



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10111.720062/2012-80
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-006.784 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria MULTA ADMINISTRATIVA - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente LCE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E INTEGRAÇÃO DE SISTEMAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 26/11/2008 a 11/01/2012

IMPORTAÇÃO IRREGULAR. OCULTAÇÃO DO IMPORTADOR DE FATO. POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

CESSÃO DO NOME. MULTA ISOLADA.

A pessoa jurídica que ceder o seu nome com vistas à ocultação do real interveniente ou beneficiário, real provedor dos recursos que custearam a operação de importação, sujeita-se à aplicação da multa legalmente prevista.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 26/11/2008 a 11/01/2012

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. FORMALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. CERCEAMENTO DO DIREITO À AMPLA DEFESA. OCORRÊNCIA.

A sujeição passiva solidária consiste em uma relação jurídica que só pode se estabelecer no bojo de norma individual e concreta, em que seja identificada a materialidade, no tempo e no espaço, sejam informados os efeitos jurídicos da responsabilidade e a ordem de prestar a exigência ou, alternativamente, de impugná-la, sob pena de cercear o direito ao contraditório e à ampla defesa, tendo como veículos introdutórios da atribuição de responsabilidade o auto de infração específico para o responsável ou o termo de sujeição passiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento para exonerar da sujeição passiva os sócios da empresa LCE Luiz Cláudio Maia Ferreira e Eliane Lignelli e a empresa ThinNetworks. Vencidos os conselheiros Corintho Oliveira Machado e Hécio Lafeté Reis, que negavam provimento.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Hécio Lafeté Reis, Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Paulo Renato Mothes de Moraes e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em decorrência de ação fiscal para averiguar a regularidade das importações realizadas pela empresa em epígrafe, em vista de indícios verificados por ocasião da conferência física, relativa à DI nº 11/1402006-2.

A Autoridade Fiscal considerou que houve cessão do nome da pessoa jurídica autuada nas operações de importação por ela promovidas, com vistas ao acobertamento do real interveniente ou beneficiário, no caso, a empresa **ThinNetworks Produtos de Informática Ltda.**

A Fiscalização teve como foco verificar a capacidade operacional, a origem, a efetividade e a transferência dos valores requeridos para o financiamento das operações, no período fiscalizado, os anos de 2008 a 2012.

A Fiscalização procedeu à diligência nas instalações da **Lce Tecnologia da Informação e Integração de Sistemas Ltda.** e da **ThinNetworks**, reteve documentos fiscais e correspondências comerciais, no interesse da ação fiscal (fls. 26 a 39), e tomou declaração a termo do Sr. Luiz Cláudio Maia Ferreira – fls. 23 a 24), sócio diretor das DUAS empresas.

Dos levantamentos iniciais e diligências realizadas, a Auditoria fez as constatações abaixo:

- A identificação da **ThinNetworks** em embalagens de mercadorias importadas pela **LCE**;
- a localização das duas empresas no mesmo espaço com pouca separação, inclusive com estoque comum de mercadorias, localizado em área da **LCE**;
- "a localização de documentos fiscais e operacionais da **LCE** na área administrativa da empresa **ThinNetworks**";
- "o gerente Administrativo da Thinnetworks, Sr. Alexandre Arci, é responsável pelos procedimentos administrativos referentes às importações da **LCE**, inclusive, pela relação com os despachantes aduaneiros";

- a localização de “Contrato de exclusividade no Brasil da fabricante Peplink com a empresa **ThinNetworks**, sendo que os produtos da Peplink são importados pela LCE e integralmente repassados para a **ThinNetworks**” e a constatação de que a LCE não recolhe o IPI devido na revenda das mercadorias importadas;
- as correspondências eletrônicas de negociação com o fornecedor são assinados com o logotipo da **ThinNetworks**;
- o Sr. Luiz Cláudio, é sócio administrador da LCE e da **ThinNetworks**.

Ressaltou o Fisco, fl. 47, que, apesar dos fortes indícios encontrados, “*não conseguiu alcançar provas suficientes que determinassem a ocorrência de subfaturamento nas importações analisadas [...]*”.

No desfecho da ação fiscal, ancorada nos fatos jurídicos a seguir destacados, a Auditoria concluiu que a LCE cedeu seu nome para a realização de negócios de comércio exterior de terceiros, ocultando e acobertando a real interveniente das operações, a **ThinNetworks**, configurando sua conduta **interposição fraudulenta nas importações**:

- I. a forma como foi realizada a integralização do Capital Social da LCE;
- II. a (in)veracidade dos financiamentos das operações de comércio exterior com empréstimos dos sócios;
- III. como se davam os pagamentos das vendas das mercadorias para a **ThinNetworks**;
- IV. Ambiente físico da empresa LCE;
- V. Vendas pela **ThinNetworks** sem estoque próprio.

No que concerne à verificação em torno de cada tópico, como se verá, o Fisco identificou:

I. Integralização do Capital Social da LCE

a) o Contrato Social apresenta Capital Social, em moeda corrente, no valor de R\$ 60.000,00, com 60% das cotas para o Sr. Luiz Cláudio Maia Ferreira e 40% para a Sra. Eliane Lignelli;

b) a subscrição e integralização teve registros contábeis em 03/01/2008, com lançamentos a crédito de conta do Patrimônio Líquido e a débito da conta Caixa, descritos como "RECEB. SUBSCRIÇÃO E INTEGRALIZAÇÃO DE 36.000 COTAS DO CAPITAL SOCIAL - LUIZ CLAUDIO MAIA FERREIRA" E "RECEB. SUBSCRIÇÃO E INTEGRALIZAÇÃO DE 24.000 COTAS DO CAPITAL SOCIAL - ELIANE LIGNELLI";

c) registros contábeis nos dias 03/01/2008, 31/01/2008, 13/02/2008 e 02/06/2008, dão conta de créditos na conta Caixa para pagamentos diversos, no valor total de R\$ 1.169,13;

d) em **04/06/2008** é registrado o lançamento de "VLR. DEPOSITO EM 04/06/2008 SALDO INICIAL DA C/C - BCO. BRASIL", a crédito da conta Caixa e débito na conta Bancos C/ Movimento, no valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), exatO valor do capital integralizado (**LCE**);

e) este lançamento, entretanto, foi acobertado por documento apresentado pela **LCE** para comprovar a integralização do Capital Social e que corresponde, na verdade, a uma transferência bancária da **ThinNetworks** para a **LCE** no valor de R\$ 60.000,00, fl. 50;

f) a **ThinNetworks** registrou esta transferência bancária para a **LCE** a crédito na conta Bancos e a débito na própria conta Caixa - "VLR. SUPRIMENTO DE CAIXA". Não foi localizado nenhum lançamento posterior no mesmo valor que refletisse a real transferência daquele valor para a **LCE**. Concluiu como fictício o registro dessa importância de R\$ 60.000,00 no Caixa da **ThinNetworks**;

g) em vista dessa transferência, concluiu que os dois lançamentos anteriores referentes à integralização (R\$ 36.000,00 e R\$ 24.000,00), em 03/01/2008, são fictícios, e que a disponibilidade inicial de caixa no valor de R\$ 60.000,00 não existiu até cinco meses após o registro contábil de integralização, em **04/06/2008**, e que, em decorrência, aqueles lançamentos a crédito da conta Caixa, que somaram R\$ 1.169,13, foram financiados com recursos de origem não comprovada;

g) da forma como o Capital Social foi efetivamente integralizado, inferiu que os recursos que passam a financiar as operações da empresa a partir de 04/06/2010 são originados da empresa **ThinNetworks**, e não dos sócios;

II. Financiamento das operações de comércio exterior – empréstimos dos sócios:

a) questionado sobre a origem dos recursos para financiamento das operações de importação da **LCE**, o Sr. Luiz Cláudio, respondeu que como a esta empresa ainda não era lucrativa seus recursos eram próprios e originados de empréstimos dos sócios;

b) os lançamentos contábeis que a **LCE** registra como empréstimos de sócios na verdade correspondem a transferências bancárias provenientes da **ThinNetworks**, conforme comprovam os extratos bancários, sendo os registros contábeis realizados na **Thinnetworks** sempre a crédito da conta Banco para debito na própria conta Caixa;

c) a *“distribuição de lucros da Thinnetworks só acontece ao final do exercício na apuração do resultado do exercício. Neste momento, há um lançamento de "resultado do exercício" tendo como contrapartida a conta "caixa". Somente então a conta caixa tem seu saldo corrigido. Este lançamento, entretanto, também não encontra respaldo na realidade, pois os valores correspondentes aos suprimentos de caixa já haviam sido transferidos diretamente para a LCE.”*; noutra palavra, nunca existiram na conta caixa;

d) buscando uma aparência de legitimidade aos empréstimos dos sócios, a **LCE** apresentou três contratos de empréstimo com o sócio Sr. Luiz Cláudio, para os quais não *“há qualquer contabilização referente à celebração dos contratos de empréstimos, assim como não há efetiva transferência dos valores contratados”*;

e) extenso rol de casos analisados apresenta os valores lançados a título de empréstimos de sócios na **LCE** como sendo, de fato, *“transferências de recursos advindos da Thinnetworks que financia assim todas as importações ditas como próprias da LCE”*,

registradas naquela empresa como operações internas entre contas do ativo circulante (Bancos -> Caixa), de idêntico valor, fls. 56 a 118;

f) "o total de valores ditos como empréstimos dos sócios, mas que conforme demonstrado acima são transferências diretas de recursos provenientes da **Thinnetworks**, assumiram o montante total em 2008, 2009, 2010 e 2011 de R\$ 1.488.698,80 e o valor CIF das mercadorias importadas para o mesmo período atingiram o montante de R\$ 1.552.101,43";

g) o Fisco classificou tais empréstimos como ficção contábil, e concluiu que "as operações de importação realizadas pela **LCE**, na realidade foram custeadas pela **Thinnetworks**, que é quem adquire os produtos importados pela **LCE**, ou produzidos a partir de mercadorias importadas";

h) constatou também não há qualquer registro de distribuição de lucros antecipada na **ThinNetworks** e que os valores em Caixa permaneciam de forma artificial na dita conta, uma vez que estes recursos já tinham sido transferidos.

III. Pagamento das vendas das mercadorias para a **Thinnetworks**.

a) apenas parte do valor das vendas da **LCE** para a **ThinNetworks** era efetivamente liquidada por esta, uma vez que as operações da primeira já haviam sido financiadas pela transferências recebidas desta última;

b) Para comprovar esta conclusão, a Fiscalização cita vários registros contábeis levantados, destacados entre as fls. 119 a 132;

IV. Ambiente físico da empresa:

a) a **LCE** e a **Thinnetworks** possuem o mesmo endereço de funcionamento no cadastro de pessoa jurídica da Receita Federal;

b) em diligências realizadas nas duas empresas foi apurado que as mesmas possuem apenas uma separação física parcial. Apesar de ocuparem espaços físicos separados, há passagens internas de uma para outra empresa, com compartilhamento de espaços comuns. Somente a **Thinnetworks** mantém área de recepção e não há controle de acesso físico entre as empresas;

c) na sala da gerência administrativa e financeira da **Thinnetworks**, foi encontrada toda documentação original das importações da **LCE**;

d) muito embora a **Thinnetworks** declare que mantém estoque físico de mercadorias em sua sede, constatou-se sua localização em área da **LCE**, na qual foram encontradas caixas de mercadorias identificadas como de propriedade de ambas

e) no processo de habilitação ordinária da **LCE** (Processo nº 10111.000072/2011-14) junto à Receita Federal, esta apresenta contratos de aluguel do imóvel em que está instalado seu estabelecimento, sendo o primeiro contrato da **Thinnetworks** como locatária, e o segundo da **LCE** como sublocatária da **Thinnetworks**, este no valor mensal de R\$ 5.500,00, parcela que em análise da contabilidade da **LCE** não consta lançada, inexistindo assim despesas com aluguel.

V. Vendas sem estoque próprio:

a) a **Thinnetworks** realiza vendas para o mercado interno de produtos importados pela **LCE** e sem terem sido revendidos para a mesma, demonstrando, mais uma vez, que as duas empresas funcionam como uma só;

b) a **Thinnetworks** opera na totalidade do tempo com estoque negativo do referido produto, isto porque está, de fato, operando com o estoque da **LCE** e, de tempos em tempos, realiza aquisição de produtos desta para "repor" o estoque.

VI. Demais considerações da Fiscalização:

a) em consulta aos sistemas informatizados da RFB em relação à **LCE**, constatou não haver qualquer recolhimento de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2008, e apenas R\$ 574,20 e R\$ 4.248,29 para os anos de 2009 e 2010, respectivamente, sem recolhimento algum para os demais tributos e contribuições;

b) ao deixar a empresa **LCE** de cumprir requisitos e condições para a importação por conta e ordem de terceiro, um conseqüente prejuízo foi provocado ao controle aduaneiro e aos montantes devidos de IPI, PIS/Pasep e Cofins, uma vez que o real adquirente deixou de figurar como contribuinte do IPI por ocasião da revenda das mercadorias e na base de cálculo das contribuições não foram incluídos o valor dos serviços prestados ao adquirente (para o importador) e a receita auferida com a comercialização da mercadorias importadas (para o adquirente);

c) por tudo que foi descrito em sua peça de autuação, resta comprovado que a empresa **LCE** ocultou dolosamente o real adquirente das mercadorias, a empresa **Thinnetworks**;

d) pela prática de cessão de seu nome a terceiro para realização de operações de comércio exterior, o importador sujeita-se à penalidade prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007;

e) as empresas **Thinnetworks** e **LCE**, e os sócios desta última, devem aparecer como figuras solidárias e responsáveis no polo passivo para as penalidades aplicadas, na forma dos artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66;

f) na forma da legislação prevista, os fatos do presente auto foram objeto de representação para fins penais, com vista ao tipo penal previsto na Lei nº 8.137/1990, art. 1º, inciso II;

g) não houve arrolamento de bens uma vez que o montante dos créditos tributários apurados não excedeu aquele mínimo previsto no art. 2º da IN RFB nº 1.171/2011.

Em impugnação ao lançamento e ato de imposição de multa, a **LCE** apresentou as contrarrazões, descritas como segue (fls. 3.645 a 3.844).

1) Arguiu a **LCE**, em sede **preliminar**, a reunião de 13 (treze) processos que aponta, dizendo se tratar do mesmo contribuinte e mesma motivação, uma vez que foram desnecessariamente multiplicados, em desrespeito a princípios constitucionais da eficiência, tumultuando o trabalho fiscal e a defesa do autuado;

2) a **ThinNetworks** surgiu da inviabilidade de operação de uma empresa individual, a **LC Maia Ferreira**, frente a uma ampliação dos negócios;

3) de uma incipiente iniciativa no aprimoramento de projetos junto a fornecedores, nasceu a oportunidade de criação de sua própria indústria, constituída através da **LCE Tecnologia de Informação Ltda**, aproveitando-se de toda uma *expertise* profissional do sócio Sr. Luiz Cláudio e a necessidade do mercado;

4) para se tornar competitiva como indústria, tornava-se necessário à **LCE** a obtenção de incentivos fiscais, conseguidos a altos custos administrativos junto ao governo do Distrito Federal. Até então, em quase seus dois anos de existência, importou pequenas quantidades de insumo, fabricando seus produtos, utilizando e difundindo a marca **ThinNetworks**;

5) diante da necessidade de ampliar seu montante de importação, requereu junto a RFB sua habilitação na modalidade ordinária no início de 2011, tendo sido o pleito indeferido após 168 dias de análise da documentação, em desacordo aos prazos legais previstos para conclusão do trâmite na IN SRF 605/2006;

6) o indeferimento da habilitação ordinária se deu pela desconsideração indevida dos empréstimos dos sócios à **LCE**, por resultarem tais recursos de transferências bancárias da **ThinNetworks**, não os aceitando como distribuição de lucros aos sócios;

7) inexistente a obrigatoriedade de se guardar dinheiro em bancos ou até mesmo destas parcelas referentes aos lucros distribuídos circularem por mais de uma conta para assim estarem corretamente configuradas;

8) tais transferências foram realizadas de forma direta apenas para agilizar o processo de compensação bancária e reduzir tarifas;

9) para esclarecer a questão, anexaram a este recurso as declarações de rendimento que o sócio Luiz Cláudio auferiu da **ThinNetworks** nos anos de 2008, 2009 e 2010, além da Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa jurídica da citada empresa;

10) atribui o indeferimento de sua habilitação ordinária e todos os demais procedimentos fiscais realizados contra a empresa à arbitrariedade de servidor, conforme relatos que apresenta em exaustiva citação, inclusive com pedido de instauração de procedimento administrativo para apuração dos fatos e conseqüente punição do servidor, civil e criminalmente;

11) após obterem o deferimento da habilitação ordinária, mais uma vez voltaram a ser alvo da ação fiscal, com diligência à empresa e abertura de procedimento especial de fiscalização;

12) na valoração da carga que se encontrava no curso do despacho, para efeito de apresentação de garantia, a RFB não considerou os motivos que levam à obtenção de baixos custos no mercado fornecedor, como a utilização de tecnologia disruptiva, o desenvolvimento de produtos "*customizados*" para o tipo específico de aplicação e a compra em volume diretamente na origem, não lhe tendo restado outra opção que não a via judicial, por meio da qual obteve a liberação da carga;

13) Atribuindo toda a defesa até então apresentada como contextualização dos fatos, inicia sua impugnação, ressaltando que a fiscalização se utiliza dos mesmos fatos

para aplicar-lhe diversos enquadramentos legais possíveis, com o único propósito de puni-la a qualquer preço, como ato de vingança à denúncia que apresentou contra outro auditor;

14) os indícios que motivaram o início da ação fiscal estão fundados em equívoco da Fiscalização com relação à indicação do nome **ThinNetworks** nos produtos exportados, estando corretamente destacado na declaração de importação a identificação do exportador, CHAM TOUGH TECHNOLOGY (CHINA) LIMITED, ressaltando se tratar a **ThinNetworks** uma marca comercial, registrada no INPI, com circulação internacional, cabendo à **LCE** apenas a industrialização de bens sob encomenda;

15) o indício de subfaturamento igualmente apontado pela Fiscalização para início da ação fiscal foi pela mesma afastado;

16) a alegação de ser a **ThinNetworks** a real adquirente das mercadorias advém da simples descon sideração da condição de fabricante da **LCE**, que utilizava seus produtos importados apenas como insumo para fabricação dos produtos finais encomendados pela **ThinNetworks**, daí ser a mesma o primeiro grande cliente da **LCE**.

Ressaltou, recorrentemente, que existe uma grande diferença em aquisição de mercadoria importada e posterior venda da mesma forma como foi adquirida e a aquisição de insumos para industrialização, para posterior venda de um produto final, totalmente diverso daquilo que se importou;

17) a constituição de mais de uma empresa pela mesma base societária não representa qualquer pecado capital, não podendo ser este motivo para presunções;

18) as empresas funcionam apenas no mesmo lote, mas com endereços diferentes, conforme Alvarás que anexa à defesa;

19) para os estoques de ambas as empresas em depósito da **LCE**, no qual foram encontradas caixas identificadas como de propriedade da **ThinNetworks**, desconheceu a Fiscalização que se tratava de produtos em fase de elaboração de produtos finais encomendados à **LCE**. E isso significa que no momento da produção diversos insumos e caixas com a marca **ThinNetworks** serão encontrados na área de estoque e na esteira da **LCE** e isso está absolutamente dentro dos ditames legais, não significando nada mais do que isso;

20) os documentos operacionais e fiscais da **LCE** encontrados na área administrativa da empresa **ThinNetworks** só provam que a relação entre as empresas existe, é legal e trata-se de encomendas da **ThinNetworks** contra a **LCE**; de notas fiscais de venda de produtos e serviços da **LCE** contra a **ThinNetworks**;

21) o gerente administrativo da **Thinnetworks**, Sr. Alexandre Arci, é procurador das duas empresas e tem procuração por instrumento público que lhe confere uma série de poderes. Portanto, ser o responsável pelos procedimentos administrativos referentes às importações da **LCE**, inclusive pela relação como os despachantes aduaneiros, está conforme a lei, não havendo óbice legal, moral e ético para que esse tipo de relação não possa ocorrer;

22) o contrato de exclusividade no Brasil da fabricante Peplink com a empresa **Thinnetworks**, sendo a importação dos produtos pela **LCE** integralmente repassada a **Thinnetworks**, ressaltou que a Peplink fabrica os seus próprios equipamentos para utilização no mercado asiático, e que para serem utilizados no Brasil necessitam de uma série de adequações técnicas, tendo sido a **LCE**, como uma fornecedora de Serviços de Manufatura de Componentes Eletrônicos (EMS - Electronic Manufacturing Services), contratada pela **Thinnetworks** para realizar tais adequações, típicas de uma atividade de industrialização;

23) o não recolhimento de IPI, atribui-lhe à compensação de créditos do imposto recolhido na importação, na forma da legislação que trata da matéria;

24) é inverídica a alegação segundo a qual a **LCE** não faz qualquer consideração sobre a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas e repassadas integralmente à empresa **Thinnetworks**, pois apenas esta não tinha que fazer consideração alguma sobre aquilo que não estava sendo arguido, e que em momento algum a **Thinnetworks** foi informada que estava sendo fiscalizada por um procedimento que procurava apurar ocultação do sujeito passivo;

25) não há como se falar em quebra de cadeia do IPI, uma vez que a **LCE** é uma indústria, sendo sujeita ao IPI monofásico, que incide apenas na etapa de industrialização;

26) Com relação à integralização inicial do capital social da **LCE**, apontada pela Fiscalização como inverídicos os registros do fato, das datas e da origem dos recursos, a **ThinNetworks** afirma que seu capital social foi registrado contabilmente como entrada pelo caixa, pois não havia como abrir conta no nome da empresa antes de sua constituição legal. De acordo com as normas dos bancos, para abrir uma conta em nome de pessoa jurídica é necessário que já tenha seus atos constitutivos registrados e o número da sua inscrição no CNPJ;

27) as parcelas de integralização foram consideradas como empréstimos de sócios, decorrentes de lucros distribuídos pela **ThinNetworks**, e, assim, os mesmos realizaram empréstimos à **LCE**. O que não houve foi a triangulação (**ThinNetworks** - sócios - **LCE**) para evitar cobranças de tarifas bancárias (TED, DOC, etc) em duplicidade;

28) o funcionamento da **LCE** é financiado pelos sócios, com recursos de distribuição comprovada de lucros, da **ThinNetworks**, uma empresa idônea e devidamente constituída;

29) as transferências de recursos da **Thinnetworks** foram nela registrados como suprimento de caixa, mas posteriormente repassada aos sócios como distribuição de lucros, tendo em vista que a empresa possui um montante na conta de Lucros Acumulados de exercícios anteriores, podendo ser usado a qualquer tempo. O fato dos lançamentos serem lançados a débito da conta caixa não interfere em nenhum momento no resultado da empresa, tendo em vista que ao final do exercício é feita a distribuição de lucros;

30) as entradas de recurso na **LCE** foram registradas como empréstimos dos sócios, por assim se tratar de transferência entre empresas distintas, porém com os mesmos sócios;

31) todas as compras do exterior foram feitas de forma legal pela **LCE**, quitando todos os impostos sobre a importação e, após os insumos importados passarem pela fabricação de suprimentos de informática, são vendidos tanto para a **Thinnetworks** como para outros clientes no mercado interno;

32) os contratos de empréstimos foram realizados para registrar que tais valores foram repassados para a **LCE** a título de empréstimo, enquanto a empresa está numa fase inicial de operação;

33) as importações são realizadas pela LCE por ser ela a fábrica que irá utilizar os componentes eletrônicos. De fato, ela não possui recurso para financiar as importações, mas não se pode afirmar que quem financiou foi a Thinnetworks, uma vez que todo o recurso por ela repassado trata-se de distribuição de lucros aos sócios, que por sua vez custearam a LCE;

34) Com relação ao tópico destacado pela Fiscalização sobre os pagamentos das vendas das mercadorias para a Thinnetworks, rebate cada um daqueles casos apresentados, que pela especificidade a cada caso, estarão os argumentos apresentados destacados por ocasião de sua análise no voto;

35) nenhum documento indica que as importações foram realizadas pela Thinnetworks, uma vez que todas as declarações foram realizadas em nome da LCE;

36) a fiscalização não considerou que a LCE é uma empresa enquadrada na apuração fiscal pelo lucro real e que se o aluguel estivesse sendo contabilizado seria pior para o fisco;

37) nas conclusões levantadas pela Fiscalização em relação à venda sem estoque próprio pela Thinnetworks, não foram considerados artigos pretéritos e a realidade fática daquilo que se encontrava. Em resumo, teria a fiscalização deixado de considerar: a separação de estoques do produto **Roteador PePLink Balance 210** com um dos insumos que o compõe, qual seja, o **Tradutor de Protocolos para Interconexão de Redes**, ignorando seu processo de industrialização; Não consideraram o estoque pré-existente na empresa Thinnetworks; Não relacionaram o número das NFs citadas na tabela apresentada. Entre as fls. 333 e 334, destaca uma série de incorreções verificadas no levantamento da Fiscalização.

Ao final, requereu que fosse reconhecida a improcedência do lançamento, com arquivamento do processo em questão e de todos os demais citados em sua preliminar, como ainda a apuração de possível ato de improbidade administrativa praticada pelo corpo fiscal na condução da Fiscalização.

Em julgamento da lide, a DRJ/Recife:

I) afastou a preliminar de reunião de 13 (treze) processos para julgamento em conjunto, por conterem objetos com ritos de julgamento distintos;

II) - não conheceu das acusações da Autuada acerca de desvio de conduta dos Auditores, por não ter a Impugnante apresentado qualquer irregularidade formal em relação ao MPF emitido, assim como qualquer excesso da fiscalização em relação ao objeto fiscal autorizado;

III) - quanto ao mérito

a) do fluxo financeiro entre empresas

Analisou a origem, a natureza e os efeitos dos recursos transferidos.

Dado o fato de que a saída de recursos da Thinnetworks para a LCE foi registrada contabilmente como suprimento de caixa, e somente depois repassada aos sócios como distribuição de Lucros Acumulados de exercícios anteriores, corroborou a conclusão do Fisco segundo a qual as transferências não resultaram de empréstimos do sócio Sr. Luiz Cláudio, mediante contratos de mútuo celebrados em 30/12/2010 e 03/01/2011, justificados

com o argumento de que a empresa estava em fase inicial de operação, sem receita mensal para arcar com suas despesas, fl3.720.

Assim, considerou caracterizada a transferência direta de recursos bancários da empresa Thinnetworks para a empresa LCE, a irregularidade no lançamento contábil de tais operações na Thinnetworks e a aplicação de tais recursos no financiamento das operações de comércio exterior da empresa importadora, LCE.

b) Irregularidade nos registros contábeis da Thinnetworks

Considerou que a "antecipação" da distribuição de lucros, ao deixar de ser registrada como tal no efetivo momento de repasse aos sócios, não apenas contrariou princípios contábeis - confundindo o patrimônio da pessoa jurídica com aquele de seus sócios (recursos da Thinnetworks com lucros distribuídos aos sócios) -, como prejudicou a veracidade dos registros contábeis, suscitando suspeição quanto à verdadeira natureza daquele fluxo financeiro entre empresas.

c) Natureza do fluxo financeiro da Thinnetworks para a LCE

Perquiriu se a verdadeira natureza do fluxo financeiro observado da Thinnetworks para a LCE, foi de lucro distribuído, indevidamente registrado e operacionalizado diretamente entre as empresas, ou como adiantamento de recursos para subsídio de importação por conta própria da LCE, hipótese presumida na legislação vigente como importação por conta e ordem de terceiro.

Considerou como artificiais e inidôneos os lançamentos contábeis de suprimento da conta caixa para mascarar as retiradas da conta banco nas transferências para a LCE, haja vista a impossibilidade de se antecipar a distribuição de lucros de exercício ainda em curso.

Tomou como base a quantidade de transferências realizadas por ano, ressaltando que cada uma destas operações de transferência possui registro idêntico e na mesma data, do valor bancário transferido a débito na conta caixa na Thinnetworks e a crédito na conta empréstimo dos sócios na LCE, associando em vários dos casos o iminente registro de importação e seus dispêndios envolvidos, fls. 57 a 119, do Termo de Verificação Fiscal.

Consignou como clara a sua percepção de que houve subsídio das operações de comércio exterior da LCE pela Thinnetworks, quando, ademais, analisou outros aspectos na contabilidade das duas empresas, como: i) a subscrição do Capital Social da LCE; ii) o pagamento das vendas de mercadorias da LCE pela Thinnetworks; c) a ausência de registro das despesas de aluguel na LCE; e iii) a falta de recolhimento do IPI pela LCE, os quais evidenciam a artificialidade da LCE como empresa dissociada financeiramente da Thinnetworks.

c.1) Integralização do Capital Social na LCE

Sustenta a Impugnante que a integralização do capital da LCE não pode ser reputada como fictícia, pois apesar do valor ter saído da conta corrente da Thinnetworks, eles foram considerados como empréstimos de sócios, pois esta empresa tem lucros suficientes para serem auferidos aos sócios e os mesmos podem emprestar à LCE. O que não houve foi a

triangulação (Thinnetworks -> sócios -> LCE) para evitar cobranças de tarifas bancárias (TED, DOC, etc) em duplicidade.” – fl. 3717.

Fato: Lançamento a débito na conta Caixa, no valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), promoveu a integralização do capital social em 03/01/2008. Em 04/06/2008, a conta Caixa recebeu lançamento a crédito tendo em contrapartida débito da conta "Vlr. Depósito em 04/06/2008 Saldo Inicial da C/C - Bco. Brasil", na mesma importância.

Este último lançamento, entretanto, é coberto por documento de transferência bancária da **ThinNetworks** para a **LCE**, fl. 50. Em face dessa comprovação, considerou inverídico tal registro contábil, cujo propósito foi de encobrir o real aporte financeiro inicial da **ThinNetworks** na **LCE**.

A Impugnante sustenta que a integralização do capital da **LCE**, pelo sócio, não pode ser reputada como fictícia, pois apesar do valor ter saído da conta corrente da **ThinNetworks**, ele foi considerado como empréstimo de sócio, pois esta empresa tem lucros suficientes para ser auferidos aos sócios

c.2) Pagamento das vendas de mercadoria para a ThinNetworks

Neste tópico reiterou a existência do suporte financeiro da **LCE** pela **ThinNetworks** por outro ângulo: (i) o pagamento de apenas parte do valor de nota fiscal; (ii) registro de venda em datas diversas daquela de emissão da nota fiscal; (iii) falta de lançamento de vendas etc.. Em cada item analisado, afirmou estar demonstrada a artificialidade financeira e contábil da **LCE**, ficando claro seu sustento pela **ThinNetworks**.

c.3) Registro das despesas de aluguel da LCE

No processo de habilitação ordinária da **LCE** junto à Receita Federal (nº 10111.000072/2011-14), a Fiscalizada apresenta contratos de aluguel do imóvel em que está instalado seu estabelecimento, sendo o primeiro contrato da **ThinNetworks** como locatária junto ao proprietário do imóvel e o segundo da **LCE** como locatário junto àquela, este no valor mensal de R\$ 5.500,00, valor que não consta lançado em nenhum mês, na contabilidade da **LCE**, inexistindo assim despesas com aluguel.

c.4) Falta de recolhimento do IPI

Foi considerado inconsistente o argumento da Impugnante acerca do não recolhimento do IPI na **LCE**, no período, ao atribuí-la à existência de créditos no mecanismo de apuração deste imposto.

c.5) Atividade industrial da LCE

Consignou que, conforme levantamento de estoques apontados pela Fiscalização nas duas empresas, os produtos eram repassados diretamente à **ThinNetworks** sem qualquer elaboração industrial.

c.6) Irregular importação por conta e ordem de terceiro ocultado

Como todas as importações realizadas pela **LCE** foram declaradas como por conta própria, considerou evidente que não se trata de **regular** importação por conta e ordem de terceiro, ou, igualmente, importação por encomenda, uma vez inexistente sua formalização em contrato e atendimento dos demais requisitos inerentes à matéria, como já destacados acima.

e) Da sujeição passiva dos sócios da LCE e da empresa Thinnetworks

Neste tópico ficou vencido o n. Relator, ao declarar a precariedade formal na declaração de sujeição passiva dos sócios e da empresa **ThinNetworks**, por assim não tê-los declarados em termo específico diverso daquele que toma o lançamento da obrigação, em que motive, fundamente e defina os efeitos do ônus que sobre si recai, garantindo-lhes, em especial, o direito ao contraditório e ampla defesa, na forma e prazos previstos.

Em voto vencedor a imputação da responsabilidade dos sócios e da empresa **ThinNetworks**, mesmo inexistindo Termo de Sujeição Passiva Solidária, foi justificada pela falta de previsão em qualquer ato normativo, nem mesmo em normas internas da RFB, configurando meramente um dos instrumentos passíveis de eleição pela Administração para atribuição de responsabilidade ao sujeito passivo.

Registrou que o senhor Luiz Cláudio Maia Ferreira assinou dois documentos de cientificação, um na condição de sócio da empresa Thinnetworks, também devedora solidária, e outro como pessoa física. A sócia Eliane Lignelli foi cientificada, também como pessoa física, pela via postal.

Ressaltou, ainda, que consta do auto de infração, mais precisamente às fls. 159 e 160, a atribuição de responsabilidade solidária a tais contribuintes, restando, caracterizado que todas as pessoas arroladas no polo passivo tinham pleno conhecimento dos fatos e de suas conseqüências, não se configurado cerceamento do direito de defesa a ausência do dito instrumento.

Cientificada da decisão em 25 de julho de 2014, irresignada, apresentou recurso voluntário em 25 de agosto de 2014, em que reitera os mesmos argumentos da impugnação.

Voto

Conselheiro Belchior Melo de Sousa, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

De todo o relatado, a suma é a aplicação da multa de 10%, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, sobre o valor de cada operação de importação promovida por esta pessoa jurídica, entre os anos de 2008 e 2012, e a imputação de responsabilidade solidária aos sócios e à **ThinNetworks** pela infração:

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

Gize-se que não há vício de ilegalidade no procedimento especial de fiscalização levado a efeito no estabelecimento da **LCE**, nos termos da IN SRF nº 228/2002.

O Termo de Verificação Fiscal, fls. 22/160, pontua cada operação de importação e, ato contínuo, descreve todos os eventos vertidos em linguagem contábil ocorridos na **LCE** e na **ThinNetworks** que têm estreito vínculo com cada uma delas, no fito de demonstrar a cessão do nome da primeira à segunda para a realização das importações, destacando o desdobramento legal da conduta de interposição fraudulenta nas ditas operações.

O sócio-administrador, em suas declarações prestadas a termo à Fiscalização, não assume que tenha promovido importação *por conta e ordem de terceiro* nem *por encomenda*, circunstâncias que tornariam equiparadas a estabelecimento industrial a **ThinNetworks**, na primeira hipótese, e a **LCE**, na segunda hipótese, disso decorrendo a incidência do IPI na operação de revenda dos produtos importados no mercado interno.

Ainda que o assumisse, os arranjos jurídicos-operacionais manejados não colocam os fatos em estrita sintonia com nenhuma das duas modalidades legais de importação, visto que: não há contrato entre a **ThinNetworks** e a **LCE** (necessário para a importação *por conta e ordem de terceiro*), nem o nome de adquirente distinto do importador consta das declarações de importação (para a importação por encomenda).

Conquanto não o assuma, a moldura dos fatos encontra subsunção na norma do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, que, por presunção legal, permite qualificar as importações ocorridas como *por conta e ordem de terceiro*, dado que foram invariavelmente operadas com recursos comprovadamente da **ThinNetworks**.

A Recorrente, em sua defesa, não traz elementos de prova aptos a sustentar seus razoados, a desconstruir o suporte fático que sustenta o auto de infração e, via de consequência, a possibilitar uma nova valoração jurídica dos fatos.

Veja-se:

Com efeito, não são fidedignos os registros contábeis da Recorrente, nem o da empresa parceira, a **ThinNetworks**, desde a integralização do capital da **LCE**, em 2008. Escriturado como integralizado por ambos os sócios, o capital somente recebeu aporte real do recurso correspondente ao capital subscrito com a transferência bancária proveniente da **ThinNetworks**. Portanto, falso o registro de integralização.

Este aporte real do recurso, no entanto, é descrito contabilmente na **LCE** como movimento interno Caixa --> Bancos. Falso registro.

De forma sistemática, os recursos que suportaram cada importação provieram da **ThinNetworks**, contabilizados a crédito da conta *Bancos* e a débito da conta *Suprimento de Caixa*, desta mesma empresa, enquanto, concomitantemente, a saída do recurso do banco tem como efetiva contrapartida *não* o Suprimento de Caixa, mas a entrada na conta *Bancos* da **LCE**.

São 39 operações descritas, no dito período, com produtos e recursos circularizados da mesma forma, no mesmo padrão.

Não há como se sustentar a justificativa da Recorrente de que as disponibilidades bancárias da **LCE**, que financiaram as importações, foram supridas por empréstimos dos sócios, vindos de lucros antecipados pagos pela **ThinNetworks**, quando esta suposta fonte de recurso não se ampara também de demonstração e dos respectivos registros contábeis que se possam reputar de regulares, ficando à deriva de comprovação.

Noutro giro, foi constatado que a quase totalidade dos produtos importados são "revendidos" para a **ThinNetworks**, e que boa parte destes são adquiridos já com a impressão da marca **ThinNetworks**, denotando tratar-se, ao menos estes, de produtos acabados.

A defesa, por sua vez, não descreve a existência de um processo produtivo, provendo a justificativa tecnológica que implicasse na necessária passagem dos "insumos" pela **LCE**, antes da venda de eventuais produtos elaborados. Fazê-lo teria o propósito relevante de desconstruir a assertiva de que os produtos são "revendidos" na forma como adquiridos.

Assim identificada a circulação de produtos e recursos da importação, a **LCE** desempenha a função de intermediar a operação de importação para a **ThinNetworks**. Ao tempo em que os recursos provêm desta última, como comprovado, não há contratos firmados regulando a forma de intermediação, se *por conta e ordem* ou *por encomenda*. Dito isso, o que se tem, no presente caso, são operações de importação alegadamente feitas em nome e por conta próprios, sem, contudo, ter restado demonstrada a capacidade financeira própria da importadora.

Outros fatos que a seguir se mostram, destacados também pelo Fisco, não são relevantes, *per se*, para qualificar a conduta repreensiva da **LCE** de interposição fraudulenta, porém, tem o valor de avultar as provas de que toda a capacidade operacional era da **ThinNetworks**:

- a) as empresas funcionam no mesmo lote industrial, alugado, tendo como locatária a **ThinNetworks**, que subloca parte à **LCE**, mediante contrato;
- b) não há registro contábil algum de pagamento de aluguel, pela **LCE**;
- c) os documentos da **LCE** foram encontrados na **ThinNetworks**;
- d) todos os contatos com os fornecedores estrangeiros, relativos às importações foram feitos pela **ThinNetworks**;
- e) se a **LCE** faz as importações por sua conta e ordem, como equiparada que seria a estabelecimento industrial, destaca IPI nas notas que emite para a **ThinNetworks**, no entanto não apura dito imposto, não o declara, nem o recolhe;
- f) o fato de as vendas da **LCE** para a **ThinNetworks** não serem pagas, em sua maior parte, também desmonta o argumento de que são os empréstimos dos sócios que suportam o custo das importações da **LCE**.

Todos estes dados estão solidamente documentados nos presentes autos, não logrando a defesa elidir as provas neles coligidas, devendo ser mantida a exigência.

Da sujeição passiva dos sócios da LCE e da empresa Thinnetworks

Transcrevo abaixo o arrazoado desenvolvido pelo d. Relator, vencido na decisão recorrida, nesta parte:

Ao final do corpo de seu relatório instrutivo do auto de infração (item 13, fls. 159 e 160), a autoridade fiscal destaca que respondem “conjuntamente pelas infrações cometidas os sócios

da empresa, em conformidade com inciso I do Art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66, combinado com os Art. 134 e 135 do Código Tributário Nacional (Lei Complementar nº 5.172/66)”, estendendo ainda tal responsabilidade solidária à empresa Thinnetworks, com base no inciso I do Art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66.

Em sua defesa, a d. Impugnante apenas parece se referir à matéria ao destacar: “Estando contaminado e sendo inverdades o que foi trazido aos autos por parte dos AFRFB, não há falar em excesso de poderes contra o Contrato Social, porém há falar em Improbidade Administrativa” – fls. 3798 e 3799, talvez se referindo à hipótese prevista no art. 135, III, do CTN.

Os sócios da LCE e a empresa Thinnetworks (através de seu representante legal - sócio administrador) foram devidamente cientificados do auto de infração e seus anexos (fls. 3634 a 3636), não tendo, porém, nenhum deles apresentado impugnação em relação à sujeição passiva citada. Nos atos de ciência dos sócios e da empresa Thinnetworks não consta expressa citação para recolhimento da obrigação tributária pela qual se tornam solidário ou sua impugnação, na forma e prazos previstos.

Muito embora o silêncio da d. Impugnante no que diz respeito a formalidade da sujeição, não posso deixar de observar precariedade formal na declaração de sujeição passiva dos sócios e da empresa Thinnetworks, por assim não tê-los sido declarados em termo próprio, que motive, fundamente e defina os efeitos do ônus que sobre si recai, asseverando, em especial, o direito ao contraditório e ampla defesa, na forma e prazos previstos.

A investidura em termo próprio da sujeição solidária não apenas formaliza seus efeitos jurídicos em termo específico diverso daquele que toma o lançamento da obrigação tributária contra o autuado, como inaugura para o sujeito passivo solidário o momento em que lhe é dado conhecimento dos fatos apurados no procedimento investigatório realizado que, ao final, determinaram a sua vinculação com a obrigação principal, abrindo-lhe assim a oportunidade de se defender, de forma bastante clara e precisa, no pleno exercício do seu direito ao contraditório e ampla defesa.

Com efeito, por exemplo, a oitiva das pessoas trazidas à solidariedade poderia ou não ter ocorrido naquela fase do procedimento, com a ressalva de que a sua identificação e correspondente vinculação ao fato gerador da obrigação estivessem devidamente fundamentadas em termo próprio, que mediante ciência abriu-lhe a oportunidade do amplo direito de defesa.

Esse é justamente o entendimento dos Tribunais superiores do país, cuja jurisprudência vem decidindo que preexistindo o Termo de Sujeição Solidária, devidamente cientificado ao contribuinte, estará atendido e preservado o seu direito à ampla defesa.

STJ – Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 949.959 - PR (2007/0102719-2)

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. DIVERGÊNCIA DE QUALIFICAÇÃO JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

1. A divergência entre a qualificação jurídica ocorrida entre o Termo de Sujeição Passiva Solidária que qualificou a apelante como contribuinte solidária e o Termo de Verificação Fiscal que a intitulou responsável solidária não acarreta cerceamento de defesa se o contribuinte, a despeito destas divergências, apresenta impugnação ao Delegado da Receita Federal competente.

2. Tendo a apelante optado por atacar na esfera administrativa tão somente seu enquadramento como contribuinte/responsável solidário pelo crédito apurado, o não acolhimento de sua tese não implica cerceamento de defesa nem lhe dá direito a, agora, após precluso o direito, deduzir defesa contra o mérito.

3. Preexistindo Termo de Sujeição Passiva Solidária, assinado pela apelante, a simples menção nos autos de infração à necessidade de apresentação de defesa ao contribuinte e ao responsável pressupõe sua cientificação e preserva seu direito à ampla defesa.

4. Apelação improvida. (...) EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora).

...

STF – Supremo Tribunal Federal

Processo: RE 608426 PR Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA

Julgamento: 28/02/2011

Publicação: DJe-043 DIVULG 03/03/2011 PUBLIC 04/03/2011

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário (art.102, III, a, da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim do:“DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. DIVERGÊNCIA DE QUALIFICAÇÃO JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.1. A divergência entre a qualificação jurídica ocorrida entre o Termo de Sujeição Passiva Solidária que qualificou a apelante como contribuinte solidária e o Termo de Verificação Fiscal que a intitulou responsável solidária não acarreta cerceamento de defesa se o contribuinte, a despeito destas divergências, apresenta impugnação ao Delegado da Receita Federal competente.2. Tendo a apelante optado por atacar na esfera administrativa tão somente seu enquadramento como contribuinte/responsável solidário pelo crédito apurado, o não acolhimento de sua tese não implica cerceamento de defesa nem lhe dá direito a, agora, após precluso o direito, deduzir defesa contra o mérito.3. Preexistindo Termo de Sujeição Passiva Solidária, assinado pela apelante, a simples menção nos autos de infração à necessidade de apresentação de defesa ao contribuinte e ao responsável pressupõe sua cientificação e preserva seu

direito à ampla defesa.4. Apelação improvida” (Fls. 862). Em síntese, sustenta-se violação do dever de fundamentação das decisões judiciais (art. 93, IX da Constituição) e dos princípios da ampla defesa e do contraditório, na medida em que termos de infração qualificadores da ora recorrente como “contribuinte solidária” (Termo de Sujeição Passiva Solidária) e como “responsável solidária” (Termo de Verificação Fiscal) deixaram de cientificá-la expressamente de seu direito de impugnação (art. 5º, LV, da Constituição). Sem razão o recorrente. (...) Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário. Publique-se. Int. Brasília, 28 de fevereiro de 2011. Ministro JOAQUIM BARBOSA – Relator.

O rigorismo das formas e o conseqüente pronunciamento da desvalia do ato devem ser, e têm sido, temperados pela sistematização de diversos princípios e regras, quer pelo legislador, quer pela doutrina e jurisprudência.

O princípio da instrumentalidade do processo instituído de forma genérica no art. 244 do CPC preceitua que nenhuma nulidade seja declarada sem que exista um efetivo prejuízo. Sobre o assunto ensina Cândido Rangel Dinamarco10:

"Não basta afirmar o caráter instrumental do processo sem praticá-lo, ou seja, sem extrair desse princípio fundamental e da sua afirmação os desdobramentos teóricos e práticos convenientes. Pretende-se que em torno do princípio da instrumentalidade do processo se estabeleça um novo método do pensamento do processualista e do profissional do foro. O que importa acima de tudo é colocar o processo no seu devido lugar, evitando os males do exagerado processualismo e ao mesmo tempo cuidar de predispor o processo e o seu uso de modo tal que os objetivos sejam convenientemente conciliados e realizados tanto quanto possível. O processo há de ser, nesse contexto, instrumento eficaz para o acesso à ordem jurídica justa". (destaquei) Nesta mesma linha, oportuno destacar a lição de Bedaque:

"...De fato, a observância da técnica é fundamental para que o método estatal de solução de controvérsias cumpra com êxito sua função. O problema está nos exageros. Tudo que é levado às últimas conseqüências acaba produzido efeitos perversos. A técnica processual deixa de ser fator de segurança e se transforma em fim, adorando a sua própria imagem. Necessário evitar que isso ocorra, pois ela está prestes a cair no lago.

É preciso considerar, portanto, as situações em que a falta de um pressuposto do processo não afeta os valores a serem assegurados por ele, nem impede a solução adequada no âmbito material. Nem sempre a ausência de requisito de admissibilidade do exame de mérito compromete a segurança e a ordem, devendo essas situações ser solucionadas à luz dos objetivos visados pelo instrumento, não em função da forma em si mesma considerada.

Cabe ao processualista dizer em que medida a violação da técnica pode ser relevada, porque não afetados os valores assegurados pelo processo."

Tal abordagem encontra-se dogmatizada nos artigos 60, do Decreto nº 70.235, de 1972, e 55, da Lei nº 9.784, de 1999, este último aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Ou seja, tratando-se de ato administrativo, a regra é a convalidação ou saneamento, a exceção, a nulidade, que, para sua decretação, exige a caracterização de prejuízo.

Se, e somente se, caracterizado prejuízo, caberia decretar a nulidade do feito. Para tanto, recorro à lição de Teresa Arruda Alvim Wambier:

A existência de prejuízo está correlacionada com o princípio do contraditório, no sentido de que, não ensejado o contraditório, por ausência de comunicação, configura-se, processualmente, prejuízo. Diz-se configurar-se processualmente prejuízo, já que, em nível do processo, haver-se-á de ensejar a oportunidade sonogada à parte; no entanto, ainda que proporcionada tal oportunidade, isto não significa que, necessariamente, fique demonstrado um efetivo prejuízo, agora aferido em nível do direito material. Ou seja, nem pelo fato de renovar-se ou repetir-se o ato decorrerá necessariamente a demonstração de um direito.

Nesta mesma linha positivou a matéria o artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, ao prevê a nulidade dos atos com preterição do direito de defesa.

Art. 59. São nulos: (destaquei)

[...]

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso em tela, entendo que não apenas houve prejuízo ao direito de defesa quando não restou claramente evidenciado no ato de sujeição passiva a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, como houve uma completa insubsistência de instrumentalidade formal na pretensão da fiscalização em atribuir às pessoas citadas responsabilidade tributária, de efeito a ceifar qualquer existência jurídica à mesma, quando deixou de formalizar tal sujeição em termo próprio, que a diferenciasse daquele lançamento contra a pessoa autuada e lhe constituísse sob os princípios do ato administrativo e do lançamento tributário.

Por este motivo, voto pela insubsistência da sujeição passiva atribuída aos sócios da LCE e à empresa Thinnetworks, cabendo à autoridade preparadora avaliar a oportunidade e conveniência da lavratura de nova sujeição passiva, na forma e prazos previstos nos artigos 149, X e 173, II da Lei 5.172/6615 (CTN), respectivamente.[grifei]

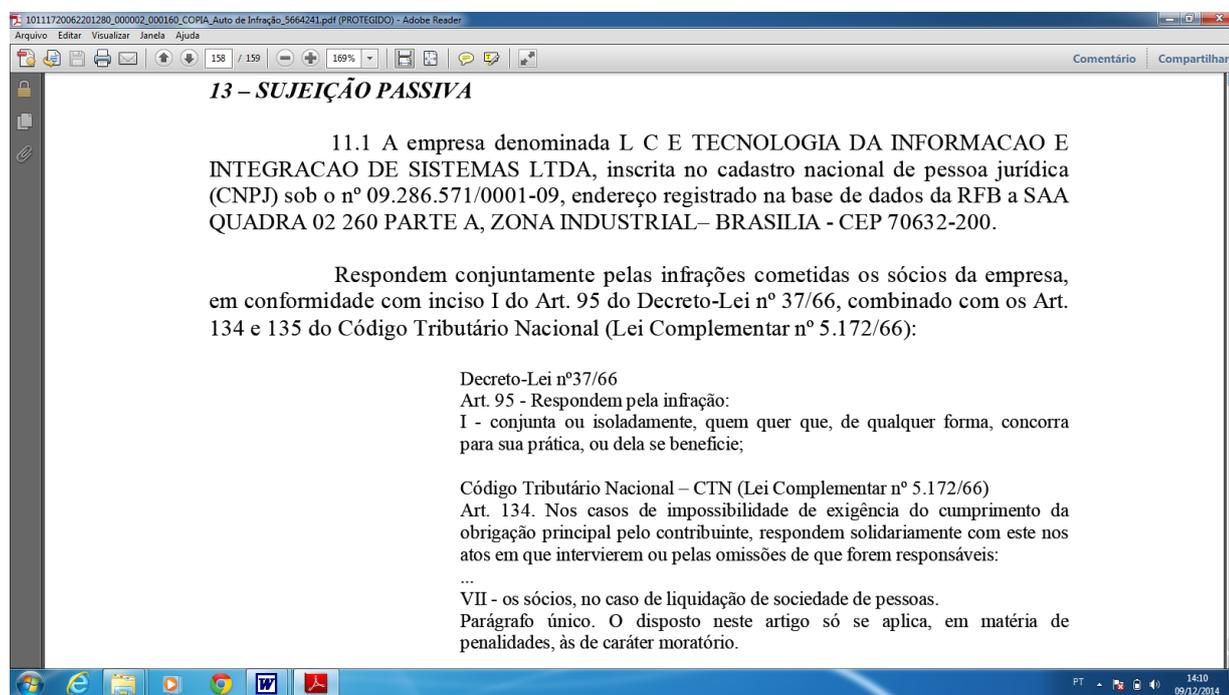
[...]

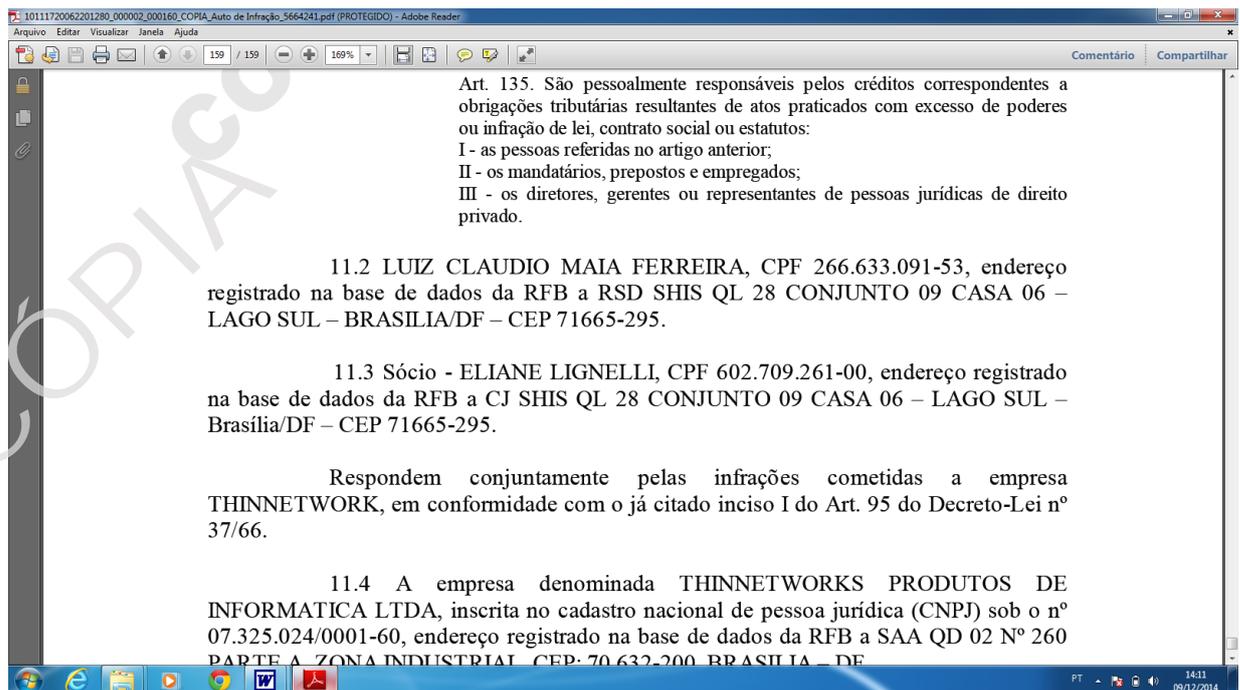
DA CONCLUSÃO

E, por fim, tenho claro que o cumprimento da tarefa funcional pela autoridade fiscal atendeu às regras legais e procedimentais e que da apuração dos fatos e partindo da análise de todos os elementos carreados aos autos, restou demonstrado no procedimento a prática dos ilícitos imputados.

Ante o exposto, VOTO pela IMPROCEDÊNCIA da IMPUGNAÇÃO e pela MANUTENÇÃO INTEGRAL do CRÉDITO TRIBUTÁRIO em relação ao lançamento contra a empresa LCE, e pela insubsistência da sujeição passiva atribuída aos sócios da empresa LCE: Luiz Cláudio Maia Ferreira, CPF 266.633.091-53 e Eliane Lignelli, CPF 602.709.261-00; e à empresa Thinnetworks, CNPJ 07.325.024/0001-60.

Ao final do Termo de Verificação Fiscal, item 13, a Auditoria Fiscal tratou da **Sujeição Passiva**, indicando a **ThinNetworks** e os sócios Luiz Claudio Maia Ferreira e Eliane Lignelli como responsáveis solidários, com fulcro no art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/66, combinado com os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, literalmente:





De que infração trata o art. 95, I, do Decreto- Lei nº 37/66? A definida no artigo 94: "Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de **norma estabelecida neste Decreto-Lei**, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los".

Nessa moldura, é notório que a aplicação do art. 95 carece de um antecedente (consistente em alguma conduta infracional identificada) descrito no mesmo diploma legal, o DL nº 37/66, para que se instaure o vínculo obrigacional de responsabilidade ali estabelecido.

No auto de infração, no campo Enquadramento Legal, encontra-se capitulado apenas o dispositivo do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, *verbis*:

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

			Multa Mínima	
28/07/2011	470.682,28	10,00	47.068,23	
11/01/2012	63.402,63	10,00	6.340,26	
Total da Multa Devido em R\$			258.964,24	

Enquadramento Legal

*Multa Mínima: R\$ 5.000,00
Art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos geradores a partir de 15/06/2007
10% Art. 33 da Lei nº 11.488/2007. |

No Termo de Verificação Fiscal, a Auditoria fez constar como fato-causa da aplicação da multa acima a identificação da conduta da LCE, enquadrada no dispositivo do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, ali reproduzido tantas vezes quantas foram as operações apresentadas como irregulares, *verbis*:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Não há, pois no auto de infração nem no Termo de Verificação que o integra menção a nenhuma norma do Decreto-Lei nº 37/66. Em vista disso, descabe a aplicação do art. 95, I, do dito decreto-lei, para a imputação da responsabilidade produzida.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

foi a empresa Thinnetworks que **ficou oculta** durante todo processo de importação da empresa.

O Artigo 27 da Lei 10.637/2002 diz: “*A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (Lei nº 10.637/2002)*”

Esta presunção é importante, pois com a comprovação de que o recurso veio da empresa Thinnetworks, fica comprovada que a importação foi realizada por conta e ordem da Thinnetworks.

Essa ocultação, conforme demonstraremos ao longo deste processo, determinará o perdimento dessas mercadorias em favor da União por ocorrência de Dano ao Erário e sujeitará a LCE o pagamento de multa por cessão de nome. A legislação de

A responsabilidade solidária também está destacada no item 7.3 do Termo de Verificação Fiscal:

7.3 – SOLIDARIEDADE NA APLICAÇÃO DA PENALIDADE:

A empresa LCE e seus sócios devem aparecer como figura solidária e responsável no pólo passivo para as penalidades aplicadas, nos termos do Artigo 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66.

Diz o texto do art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal

Neste dispositivo legal é curial entender o que vem a ser o "interesse comum". Segundo entendimento pacificado no âmbito da Corte Superior, "o interesse qualificado pela lei não há de ser o econômico no resultado ou no proveito na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal" (REsp 859.616/RS, Rel Min. Luiz Fux).

O escólio de Paulo de Barros Carvalho nos lampeja que esse "interesse comum" é o jurídico; vincula pessoas que se encontram no mesmo polo da relação jurídica; pessoas que realizam a ação do critério material do fato imponible. E mais, a solidariedade do art. 124, I, "vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributário".

No presente caso, o crédito tributário é constituído de multa de 10% sobre o valor de cada operação acobertada, com valor mínimo de R\$ 5.000,00, aplicada sobre o fato imponible "*ceder*" o nome para importação por conta e ordem de terceiro. Somente a LCE o realiza. Esta situação de fato reflete a bilateralidade da relação entre ambas as pessoas jurídicas.

O Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 atesta estes dizeres, quando frisa:

"[...] Como já ressaltamos no item 2 de nosso Parecer, não se pode confundir (a) solidariedade entre contribuintes e (b) solidariedade entre contribuinte e responsável. No primeiro caso, aplica-se o art. 124 do CTN, havendo dois ou mais contribuintes e uma só relação[...]".

Então, também esta norma é inaplicável para a atribuição de responsabilidade no presente caso.

É ainda chamado para compor a combinação o art. 134, VII, *litteris*:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Se a imputação ao sócio é de responsabilidade solidária, de responsabilidade subsidiária trata o art. 134. Por este e pelo prisma que se apresenta a seguir não cabe aplicar também este dispositivo: o preceito não se ajusta ao fato ilícito, que não diz com liquidação da sociedade que constitui a **LCE**.

Por fim, foi evocado o art. 135, III:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

No item 10 (REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS), a Auditoria atribui que "por tudo o que foi exposto durante este Termo de Verificação Fiscal, os sócios da empresa **LCE** agiram com excesso de poderes contra o Contrato Social".

Com efeito, a Defesa não logrou elidir a farta demonstração de que as operações de importação foram feitas com recursos da **ThinNetworks**. Via de consequência, os fatos narrados subsumem-se ao art. 27 da Lei nº 10.637/2002, que erige a presunção de que elas ocorreram por conta e ordem de terceiro.

Esclareça-se, ao contrário do que afirma a Recorrente, que a Auditoria não faz presunção de homem, mas a presunção do fato jurídico ocorrido vem da própria norma aplicada.

Não tem relevância a versão dada pela Recorrente à natureza dos atos empresariais, v.g, afirmar que depósitos feitos sistematicamente pela **ThinNetworks** provêm de lucros distribuídos, quando não existe esta linguagem contábil antecedente na empresa distribuidora.

Os registros dos atos, em específico os contábeis e fiscais, é que conformam os fatos jurídicos, e estes tecem as provas, a favor ou contra. Tratando-se de linguagem contábil, é critério de validade a sua fidelidade aos eventos, o que inclui a coerência lógica e a cronologia dos registros.

A Auditoria valorou o conteúdo de tudo o que foi apresentado pela Fiscalizada, qualificou o fato e promoveu a subsunção à norma aplicável.

No que tange à responsabilização, entretanto, tudo o que foi exposto no Termo de Verificação Fiscal, demonstra que a empresa é administrada unicamente pelo sócio (administrador/diretor-executivo) Luiz Claudio Maia Ferreira. Todos os atos documentados que instruem o processo - as intimações, as respostas às intimações, a nomeação de procurador para a promoção da defesa, o Termo de Constatação dos Fatos, o pedido de incentivo fiscal formulado para a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, as declarações prestadas a Termo à Auditoria -, são, invariavelmente, assinados por ele como representante da empresa.

Esta constatação torna possível a imputação de responsabilidade ao sócio Luiz Claudio Maia Ferreira. Quanto à sócia Eliane Lignelli, não resta comprovado nos autos que tenha agido com infração a lei ou excesso de poderes contra o contrato social.

Não é o só fato de ser sócio que qualifica a pessoa a receber a imputação de responsabilidade na aplicação dessa específica norma do art. 135, III, do CTN. Atente-se a que a responsabilidade prevista neste artigo é subjetiva. Não é objetiva, e tampouco solidária. Por isso, é que a cabeça do artigo diz "são pessoalmente responsáveis". A rigor, esta é responsabilidade - no tangente à penalização -, que se deve operar por substituição, porquanto na hipótese o agente terá laborado em prejuízo da pessoa jurídica.

Assim, cabe ao Fisco indicar, com o conteúdo das provas, as ações que configurem atuação do sócio com infração a lei ou com excesso de poderes perante o contrato social. No caso presente, isto não houve com relação à sócia Eliane Lignelli. Não podem os atos do sócio Luiz Claudio, na gestão temerária dos negócios, ser atribuídos a esta, por mera extensão.

A questão da sujeição passiva, todavia, ainda não se dissolve só com esta exposição.

A norma aplicada do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, ao tempo em que qualifica o fato (recurso de terceiro utilizado na importação é por conta e ordem deste), ela convoca à aplicação da norma identificadora da sujeição passiva, por responsabilidade, atribuindo esta, isolada ou conjuntamente com a pessoa jurídica importadora, ao adquirente da mercadoria, nos termos do art. 78 da MP nº 2.158, que deu nova redação ao artigo 95, introduzindo o inciso V, *verbis*:

Art.95 - Respondem pela infração:

[...]

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

Esta é a norma aplicável à responsabilização da **ThinNetworks**, não a do art. 95, I, pela razão já dissertada acima. Portanto, o erro na indicação da norma aplicável (de direito) invalida a imputação de responsabilidade a esta pessoa jurídica.

À questão final.

Diz respeito à responsabilização do sócio Luiz Claudio Maia Ferreira.

Acima, confirmou-se a sua atuação com excesso de poderes contra o contrato social. Dessa conduta concluiu-se estar sujeito à incidência da norma de responsabilização. Dito mais, que essa responsabilidade é pessoal, nos termos do art. 135, III, do CTN.

O voto vencido na decisão de primeira instância excluiu a responsabilidade dos sócios e da empresa parceira, pela falta de individualização da imputação pelo Fisco. Sem deslustre aos apontamentos divergentes constantes do voto vencedor nesta parte, observo que a

apreciação da questão pelo d. Relator cercou-se de renomada doutrina processualista, revela conhecimento de causa, visão de consequência e prudência ao não deixar de ponderar, em tese, acerca da reverência mitigada que deve ser prestada ao formalismo processual frente à substância do ato praticado pelo Estado-Fiscal.

É inelutável que a relação jurídica Fisco-contribuinte só se instaura por meio de uma norma individual e concreta, tendo como antecedente u'a materialidade (fato jurídico) identificada no tempo e no espaço, e como consequente a instalação da relação jurídica, com a identificação do sujeito passivo e a atribuição do dever a que este estará obrigado.

A norma abstrata da responsabilidade é aplicada quando tem seus elementos conotativos individuados e concretizados em ato específico. Ao dever que atribui ao sujeito identificado, como consequência da sua conduta pessoal lesiva - no caso, ao contrato social -, corresponde o direito subjetivo da Fazenda de exigir a prestação. Sem norma individual e concreta não há relação jurídica, não há direito subjetivo da Fazenda. No dizer do i. Relator: *"...de efeito a ceifar qualquer existência jurídica à mesma, quando deixou de formalizar tal sujeição em termo próprio..."*.

Eis o contexto em que pontuou o prejuízo ao direito de defesa:

No caso em tela, entendo que não apenas houve prejuízo ao direito de defesa quando não restou claramente evidenciado no ato de sujeição passiva a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, como houve uma completa insubsistência de instrumentalidade formal na pretensão da fiscalização em atribuir às pessoas citadas responsabilidade tributária, de efeito a ceifar qualquer existência jurídica à mesma, quando deixou de formalizar tal sujeição em termo próprio, que a diferenciasses daquele lançamento contra a pessoa autuada e lhe constituísse sob os princípios do ato administrativo e do lançamento tributário.

Conforme imagem mostrada atrás, a responsabilização deu-se no próprio Termo de Verificação Fiscal, no item 13, forma considerada irrelevante pelo voto vencedor na decisão recorrida. A atribuição de responsabilidade no entremeio do Termo de Verificação Fiscal, como está, encontra-se desfalcada de elementos constitutivos de uma norma individual e concreta, a saber, a descrição do fato, a pontual exigência para que efetuassem o pagamento da multa aplicada ou a impugnação do feito no prazo de 30 dias. Apenas a intimação individualizada não supre a carência dessa formalidade, que é essencial para o fim a que se presta.

Decorrente disso, foi a marcante a violação do contraditório e da ampla defesa dos responsabilizados, já referida pelo i. Relator ao descrever que apenas de passagem a Impugnante menciona a inexistência de excesso de poderes contra o contrato social e acrescenta que o que houve foi improbidade administrativa.

Nesse aparente laivo de defesa - diga-se, feito pela Impugnante, não pelos responsabilizados -, equivoca-se o n. Relator ao entender que a Impugnante reconhece ter praticado *improbidade administrativa*, não *excesso de poderes*. Não foi nada disso que disse a Impugnante. Durante todo o percurso da impugnação revela grande indignação contra o inadequado o comportamento dos Auditores, inquinando de má-fé a sua conduta, tendenciosa no fito deliberado de causar prejuízo à Fiscalizada. Isso é o que taxa de improbidade administrativa. Portanto, nem a Autuada, LCE, faz a defesa dos que foram implicados no Termo de Verificação Fiscal.

Por fim, o n. Relator saca de duas decisões, uma do STJ e outra do STF, cujas ementas consignam que "*Preexistindo Termo de Sujeição Passiva Solidária, assinado pela apelante, a simples menção nos autos de infração à necessidade de apresentação de defesa ao contribuinte e ao responsável pressupõe sua cientificação e preserva seu direito à ampla defesa*". Ele toma-as como paradigmas para realçar a importância do Termo de Sujeição passiva como veículo introdutor da norma individual e concreta para cada atribuição de responsabilidade. Somente por essas vias é que se estabelece a relação jurídica de responsabilidade.

Vejo que ele apeou corretamente o seu entendimento na mensagem transmitida nas ementas de ambas as decisões. Equívoco há, a meu ver, no voto vencedor por partir de uma leitura incorreta do teor das decisões.

A contrario sensu a mensagem diz: a simples menção da necessidade de apresentação de defesa pelo contribuinte e pelo responsável, no auto de infração, não implica cerceamento do direito à ampla defesa, quando preexistir Termo de Sujeição Passiva. De rigor, deve existir um auto de infração para cada responsável solidário, que pode ser substituído por Termo de Sujeição Passiva, que deve conter todos os elementos de norma individualizada.

Tenho, pois, como relevantes as ponderações do n. Relator *a quo*

Não obstante esta análise estar sendo feita em torno da pessoa deste sócio, obviamente ela é extensiva à responsabilidade atribuída à sócia Eliane Lignelli e à **ThinNetworks**, já que a forma foi a mesma.

O acolhimento, pelos demais conselheiros desta Turma, do argumento ora arrazoado nesta *ultima quaestio*, soma-se aos fundamentos que afastam a responsabilidade da sócia Eliane Lignelli e da **ThinNetworks**, retro expendidos. Contrariamente, a sua rejeição não afeta a subsistência daqueles fundamentos, que independem deste.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para exonerar da sujeição passiva os sócios da empresa LCE Luiz Cláudio Maia Ferreira e Eliane Lignelli e a empresa **ThinNetworks**.

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa