



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

Processo n° 10111.720236/2012-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.279 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de março de 2018
Matéria CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente THINETWORKS PRODUTOS DE INFORMÁTICA LTDA. E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 25/11/2008 a 28/07/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. USO DE RECURSOS DE TERCEIROS. CARACTERIZAÇÃO.

A comprovação da transferência, do real adquirente para o importador ostensivo, dos recursos financeiros utilizados na quitação da operação de importação, cumulada com a ocultação do primeiro no despacho aduaneiro de importação realizado pelo segundo, configura interposição fraudulenta de terceiro (comprovada), definida no artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976.

OCULTA REAL COMPRADOR. DANO AO ERÁRIO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. POSSIBILIDADE.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EXIGÊNCIA DE TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. FORMALIDADE NÃO ESSENCIAL. AFASTAMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. No âmbito do processo administrativo fiscal, quando a lei não prescrever forma determinada, os atos e termos processuais conterão somente o indispensável à sua finalidade. Esse é o mandamento que define como a regra a liberdade de forma e exceção o estabelecimento de forma ou formalidade, que necessita de prescrição legal.

2. O Termo de Sujeição Passiva Solidária não se encontra definido ou previsto em lei ou em qualquer outro ato normativo, sequer em normas internas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o que o qualifica

como um dos instrumentos passíveis, mas não indispensável ou obrigatório, para efeito de atribuição de sujeição passiva ou responsabilidade solidária tributária.

3. Se todos os sujeitos passivos solidários foram cientificados do auto de infração por meio legítimo, a ausência do referido Termo não configura o descumprimento de formalidade essencial de modo afastar a condição de sujeição passiva solidária, por cerceamento do direito de defesa, de qualquer responsável solidário regularmente incluído no polo passivo da autuação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Marcos Roberto da Silva, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Raphael Madeira Abad, Jorge Lima Abud, Renato Vieira de Avila e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos adota-se o relatório contido no acórdão recorrido, que segue transcrito:

Contra a empresa THINNETWORKS PRODUTOS DE INFORMÁTICA LTDA, ora d. Impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste processo, foi lavrado Auto de Infração (AI), por AFRFB em exercício na Alfândega do Aeroporto Internacional de Brasília Pres. Juscelino Kubitschek - DF, em sede de procedimento especial de fiscalização para averiguar a regularidade das importações por conta e risco próprios realizadas pela empresa LCE TECNOLOGIA DA INFORMÁTICA E INTEGRAÇÃO DE SISTEMAS LTDA (CNPJ 09.286.571/0001-80), doravante denominada LCE, ao final da qual restou apurada a infração tipificada como “Dano ao Erário”, decorrente da ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, em face da impossibilidade de apreensão das mercadorias, vez que não foram localizadas ou já tinham sido consumidas, com um montante do crédito apurado no valor total de R\$ 1.488.698,80.

O procedimento teve início em 19 de agosto de 2011, com ciência à D. Impugnante e à empresa LCE do Termo de Início de Procedimento Especial, expedido em sede de cumprimento dos Mandados de Procedimento Fiscal nº 0117600-2011-00081-1 e 0117600- 2011-00088-9, respectivamente, destinados a verificar a capacidade operacional, bem como a origem lícita, efetividade e transferência dos valores requeridos para o financiamento das operações do comércio exterior praticadas no período fiscalizado, consoante a disciplina prevista na IN SRF nº 228/2002. Na ocasião as pessoas jurídicas objeto de fiscalização foram intimadas a apresentar um rol de documentos fiscais e contábeis referentes ao registro de suas operações entre os anos de 2008 a 2011.

Em síntese, a ação fiscal teve início após divergências verificadas por ocasião da conferência física de uma das importações da LCE (DI nº 11/1402006-2), assim registrada pela autoridade fiscal: “... em procedimento de verificação da mercadoria submetida a despacho de importação por meio da DI nº 11/1402006-2, ..., constatei que parte dos produtos importados traz a indicação da empresa “Thinnetworks” na embalagem ou em etiquetas afixadas ao produto ou gravadas no próprio produto...”.

Na sequência, a fiscalização procedeu a diligência nas instalações da LCE e da d. Impugnante, reteve documentos fiscais e correspondências comerciais no interesse da ação fiscal (fls. 25 a 38) e tomou declaração a termo do Sr. Luiz Cláudio Maia Ferreira – fls. 24 a 25), sócio diretor das DUAS empresas.

Alguns pontos da declaração do Sr. Luiz Cláudio destacavam: “1) A motivação para a criação da empresa LCE teve como finalidade a redução de custo e a utilização de benefícios fiscais (Pró DF);...3) Administrativamente os sócios e diretores são os mesmos, mas as folhas de pagamento são separadas; 4) Em termos contábeis e fiscais as duas empresas são separadas e que as duas empresas funcionam de maneira independentes entre si; 5) A LCE industrializa e vende seus próprios produtos e que a Thinnetworks vende produtos no atacado;... 7) O principal cliente da empresa LCE é a empresa Thinnetworks; 8) A justificativa para preços abaixo do mercado se deve pela utilização de tecnologia disruptiva, ou seja, peças sem continuidade de fornecimento, sem garantia e que estão, pelo menos, duas gerações atrás da tecnologia atual; ...11) Os recursos para as importações da LCE vêm de recursos próprios dos sócios advindos dos lucros distribuídos pela empresa Thinnetworks. São empréstimos dos sócios; ... 13) Os funcionários da LCE não trabalham fisicamente na área da Thinnetworks, pois a LCE possui espaço próprio. 14) Existe mais de um endereço no mesmo espaço físico.”

A identificação da d. Impugnante em embalagens de mercadorias importadas pela LCE; a declaração do Sr. Luiz Cláudio; a localização das duas empresas “no mesmo espaço com pouca separação”, inclusive com estoque de mercadorias

comum, localizado em área da empresa LCE; a localização de “documentos fiscais e operacionais da empresa 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 empresa LCE não recolhe o IPI devido na revenda das mercadorias importadas, fruto dos levantamentos iniciais e diligências realizadas, foram tomados pela fiscalização como indícios de interposição fraudulenta nas importações da LCE, com fim de ocultar seu real adquirente, no caso, a d. Impugnante, com “quebra da cadeia do IPI”, afastando da base de cálculo deste imposto a margem agregada na revenda dos produtos.

Na mesma data de início da ação fiscal, o Diretor da LCE e da Thinnetworks, Sr. LUIZ CLAUDIO MAIA FERREIRA, constituiu através de procurações públicas o Sr. Alexandre Fragoso Arci (CPF nº 012.897.176-21), procurador da D. Impugnante e da LCE. Após um extenso rol de providências relatadas pela fiscalização para a tomada e apresentação dos documentos objeto das intimações fiscais, ao final, após prorrogação de prazos e re-intimações para partes faltantes, todo o objeto das intimações restou devidamente atendido (fls. 44 e 45).

Por haver dúvidas quanto ao preço praticado pela empresa LCE em suas importações, a fiscalização intimou o importador LCE a apresentar correspondências comerciais que confirme a veracidade dos preços praticados. Em atendimento, a foram apresentadas faturas comerciais proforma e alguns e-mails que demonstraram ter existido negociação de preços para os produtos por ela importados. As correspondências eletrônicas de negociação com o fornecedor são assinados com o logotipo da Thinnetworks, conforme observou a fiscalização como mais um elemento indiciário da ocultação do real importador.

A fiscalização ressaltou que, apesar dos fortes indícios encontrados, “não conseguiu alcançar provas suficientes que determinassem a ocorrência de subfaturamento nas importações analisadas q\ uma vez que a legislação afasta o arbitramento dos preços sob suspeita quando a empresa apresenta documentos de instrução das declarações aduaneiras tais como correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, conforme o disposto no Artigo 86, inciso II, combinado com o Artigo 18 caput e §1º, todos do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).” - (fl. 46).

No desdobramento da ação fiscal, mediante a tomada de informações, análise dos documentos apresentados e dos registros contábeis e fiscais efetuados pelas empresas, foi possível apurar diversos fatos e elementos indiciários, utilizados pela fiscalização para fundamentar e caracterizar a ocorrência da conduta autuada, dos quais destacaremos os principais, como

segue, divididos nos seguintes tópicos, igualmente adotados pela fiscalização:

1. Integralização do Capital Social da empresa LCE; 2. Financiamentos das operações de comércio exterior - empréstimos dos sócios; 3. Pagamentos das vendas das mercadorias para a Thinnetworks; 4. Ambiente físico da empresa; 5. Vendas sem estoque próprio.

1. Integralização do Capital Social da empresa LCE:

A) Que, conforme Contrato Social apresentado por ocasião da intimação fiscal, a integralização do Capital Social se deu em 03/12/2007, em moeda corrente, no valor de R\$ 60.000,00, com 60% das cotas para o Sr. Luiz Cláudio Maia Ferreira e 40% restante para a Sra. Eliane Lignelli;

B) Que a subscrição tomou assento nos registros contábeis da empresa 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) Que em seguida, nos dias 03/01/2008, 31/01/2008, 13/02/2008 e 02/06/2008, são registrados lançamentos que creditam a conta Caixa para pagamentos diversos, no valor total de R\$ 1.169,13;

D) Que em 04/06/2008 é registrado o lançamento 13, identificado como "VLR. DEPOSITO EM 04/06/2008 SALDO INICIAL DA C/C - BCO. BRASIL", a crédito em Caixa e débito em Bancos C/ Movimento, no valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), quantia exata valor do capital integralizado;

E) Que este lançamento, entretanto, é 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. 51);

F) Que tendo sido o lançamento anterior aquele atribuído à efetiva integralização do Capital Social, pode-se concluir que os dois lançamentos anteriores referentes à integralização, 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 e que, em decorrência, aqueles lançamentos a crédito da conta Caixa foram financiados com recursos de origem não comprovada;

G) Que igualmente pode-se concluir da forma como o Capital Social foi efetivamente integralizado que os recursos que passam a financiar a operação da empresa a partir de 04/06/2010 são

originados de terceiros, mais precisamente da empresa THINNETWORKS, e não dos sócios;

H) Por sua vez, a d. Impugnante registra em seu Livro Caixa a transferência bancária para a LCE como "VLR. SUPRIMENTO DE CAIXA", a crédito na conta Bancos e débito em Caixa, não sendo localizado qualquer lançamento posterior no mesmo valor que refletisse a transferência para a LCE, ficando tal valor registrado de forma fictícia no Caixa da THINNETWORKS.

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

I) Quando questionado sobre a origem dos recursos para financiamento das operações de importação da LCE, o Sr. Luiz Cláudio, sócio administrador da LCE e da THINNETWORKS, respondeu que como a LCE ainda não é lucrativa, os recursos da LCE vêm de recursos próprios e de empréstimos dos sócios;

J) Que os lançamentos contábeis que a LCE registra como empréstimos de sócios na verdade correspondem a transferências bancárias provenientes da THINNETWORKS, conforme comprova os extratos bancários, sendo os registros contábeis realizados na THINNETWORKS sempre a crédito da conta Banco para débito na conta Caixa;

*K) Que 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.**”;*

L) Que 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”;

M) Na sequência de seu intuito probatório, a fiscalização destaca um extenso rol de casos analisados nos quais apresenta os valores lançados como empréstimos de sócios na LCE como “transferências de recursos advindos da Thinnetworks que financia assim todos as importações ditas como própria da LCE”, registradas na THINNETWORKS como suprimento da conta Caixa contra crédito na conta Bancos e registro de idêntico valor para Empréstimos de Sócios na LCE (fls. 56 a 118);

N) Acrescenta ainda que “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”, classificando tais empréstimos como uma ficção

contábil, para assim concluir que “as operações de importação realizadas pela LCE, na realidade foram custeadas pela THINNETWORKS, que é quem adquire os produtos importados ou produzidos pela LCE a partir de mercadorias importadas”.

3. Pagamento das vendas das mercadorias para a Thinnetworks.

O) Que nas vendas da LCE para a THINNETWORKS, apenas parte do valor das notas fiscais é efetivamente liquidado pela adquirente, uma vez que tais operações na LCE já haviam sido financiadas pela Thinnetworks em suas transferências;

P) Para comprovar a conclusão, a fiscalização cita vários registros contábeis levantados, destacados entre as fls. 119 a 132;

4. Ambiente físico da empresa:

Q) Que a LCE e a THINNETWORKS mantêm, junto ao cadastro de pessoa jurídica da Receita Federal, o mesmo endereço de funcionamento;

R) Que em diligências realizadas nas duas empresas foi apurado que ambas 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 mantêm área de recepção e não há controle de acesso físico entre as empresas;

S) Que na sala da gerência administrativa e financeira da THINNETWORKS, foi encontrada toda documentação original das importações da LCE;

T) Que muito embora a THINNETWORKS declare que mantêm estoque físico de mercadorias em sua sede, constatou-se sua localização em área da LCE, no qual foram encontradas caixas de mercadorias identificadas para como de propriedade da LCE e da THINNETWORKS;

U) Que no processo de habilitação ordinária da LCE (Processo nº 10111.000072/2011-14) junto à Receita Federal, a LCE 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 à 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.

5. Vendas sem estoque próprio:

V) Que a THINNETWORKS realiza vendas para o mercado interno de produtos importados pela LCE e ainda não revendidos para a mesma, demonstrando, mais uma vez, que as duas empresas funcionam como uma só;

W) *Que em tais operações, a THINNETWORKS sequer se preocupa que a LCE realize a venda interna para a THINNETWORKS, antes de revender o produto para terceiros;*

X) *Que em levantamento realizado, verifica-se que 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 da LCE para "repor" o estoque, conforme tabela anexada ao auto para determinado produto, aqui reproduzida apenas em sua parte inicial:*

[...]

6. Demais considerações da fiscalização:

Y) *Que em consulta aos sistemas informatizados da RFB em relação à LCE, constata-se nenhum recolhimento de IRPJ (imposto de renda pessoa jurídica) para o ano 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;*

Z) *Que ao deixar a empresa LCE de cumprir requisitos e condições para a importação por conta e ordem de terceiro, um consequente prejuízo foi provocado ao controle aduaneiro e aos montantes devidos de IPI, PIS/PASEP e CONFINS, 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);*

AA) *Que por tudo que foi descrito neste relatório e apurado no curso do PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL N° 10111.720062/2012-80 resta comprovado que a empresa LCE ocultou dolosamente o real adquirente das mercadorias, empresa Thinnetworks;*

BB) *Que na forma da presunção legal prevista no art. 27 da Lei 10.637/2002, uma vez comprovado que os recursos eram oriundos da empresa Thinnetworks, resta provado que a importação foi realizada por conta e ordem da Thinnetworks, sem a sua devida caracterização na declaração de importação, o que constitui infração punida com pena de perdimento dos bens, convertida em penalidade pecuniária pela impossibilidade de apreensão dos bens, na forma da legislação destacada;*

CC) *Que as empresas THINNETWORKS, LCE e seus sócios devem aparecer como figura solidária e responsável no pólo passivo para as penalidades aplicadas, na forma prevista nos artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n° 5.172/66.*

De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pela d. Impugnante podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 189 a 347).

(A) *Arguiu a d. Impugnante, em sede preliminar, a reunião de 13 (treze) processos elencados, 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 defesa do autuado;*

(B) *Que a Thinnetworks surgiu da inviabilidade de operação de uma empresa individual, a LC Maia Ferreira, frente a uma ampliação dos negócios;*

(C) *Que 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 de necessidade do mercado;*

(D) *Que 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 insumos, fabricando seus produtos, utilizando e difundindo a marca Thinnetworks;*

(E) *Que 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;*

(F) *Que o indeferimento da habilitação ordinária se deu pela desconsideração indevida dos empréstimos dos sócios à empresa LCE, por resultarem de transferências bancárias da Thinnetworks para a LCE, não os aceitando como distribuição de lucros aos sócios;*

(G) *Que inexistia a obrigatoriedade de se guardar dinheiro em bancos ou até mesmo destas parcelas referentes aos lucros distribuídos circularem por mais de conta para assim estarem corretamente configuradas;*

(H) *Que tais transferências foram realizadas de forma direta apenas para agilizar o processo de compensação bancária e reduzir tarifas;*

(I) *Que 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 Econômicas-Fiscais de Pessoa jurídica da citada empresa;*

(J) *Que atribui o indeferimento de sua habilitação ordinária e todos os demais procedimentos fiscais realizados contra a empresa a arbitrariedade de servidor, conforme relatos que*

apresenta em exaustiva citação, inclusive com pedido de instauração de procedimento administrativo para apuração dos fatos e consequente punição do servidor, civil e criminalmente;

(K) Que 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;

(L) Que na valoração da carga que se encontrava no curso do despacho, para efeito de apresentação de garantia, não considerou a RFB os motivos que a levam a 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 restando outra opção que não a via judicial, a qual determinou a liberação da carga;

(M) Caracterizando 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;

(N) Que 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;

(O) Que o indicio de subfaturamento igualmente apontado pela fiscalização para início da ação fiscal foi pela mesma afastado;

(P) Que a alegação de ser a D. Impugnante a real adquirente das mercadorias advém da simples desconsideração da condição de fabricante da LCE, que utiliza seus produtos importados apenas como insumo para fabricação dos produtos finais encomendados pela D. Impugnante, daí ser a mesma o primeiro grande cliente da LCE. Ressalta, recorrentemente, que existe uma grande diferença em aquisição de mercadoria importada e posterior venda na 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;

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

(R) Com relação ao funcionamento das empresas no mesmo espaço, ressalta que as mesmas funcionam apenas no mesmo lote, mas com endereços diferentes, conforme alvarás que anexa à defesa;

(S) Com relação aos estoques de ambas as empresas encontrarem-se em depósito na área da empresa LCE, no qual

foram encontradas caixas identificadas como de propriedade da d. Impugnante, acusa o equívoco ao desconhecimento da fiscalização do que ocorre quando uma indústria elabora os produtos finais de uma encomendante, pois se a LCE é a responsável por construir o produto final encomendado pela D. Impugnante, a LCE deverá entregar o produto final, e não meio produto. E isso significa que no momento de 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;

(T) Com relação aos documentos operacionais e fiscais da empresa LCE encontrados na área administrativa da empresa Thinnetworks, afirma que esses documentos só provam que a relação entre as empresas existe, é legal e trata-se de encomendas da D. Impugnante contra a LCE;

(U) Com relação ao Gerente Administrativo da Thinnetworks ser o responsável pelos procedimentos administrativos referentes às importações da LCE, inclusive pela relação como os despachantes aduaneiros, ressalta que o Sr. Alexandre Arei é procurador das duas empresas e tem procuração por instrumento público que lhe confere uma série de poderes e tudo isso conforme determina a lei, não havendo óbice legal, moral e ético para que esse tipo de relação não possa ocorrer;

(V) Com relação ao 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 a Thinnetworks, ressalta que a Peplink fabrica os seus equipamentos para utilização no mercado asiático e para que tais equipamentos sejam utilizados no Brasil é necessária 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;

(W) Com relação ao não recolhimento de IPI, atribui-lhe à compensação de créditos do imposto recolhidos na importação, na forma da legislação que trata da matéria;

(X) Com relação aos e-mails utilizados nas negociações da LCE com o fornecedor, no que a fiscalização aponta como indício da ocultação do real importador a utilização de correspondências em nome da Thinnetworks, ressalta a inexistência de impedimento legal de pessoas que respondem pelas suas empresas e os seus parceiros comerciais em utilizar os e-mails que lhes forem convenientes, sejam das empresas que representam, sejam pessoais, sejam de terceiros, afinal quem se comunica são as pessoas e não as empresas;

(Y) Na sequência, a d. Impugnante faz várias considerações alheias à autuação em questão, referentes à exigência de garantia para liberação de despacho de importação em curso;

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

(AA) Que não há como se falar em quebra de cadeia do IPI, uma vez que a LCE é uma indústria, sendo assim o IPI monofásico, incidindo apenas na etapa de industrialização;

(BB) Com relação à integralização inicial do capital social da LCE, em que a fiscalização aponta inveracidade nos registros em relação à situação fática, em relação a datas de registros e origem dos recursos, a d. Impugnante 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 o prévio registro de seus atos constitutivos e o número da sua inscrição no CNPJ;

(CC) Que apesar do valor integralizado ter saído da conta corrente da Thinnetworks, as parcelas de integralização foram consideradas como empréstimos de sócios, pois a Thinnetworks tem lucros suficientes para serem distribuídos aos sócios, sendo que estes 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;

(DD) Que o funcionamento da LCE é financiado pelos sócios, os quais recebem da Thinnetworks como distribuição de lucros, recursos estes de origem comprovada, uma vez que a Thinnetworks é uma empresa idônea e devidamente constituída;

(EE) Que 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, passível de 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;

(FF) Que as entradas de recursos na LCE foram registradas como empréstimos dos sócios, por assim se tratar de transferência entre empresas distintas, porém com os mesmos sócios;

(GG) Que 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, os produtos são vendidos tanto para a Thinnetworks como para outros clientes no mercado interno;

(HH) Que 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;

(II) Que as importações são realizadas pela LCE por ser ela a fábrica que irá utilizar os componentes eletrônicos, que de fato não possuiria recursos para financiar as importações, mas não se pode afirmar que a financiadora seria a Thinnetworks, uma vez que todos os recursos repassados correspondem a distribuição de lucros aos sócios, que por sua vez custearam a LCE;

(JJ) 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 dentre os argumentos apresentados destacados por ocasião de sua análise no voto;

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

(LL) Que 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;

(MM) Que 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 se considerou o estoque pré-existente na empresa Thinnetworks; não se relaciona o número das NF's citadas na tabela apresentada. Entre as fls. 333 e 334, destaca uma série de incorreções verificadas no levantamento da fiscalização.

Ao final, requer que seja reconhecida a improcedência do lançamento, com o 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.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 385/427), em que, por unanimidade, a impugnação foi julgada improcedente, mantido integralmente o crédito tributário constituído contra a empresa Thinnetworks e, por maioria de votos, mantida a responsabilidade solidária atribuída aos sócios da empresa Thinnetworks, Luiz Cláudio Maia Ferreira e Eliane Lignelli, e à empresa LCE, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 25/11/2008 a 28/07/2011

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

Não atendidos os requisitos legais para caracterizar importação regular em uma de suas modalidades possíveis. Aqui não se trata de regular importação por conta e ordem, nem tampouco se trata de regular importação por encomenda, mas sim de simulação de importação direta, com ocultação do real provedor dos recursos que custearam a operação de importação.

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. FORMALIDADES. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O ordenamento jurídico pátrio não determinou a forma por meio da qual o ato processual de cientificação do sujeito passivo solidário deve ser executado.

O Processo Administrativo Fiscal limita-se a definir as vias pelas quais o sujeito passivo deverá ser cientificado (pessoal, postal, edital ou eletrônica) e respectivos prazos a serem observados, não estabelecendo um instrumento formal específico a ser adotado para cada modalidade de sujeição passiva (principal ou solidária).

O Termo de Sujeição Passiva Solidária não se encontra previsto 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.

Não há como entender que sua ausência possa configurar o descumprimento de instrumentalidade formal que cercearia o direito de defesa do contribuinte, quando se encontra comprovado nos autos que todos os devedores solidários foram devidamente cientificados da autuação e de sua responsabilização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No dia 25/7/2014, a autuada THINETWORKS e o responsável solidário Luiz Cláudio Maia Ferreira foram cientificados da decisão (fls. 438/439 e 467). Inconformada, em 27/8/2014, apenas a autuada THINETWORKS apresentou o recurso voluntário de fls. 442/462, em que reafirmou as razões de defesa apresentadas na peça impugnatória, especialmente, em relação à alegação de que os recursos utilizados nas referidas operações de importação foram provenientes da integralização do capital e empréstimos dos sócios.

No dia 29/8/2014, os outros dois responsáveis solidários, a empresa LCE e a Sr^a Eliane Lignelli, foram cientificados da citada decisão, porém, não apresentaram recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

De acordo com Termo Verificação Fiscal (TVF) de fls. 21/161, que integra o presente auto de infração, a fiscalização apurou que as operações de importação, objeto da presente autuação, realizadas e declaradas por conta própria pela responsável solidária TCE, de fato, foram realizadas por conta e ordem da autuada THINNETWORKS, indevida e ilicitamente ocultada dos correspondentes documentos que amparam as citadas operações de importação, conduta tipificada e sancionada nos termos do art. 23, V e §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/1976, que na data dos fatos, tinha a redação que segue transcrita:

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

[...]

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

[...]

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

*§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em **multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria** que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

*§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com **multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria**, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

[...]

Conforme a seguir demonstrado, a infração apurada pela fiscalização subsume-se perfeitamente à conduta descrita no inciso V do citado art. 23, pois, na condição de real compradora e responsável pelas citadas operações de importação, de forma intencional e

deliberada, a autuada THINNETWORKS foi ocultada nos documentos que serviram de suporte para o processamento dos respectivos despachos aduaneiros de importação.

Para alcançar tal propósito, a importadora LCE simulou operações de importação por conta própria, com a evidente finalidade de dissimular a real operação de importação por conta e ordem da autuada.

As robustas e consistentes provas coligidas aos autos pela fiscalização, a seguir analisadas, não deixam qualquer dúvida de que nas referidas operações de importação, a importadora LCE utilizou recursos financeiros da autuada, fato presuntivo suficiente para configurar a importação por conta e ordem, nos termos do art. 27 da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

*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 nº2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (grifos não originais)*

Com efeito, após análise dos documentos relativos às operações de importação, apreendidos nos estabelecimentos da autuada e da importadora (relação de fls. 25/38) em cotejo com os dados dos registros contábeis e dos extratos bancários de ambas as empresas, de forma exaustiva, DI por DI, no subitem 4.2 do TVF, as autoridades fiscais demonstraram que os recursos financeiros utilizados nas respectivas operações de importação foram fornecidos, diretamente, pela autuada THINNETWORKS à importadora LCE. A fiscalização apurou que, embora na contabilidade da LCE os ingressos de recursos financeiros fossem registrados como originários de empréstimos de sócios, de fato, tais recursos era provenientes de transferências bancárias realizadas diretamente da conta-corrente da autuada para a conta-corrente da importadora. A título de exemplo, transcreve-se a seguir os relatos da fiscalização sobre a movimentação bancária, respectivos registros contábeis e saldo de disponibilidades de recursos financeiros, realizados nos dias 28/10/2008 e 14/6/2011:

*1) Em 28/10/2008 a LCE registra, em sua contabilidade apresentada a esta fiscalização, o valor de R\$ 31.000,00 a débito da conta "BANCO HSBC" como ingressos de recursos advindo de empréstimo dos sócios, porém quando cotejamos este lançamento na contabilidade da Thinnetworks verificamos um lançamento na mesma data e no mesmo valor debitando Caixa e creditando a conta "BANCO HSBC" da empresa Thinnetworks, como uma transferência de recursos para o Caixa. Analisando os extratos bancários apresentados pela empresa Thinnetworks, verificamos que nesta data e neste valor realmente o recurso sai da empresa Thinnetworks ("TRANSF CONNECT BANK" como descrição em seu extrato) e não pode ser para o Caixa. Assim, concluímos que efetivamente este recurso proveniente deste suposto empréstimo dos sócios na verdade **é um recurso proveniente da Thinnetworks para a empresa LCE** e que deveria ser expurgado da conta Caixa da empresa Thinnetworks, uma vez que este valor não existe e está mantendo inflado artificialmente seu ativo*

[...]

Em 14/06/2011, a empresa LCE registra a Declaração de Importação nº 11/1089830-6 que possui um valor de R\$ 12.346,21. Se analisarmos na contabilidade, Livro Razão 2011,

*a conta 1.1.1 – DISPONIBILIDADES - Conta sintética do Ativo da empresa LCE que agrupa os recursos da empresa responsáveis pelos pagamentos efetuados pela empresa tais como Caixa e as contas de Bancos, verificamos que nesta data, 15/04/2011, a empresa LCE possuía um saldo de R\$ 200.831,09 e assim se eliminássemos todos os recursos anteriores advindos da empresa Thinnetworks, o saldo de Disponibilidade da LCE **seria negativo de R\$ -1.325.168,91, ou seja, a empresa não teria recursos, o que determina que de fato quem financiou esta importação da empresa LCE foi a empresa Thinnetworks que ficou oculta durante todo processo de importação da empresa.** (grifos do original)*

No final, a fiscalização apurou que o total dos valores alegados como provenientes de empréstimos dos sócios, nos quatro anos fiscalizados, chegaram ao montante total de R\$ 1.488.698,80, enquanto que o valor CIF das mercadorias importadas, no mesmo período, atingiram o montante de R\$ 1.552.101,43, o que demonstrava **“de maneira inequívoca que a empresa Thinnetworks foi a verdadeira responsável pelo importações registradas como próprias pela empresa LCE.”**

Esses relatos demonstram que os registros contábeis de ambas as empresas não correspondem aos fatos contábeis efetivamente ocorridos, que foram os seguintes: a) transferência de valores monetários da conta-corrente da autuada para a conta-corrente da importadora; e b) recebimento de valores monetários na conta-corrente da importadora proveniente da transferência da conta-corrente da autuada.

Com efeito, embora os registros contábeis da LCE refiram-se a empréstimos dos seus sócios, tendo como contrapartida às contas-correntes bancárias e poucas vezes a conta caixa, a análise dos extratos bancários da citada empresa e da ThinNetworks revela que os valores registrados, de fato, representavam transferências bancárias diretamente da conta corrente da ThinNetworks para a conta corrente da LCE. Portanto, tais registro não representam recursos financeiros provenientes de empréstimos ou integralização de capital dos sócios, como alegou a recorrente, mas adiantamentos de recursos da ThinNetworks para custeio das operações de importação.

A recorrente alegou que tais recursos eram provenientes de distribuição de lucros da Thinnetworks, que foram transferidos diretamente entre as duas empresas para agilidade no processo de transferência dos recursos. Porém, a análise dos registros contábeis da ThinNetworks não confirma a alegação da recorrente, conforme bem relatou a fiscalização nos excertos que seguem transcritos:

*Ao longo de cada ano, a cada operação de transferência de recursos da Thinnetworks para a LCE, a Thinnetworks registra esta operação como uma retirada de bancos para suprimento de caixa **da própria empresa Thinnetworks**. Contabilmente cada uma das operações está registrada a débito na conta “caixa” e a crédito na conta “bancos c/ movimento” com identificação “VLR. SUPRIMENTO DE CAIXA”.*

Os extratos bancários comprovam que a cada operação o que ocorre na realidade é uma transferência bancária da Thinnetworks para conta corrente LCE, porém na contabilidade da Thinnetworks estes valores não saem da

empresa ficando inflados artificialmente os valores da conta Caixa.

Também não há qualquer registro de distribuição de lucros antecipada e os valores em caixa permanecem de forma artificial no ativo circulante da Thinnetworks, uma vez que estes recursos já foram transferidos.

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 contra-partida 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.

Ora, não há que se falar em lucro sem que o resultado seja apurado e não há que se falar em distribuição de algo que não existe. Ainda, reforçando esta conclusão, não existem registros desta distribuição de lucros para os sócios ao longo do ano na contabilidade.

Como os registros contábeis realizados em ambas as empresas não representam o fato contábil efetivamente ocorrido, em correspondência com a documentação respectiva obtida fiscalização (extratos bancários etc.), por força do disposto no art. 1.179 do Código Civil, tais registros são inidôneos, para fins de comprovação de ingressos de recursos na conta bancária da importadora, proveniente de supostos empréstimo bancários realizados pelos seus sócios, porque tais registros representam fatos contábeis distintos do alegado empréstimo.

Em conformidade e complementação ao disposto no citado preceito legal, as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), em especial, a NBC “ITG 2000 - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL”, aprovada pela Resolução CFC 1.330/2011, confirma a obrigatoriedade de a escrituração contábil da entidade registrar todos os fatos contábeis, com estrita observância dos Princípios de Contabilidade que devem, necessariamente, ser corroborados por documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem os fatos contábeis. Para mais detalhes, veja o teor os seguintes itens relevantes extraídos da referida Resolução, que seguem transcritos:

3. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

[...]

7. O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento em ordem sequencial relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

[...]

14. No Livro Diário devem ser lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

[...]

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apóiam ou componham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

[...] (grifos não originais)

Na tentativa atribuir aparência de legitimidade aos mencionados empréstimos, informou a fiscalizada que, no âmbito do processo nº 10111.000072/2011-14, em que formalizada o pedido de habilitação da LCE no Siscomex, foram apresentados três contratos de empréstimo do sócio Sr. Luiz Cláudio para a referida empresa. O primeiro, no valor de R\$ 1.600.000,00 foi celebrado no dia 30 de dezembro de 2010, e os demais, nos valores de R\$ 400.000,00 e R\$ 600.000,00 foram celebrados no dia 3 de janeiro de 2011.

O primeiro a fiscalização demonstrou que era inidôneo, porque não refletia a realidade contábil da importadora LCE e fora celebrado posteriormente à efetiva transferência dos recursos, com claro propósito de conferir legitimidade aos recursos utilizados nas operações de importação, mediante a simulação de que recursos eram originários do empréstimo do referido sócio. E concluiu a fiscalização:

Ainda em relação aos contratos, não há qualquer contabilização referente à celebração dos contratos de empréstimos, assim como não há efetiva transferência dos valores contratados. A LCE, entre janeiro e fevereiro de 2011, registra 6 (seis) transferências bancárias entre a THINNETWORKS e a LCE e um lançamento a débito na conta “caixa”, todos a crédito na conta “empréstimos dos sócios”, no valor total de R\$ 364.160,00 (trezentos e sessenta e quatro mil reais).

A conta de passivo “empréstimos dos sócios”, em junho de 2011, apresenta saldo credor de R\$ 1.964.160,00 (um milhão, novecentos e sessenta e quatro mil, cento e sessenta reais).

Para contrapor a esses fatos, baseados na escrituração contábil e documentação bancárias das referidas empresas, a recorrente limitou-se em colacionar ao recurso voluntário em apreço esclarecimentos e justificativas prestados pela empresa terceirizada LTC CONTABILIDADE LTDA., que lhe prestara os serviços de escrituração contábil. Acontece que o referido documento não tem nenhum valor probatório, porque, além de não ter a assinatura do autor, não foi apresentado qualquer documento que corroborasse os supostos esclarecimentos e justificativas apresentados.

Em razão dessa características e tendo em conta a suficiência do acervo probatório coligido aos autos, revela-se de todo prescindível a conversão do julgamento em diligência, para juntada de novos documentos, conforme suscitado pela recorrente.

No presente recurso, a recorrente alegou que só era possível chegar a conclusão de que houve simulação das operações de importação se fossem desconsideradas a

existência de direito da LCE, a integralização de capital e a contabilização dos citados empréstimos.

A desconsideração da existência de direito ou de fato da LCE, trata-se de alegação estranhas ao motivo da presente autuação, portanto, não merece qualquer consideração a respeito. Já quanto a desconsideração das operações de empréstimos e de integralização do capital social, a fiscalização agiu com acerto ao desconsiderá-las, para fins de comprovação das origens dos recursos utilizados nas operações importação em questão, pois, com respaldo em elementos probatórios consistentes, restou comprovado nos autos que os registros contábeis das citadas operações são inverídicos, pois a documentação que dava suporte documental aos supostos empréstimos correspondiam a transferências bancárias da autuada para a importadora, conforme anteriormente demonstrado.

A recorrente ainda alegou que existia um erro material que contaminava todo o trabalho fiscal, porque a interposição fraudulenta somente poderia ser considerada presumida, nos casos em que não comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados, nos termos do § 2º do 23 do Decreto-lei 1.455/1976, a seguir transcrito:

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

[...]

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

[...]

Não procede a alegação da recorrente, porque a presente autuação não foi motivada por presunção da infração por interposição fraudulenta, ou seja, aqui não se trata de interposição presumida, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei 1.455/1976, mas em razão da efetiva comprovação da infração, mediante a ocultação do real comprador das mercadorias importadas, no caso, a autuada THINNETWORKS.

Diferentemente do alegado pela recorrente, na presente autuação, houve presunção da operação de importação por conta e ordem, prevista no art. 27 da Lei 10.637/2002, em razão da comprovada utilização de recursos da autuada nas correspondentes operações de importação objeto da presente autuação.

Cabe ressaltar ainda que a fiscalização apurou e comprovou com elementos probatórios adequados e consistentes outros fatos que, em conjunto, corroboram que as operações de importação foram custeada com recursos financeiros da autuada THINNETWORKS, o que, por presunção, qualificam as correspondentes operações de importação por conta e ordem da autuada, conforme já asseverado. E nessa condição, para conferir, transferir e evitar a ocultação do real comprador, era obrigatória a celebração e a entrega à unidade RFB, de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre estabelecimento da importadora de contrato de prestação de serviços de importação por conta da real compradora, inserção dos dados da autuada nos documentos da operação (faturas e conhecimentos de carga), a inserção do nº do CNPJ da autuada nas respectivas DI, conforme exigem os arts. 1º a 3º da Instrução Normativa SRF 225/2002.

Dentre os fatos relevantes que, em conjunto, contribuem para confirmar a conduta infracional em apreço, merecem destaque os seguintes:

1) a integralização do capital social da importadora LCE foi feita com recursos financeiros transferidos da autuada THINNETWORKS. Entretanto, na sua escrituração contábil, a LCE fez um registro contábil inverídico, ou seja, ela registrou a transferência do capital integralizado em dinheiro, no valor de R\$ 60.000,00, da conta caixa para a conta-corrente bancária, em vez do verdadeiro fato contábil provado, que foi a transferência bancária da autuada THINNETWORKS para a conta-corrente da LCE no valor de R\$ 60.000,00.

2) várias inconsistências nos pagamentos das mercadorias vendidas para a autuada THINNETWORKS, tais como pagamento de apenas parte do valor da nota fiscal, registro dos valores das vendas em datas diversas daquela de emissão da nota fiscal, falta de lançamento dos valores das vendas, lançamentos contábeis fictícios etc. A análise dos registros contábeis dos registros e pagamentos das vendas feita, pormenorizadamente, pela fiscalização e relatada no subitem 4.3 do TVF, confirmam a artificialidade da situação financeira da importadora LCE, cujos recursos financeiros utilizados no custeio das operações de importação, inequivocamente, foram fornecidos/adiantados pela autuada THINNETWORKS.

3) as referidas empresas operam como se fossem uma só, compartilham espaço físico, armazém, recursos administrativos e mão de obra. A THINNETWORKS realizou vendas para o mercado interno de produtos importados pela LCE e ainda não revendidos para a THINNETWORKS é mais uma das evidências que as duas empresas funcionam como se fossem uma só. A separação formal foi feita apenas para ocultar o real interessado nas operações de importação. Em decorrência, apenas a LCE é penalizada por infrações e pelo não pagamento dos tributos devidos na operação de importação, por ser a única que aparece perante a fiscalização aduaneira.

Por todas essas razões, chega-se a conclusão que a recorrente era real compradora das mercadorias importadas e foi premeditada e intencionalmente omitida dos documentos que instruem e embasam as operações de importação objeto da presente autuação.

Enfim, a recorrente alegou que a decisão recorrida havia inovado a autuação, ao abordar a questão da sujeição passiva solidária. No entanto, “em que pese o Relator ter afastado tal condição por entender que a RFB não obrou no sentido de ter notificado o contribuinte para que pudesse exercer o seu direito de defesa.” Para a recorrente, o direito pátrio exigia que o acusado fosse “cientificado de tal acusação e dos motivos que o levaram a ser acusado para que possa exercer o amplo direito de defesa, expressamente garantido pela Constituição Federal.”

Previamente, cabe esclarecer que, diferentemente do alegado pela recorrente, no julgamento de primeiro grau não houve inovação dos fundamentos do auto de infração, mas apreciação de questão não suscitada na peça impugnatória e tampouco contestada pelos sujeitos passivos solidários, que sequer apresentaram peça defensiva. Até porque, todos os autuados foram devidamente cientificados do referido auto de infração, segundo os documentos de fls. 177/180.

E na apreciação da questão não impugnada, o motivo apresentado pelo nobre Relator do voto vencido para a exclusão dos sujeitos passivos solidários não foi a falta de ciência ou notificação deles todos ou de algum deles, mas a suposta inobservância de requisito formal, atinente a ausência de lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de cada um dos sujeitos passivos solidários.

E por se tratar de questão de ordem pública, a apreciação de ofício da referida questão, certamente, contraria o disposto no art. 17 do Decreto 70.235/1972, que determina que considera-se não impugnada “a matéria que tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Entretanto, ainda que inoportuna a abordagem da referida questão não impugnada pela recorrente e pelos sujeitos passivos, no mérito, a nobre Redatora do voto vencedor, fundamentadamente, demonstrou a improcedência do motivo apresentado pelo nobre Relator do voto vencido para afastar os sujeitos passivos solidários do polo passivo da presente autuação. E por se encontrar em consonância com entendimento deste Relator, com respaldo no art. 50, § 3º, da Lei 9.784/1999, aqui adota-se, como razão de decidir, os fundamentos esposados no brilhante voto vencedor, cujos excertos relevantes e pertinentes sequeuem transcritos:

Peço licença, outrossim, para discordar tão somente de suas conclusões acerca da sujeição passiva solidária, que, no seu entendimento, restara prejudicada por suposta inobservância de requisito formal, qual seja, a lavratura em separado de Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Entendeu o i. relator que a indicação, no corpo do auto de infração, da atribuição de responsabilidade solidária pelo crédito tributário aos sócios da autuada e à empresa LCE, desacompanhada dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária, não deixaria claramente evidenciada a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias.

Defendeu, nesse trilhar, que teria havido inobservância de instrumentalidade formal na pretensão da fiscalização em atribuir às pessoas citadas responsabilidade tributária, o que resultaria em prejuízo ao direito de defesa e, por conseguinte, nulidade do feito quanto a tais pessoas.

Com a devida vênia, tenho entendimento diferente nessa matéria.

Voltando às lições dos doutrinadores, citados com pertinência no voto vencido, há que se reconhecer que, quando se trata de discutir nulidade procedimental, deve-se ter cuidado para que o exagerado processualismo não desvirtue a técnica e resulte em insegurança jurídica, ou para que a técnica não se sobreponha aos fins.

Registro, nesse trilhar, a lição de Tércio Sampaio Ferraz Jr.¹, que esclarece os contornos da técnica de avaliação finalística do ato administrativo, em comparação com o que denomina validade condicional²:

16. Distinto é o caso da validação finalista. Aqui não é possível desvincular meios e fins, pois a prefixação dos fins exige que eles sejam atingidos. Para isto a autoridade tem de encontrar os meios adequados, sendo pois, responsável pela própria adequação, ou seja, não só pelos fins, mas pelos meios também. Neste caso, o efeito imunizador da fixação exige da autoridade um

¹ A relação meio/fim na Teoria Geral do Direito Administrativo. texto extraído de <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/111>. Consulta realizada em 21/11/2008

² Considera unicamente o meio de execução, ou seja, a norma que o instituiu.

comportamento nãoautomático, mas participante, pois de mera utilização de um meio qualquer não segue necessariamente o fim. Neste sentido, para controlar se uma norma é válida não basta regredir no processo hierárquico, mas é preciso verificar, de caso para caso, se a adequação foi obtida. Se o controle da validade condicional é generalizante, o da finalista é casuístico.

No caso em tela, é importante esclarecer que o mencionado Termo de Sujeição Passiva Solidária trata-se de um instrumento de cunho administrativo que, por adotar um modelo pré-formatado, confere clareza e organização ao Processo Administrativo Fiscal em que figuram um ou mais devedores solidários. É fato que tal modelo passou a ser adotado de forma quase generalizada pelos auditores-fiscais [sic], facilitando, certamente, o trabalho de controle do crédito tributário exercido no âmbito do Ministério da Fazenda, até o término do julgamento, o pagamento ou execução da dívida.

É bem possível, inclusive, que o objetivo maior da uniformização do modelo para registro da existência de um ou mais sujeitos passivos solidários fosse justamente favorecer o controle fazendário, ante a um grande volume de processos aguardando pagamento, em julgamento ou em execução. Parece pouco provável que, do ponto de vista do contribuinte, tal padronização resultasse em grandes benefícios, na medida em que, é razoável supor, ele não tenha que lidar com um elevado número de processos fiscais simultâneos.

Insta observar, por outro lado, que dito Termo de Sujeição Passiva Solidária não se encontra previsto 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.

Por sua vez, o Processo Administrativo Fiscal ao tratar da cientificação do sujeito passivo, limita-se a definir as vias pelas quais o sujeito passivo deverá ser cientificado (pessoal, postal, edital ou eletrônica) e respectivos prazos a serem observados, não prescrevendo um instrumento formal específico a ser adotado para cada modalidade de sujeição passiva (principal ou solidária).

Uma vez que a legislação não previu a obrigatoriedade de adoção do Termo de Sujeição Passiva Solidária para atribuição de responsabilidade solidária ao contribuinte, nem sequer a sua existência, não há como entender que sua ausência possa configurar o descumprimento de instrumentalidade formal.

Com efeito, se o ordenamento jurídico não determinou a forma por meio da qual o ato processual de cientificação do sujeito passivo solidário deve ser executado, não se pode concluir que, pelo fato de frequentemente, ou mesmo majoritariamente, utilizar-se um determinado instrumento, a ausência deste instrumento em determinado processo venha a configurar

cerceamento do direito de defesa e justifique a nulidade do lançamento.

Como visto, as hipóteses de nulidade estão previstas no artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, que, por razão de clareza, transcrevemos novamente:

Art. 59. São nulos: (destaquei)

[...]

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

O cerne da questão, portanto, reside em se verificar se os devedores solidários teriam sido ou não efetivamente cientificados do lançamento e da responsabilidade a eles atribuída, sendo irrelevante, a meu ver, o instrumento adotado para tal ciência.

Compulsando os autos, resta comprovado, às fls. 177 e seguintes, que todas as pessoas apontadas como devedoras solidárias foram cientificadas da autuação.

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

Ressalte-se, ainda, que consta do auto de infração, mais precisamente às fls. 160 e 161, a atribuição de responsabilidade solidária a tais contribuintes. Portanto, resta a meu ver caracterizado que todas as pessoas arroladas no pólo passivo tinham pleno conhecimento dos fatos e de suas conseqüências.

Assim sendo, não vejo configurado cerceamento do direito de defesa, em razão da ausência de instrumento que não pode ser considerado requisito formal para a constituição do lançamento ou para a atribuição, a terceiros, de responsabilidade pelo crédito tributário constituído.

Por fim, peço licença para registrar entendimento diverso quanto à suposta orientação jurisprudencial extraída pelo i. relator dos autos do RE 608426 PR.

Naquele processo, como se depreende da leitura da ementa transcrita, pleiteava o contribuinte anular a sujeição passiva tributária a ele atribuída, em razão de divergência ocorrida entre o Termo de Sujeição Passiva Solidária, que o teria qualificado como contribuinte solidário, e o Termo de Verificação Fiscal, que o intitulara responsável solidário, alegando cerceamento de defesa. Alternativamente, pleiteava o direito de apresentar impugnação extemporânea para contestar o mérito do lançamento.

Dentro desse contexto, destacou o Min. Joaquim Barbosa 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”.

Não me parece que a decisão corrobore a exigência do Termo de Sujeição Passiva. Pelo contrário, a meu ver, restou claro que o Ministro admitiu que, restando caracterizado, qualquer que seja o meio, que o contribuinte foi cientificado da exigência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Em aditamento ao brilhante voto da nobre Redatora, cabe ressaltar que, assim como ocorre na esfera cível (arts. 104, III, e 107 do Código Civil), também no âmbito do processo administrativo fiscal, a formalidade dos atos e termos processuais é a exceção e não regra, conforme dispõe o art. 2º do Decreto 70.235/1972, a seguir transcrito:

*Art. 2º Os atos e termos processuais, **quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade**, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.*

Parágrafo único. Os atos e termos processuais poderão ser formalizados, tramitados, comunicados e transmitidos em formato digital, conforme disciplinado em ato da administração tributária. (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013) - grifos não originais.

Assim, se por força do disposto no referido preceito legal, a regra é a ausência de formalidade, a contrário senso, a exigência de formalidade é a exceção que, inequivocamente, necessita de expressa prescrição legal. Apesar dessa expressa orientação geral, que rege todo ordenamento jurídico do País, o nobre Relator do voto vencido aplicou o disposto na referida regra de forma invertida, ou seja, segundo o entendimento manifestado pelo nobre Relator, com a devida vênia, a regra é a exigência de formalidade e não o contrário, segundo determinação no citado preceito legal, que irradia efeito jurídico para todos os atos e termos processuais praticados no âmbito do processo administrativo fiscal.

E nessa seara, no caso de pluralidade de sujeitos passivos, a única formalidade exigida, para efeito de validade dos correspondentes atos processuais, é que todos os solidários sejam cientificados do auto de infração ou da notificação de lançamento, nos termos do art. 56, § 3º, do Decreto 7.574/2011, que segue transcrito:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 14 e 15).

[...]

*§ 3º No caso de pluralidade de sujeitos passivos, caracterizados na formalização da exigência, **todos deverão ser cientificados do auto de infração ou da notificação de lançamento**, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.*

[...] (grifos não originais)

E segundo o disposto no citado art. 2º do Decreto 70.235/1972, o regramento que norteia os atos e termos processuais não determina o tipo de ato processual por meio do qual a cientificação do sujeito passivo solidário deve ser realizada. Nesse sentido, o art. 23 do citado Decreto define apenas os meios ou as vias de cientificação/intimação do sujeito passivo, que pode ser por meio pessoal ou eletrônico e por via postal, telegráfica ou editalícia, mas não estabeleceu ou definiu um tipo de termo processual específico a ser utilizado para tal finalidade. E tampouco fez qualquer diferenciação quanto ao meio ou via de cientificação/intimação, para diferentes tipos de sujeito passivo (contribuinte ou responsável) ou de sujeição passiva (principal ou solidária).

Dessa forma, se não há prescrição legal que determine o tipo de ato ou termo processual, em consonância com o disposto no art. 2º do Decreto 70.235/1972, prevalece a liberdade para definir o tipo de ato ou termo processual, que deverá conter “somente o indispensável à sua finalidade”. Se atendida essa exigência, afronta determinação legal expressa o afastamento de validade de ato processual por ausência de forma não prescrita na legislação.

Sabe-se que o “Termo de Sujeição Passiva Solidária” não se encontra previsto em lei e em qualquer outro ato normativo, sequer em normas internas da RFB existe tal previsão, o que o qualifica como um dos instrumentos passíveis, mas não indispensável ou obrigatório, para efeito de atribuição de sujeição passiva ou responsabilidade solidária na seara do processo administrativo fiscal federal.

No caso, se não há na legislação exigência da lavratura do “Termo de Sujeição Passiva Solidária”, para efeito de atribuição da condição de sujeição passiva ou responsabilidade solidária tributária, por conseguinte, se atendidas as demais condições exigidas em lei, a ausência do referido Termo não tem o condão de afastar a condição de sujeição passiva solidária de qualquer pessoa física ou jurídica adequadamente qualificada nos autos, por não representar formalidade essencial prescrita em lei.

Por todas essas razões, vota-se por negar provimento ao recurso, para manter na íntegra a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento