, do Decreto-Lei nº 37/66. Contudo, em relação às demais sanções aduaneiras, o Ministro Relator, ao propor a tese, ressaltou que a incidência da Lei nº 9.873/99 depende de uma investigação individualizada da natureza da norma de conduta violada, e **a tese jurídica não generalizou a natureza de todas as infrações à legislação aduaneira.**

Assim, ficou reconhecida a possibilidade de ocorrência da prescrição intercorrente quando *“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”*; por outro lado, o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 não incidirá **“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.”**

O STJ decidiu que o procedimento eleito pelo legislador para promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido que a constituição definitiva do crédito segue o procedimento do Decreto nº 70.235/72.

Nesse sentido, o STJ firmou o entendimento vinculante de que “É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99”.

Portanto, a natureza das sanções previstas em diploma legal que cuida de direito aduaneiro, se são “multas tributárias” ou “multas não-tributárias”, é determinada pela natureza jurídica da norma de conduta violada, a partir da qual se pode aferir se se está diante, ou não, de processo administrativo sujeito à prescrição intercorrente, sendo certo que o simples fato de a sanção estar prevista em diploma legal que cuida de direito aduaneiro não atrai, automaticamente, a incidência do prazo prescricional do art. art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99.

Se a obrigação aduaneira se destina direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado, não se cogita a aplicação da prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, §1º, da Lei nº 9.873/99 com fundamento no julgado do Tema nº 1293 do STJ.

Assim, a correta aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/99 exige uma distinção crucial entre multas e sanções previstas na legislação aduaneira (critério formal) e multas e sanções que possuem efetivamente caráter aduaneiro (critério material, que considera a finalidade da sanção).

O caráter aduaneiro se configura quando o fim precípua da sanção é controlar o fluxo de entrada e saída de pessoas e bens no território nacional, com vistas a preservar bens constitucionalmente tutelados diversos da tributação em sentido amplo (Poder de Polícia).

O art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/99 não é aplicável nas áreas de intersecção em que o Direito Tributário prepondera sobre o Direito Aduaneiro, principalmente nas situações em que: (1) fatos aduaneiros (eventos ligados à entrada ou saída de mercadorias) são elevados a hipóteses de incidência tributária – nesses casos o objetivo principal da sanção é a arrecadação (caráter preponderantemente arrecadatório); (2) a aferição de eventos e circunstâncias aduaneiras é necessária para o controle, a fiscalização ou a execução de normas tributantes, incluindo a verificação de potenciais fatos geradores tributários realizados ou omitidos (repercussões tributárias e controle fiscal).

Se a sanção, embora prevista em contexto aduaneiro, tem sua finalidade primária ligada à tributação e ao controle fiscal da arrecadação, ela escapa à limitação temporal imposta pelo art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/99.

O caso presente trata de multa aplicada nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do preço arbitrado pela fiscalização, equivalente a cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício e dos acréscimos legais cabíveis.

A base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes na importação foi determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria sob a hipótese de “fraude, sonegação ou conluio, quando não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação”, com imposição de multa de ofício qualificada (cujo percentual foi reduzido para 100% pela aplicação da retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional).

A norma que capitula a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado diz respeito ao controle do valor aduaneiro. Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro.

O fato ensejador da multa foi divergência no preço declarado, que **afetou diretamente a base de cálculo dos tributos incidentes na importação** (Imposto de Importação - II, IPI-Importação, PIS/COFINS-Importação). A finalidade precípua da sanção não é meramente o controle de fronteira, mas sim garantir a correta quantificação e recolhimento dos tributos. A multa é calculada diretamente sobre a diferença que resultou em tributação a menor, em hipótese de “fraude, sonegação ou conluio, quando não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação”.

A aplicação da multa visa punir a conduta de declarar valor inferior ao real, que constitui um mecanismo de sonegação ou tentativa de fraude fiscal (subfaturamento), enquadrando-se no critério de verificação de potenciais fatos geradores tributários omitidos ao Fisco.

Embora a conduta punida tenha sido praticada no contexto do despacho aduaneiro, a multa do art. 88, § único, da MP n. 2.158-35/2001 serve primariamente para reprimir a lesão ao Erário decorrente da base de cálculo a menor dos tributos de importação. Portanto, a sanção possui caráter preponderantemente arrecadatório e de controle fiscal tributário, não estando sujeita ao prazo prescricional da Lei nº 9.873/99.

Por tais razões, voto pelo não acolhimento da preliminar de prescrição intercorrente em relação à multa administrativa aplicada com fulcro no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

4 MÉRITO

Como bem posicionou a DRJ, a questão central a ser dirimida é definir se houve subfaturamento nas operações de importação objeto do lançamento, mediante o uso de faturas

ideologicamente falsas, como apontou a autoridade lançadora, ou se o preço declarado para as mercadorias importadas corresponde à realidade, como sustenta a recorrente.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 27/82), as mercadorias objeto do lançamento foram descritas como “**equipamentos rastreadores GPS completos (Base + Rover + Acessórios)**”, sendo importados 130 (cento e trinta) equipamentos na primeira carga, registrada na DI nº 19/1737678-4, em 19/09/2019, e 05 (cinco) equipamentos posteriormente, registrados na DI nº 20/0886801-9, em 05/06/2020.

Na descrição dos fatos, a fiscalização discorreu sucintamente sobre a função dos produtos mencionados (Base + Rover + Acessórios), esclarecendo como segue:

A análise documental permitiu verificar que, apesar de os equipamentos de GPS importados utilizarem dois receptores para o funcionamento: um deles estacionário (estação base) e o outro que acompanha o usuário na coleta de dados (rover) e, que, portanto, os dois itens declarados comporiam, em tese, o mesmo equipamento, o importador optou por declarar os receptores separadamente, em itens distintos.

Ainda, quanto aos vários outros acessórios informados e presentes na carga, há dúvidas se estes realmente fazem parte do equipamento, como um kit, ou trata-se de produtos diversos, já que foi constatado que alguns destes itens descritos como acessórios foram objeto de operações de importação anteriores (realizadas por outros importadores) com valores muito superiores aos próprios equipamentos de GPS completos, aqui tratados. (Grifou-se)

As 135 (cento e trinta e cinco) unidades de equipamentos rastreadores GPS (Base + Rover + Acessórios) importadas através das Declarações de Importação nº 19/1737678-4 e nº 20/0886801-9 **foram declaradas a US\$ 26.000,00 e US\$ 1.000,00**, respectivamente.

No entanto, tais cargas foram valoradas mediante arbitramento por **US\$ 286.000,00** (130 x US\$ 2.200,00) e **US\$ 11.000,00** (5 X US\$ 2.200,00), **totalizando o montante de US\$ 307.866,44 ou R\$ 1.274.400,16**, correspondente à soma das duas operações valoradas em R\$ 1.208.451,93 e R\$ 65.948,24, respectivamente, acrescidas dos custos com os fretes aéreos internacionais (US\$ 8.945,80 e US\$ 1.920,64, respectivamente) e aplicadas as mesmas taxas de câmbio das DI's para a conversão de moedas (US\$ 1,00 = R\$ 4,0972 e US\$ 1,00 = R\$ 5,1041).

A fiscalização explicou que, para fins de arbitramento, adotou os preços de exportação para o Brasil de mercadorias idênticas, para as quais foi possível determinar os preços com base em importações anteriores, perfazendo o valor total de cada item (Base + Rover + Acessórios) US\$ 2.200,00.

Esclareceu que o sistema apontou o registro de Declarações de Importação do equipamento STONEX modelo S900A, do Tablet UT10 e do Rádio HX-DU8608T, por preços correspondentes a US\$ 1.200,00, US\$ 650,00 e US\$ 350,00, respectivamente, totalizando os US\$

2.200,00. Destacou, no entanto, que a importadora TOPOMAP declarou o valor de todo o kit por US\$ 200,00 (considerando-se Base + Rover), independentemente da marca e modelo.

Acrescentou ainda que no arbitramento do valor dos equipamentos importados e seus acessórios não foram levados em conta outros componentes com valores consideráveis compondo os kits.

A autoridade lançadora não tinha juntado aos autos cópia das declarações de importação de onde foram extraídos os preços supramencionados. Todavia, em sede de diligência realizada pela DRJ, foram anexados não só esses documentos, como também planilhas (arquivos não pagináveis) contendo a identificação de outras operações em que também pode ser confirmada a incompatibilidade dos preços declarados pela autuada.

Embora cientificada da diligência e de seu resultado, a recorrente não se manifestou acerca do Termo de Diligência Fiscal e anexos (fls. 643/650), conforme despacho a fl. 659.

Em sede recursal, explicou que não se manifestou sobre as supostas declarações de importação paradigmas, juntadas pela fiscalização, posto que vacilou no acompanhamento eletrônico de seu e-CAC.

As conclusões da fiscalização acerca do subfaturamento se basearam nos seguintes elementos principais, em síntese:

- i) ausência da apresentação de comprovantes relativos à negociação das mercadorias importadas (o importador informou que foi toda realizada via telefone);
- ii) não fornecimento da listagem de preços do fabricante, do qual o importador é representante no País (a autuada alegou que não dispunha desse documento, nem tinha como obtê-lo);
- iii) sistemática operacional das operações, levando em conta que o fabricante dos equipamentos importados se localiza na Itália, mas os mesmos foram primeiramente vendidos para outro revendedor autorizado no Chile;
- iv) análise merceológica dos produtos importados, considerando, principalmente, os preços de importação de mercadorias similares.

Já a recorrente trouxe as alegações a seguir resumidas para refutar as conclusões da fiscalização:

- i) regular funcionamento da empresa exportadora KGDEO;
- ii) razoabilidade da sistemática de importação das mercadorias objeto do lançamento;

- iii) equívoco na valoração dos produtos importados, pois diante da falta de conhecimento técnico sobre os mesmos foram comparados equipamentos com características substancialmente diferentes;
- iv) o valor dos produtos importados é decorrente de os mesmos terem sido adquiridos sem nenhum software instalado e sem incluir nenhum período de licença para utilização;
- v) ausência de lucro abusivo na venda dos equipamentos no mercado interno.

Passo a analisar os pontos acima.

4.1 Ausência de comprovantes relativos à negociação das mercadorias importadas

Tanto durante o procedimento fiscal quanto na fase de impugnação e no recurso voluntário, a recorrente não apresentou nenhum documento que tenha registrado a negociação das mercadorias importadas, o qual foi requisitado pela fiscalização por meio do Termo de Reintimação Fiscal nº 001/2020.

Disse que a negociação foi toda realizada via telefone e que *“quando hoje se diz “via telefone” há que se englobar chamadas por áudio e vídeo via WhatsApp, ainda mais em termos de comunicação de um país para o outro, até porque assim nenhuma tarifa é paga para tal”*.

Pois bem.

Entendo que o argumento apresentado pela recorrente para justificar a ausência de comprovantes relativos à negociação das mercadorias importadas não se sustenta.

Por se tratar de transação internacional entre empresas supostamente sem vínculo, não é razoável inexistirem comprovantes relativos à negociação dos equipamentos, sobretudo considerando o pagamento efetuado à vista e de forma antecipada, em 27/08/2019 (fls. 301/305), como condição para a realização do embarque, como informou a própria recorrente (fl. 100). No Termo de Verificação Fiscal (fls. 27/82), consta que os equipamentos chegaram ao Aeroporto Internacional de Viracopos somente nos dias 18/09/2019 e 04/06/2020.

Tendo o pagamento sido efetuado antes da chegada dos equipamentos, deveria a recorrente possuir documentação capaz de assegurar as condições da aquisição, caso fosse eventualmente necessário exigir do exportador o cumprimento das obrigações assumidas na negociação, já que o pagamento foi efetuado antecipadamente e a operação envolvia inúmeras variáveis, inclusive condições futuras, conforme alegado nas peças de defesa.

A título de exemplo, transcrevem-se a seguir alguns trechos que demonstram as múltiplas possibilidades que envolviam a operação:

(...) Os equipamentos fornecidos pela KDGeo à TOPOMAP possuem características e tecnologias que são muito diferentes dos equipamentos similares vendidos no mercado (fls. 481);

(...) a fiscal compara os equipamentos importados pela TOPOMAP com equipamentos de fabricantes encontrados no site “Alibaba”, os quais, a rigor, têm características bem distintas e com licenciamento vitalício (fls. 482);

(...) as vendas ao usuário final podem assumir diferentes configurações (fls. 490);

(...) importa destacar que cada acessório pode ser diferente para cada equipamento (fls. 490);

(...) os mesmos foram encomendados junto a KDCEO de forma personalizada (fls. 490);

(...) mesmo que os equipamentos STONEX S900 fossem valorados comparando-se distintos importadores, ainda assim podem existir inúmeras diferenças de softwares, acessórios, características e licenças entre os equipamentos que farão o preço do mesmo produto sofrer considerável variação de preço (fls. 494);

(...) se tratam de produtos adquiridos sem software e com o compromisso de aquisição de 36 licenças temporárias de utilização mensal, ao valor de US\$ 5.00 dólares cada uma, as quais virão a ser instaladas, consoante se demonstra pelos documentos anexos desta impugnação (docs. 18 e 18-A) (fls. 498); e

(...) há que se considerar suas funcionalidades e os softwares que poderão ser instalados nos mesmos (fls. 511).

Além disso, considerando que as negociações teriam sido realizadas “*via telefone*”, “*por áudio e vídeo via WhatsApp*”, poderia a recorrente ter apresentado tais mídias em atendimento à fiscalização, ou, no mínimo, deveria ter explicado por que razão não as apresentou em sua defesa, já que, em tese, poderiam contribuir para demonstrar as condições negociadas.

Assim, entendo que não se sustenta a justificativa apresentada para a inexistência de comprovantes relativos à negociação dos equipamentos importados.

4.2 Não fornecimento da listagem de preços do fabricante STONEX

Tanto durante o procedimento fiscal quanto na fase de impugnação e no recurso voluntário, a recorrente não apresentou a listagem de preços dos produtos do fabricante STONEX, documento requisitado pela fiscalização por meio do Termo de Reintimação Fiscal nº 002/2020.

A lista oficial de preços mostra-se documento potencialmente relevante para demonstrar a razoabilidade dos valores declarados, tendo em vista que a controvérsia destes autos se concentra justamente na autuação decorrente do entendimento fiscal de que houve subfaturamento na aquisição dos equipamentos fabricados pela STONEX.

A recorrente sustenta que se tornou representante da STONEX no Brasil em 2020, circunstância que denota que possuía bom relacionamento e facilidade de contato com a empresa.

No entanto, alega que não conseguiu obter a mencionada listagem porque a STONEX não teria atendido a seu pedido e que, por razões comerciais, não lhe seria conveniente

insistir na solicitação, sob pena de prejudicar a relação que resultou na licença de representação juntada aos autos. Em substituição à lista de preços, optou por indicar os valores divulgados no site do exportador KDGEO.

Ocorre que, em relação ao referido site do exportador KDGEO, a fiscalização apontou vários indícios de que se tratava de uma página fictícia, criada para simular um site de vendas on-line que não funcionava e, principalmente, para atribuir e expor preços para os equipamentos que não condiziam com os reais valores destes.

Pois bem.

Diante dessas circunstâncias, ou seja: da importância da lista de preços como elemento de defesa; do fato de a recorrente se tornar representante no Brasil da STONEX, revelando ter bom relacionamento e facilidade de contato com a empresa; e de a fiscalização ter desacreditado o site informado como referência de preços, não se vislumbra qual impedimento concreto teria dificultado a obtenção de uma lista de preços oficial a ser apresentada em sua defesa, medida que poderia auxiliar de modo significativo na solução deste litígio.

Assim, entendo que a justificativa apresentada para o não fornecimento da listagem de preços do fabricante STONEX não se sustenta, sendo irrazoável para amparar sua omissão.

4.3 Logística das operações

A fiscalização argumenta que não há nenhuma razoabilidade em remeter as mercadorias da fabricante STONEX, na Itália, para o exportador KDGEO, no Chile, para que, posteriormente, fossem revendidas para o Brasil, já que a logística geográfica não faz sentido, uma vez que o Chile está consideravelmente mais distante da Itália do que o Brasil.

Acrescenta que sequer as caixas de papelão foram abertas no Chile pela KDGEO, sendo apenas remetidas para o Brasil, e que os equipamentos fabricados na Itália foram enviados para o Chile poucas semanas antes de serem remetidos à autuada no Brasil. Registra, ainda, que a KDGEO foi declarada como **fabricante e exportadora** das mercadorias importadas.

Para a fiscalização, esse cenário expôs fortes indícios de que as operações de compra e venda relatadas foram operações forjadas, com o principal intuito de subfaturar os preços realmente praticados, questionando por qual razão teria a autuada se utilizado de uma terceira empresa, localizada no Chile, para figurar como exportadora de mercadorias fabricadas na Itália.

A recorrente contesta dizendo que *“é expressamente plausível que um representante tal como a KDGEO faça a importação de determinada quantidade de equipamentos para atender uma revenda a um cliente que só poderia adquirir tais produtos por intermédio de um revendedor”*.

Pois bem.

Entendo que o argumento da recorrente não justifica a logística adotada.

Isso porque, independentemente da alegada obrigação de a autuada ter de adquirir os produtos por intermédio da KDGEO, no Chile, os equipamentos poderiam ter sido remetidos diretamente da Itália para o Brasil, já que suas embalagens sequer foram abertas no Chile e a remessa por esse país evidentemente aumentou significativamente os gastos inerentes à distância percorrida e ao tempo dispendido.

Ademais, a justificativa apresentada pela recorrente não explica por que razão a exportadora KDGEO figurou nas DI's como fabricante dos produtos (além de exportadora), fato que, a meu ver, evidencia a intenção de ocultar a verdadeira origem das mercadorias, qual seja, a Itália.

Desse modo, entendo que a explicação apresentada não justifica a logística adotada.

4.4 Análise dos preços das mercadorias importadas

No tocante ao aspecto mais importante para o deslinde da questão - a análise dos preços das mercadorias importadas - a autoridade fiscal trouxe provas robustas quanto ao fato de que os valores declarados, com base nas faturas apresentadas para instruir o despacho, não refletiram a realidade.

Nesse sentido, demonstrou a ocorrência do registro de uma outra Declaração de Importação, em 03/06/2020, para a aquisição de 04 (quatro) equipamentos STONEX modelo S900A, exportados para o Brasil pela própria fabricante italiana STONEX SRL, com um Valor Unitário do Produto nas Condições de Venda – VUPCV (sem custos com frete e seguro) de US\$ 1.200,00.

Destacou, ainda, que o preço de US\$ 650,00, identificado para apenas um dos acessórios declarados como integrantes dos kits de produtos importados, era muito superior ao declarado pela autuada para todo o conjunto (US\$ 100.00 para cada Kit), consoante se reproduz:

Dentre os componentes dos kits dos equipamentos importados e que possuem valores individuais consideráveis diante dos valores declarados nas Declarações de Importação em análise, há dois equipamentos que merecem atenção: o Tablet UT10 e o Rádio HX-DU8608T. Através dos sistemas da RFB, foram analisadas importações anteriores de produtos idênticos aos citados, realizadas em períodos e quantidades aproximadas às operações sob procedimento fiscal, as quais expuseram uma divergência absurda para o VUPCV (Valor Unitário do Produto nas Condições de Venda) declarado para os kits nas DI's nº 19/1737678-4 e 20/0886801-9 e o VUPCV dos itens importados individualmente.

Quanto ao Tablet UT10, foi localizada uma Declaração de Importação registrada em 14/02/2020 para a aquisição, diretamente da fabricante STONEX SRL, de 06 (seis) unidades deste equipamento pelo VUPCV de US\$ 650,00. Ou seja, **somente esse Tablet, declarado pela TOPOMAP como um acessório do equipamento de GPS importado, possui um valor correspondente a mais de (03) três vezes o**

valor de todo o kit (declarado por US\$ 200,00, considerando-se Base + Rover). Ainda, outro item apontado pela importadora como componente do kit importado, **o Rádio HX-DU8608T, possui o VUPCV de US\$ 350,00 de acordo com uma operação de importação registrada em 26/03/2020**, em que figurou como exportadora a própria fabricante do equipamento, a HARXON CORPORATION.

Há ainda outros componentes com valores significativos compondo os kits, como, por exemplo, o “suporte manubrio RAM-HOL-UN10-400U”, encontrado à venda no site da própria fabricante por US\$ 62,49 no varejo, conforme tela a seguir, extraída em consulta realizada em 10/08/2020:

[...]

Alega a recorrente no recurso voluntário que o equipamento STONEX modelo S900A, foi valorado pela fiscalização ao preço de US\$ 1.200,00 porque *“certamente foi comercializado com licença vitalícia para uso de correção GNSS RTK ATLAS, previamente instalada no equipamento, conforme catálogo anexo e lista de preços de sinal ATLAS”*.

Porém, não apresenta nenhuma prova nesse sentido.

Do seu lado, igualmente, não comprova que importou os referidos equipamentos STONEX modelo S900A sem nenhum software instalado e sem incluir nenhum período de licença para utilização, o que, segundo ela, justificaria o seu preço bem inferior.

Assim, entendo que os argumentos da recorrente não são capazes de afastar a valoração de preços efetuada pela fiscalização para os equipamentos STONEX modelo S900A.

Quanto ao Tablet UT10, declarado como um acessório do equipamento de GPS, valorado pela fiscalização ao preço de US\$ 650,00 a unidade, a recorrente alega que a adição da DI de fls. 646 deixa claro que já teriam sido licenciados com os softwares “CUBE A” (cuja licença é vendida em torno de US\$ 400,00) e EB1M para coleta de dados de GIS – Geographic Information System (ao custo de mais US\$ 200,00). O que, segundo ela, justificaria o preço bem superior.

Do seu lado, porém, não comprova que os Tablet UT10 que importou foram adquiridos sem nenhum software instalado e sem incluir nenhum período de licença para utilização, o que, segundo ela, justificaria o seu preço bem inferior.

Nesse sentido, inclusive, diz que a imagem de um certificado do fabricante STONEX encontrado durante a verificação física das cargas, referente ao Tablet UT10, **“não informa se há ou não software instalado no equipamento e tão pouco indica sua versão”** (fls. 488).

Assim, entendo que os argumentos da recorrente não são capazes de afastar a valoração de preços efetuada pela fiscalização para os Tablet UT10.

No que tange ao Rádio HX-DU8608T, a recorrente diz que o equipamento apontado pela fiscalização às fls. 647, modelo HX-DU8608D, é completamente distinto do modelo por ela importado, como se pode ver da própria descrição do documento (fls. 750).

Isso porque o equipamento HX-DU8608D seria um modelo muito avançado, o qual possui funções Half-Duplex, indicado para uso em vários tipos de receptores topográficos de variadas marcas e modelos que possuem link de dados avançado, para alto desempenho de banda e estabilidade de potência de saída com alta confiabilidade, além de agregar função de repetidor.

Já o modelo DU8606T, que ela importou, é distinto e seria muito mais simples que o HX-DU8608D, pois não agrega funções Half-Duplex, seu link de dados é unidirecional, ou seja, funciona somente com uma banda e não possui função de repetidor, além de estar limitado a ser utilizado somente com equipamentos STONEX, motivos pelos quais saiu de linha há alguns anos.

Neste ponto, entendo que assiste razão à recorrente, ou seja, que a fiscalização não comprovou adequadamente a valoração do preço do rádio DU8606T, uma vez que se baseou no preço do modelo com outra identificação, qual seja HX-DU8608D.

Ante todo o exposto, entendo que a recorrente não logrou afastar a valoração de preços realizada pela fiscalização relativamente à importação do equipamento STONEX modelo S900A e do Tablet UT10, por preços correspondentes a US\$ 1.200,00 e US\$ 650,00, respectivamente. No entanto, demonstrou a impropriedade da valoração do Rádio DU8608T por preço correspondente US\$ 350,00, razão pela qual entendo que este valor deve ser desconsiderado com os devidos ajustes no auto de infração.

4.5 Margem de lucro abusiva na venda dos equipamentos no mercado interno

De um modo geral, a margem de lucro abusiva na revenda pode ser vista como indício de subfaturamento na aquisição das mercadorias. No presente caso, como veremos a seguir, a fiscalização constatou que os equipamentos S900A (BASE ou ROVER) foram revendidos no mercado interno por uma empresa intermediária, considerada empresa “de fachada”, com vínculo familiar com a autuada, com margem de lucro superior a **945%**.

A fiscalização constatou que algumas vendas realizadas pela fiscalizada (inclusive dos mesmos produtos importados) foram destinadas no mercado interno à empresa TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS EIRELI (CNPJ nº 31.308.401/0001-37), que, por ser EIRELI, apresentava apenas a Sra. MARIA MADALENA DE JESUS no quadro societário, a qual foi identificada como sendo a mãe do sócio da empresa autuada, Sr. HELDER SILVA PEREIRA DELFINO.

Verificou, ainda, que, em tais operações, a fiscalizada vendia os equipamentos S900A (BASE ou ROVER) pelo valor de **R\$ 633,29, com prejuízo de 73,53%**, considerando os custos de sua importação, conforme quadros demonstrativos a seguir (fls. 59):

S900A BASE		
VULE (US\$)	-	\$ 100,00
Frete (unitário)	-	\$ 192,06
Taxa de câmbio	-	R\$ 5,10
Tx. Siscomex Rateada	-	R\$ 21,45
Valor Aduaneiro (BC II, PIS/Cofins)	-	R\$ 1.490,72
II	0%	R\$ -
IPI	20%	R\$ 298,14
PIS	2,10%	R\$ 31,31
Cofins	9,65%	R\$ 143,85
ICMS	17%	R\$ 406,66
Custo Final	-	R\$ 2.392,14
Preço de Revenda	-	R\$ 633,29
Mg. Lucro	-	-73,53%

S900A ROVER		
VULE (US\$)	-	\$ 100,00
Frete (unitário)	-	\$ 192,06
Taxa de câmbio	-	R\$ 5,10
Tx. Siscomex Rateada	-	R\$ 21,45
Valor Aduaneiro (BC II, PIS/Cofins)	-	R\$ 1.490,72
II	0%	R\$ -
IPI	20%	R\$ 298,14
PIS	2,10%	R\$ 31,31
Cofins	9,65%	R\$ 143,85
ICMS	17%	R\$ 406,66
Custo Final	-	R\$ 2.392,14
Preço de Revenda	-	R\$ 633,29
Mg. Lucro	-	-73,53%

Por outro lado, constatou que a TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS EIRELI revendia tais equipamentos pelo preço unitário de **R\$ 25.000,00** (conforme relatório de notas fiscais eletrônicas constantes do ANEXO III), evidenciando, desta forma, serem irrisórios e irreais os **R\$ 633,29** praticados pela autuada.

Com base nesse valor de revenda, recalculou as margens de lucro, que chegaram a mais de **945%**, conforme quadros demonstrativos a seguir (fls. 61):

S900A BASE		
VULE (US\$)	-	\$ 100,00
Frete (unitário)	-	\$ 192,06
Taxa de câmbio	-	R\$ 5,10
Tx. Siscomex Rateada	-	R\$ 21,45
Valor Aduaneiro (BC II, PIS/Cofins)	-	R\$ 1.490,72
II	0%	R\$ -
IPI	20%	R\$ 298,14
PIS	2,10%	R\$ 31,31
Cofins	9,65%	R\$ 143,85
ICMS	17%	R\$ 406,66
Custo Final	-	R\$ 2.392,14
Preço de Revenda	-	R\$ 25.000,00
Mg. Lucro	-	945,09%

S900A ROVER		
VULE (US\$)	-	\$ 100,00
Frete (unitário)	-	\$ 192,06
Taxa de câmbio	-	R\$ 5,10
Tx. Siscomex Rateada	-	R\$ 21,45
Valor Aduaneiro (BC II, PIS/Cofins)	-	R\$ 1.490,72
II	0%	R\$ -
IPI	20%	R\$ 298,14
PIS	2,10%	R\$ 31,31
Cofins	9,65%	R\$ 143,85
ICMS	17%	R\$ 406,66
Custo Final	-	R\$ 2.392,14
Preço de Revenda	-	R\$ 25.000,00
Mg. Lucro	-	945,09%

Assim, conforme estimativas da fiscalização, indicadas nos quadros acima, a recorrente vendeu tais equipamentos no mercado interno para a empresa TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS EIRELI, sob a responsabilidade da Sra. MARIA MADALENA DE JESUS, mãe do sócio da empresa autuada, Sr. HELDER SILVA PEREIRA DELFINO, com prejuízo de 73,53%, sendo que, posteriormente, a referida empresa os revendeu com margem de lucro superior a 945%.

Acrescente-se a isso que a fiscalização constatou que a empresa TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS EIRELI declarou receita bruta de R\$ 3.463.100,00 (somatório dos anos-calendário 2018 e 2019), mas não apresentou nenhuma movimentação financeira no período, não possuía funcionários e que o seu endereço cadastral ficava num bairro tipicamente residencial, num imóvel sem número, que tornava impossível sua localização pelo *Google Maps*.

Na verificação física da carga, constatou, ainda, que outros equipamentos importados (não fabricados pela STONEX) possuíam a marca “**TOPOMAP POSITIONING SYSTEM**” (TPS) neles impressa (fls. 52), bem como que foram declarados como sendo da marca “TPS”, modelo T20, na DI nº 19/1737678-4, o que evidencia o vínculo entre a autuada, a TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS EIRELI e a KDGEO, declarada como fabricante e exportadora.

A fiscalização aduaneira concluiu que a TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS EIRELI foi constituída apenas com o intuito de forjar compras subfaturadas e emitir notas fiscais de revenda também inidôneas (já que seus extratos bancários não acusaram nenhum crédito em conta corrente) e que, na verdade, correspondiam a operações realizadas pela autuada TOPOMAP EQUIPAMENTOS (fls. 73).

Assim, em síntese, a fiscalização constatou que a autuada possuía evidente vínculo com KDGEO, exportadora do Chile, e que vendeu os equipamentos S900A (BASE ou ROVER) no mercado interno por meio de uma empresa “de fachada”, com vínculo familiar, a qual teve margem de lucro estimada em mais de 945%.

No recurso voluntário, a recorrente apresenta os seguintes argumentos para contestar a margem de lucro abusiva apontada pela fiscalização na venda dos equipamentos no mercado interno:

De início, importa destacar que a TOPOMAP EQUIPAMENTOS (ora impugnante) e a TOPOMAP POSITIONING SYSTEMS (doravante denominada TPS) se tratam de empresas familiares, e como tais, nem sempre as relações comerciais entre as mesmas visa lucro.

(...)

O raciocínio fiscal para apontar uma margem de lucro superior a 945% em uma revenda promovida pela TPS, além de não ser real e tão pouco razoável, apenas confunde a questão, eis que **se lastreia tão somente em mero comparativo da NF de entrada com a NF de saída emitidas pela TPS, desconsiderando totalmente qualquer custo que a mesma possa ter de forma indireta e com o gerenciamento de venda do produto**. Ademais, a margem de lucro apontada é inimaginável em qualquer negócio, principalmente em um mercado de tecnologia, onde os custos de revenda e distribuição são muito altos.

(...)

Por sinal, é importante ressaltar que o modelo de negócios da TPS é bem diferente do modelo de negócios da TOPOMAP.

Enquanto a TPS vende o equipamento considerando gerar licenças mensais pré-pagas por um período de 36 meses, como esmiuçado nesta impugnação, o valor dessas licenças já estaria compondo o preço de venda do próprio equipamento, até por conta de diminuir o risco de inadimplência mensal.

Em seguida, apresenta o seguinte quadro com a indicação dos custos que teriam redundado na composição de preço de venda do equipamento, no valor de R\$ 25.000,00, porém, sem indicar qualquer fonte ou elemento de prova dos valores:

Valor de Venda	R\$ 25.000,00
1. = Valor de custo do Hardware	R\$ 1.000,00
2. = Valor de impostos na NF de Venda (média de 10%)	R\$ 2.500,00
3. = Comissionamento de Revenda (15%)	R\$ 3.750,00
4. = Margem de Lucro Bruta (15%)	R\$ 3.750,00
5. = Custo Estimado até efetivo Recebimento (36%)	R\$ 9.000,00
6. = Inadimplência (5%)	R\$ 1.250,00
7. = Gastos Administrativos (5%)	R\$ 1.250,00
8. = Garantia e Manutenção (10%)	R\$ 2.500,00

Diz que a TPS não só existe de fato como de direito, conforme atestariam as provas anexas (docs. 19/26), estando constituída desde 2018 e possuindo plena capacidade operacional. Junta Declarações de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS) do Simples Nacional que comprovariam toda a movimentação da empresa e o que foi recolhido de imposto de notas fiscais de venda realizados pela empresa (docs. 30/31).

Conclui que nenhuma das argumentações apresentadas pela fiscalização, quando analisadas de forma coerente e razoável, se prestam a sustentar a grave acusação de subfaturamento lançada no relatório fiscal, pelo que, inclusive, se clama atenção para o fato da fiscalização não ter seguido os ditames legais que cercam a matéria de valoração aduaneira.

Pois bem.

Por todo o exposto, entendo que ficou devidamente comprovado que os preços declarados nas operações sob exame não correspondem à realidade dos fatos, o que revela que as faturas que instruíram as respectivas DI's apresentam falsidade ideológica no tocante ao valor dos produtos nelas indicados.

Nesse tipo de fraude é muito difícil a obtenção de prova direta, todavia, os indícios trazidos pela fiscalização formam robusto conjunto probatório que a impugnante passou longe de infirmar. Em relação à prova indiciária, releva mencionar as elucidativas lições de Maria Rita Ferragut em sua obra *Presunções no Direito Tributário* (2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005):

A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou inexistência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação dos mesmos, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que muitos desses atos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se

restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material. (Grifou-se)

As alegações e comprovantes trazidos pela recorrente, visando contestar a margem de lucro abusiva na venda dos equipamentos no mercado interno, apenas demonstram uma existência formal da intermediária **TPS**, não sendo capazes de infirmar o robusto conjunto probatório trazido pela fiscalização.

Nesse sentido, destaca-se o seguinte trecho da obra acima mencionada: “A *perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material*”.

Destarte, considero devidamente comprovado o subfaturamento dos preços dos produtos objeto da autuação.

4.6 Ditames legais que cercam a matéria de valoração aduaneira

Nesse ponto, por concordar com os argumentos utilizados pela DRJ, adoto-os como minhas razões de decidir, reproduzindo-os a seguir, exceto com relação à majoração da multa nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, cujo valor foi reduzido por lei posterior mais benéfica, como se abordará adiante:

Das Consequências Jurídicas da Falsidade Ideológica de Preços na Fatura

Resolvido o cerne do litígio em favor do Fisco, resta examinar se as medidas adotadas pela autoridade lançadora, diante dos fatos apurados, correspondem ao que determina a legislação aplicável.

Conforme demonstrado anteriormente, a fiscalização carrou aos autos provas que demonstraram, de forma inequívoca, o subfaturamento do preço das mercadorias importadas objeto da autuação, mediante artifício doloso. Com efeito, no presente caso não há como admitir que a declaração de preços a menor ocorreu por equívoco ou descuido do importador, pois se verificou que se trata de prática consciente e deliberada.

Assim, a conduta da autuada caracteriza perfeitamente a sonegação e a fraude, nos termos fixados nos artigos 71, I e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, *in verbis*:

LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a **impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:***

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou **circunstâncias materiais;***

*Art. 72. 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.*

Tal constatação justifica plenamente os procedimentos adotados pela fiscalização, bem como as exigências formalizadas no lançamento em debate, consoante especificado a seguir.

Multa administrativa correspondente a 100% da diferença entre o preço declarado e o apurado.

O art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (inserido no Regulamento Aduaneiro em seu art. 86) estabelece a sistemática legal para determinação da base de cálculo dos tributos incidentes, no caso de operação de importação em que for constatada fraude, sonegação e conluio, bem como a penalidade específica para essa infração, consoante se reproduz:

*Art. 88. 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, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:*

*I - **preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;***

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

*Parágrafo único. Aplica-se a **multa administrativa de cem por cento** sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, **sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.***

(destaques na reprodução)

No caso sob exame, a fiscalização não logrou êxito em identificar o preço efetivamente praticado nas operações objeto do lançamento. Então, definiu a base de cálculo dos tributos incidentes se baseando no preço de exportação, para o País, de mercadoria idêntica ou similar. Trata-se, justamente, do primeiro

método de arbitramento definido no retrocitado dispositivo legal. Nesse mesmo diapasão, a penalidade prevista para a infração apurada foi aplicada sobre a diferença entre o preço declarado e o arbitrado.

Sendo assim, verifica-se que o arbitramento do preço das mercadorias importadas, bem como os tributos e penalidades exigidos, ocorreram em consonância com a legislação regente.

Contudo, entendo que, em relação à multa administrativa de cem por cento aplicada com fulcro no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, deve ser analisada a hipótese de incidência da prescrição intercorrente, tendo em vista a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Tema nº 1.293, o que se fará neste voto, em tópico específico adiante.

4.7 Multa qualificada sobre as diferenças de tributos a pagar

Além da penalidade fixada no retrotranscrito art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a fiscalização exigiu a multa estabelecida no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir reproduzido (que tem por objetivo tutelar a arrecadação tributária), sendo que a cumulatividade dessas sanções é expressamente prevista em ambos os dispositivos legais aplicados.

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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 [...]

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (destaques não constam no texto original)

Ocorre que a majoração da multa nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, foi reduzida em vista da nova redação dada ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 14.689, de 2023:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

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

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional majorada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que 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.

Dessa forma, a multa de ofício qualificada deve ser reduzida para 100% (cem por cento), conforme previsto no dispositivo acima transcrito.

5 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo a alegação de excesso de exação por ilegalidade das multas aplicadas. Na parte conhecida, voto por rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente em relação à multa administrativa aplicada com fulcro no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento, para desconsiderar a valoração por arbitramento do Rádio DU8608T, bem como para reduzir a multa majorada aplicada com fulcro no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha