



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

Processo n° 11829.720019/2015-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.321 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria MULTA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente PROVIDER TECNOLOGIA E SISTEMAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 25/08/2010

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. OBSERVAÇÃO AOS REGRAMENTOS. A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio (artigo 27 da Lei n° 10.637/02 e a IN SRF n° 225, de 2002, regramento da modalidade de Importação por “conta e ordem” ou artigo 11 da Lei n° 11.281/2006 e a IN SRF n° 634/2006, regramento da modalidade de Importação por “encomenda”), devendo observar rigorosamente os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

O objetivo pretendido pelos interessados, atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e conseqüentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação tributária-aduaneira ou penal, decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.

DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE NA IMPORTAÇÃO. NÃO LOCALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. Conforme previsão legal contida no § 3° do artigo 23, V, do Decreto 1.455/1976, considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente da mercadoria, sujeito passivo na operação de importação, infrações puníveis com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE. EFEITOS. Conforme o art. 95, do Decreto-lei n° 37/66, responde pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Recursos Voluntários Negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, negar provimento ao recurso voluntário da Recorrente e da responsável solidária Multisourcing Tecnologia e Informática Ltda. Por voto de qualidade, foi rejeitada a exclusão de ofício dos responsáveis solidários Axicon Participações Ltda, Sra. Viviany Queiroz Costa e Sr. Edilson de Jesus Caetano. Neste ponto, restaram vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata o presente processo de crédito tributário lançado através de Auto de Infração (fls. 2/8), lavrado contra a empresa PROVIDER TECNOLOGIA E SISTEMAS LTDA., CNPJ 07.194.496/0001-20, doravante denominada **PROVIDER**, no valor de R\$ 178.618,25. O crédito lançado refere-se a aplicação da multa no valor aduaneiro da mercadoria, e tem base legal no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto Lei nº 1.455/76.

Pelo exposto no Relatório de Procedimento Fiscal - TVF, de fls. 9/55, a empresa MULTISOURCING Tecnologia e Informática Ltda, é pessoa fraudulentamente interposta nas operações em que figurou como importadora e adquirente de produtos para informática entre 2010 e 2013. O presente Auto de Infração tem por REAL COMPRADOR no mercado interno a empresa PROVIDER.

Face ao exposto na Descrição dos Fatos e o constante no Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos (TVF - anexo ao Auto de Infração (fls. 9/55), o Fisco caracterizou o Termo de Responsabilidade solidária de que trata o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66, de 18/11/1966 (fls. 9 e 51/52), à empresa **Multisourcing Tecnologia e Informática Ltda, Axicon Participações Ltda, Sra. Viviany Queiroz Costa e Sr. Edilson de Jesus Caetano.**

Por bem descrever os fatos destes autos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, nº 16-070.884, prolatada pela 23ª Turma da DRJ em São Paulo (SP), a seguir transcrito (fls. 286/350):

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 12/08/2015, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do

V.A.), no valor de R\$ 178.618,25, em virtude dos fatos a seguir descritos.

A fiscalização apurou que a empresa Multisourcing Tecnologia e Informática Ltda não é a real adquirente das mercadorias importadas e que a mesma operava como interposta pessoa em comércio exterior, praticando assim infração à legislação aplicável à matéria com previsão de pena de perdimento às mercadorias transacionadas.

Pelo exposto no Relatório de Procedimento Fiscal, a empresa Multisourcing Tecnologia e Informática Ltda, é pessoa fraudulentamente interposta nas operações em que figurou como importadora e adquirente de produtos para informática entre 2010 e 2013.

O presente Auto de Infração tem por REAL COMPRADOR no mercado interno a empresa Provider Tecnologia e Sistemas Ltda.

Face ao que determina o art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, foi lavrado o presente Auto de Infração para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias.

São responsáveis solidários:

· A empresa Multisourcing Tecnologia e Informática Ltda, CNPJ 04.799.142/0001-11; · A empresa Axicon Participações Ltda, CNPJ 08.843.543/0001-82; · A Sra. Viviany Queiroz Costa, CPF 150.362.998-84; · O Sr. Edilson de Jesus Caetano, CPF 051.708.078-80.

O Sr. Edilson de Jesus Caetano tomou ciência do Auto de Infração via Aviso de Recebimento, em 20/08/2015 (fls. 206).

A empresa Provider Tecnologia e Sistemas Ltda tomou ciência do Auto de Infração via Aviso de Recebimento, em 19/08/2015 (fls. 211).

A Sra. Viviany Queiroz Costa tomou ciência do Auto de Infração via Edital, em 01/09/2015 (fls. 216).

A empresa Multisourcing Tecnologia e Informática Ltda tomou ciência do Auto de Infração via Edital, em 01/09/2015 (fls. 216).

A empresa Axicon Participações Ltda tomou ciência do Auto de Infração via Aviso de Recebimento, em 20/08/2015 (fls. 218).

A empresa Provider Tecnologia e Sistemas Ltda protocolizou impugnação, tempestivamente em 18/09/2015, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 225 à 258, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

DAS PRELIMINARES - Preliminarmente, a IMPUGNANTE, insurge-se, veementemente, contra a presente exação fiscal uma vez que, efetivamente, NÃO INFRINGIU, ABSOLUTAMENTE, nenhum dos artigos dicriminados no presente Auto de Infração, como demonstraremos a seguir.

Ainda, faz-se mister esclarecer, que a impugnante comprovará de forma ABSOLUTAMENTE INEQUÍVOCA que jamais efetuou IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS OU IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA ou ainda jamais foi ENCOMENDANTE de qualquer importação efetuada por MULTISOURCING ou qualquer um de seus fornecedores. Esclarece ainda que a presunção da autoridade fiscal, que relata de forma ABSOLUTAMENTE FANTASIOSA, que a PROVIDER foi adquirente oculto da empresa MULTISOURCING, está diametralmente oposta a verdade dos fatos e das provas que traremos aos autos.

DO MÉRITO

☉ **MODELO DE NEGÓCIOS DA IMPUGNANTE** A empresa Provider Informática foi uma empresa brasileira especializada no comércio de produtos de informática que atuou no mercado nacional desde 2005.. Desde a sua fundação sempre atuou no comércio de produtos de informática adquiridos no mercado interno sem jamais ter importado qualquer produto do exterior.

O seu grupo de clientes se dividia basicamente entre revendas de informática, clientes corporativos e Órgãos Públicos.

O modelo de negócios consistia em levantar as demandas existentes por produtos de informática em possíveis clientes da iniciativa privada e também junto aos órgãos públicos que adquirem através de concorrência pública, pesquisar junto aos nossos fornecedores nacionais as melhores condições comerciais e finalizar as vendas de forma a maximizar a rentabilidade da empresa.

Neste modelo de negócios, a manutenção de estoques deve ser mínima e por isso geralmente as compras se efetivavam depois da conclusão do processo de vendas.

Logo, após a efetivação de uma venda, seja ela feita para a iniciativa privada ou seja ela feita para o Governo, dávamos início ao processo de compras, inicialmente através da validação da melhor condição comercial já obtida junto aos nossos fornecedores nacionais.

Para que o modelo de negócios fique bem demonstrado, listamos abaixo alguns exemplos de negócios realizados com diversos fornecedores, incluindo a Multisourcing.

Exemplo 1 - Em dezembro de 2008 vencemos uma concorrência para o fornecimento de 600 cameras webcam , produto este fabricado no exterior, junto a BANCO ITAU pelo valor total de R\$ 50.604,00. Ao recebermos a confirmação da compra, procuramos junto aos nossos fornecedores a melhor condição comercial e fechamos a compra com a empresa Wisecase por R\$ 32.513,90, com prazo de entrega de 30 dias.

Veja que não pagamos qualquer valor antecipado e também não firmamos qualquer conato de importação por encomenda nem por conta de terceiros.

Exemplo 2 - Em janeiro de 2009 fechamos a venda junto a ACAV para o fornecimento de 106 notebooks HP, material este fabricado no exterior, com prazo de entrega de 30 dias, pelo valor total de R\$ 474.560,00. Ao recebermos a confirmação da compra, iniciamos as buscas junto aos nossos fornecedores pela melhor condição comercial e fechamos a compra com a empresa Alcateia por R\$ 317.152,00, com prazo de entrega de 30 dias.

Veja que não pagamos qualquer valor antecipado e também não firmamos qualquer contrato de importação por encomenda nem por conta de terceiros, apenas fizemos o pedido com prazo de entrega de 60 dias.

A Alcateia efetuou a entrega dos produtos através da nota fiscal 535730, valor de R\$ 317.152,00. O pagamento para o fornecedor foi em 20/03/2009.

O faturamento e a entrega dos produtos para a ACAV foi feita no dia 23/03/2009 e o cliente efetuou o pagamento das mercadorias em 26/03/2009 através de depósito em conta corrente.

Exemplo 3 - Em outubro de 2009 vencemos uma licitação junto ao SESC para o fornecimento de 30 unidades da impressora Datamax, produto este fabricado no exterior. Ao recebermos a confirmação da compra, procuramos junto aos nossos fornecedores a melhor condição comercial e fechamos a compra por R\$ 74.476,80 com a empresa CDC Brasil, com prazo de entrega de 30 dias.

Veja que não pagamos qualquer valor antecipado e também não firmamos qualquer contrato de importação por encomenda nem por conta de terceiros, apenas fizemos o pedido com prazo de entrega de até 30 dias.

A CDC Brasil efetuou a entrega dos produtos no valor de R\$ 74.476,80 e efetuamos o respectivo pagamento no dia 07/12/2009.

No dia 10/11/2009 faturamos e entregamos através da nota fiscal 2381, as mesmas 30 unidades que havíamos comprado, pelo valor total de R\$105.000,00. Para fechar o ciclo do negocio, em 24/11/2009 recebemos o respectivo pagamento do SESC.

⊙ OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Inicialmente cumpre nos esclarecer que, DIFERENTEMENTE do que alega o Ilustre Auditor, a PROVIDER jamais atuou no comércio exterior de forma fraudulenta e rechaça toda e qualquer tentativa de macular o bom nome da empresa através de suposições e ilações completamente dissociadas da verdade material dos fatos, em manifesta peça fictícia de acusação.

A presunção da fiscalização de que as aquisições efetuadas pela PROVIDER junto a Multisourcing são importações realizadas por encomenda é ABSOLUTAMENTE EQUIVOCADA como demonstraremos nesta impugnação.

Para que se caracterize uma importação por encomenda tem que se observar o que está disposto na legislação.

Ora para que se tenha caracterizada uma importação por encomenda, entre rros quesitos, deve se ter uma ENCOMENDANTE PREVIAMENTE DETERMINADA (um CONTRATO ENTRE A IMPORTADORA E A ENCOMENDANTE.

Isto posto, perguntamos:

· Ao fecharmos a compra de produtos importados com um fornecedor nacional que não tem estes produtos em estoque e que nos solicita um prazo para entrega, SOMOS CONSIDERADOS ENCOMENDANTES DE UMA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA?

*· Os compradores das mercadorias, nos casos listados, BANCO ITAU, ACAV e SESC também são **CONSIDERADOS ENCOMENDANTES DE UMA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA?***

· Se somos CONSIDERADOS ENCOMENDANTES DE UMA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA quem são consideradas as IMPORTADORAS? São os nossos fornecedores ou alguma outra empresa que fez a importação anteriormente?

· Se não há qualquer CONTRATO entre a empresa compradora e a empresa vendedora para que esta proceda a importação de algum bem em nome daquela, como se pode considerar a compradora como ENCOMENDANTE DE UMA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA?

Ora evidentemente a Fiscalização não poderá responder tais perguntas até por que não as tem. A PROVIDER não foi encomendante de nenhuma importação junto aos diversos fornecedores, até porque não conhece a organização, estrutura e funcionalidade de cada um deles. Não temos como saber de quem os nossos fornecedores compraram, quando o fizeram, qual valor foi pago e como adquiriram.

Quando a PROVIDER fecha a compra com determinado fornecedor, busca-se rantir a transparência do negócio, com documentação idônea (nota fiscal),

compromisso com prazos de entrega, qualidade e garantia do produto ofertado. NÃO TEMOS como saber se o produto vai ser importado pelo fabricante, distribuidor ou qualquer outra empresa.

Sabemos que grande parte dos materiais que comercializamos são produtos importados, entretanto nenhum dos nossos fornecedores ou clientes jamais mencionou a elaboração de qualquer tipo de contrato de importação. Ou seja, jamais fomos

encomendantes predeterminados de importadores, e tampouco vislubramos os nossos clientes como tais encomendantes.

Logo, não havendo um ENCOMENDANTE PREDETERMINADO e nem tampouco qualquer tipo de contrato, como pode haver a situação de IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA? Evidentemente que não há!

Nos termos da legislação federal, FICA EVIDENTE que não se pode considerar a empresa COMPRADORA como ENCOMENDANTE DE UMA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA, visto que não há qualquer espécie de contrato entre a empresa compradora e a empresa vendedor.

Desta forma fica CABALMENTE DEMONSTRADO que as partes envolvidas e os valores transacionados são absolutamente legítimos e que não há e não houve qualquer tipo de ocultação ou simulação.

⊙ *INDÍCIOS DA PRÁTICA DE OCULTAÇÃO DOS REAIS ADQUIRENTES* Em sua teoria, o ilustre agente do Fisco alega ter encontrado “Diversos indícios apontam para a constatação de que as mercadorias listadas nos itens de DI relacionados no Capítulo 3 deste Termo de Verificação tinham como real destinatária a empresa PROVIDER, que permaneceu oculta na relação com o Fisco já que a MULTISOURCING registrou as DIs como importadora e adquirente. A seguir serão apresentadas tais evidências.”

⊙ *COINCIDÊNCIA OU PROXIMIDADE DOS SÓCIOS DO EXPORTADOR, IMPORTADOR E REAL ADQUIRENTE OCULTO* Ora Ilustres Julgadores, vejam que o próprio auditor da Receita Federal afirma ter encontrado INDÍCIOS, que APONTAM, mas jamais produziu provas robustas do que alega.

No presente caso, de maneira irresponsável faz suposições levianas acerca de Maria Helena da Silva e seu filho Anderson Pinto de Souza com acusações infundadas e sem qualquer respaldo fático.

Além dos graves erros anteriormente apontados, o Ilustre Auditor, afirma que o “a empresa Conacta Inc., sediada em Weston, Florida, Estados Unidos da América.... foi desativada em 28/09/2012 (DOC 24).” A Sra Viviany Queiroz Costa, sócia da empresa Conacta declarou que o documento apresentado pelo fiscal, obtido através da internet, não faz qualquer prova de que a empresa esteja inativa.

Além disso, qualquer cidadão mediano sabe que este “documento” não tem qualquer validade legal no Brasil, quer por não estar respaldado pelas formalidades legais, quer pela ausência da verdade material. Uma vez mais, parte-se de uma premissa errada e tenta validar a sua teoria!

De forma ABSOLUTAMENTE INCONSEQUENTE, alega que “as mesmas pessoas controlavam todos os elos da cadeia de

importação, desde o exportador ao real adquirente, passando pelo importador.

Este controle absoluto facilita a prática de ilícitos aduaneiros tendentes a reduzir o custo total das importações, como a quebra da cadeia do IPI, ao utilizar o importador como mera empresa de fachada que repassa as mercadorias ao real adquirente a preço de custo ou com baixíssima margem de lucro."

Ora se o illustre fiscal tem como comprovar que houve a prática de ilícitos aduaneiros, tem o dever legal de trazer as PROVAS do alegado aos autos e NÃO FAZER AFIRMAÇÕES IMPENSADAS e LEVIANAS de que este "controle absoluto" ... "facilita a prática de ilícitos aduaneiros".

Como pode ser visto acima, as diversas empresas possuem sócios distintos com participações acionárias diversas não caracterizando relação de dependência e muito menos de que a MULTISOURCING realizou importação em nome da PROVIDER. Ora o Senhor Auditor Fiscal partiu de premissas ABSOLUTAMENTE EQUIVOCADAS e concluiu o seu relatório de maneira desastrosa, chegando a conclusões muito DISTANTES da verdade dos fatos.

O fato de existir pessoas comuns em diversas organizações que mantém relações comerciais entre si não as torna delinquentes, da mesma forma que o fato de existir pessoas distintas em empresas que mantém negócios não as exime da prática delitiva. O nobre auditor tem obrigação de provar o que afirma e não ficar supondo e bradando o seu festival de absurdos.

◉ *INCAPACIDADE OPERACIONAL DA MULTISOURCING A afirmação de que a empresa Multisourcing não tinha capacidade financeiro-operacional para atuar como importadora e revendedora de mercadorias nos parece ser bastante desarrazoada visto que nas diversas aquisições feitas jamais tivemos que fazer qualquer pagamento antecipado, demonstrando capacidade financeira adequada ao porte da empresa.*

◉ *NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA DA MULTISOURCING A presunção apontada neste item carece ainda de qualquer validade jurídica, pois o que a empresa mantém em estoque deve-se NECESSARIAMENTE analisar o livro de inventário, ou ainda fazer o levantamento das entradas e das saídas de mercadorias. É inadmissível que se tente através das teorias dissociadas da verdade dos fatos, comprovar algo com ausência de pro/as reais da matéria.*

Não se pode admitir em qualquer hipótese que a Autoridade autante, a seu bel prazer, faça acusações sem provas apenas externando a sua teoria conspiratória.

Em uma breve vista de um dos casos apresentados pelo fiscal, vemos que a sua teoria conspiratória não se sustenta em uma simples observação e análise dos dados.

Se a Multisourcing importou 6 scanner HP Scanjet 5590C em 19/10/2012, e a PROVIDER era o real adquirente oculto, como

foram adquiridas 12 unidades deste produto? Qual foi a mágica de importar 6 unidades e vender 12?

O senhor disse que a Multisourcing não fazia estoques, mas se ela importou 6 e vendeu 12 unidades ela deveria ter em estoque, não???? Por que a autoridade fiscal não demonstra para onde e para quem todos os itens importados pela Multisourcing foram vendidos em todas as suas importações? Certamente por que isto fulminaria a sua teoria de importação por encomenda ou por conta de terceiros.

O ilustre auditor considerou que a Multisourcing pode também adquirir produtos importados no mercado nacional, junto a fabricantes e distribuidores?

Lamentável que um auditor da Receita Federal use de expedientes, teorias, hipóteses, ilações, presunções e divagações para tentar provar o que não se pode, visto que NÃO É VERDADEIRO, pois suas teorias somente existem e sobrevivem no campo da ficção.

Um elemento extraído da análise das notas fiscais é a baixa margem de lucro praticada pela MULTISOURCING em comparação com a margem de lucro praticada na revenda dos produtos de informática aos órgãos públicos.

A margem de lucro é muito maior na revenda aos órgãos públicos, sendo a margem da MULTISOURCING em alguns casos até mesmo negativa! Isso mostra que a MULTISOURCING não era empresa com objetivo de gerar lucro e remunerar os sócios, mas tinha tão somente objetivo de ser a empresa que formalizava as importações do grupo, para assim ocultar os reais adquirentes da relação com o Fisco.

⊙ *COMPARAÇÃO DAS MARGENS DE LUCRO Não menos absurda é a consideração da autoridade autuante, que além de se equivocar no item anterior, incorre no mesmo equívoco insuperável neste item, relativamente à comparação de margens de lucro.*

A atitude de fiscal mais uma vez parte de uma premissa equivocada para construção de sua peça de ficção, ao afirmar que é “baixa a margem de lucro prática pela MULTISOURCING em comparação com a margem de lucro praticada pelos ocultados na revenda dos produtos de informática aos órgãos públicos.”

Os comparativos entre empresas de segmentos distintos , com estruturas e estratégias tão distintas NÃO nos permite extrair qualquer juízo de valor, principalmente na ABSURDA teoria de que “... a MULTISOURCING não era empresa com objetivo de gerar lucro e remunerar os sócios, mas tinha tão somente objetivo de ser a empresa que formalizava as importações do grupo, para assim ocultar os reais adquirentes da relação com o Fisco.”

Com todo o respeito, não conseguimos identificar, na escala de valores da Autoridade Fiscal o que seriam margens "alta" ou "baixa", por isso perguntamos: quais percentuais são baixos e quais são altos? 1%, 10%, 30%, 100% ou qual %?

Ora, no caso em tela, é ABSURDA a presunção de que a empresa impugnante se apresenta como adquirente oculto, pois compra com margens de lucro baixas. O objetivo de qualquer empresa, NO MUNDO REAL DOS NEGÓCIOS, é comprar pelo MENOR VALOR possível e vender pelo MAIOR VALOR possível, maximizando assim o seu resultado.

⊙ *QUEBRA DA CADEIA DO IPI Novamente a partir das notas fiscais emitidas por MULTISOURCING e PROVIDER. é possível visualizar intento de esquivar-se da incidência do IPI cheio. Ao ocultar do Fisco o real adquirente ao não informá-lo na DI como importador por conta e ordem, ou como encomendante. A MULTISOURCING aparece como única importadora e, portanto, como única a equiparada a industrial.*

Assim, apenas a MULTISOURCING é devedora de IPI na saída das mercadorias de seu estabelecimento. Desta forma, o IPI total devido após a nacionalização da mercadoria é apenas aquele incidente sobre o baixo faturamento por produto da MULTISOURCING. enquanto o alto faturamento da PROVIDER fica imune à tributação de IPI.

Esta prática de quebra de cadeia do IPI, além de reduzir o imposto devido, dá aos praticantes vantagem indevida sobre seus concorrentes no mercado.

Novamente o Ilustre Auditor apresentou um relatório junto ao seu Auto de Infração que passa muito distante da verdade dos fatos, e que se mostra precário e infundado, repleto de teses incongruentes e desconectadas da realidade numa clara afronta às provas.

Nos causa surpresa como um Auditor tão bem preparado possa ser tão vago e lacônico ao escrever sobre algo ou alguém que desconhece: "é possível visualizar intento de esquivar-se da incidência do IPI cheio".

Visualizar intento? Visualizar como? Ora Senhores, este "visualizar" nada mais é do que o puro "achometro", aquele que alguém acha e por isso quer estabelecer isso como verdade, sem qualquer PROVA! "o modus operandi escolhido pelo sócios das empresas concentrou as margens de lucro na revenda do real adquirente em detrimento do lucro da importadora" . Ora Senhores, se há algum modus operandi , isto deveria ter sido provado e não através da repetição de frases de efeito do tipo sem qualquer lastro e amplitude.

De maneira gravíssima a fiscalização ataca a impugnante acusando a de fraude sem ao menos ler com cuidado o que é definido como tal.

É sabido no Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar. A Justiça vive da prova e o arbítrio vive da presunção.

Apesar de haver farta documentação comprobatória de que a PROVIDER jamais foi encomendante de qualquer importação junto aos seus fornecedores, e a autoridade fiscal preferiu divagar, tentar provar o que não existiu. Por conseguinte, como pode a Fiscalização pretender provar o inexistente? Obviamente não pode e, como facilmente se verifica, efetivamente, não logrará êxito.

⊙ CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todas as provas e fatos apresentados, fica evidente que NÃO HOUVE qualquer prática irregular ou ilícita e muito menos houve qualquer infração à legislação aduaneira.

Detalhamos exhaustivamente que não participamos de qualquer importação nas modalidades por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, como EQUIVOCADAMENTE aponta em seu relatório o Auditor Fiscal.

Além dos equívocos acima apontados, o trabalho fiscal deixou de atentar para aspectos fundamentais do Direito, notadamente no campo da disciplina da matéria relativa às provas também no direito material. É inegável que o presente Auto de Infração não se cercou da produção de provas já que não trouxe qualquer prova material do que alegou.

Contrariamente, a impugnante FULMINOU todas as premissas e teses NOTORIAMENTE FANTASIOSAS apresentadas, através de farta documentação COMPROBATÓRIA.

Não se pode admitir em qualquer hipótese que a Autoridade autante, a seu bel prazer, faça acusações sem provas apenas externando a sua teoria conspiratória. Se há uma associação de empresas, que se unem para a prática de infrações delituosas o Ilustre Auditor teria que provar de maneira inequívoca e não ficar bradando.

Aquele que acusa tem o dever legal de provar e ainda encaminhar a correspondente Representação para o Ministério Público Federal com o detalhamento dos ilícitos apontados. Não se pode olvidar a legislação de regência e o devido processo legal, transmudando - segundo a sua conveniência e oportunidade - a aplicabilidade da legislação em ofensa frontal ao Ordenamento Jurídico.

Como todas as impropriedades acerca da alegação de que houve OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO foram completamente rebatidas nos itens anteriores cumpre-nos, uma vez mais ratificar que NÃO houve qualquer espécie de importação por conta e ordem ou por encomenda.

⊙ DO PEDIDO

De todo o exposto, tendo-se demonstrado INEQUIVOCADAMENTE que o auto de infração ora

impugnados carecem de fundamentos que os justificassem, e tendo em vista, ressalte-se, a incoerência de tão desmedida exação, requer a Impugnante a V. Sa. que seja provida a presente impugnação, anulando integralmente o lançamento fiscal realizado, por ser de inteira justiça, protestando, desde logo, por todos os meios de prova admitidos.

É o Relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 25/08/2010

Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e conseqüentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.

A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Posto isto, vamos às Intimações do resultado da decisão da DRJ/SPO e os Recursos Voluntários interpostos.

A Recorrente (**PROVIDER**) foi regularmente intimada em 23/02/2016 (AR - Correios fl. 360). Em 23/03/2016 (protocolo fl. 365), apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 365/407.

A empresa MULTISOURCING TECNOLOGIA E INFORMATICA LTDA, foi intimada, nos termos do art. 23, § 1º, do Decreto nº. 70.235, de 1972, por não ter sido localizado no domicílio fiscal fornecido à RFB, conforme EDITAL de fl. 357.

A empresa Axicon Participações Ltda, foi regularmente intimada no seu endereço cadastral perante a RFB, conforme documento AR - Correios - devolvido ao REMETENTE, envelope de fls. 361/362. Na sequência, nos termos do art. 23, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, por não ter sido localizado no domicílio fiscal fornecido à RFB, foi publicado o EDITAL, conforme documento de fl. 412.

A Sra Viviany Queiroz Costa, foi regularmente intimada em 24/02/2016, conforme documento AR - Correios de fl. 358.

A Sr. Edilson de Jesus Caetano, foi regularmente intimada em 24/02/2016, conforme documento AR - Correios de fl. 359.

Quanto a Recorrente **PROVIDER**, em seu recurso, reitera todos os termos de sua impugnação, que apresenta resumidamente as seguintes razões:

(i) da Nulidade do Lançamento - apesar de extensa comprovação de que jamais houve qualquer tipo de irregularidade nas aquisições efetuadas pela Recorrente, muito menos a suposta interposição fraudulenta, a Autoridade Julgadora se olvidou de analisar as robustas provas apresentadas na impugnação; em nenhum momento a Fiscalização provou ou comprovou a ocorrência de qualquer ato ou ação irregular por parte da Recorrente, e muito menos a pretensa interposição fraudulenta;

(ii) do MODELO de negócio adotado: a empresa PROVIDER foi uma empresa brasileira especializada no comércio de produtos de informática que atuou no mercado nacional desde 2005; sempre atuou no comércio de produtos de informática adquiridos no mercado interno sem jamais ter importado qualquer produto do exterior. O seu grupo de clientes se dividia basicamente entre revendas de informática, clientes corporativos e Órgãos Públicos. Para demonstrar o seu modelo de negócios, lista no corpo do recurso, alguns exemplos de negócios realizados com fornecedores, incluindo a **Multisourcing** (Exemplos, 1, 2 e 3);

(iii) da OCULTAÇÃO do REAL comprador mediante fraude ou simulação:- esclarece que a PROVIDER jamais atuou no comércio exterior de forma fraudulenta e rechaça toda e qualquer tentativa de macular o nome da empresa; a presunção da fiscalização de que as aquisições efetuadas pela PROVIDER junto a Multisourcing são importações realizadas por encomenda é absolutamente equivocada; que ao fecharmos a compra de produtos importados com um fornecedor nacional que não tem estes produtos em estoque e que nos solicita um prazo para entrega, somos considerados ENCOMENDANTES de uma importação por ENCOMENDA? Os compradores das mercadorias, nos casos, BANCO ITAU, ACAV e SESC também são considerados ENCOMENDANTES? Nos termos da legislação federal, FICA evidente que não se pode considerar a empresa COMPRADORA como ENCOMENDANTE de uma importação por encomenda, visto que não há qualquer **espécie de contrato** entre a empresa compradora e a empresa vendedora.

(iv) INDÍCIOS da prática de ocultação dos reais adquirentes - na teoria do Fisco, alega ter encontrado “diversos indícios apontam para a constatação de que as mercadorias listadas nos itens de DI relacionados no Capítulo 3 do TVF, tinham como real

destinatária a empresa PROVIDER, que permaneceu oculta na relação com o Fisco já que a MULTISOURCING registrou as DIs como importadora e adquirente".

(v) da coincidência ou proximidade dos SÓCIOS do Exportador, Importador e REAL ADQUIRENTE OCULTO:- que de maneira irresponsável faz suposições levianas acerca de Maria Helena da Silva e seu filho Anderson Pinto de Souza com acusações infundadas e sem qualquer respaldo fático; além dos graves erros anteriormente apontados, a fiscalização afirma que o "a empresa **CONACTA** Inc., sediada em Weston, Florida, Estados Unidos da América, foi desativada em 28/09/2012; que a Sra. Viviany Queiroz Costa, sócia da empresa **CONACTA** declarou que o documento apresentado pelo fiscal, obtido através da internet, não faz qualquer prova de que a empresa esteja inativa; que o fato de existir pessoas comuns em diversas organizações que mantém relações comerciais entre si não as torna delinquentes, da mesma forma que o fato de existir pessoas distintas em empresas que mantém negócios não as exime da prática delitiva;

(vi) da incapacidade OPERACIONAL da MULTISOURCING:- a afirmação de que a empresa Multisourcing não tinha capacidade financeiro-operacional para atuar como importadora e revendedora de mercadorias nos parece ser bastante desarrazoada visto que nas diversas aquisições feitas jamais tivemos que fazer qualquer pagamento antecipado, demonstrando capacidade financeira adequada ao porte da empresa;

(vii) das Notas Fiscais de Entrada e Saída da MULTISOURCING:- a presunção apontada neste item carece ainda de qualquer validade jurídica, pois o que a empresa mantém em estoque deve-se NECESSARIAMENTE analisar o livro de inventário, ou ainda fazer o levantamento das entradas e das saídas de mercadorias. É inadmissível que se tente através das teorias dissociadas da verdade dos fatos, comprovar algo com ausência de provas reais da matéria;

(viii) indaga que o Fisco informa que a margem de lucro é muito maior na revenda aos órgãos públicos, sendo a margem da Multisourcing em alguns casos até mesmo negativa; isso mostra que a MULTISOURCING não era empresa com objetivo de gerar lucro e remunerar os sócios, mas tinha tão somente objetivo de ser a empresa que formalizava as importações do grupo, para assim ocultar os reais adquirentes da relação com o Fisco.

Ora, os comparativos entre empresas de segmentos distintos, com estruturas e estratégias tão distintas NÃO nos permite extrair qualquer juízo de valor; não conseguimos identificar, na escala de valores da fiscalização o que seriam margens "alta" ou "baixa", por isso perguntamos: quais percentuais são baixos e quais são altos? 1%, 10%, 30%, 100% ou qual %? é ABSURDA a presunção de que a empresa impugnante se apresenta como adquirente oculto, pois compra com margens de lucro baixas. O objetivo de qualquer empresa, NO MUNDO REAL DOS NEGÓCIOS, é comprar pelo MENOR VALOR possível e vender pelo MAIOR VALOR possível, maximizando assim o seu resultado.

(xi) da quebra da cadeia do IPI: - Alega o Fisco que esta prática de quebra de cadeia do IPI, além de reduzir o imposto devido, dá aos praticantes vantagem indevida sobre seus concorrentes no mercado; novamente o Auditor apresentou um relatório junto ao seu Auto de Infração que passa muito distante da verdade dos fatos, e que se mostra precário e infundado, repleto de teses incongruentes e desconectadas da realidade numa clara afronta às provas.

Diante de todas as provas e fatos apresentados, fica evidente que NÃO HOUE qualquer prática irregular ou ilícita e muito menos houve qualquer infração à legislação aduaneira (ocultação do real comprador mediante fraude ou simulação). Face ao todo

exposto, requer que seja dado provimento ao presente Recurso para que seja anulada integralmente a decisão da DRJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra

1. Da admissibilidade dos recursos

Dada a hipótese de solidariedade na responsabilidade por infração à legislação aduaneira apontada na autuação fiscal, as razões de contestação apresentadas por um dos acusados em princípio aproveitam ao outro autuado, com exceção de eventuais alegações de caráter pessoal que possam importar na caracterização de dolo específico.

Como relatado, os responsáveis solidários arrolados pela fiscalização são: empresa MULTISOURCING Tecnologia e Informática Ltda, CNPJ 04.799.142/0001-11; Axicon Participações Ltda, CNPJ 08.843.543/0001-82; a Sra. Viviany Queiroz Costa, CPF 150.362.998-84 e o Sr. Edilson de Jesus Caetano, CPF 051.708.078-80, que embora regularmente intimados, NÃO apresentaram seus recursos junto aos autos.

Posto isto, passo ao exame do recurso voluntário apresentado pela **PROVIDER**, que é tempestivo e atende o pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Sem a presença de questões preliminares, passa-se ao MÉRITO.

2. Do fato que ensejou o Auto de Infração

O cerne do litígio é a prática de interposição fraudulenta de terceiros entre as empresas MULTISOURCING Tecnologia e Informática Ltda e PROVIDER Tecnologia e Sistemas Ltda.

Ressalto que adoto como fundamentos, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, alguns dos argumentos expostos na decisão recorrida, que passam a fazer parte integrante do presente voto, porque os mesmos estão em consonância com os precedentes adotados por este Conselho Administrativo.

Consta do Termo de Procedimento Fiscal (anexo ao Auto de Infração - fls. 9/55), que a fiscalização apurou que a empresa MULTISOURCING, não é a real adquirente das mercadorias importadas e que a mesma operava como interposta pessoa em comércio exterior, praticando assim infração à legislação aplicável à matéria com previsão de pena de perdimento às mercadorias transacionadas. A MULTISOURCING é pessoa fraudulentamente interposta nas operações em que figurou como importadora e adquirente de produtos para informática entre 2010 e 2013. O Auto de Infração tem por REAL COMPRADOR no mercado interno a empresa PROVIDER. Face ao que determina o art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, foi lavrado o presente Auto de Infração para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias, uma vez que foram revendidas.

3. Do conceito de Interposição em Operação de Importação

Na legislação aduaneira, a interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato jurídico ou uma série de atos jurídicos, a mando ou ordem de alguém. O ato jurídico, objeto da presente análise, é justamente a operação de importação maculada pela prática de interposição fraudulenta de terceiros. Portanto, trata-se de um ilícito aduaneiro.

O sujeito passivo oculto é aquele que não pode ou não quer promover a operação de importação em seu próprio nome. Por isso se vale outra empresa importadora regular para obter produto importado no mercado interno.

Ressalta-se que é perfeitamente legal que terceiro utilize uma empresa importadora para obter produto importado no mercado interno. Para tal, a legislação prevê duas formas de identificar o terceiro (REAL COMPRADOR no mercado interno) responsável pela importação: (i) modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; e (ii) modalidade de "importação por encomenda". Não se valendo dessas duas modalidades legal de importação, fica caracterizado o conceito de interposição fraudulenta de terceiros.

A legislação conferiu a pena para a prática de interposição fraudulenta de terceiros com o perdimento da mercadoria de origem estrangeira. A nova redação do § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada pela Lei nº 12.350/10, substituiu a redação originariamente dada pela Medida Provisória nº 66/2002, e estipulou a alternância de procedimentos, aplicando-se ao caso sob exame a **multa equivalente ao valor aduaneiro** (100% do valor aduaneiro) se a mercadoria passível de perdimento não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, e será aplicado o rito do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

4. Do regramento para atuação no Comex

É importante ressaltar um ponto chave na consolidação da legislação de combate a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior e que servirá para o adequado deslinde do caso sob análise: O artigo 27 da Lei nº 10.637/02 e a IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002 - responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por "conta e ordem" - assim como o artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e a IN SRF nº 634/2006 - responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por "encomenda".

A legislação acima, não criam qualquer conduta infracional. O que elas regulamentam, simplesmente, são formas permissivas de atuação de empresa interposta na importação (controle aduaneiro). Assim, temos que inicialmente o artigo 27 da Lei nº 10.637/02 (modalidade de Importação por "conta e ordem") e posteriormente o artigo 11 da Lei nº 11.281/06 (modalidade de Importação por "encomenda") criam formas permissivas do **uso do importador interposto**.

5. Dos procedimentos Fiscais realizados

Verifica-se no TVE, que o lançamento que está se discutindo é resultado de fiscalização executada junto à empresa MULTISOURCING, relativamente **apenas** informação de como "Adquirente da Mercadoria" de suas importações realizadas no período de agosto/2010 a março/2013. O resultado do procedimento está formalizado sob o TDPF-F nº 0816500-2015- 006952, emitido em nome da PROVIDER, empresa identificada como real adquirente oculto de mercadorias importadas pela MULTISOURCING.

5.1 Da Ação Fiscal na empresa MULTISOURCING

A empresa MULTISOURCING Tecnologia e Informática Ltda, foi constituída em 07/12/2001 como PROVIDER Produtos e Sistemas Ltda, com objeto social "Comércio Varejista de Equipamentos e Suprimentos de Informática", capital subscrito de

R\$300.000,00, endereço na Av. Dr. Cardoso de Melo, 1450, Vila Olímpia, São Paulo-SP, sendo os sócios no momento da fundação **André Luiz Costa**, com 50% de participação e José Joaquim Costa de Oliveira, com 50% de participação.

Alterações no quadro societário sucederam-se até 07/01/2003, quando foram admitidos **Viviany Queiroz Costa** (cônjuge de André Luiz Costa), com 90% de participação, e Edilson de Jesus Caetano, com 10% de participação.

Consta dos autos (relatados no TVE), que em 02/10/2014, a fiscalização se deslocou ao estabelecimento da empresa MULTISOURCING no endereço cadastrado no CNPJ da RFB, para entregar ao responsável o Termo nº 01 - Início de Fiscalização e Intimação, porém, encontraram o local fechado com placas de “aluguel” na grade (fls. 59/62). Para tanto, lavrou-se o devido Termo de Constatação nº 2, com as fotos do imóvel (fls. 63/67).

O respectivo Termo nº 02, solicitava aos representantes da empresa, a comprovarem o efetivo funcionamento da empresa e a condição de real adquirente das mercadorias importadas, bem como a origem lícita, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos utilizados na prática das operações, tudo conforme o art. 4º da Instrução Normativa nº 228/2002, além de apresentar: o contrato social; notas fiscais em papel emitidas em 2010 e 2011; contratos de câmbio celebrados entre 2010 e 2013; extratos de movimentação bancária de janeiro/2010 a março/2014; livros Caixa ou Diário de 2012 e 2013; e arquivos digitais em caso de a sociedade ter escriturado suas contas utilizando-se de processamento eletrônico.

O sócio Edílson de Jesus Caetano protocolou petição em 29/10/2014, alegando que desde 2011 está afastado da empresa, embora seu nome ainda conste do quadro societário, mas que fez contato com a sócia majoritária Viviany Queiroz Costa e esta solicitou prorrogação de prazo para atendimento. Foi elaborado Termo de Reintimação, enviado para o endereço da empresa cadastrado no CNPJ (com retorno ao remetente em 03/11/2014) e no endereço dos sócios, mas nenhum representante da MULTISOURCING, atendeu ou compareceu para prestar os esclarecimentos solicitados.

Assim, o Fisco expediu os Termos de Intimação nº 5 e 6, dirigidos a, respectivamente, Banco do Brasil S/A e Itaú Unibanco S/A, contendo Requisições de Informações sobre a Movimentação Financeira (RMF) das contas em nome da empresa fiscalizada, inclusive dos contratos de câmbio (fl. 75/82).

O Banco do Brasil e o Banco Itaú apresentaram as informações solicitadas em mídia óptica (doc. fls. 83/96). Foram colhidos também os extratos das declarações de importação registradas pela MULTISOURCING no SISCOMEX, planilha das DIs do DW Aduaneiro, informações cadastrais da importadora (ocultante) e da real adquirente (ocultada) na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP), notas fiscais emitidas pelas empresas fiscalizadas via sistema SPED, além de informações dos sistemas de cadastro de pessoas físicas e jurídicas e de recepção de declarações fiscais (docs. fls. 96/160).

Analisadas as informações disponíveis, constatou-se infração à legislação tributário-aduaneira, qual seja, ocultação do real adquirente das mercadorias importadas mediante fraude ou simulação.

5.2 Da Ação Fiscal na empresa PROVIDER

A empresa PROVIDER, foi constituída em 13/01/2005, com objeto social “Comércio Varejista Especializado de Equipamentos e Suprimentos de Informática”, capital

subscrito de R\$ 100.000,00, endereço na Avenida Doutor Cardoso de Melo, 1.450, Vila Olímpia, São Paulo (SP), **sendo os sócios** no momento da fundação **Edilson de Jesus Caetano**, com 10% de participação e Elvio Neves de Queiroz, com 90% de participação. Este último foi substituído, em 13/06/2005, por **André Luiz Costa**.

Alterações societárias ocorreram em 13/08/2007 e 19/08/2009, sendo que após esta última data, o capital social subscrito da sociedade havia aumentado para R\$ 250.000,00, sendo 10% pertencentes a Edilson de Jesus Caetano e 90% à Axicon Participações Ltda. Em 17/05/2011, o capital social foi novamente redistribuído, ficando 99,96% com **Axicon Participações Ltda** e 0,04% com Viviany Queiroz Costa. A empresa Axicon Participações Ltda, fundada em 12/02/2007, tem como sócios Edilson de Jesus Caetano, com 5% de participação no capital social, e Viviany Queiroz Costa, com 95% de participação. Em 23/10/2014, foi averbada na Junta Comercial a falência da empresa (processo nº 0042868-38.2010.8.26.0100).

Em 24/06/2015, foi enviado ao endereço da PROVIDER cadastrado no CNPJ o Termo de Início de Ação Fiscal, por via postal. O Termo foi retornado ao remetente com a indicação "Desconhecido". Também foi enviado aos sócios da empresa Axicon Participações Ltda e Viviany Queiroz Costa, o Termo de Início de Ação Fiscal e Intimação nº 1, com o mesmo teor do termo de início anterior, acrescido de intimação para que os sócios providenciem, em 30 (trinta) dias, a atualização do endereço da empresa no órgão de registro competente dos atos constitutivos da empresa, nos termos do art. 24, § 1º da IN nº 1.470/2014, bem como atualização do endereço no CNPJ, sob pena de inaptidão da inscrição da empresa no CNPJ, nos termos do art. 37 daquela mesma Instrução Normativa.

Não foi solicitada nenhuma informação à empresa em forma de intimação, pois as provas necessárias e suficientes para caracterização da infração por parte da PROVIDER já haviam sido coletadas por ocasião da fiscalização na MULTISOURCING.

6. Da Habilitação para Operador de Comex (PROVID4R e MULTISOURCING)

A empresa PROVIDER atuava no período fiscalizado como fornecedora de equipamentos de informática e telecomunicações, e como ela mesma confirma em seu recurso, tinha como principais clientes órgãos públicos que adquiriam seus produtos através de pregão. Veja-se trechos abaixo: *"(...) a empresa sempre atuou no comércio de produtos de informática adquiridos no mercado interno sem jamais ter importado qualquer produto do exterior. O seu grupo de clientes se dividia basicamente entre revendas de informática, clientes corporativos e Órgãos Públicos"*.

"(...) O modelo de negócios consiste em levantar as demandas existentes por produtos de informática em nossos clientes da iniciativa privada e também junto aos órgãos públicos que adquirem através de concorrência pública, pesquisar junto aos nossos fornecedores as melhores condições comerciais e com isso concluir as vendas de forma a maximar a rentabilidade da empresa. Em nosso modelo de negócios, a manutenção de estoques deve ser mínima e por isso geralmente as compras se efetivam depois de concluirmos o processo de vendas."

Logo, após a efetivação de uma venda, seja ela feita para a iniciativa privada ou seja ela feita para o Governo, damos início ao processo de compras, inicialmente através da validação da melhor condição comercial já obtida junto aos nossos fornecedores nacionais ou eventualmente através de uma importação".

O Fisco verificou que entre 07/05/2009 e 25/12/2010, a PROVIDER era habilitada a operar no comércio exterior na modalidade simplificada, sub-modalidade operação

de pequena monta, o que a limitava a importar \$ 150.000 (cento e cinquenta mil dólares) em valor CIF a cada 6 meses. Em 25/12/2010, a habilitação foi suspensa por inatividade no comércio exterior.

Embora habilitada a operar no comércio exterior, os produtos que revendia aos Órgãos públicos não eram oriundos de importações em nome próprio, mas de importações realizadas em nome da empresa **Multisourcing** Tecnologia e Informática Ltda, permanecendo a PROVIDER oculta perante o Fisco na operação de importação daquela.

Já a empresa MULTISOURCING, se apresentava como comercializadora de equipamentos e suprimentos de informática importados. Para isto, conseguiu habilitação para operar no comércio exterior sem restrição de valor ou quantidade importada. Esta habilitação perdurou até 04/12/2014, quando foi **suspensa** no SISCOMEX, em procedimento de revisão de habilitação regulamente instaurado, na qual não respondeu a intimação encaminhada pela Receita Federal do Brasil.

A fiscalização afirma que suas importações realizadas a partir de 2010 já tinham destinatários conhecidos de antemão e os recursos necessários eram adiantados pelos reais adquirentes ocultos.

7. Da incapacidade operacional da MULTISOURCING

A fiscalização apurou que entre os anos de 2010 e 2013, a empresa **MULTISOURCING** registrou 41 Declarações de Importação, sendo todas elas como importação própria, perfazendo um total de R\$ 2.700.223,27 em mercadorias descritas como equipamentos e suprimentos de informática, como copiadoras, scanners, impressoras, cartuchos de tinta, entre outros.

A capacidade operacional se traduz em como o patrimônio é aplicado na atividade operacional da empresa, pois revela o nível de emprego dos fatores econômicos da Recorrente (infraestrutura, máquinas, equipamentos, funcionários, veículos, imóveis, capital de giro, etc.) na realização de seu objeto social, no caso, importação de mercadorias e revenda no mercado interno. Dentro deste contexto, veja-se a análise efetuado pelo Fisco:

1) conforme verificado na GEFIP entregue em 2010, e doravante não apresentando mais, constatou-se que a empresa não mantinha nenhum funcionário em seus registros para o desempenho de suas atividades regulares;

2) analisando as Declarações de Informação da Pessoa Jurídica (DIPJ) da MULTISOURCING, constata-se que a DIPJ do ano de 2012 (relativo ao exercício 2011) aponta receita bruta zero e as DIPJ dos anos de 2013 e 2014 (relativas aos exercícios 2012 e 2013), não foram entregues pela empresa;

3) a fiscalização informa que, em consulta aos recolhimentos de tributos federais a partir de 2010, constata-se que apenas os tributos incidentes na importação (Imposto de Importação, IPI-Importação, PIS-Importação, COFINS-Importação, taxa de utilização do Siscomex, multas aplicadas no despacho aduaneiro) foram recolhidos, não havendo recolhimento de nenhum outro, como IRPJ, CSLL, IPI e PIS/COFINS;

Ou seja, concluiu-se que a MULTISOURCING não tinha estrutura mínima para funcionamento e receitas no sentido convencional, para dela auferir lucro. Ela apenas recebia os adiantamentos dos reais adquirentes para cobrir os custos da importação.

8. Do processo de Inaptdão do CNPJ da MULTISOURCING

Considerando as provas juntadas nos autos que a empresa Multisourcing atuava, de fato, como mera cedente do nome para realização da importação, pois não tinha condições econômico-financeiras e operacionais para atuar no negócio de importação e comercialização daqueles produtos, foi formalizado o PAF nº 11829-720.050/2014-01 e a DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO do CNPJ foi publicada através do Ato Declaratório Executivo nº 003, de 02/03/15, no Edital Eletrônico nº 001075057 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Campinas-SP.

9. Das importações x processos de perdimento das mercadorias

Consta nos autos que, em 13/11/2012, a fiscalização da ALF/Guarulhos (SP) concluiu que a empresa MULTISOURCING registrou as DIs nº 12/0005205-8 e 12/0119356-9, respectivamente em 02/01/2012 e 19/01/2012, atuando como interposta pessoa, ocultando os reais adquirentes das mercadorias, no caso, dentre os reais adquirentes estava a empresa **PROVIDER**. O processo de perdimento foi formalizado sob o nº 10814- 727.744/2012-04.

Em 07/04/2014, foi aplicado nova pena de perdimento nas mercadorias cuja importação foi iniciada pela MULTISOURCING com o registro da DI nº 13/1064611-4 em 04/06/2013. Tratavam-se de unidades de armazenamento NAS, fontes de alimentação e cartuchos para toner. Novamente, concluiu-se que dentre os verdadeiros adquirentes encontrava-se a **PROVIDER**. Este processo foi formalizado sob o nº 10814-722.723/2014-56.

10. Da relação entre o EXPORTADOR e o ADQUIRENTE

Em seu recurso argumenta a Recorrente que (fl. 385) "*(...) Ora Ilustres Julgadores, vejam que o próprio auditor da Receita Federal afirma ter encontrado INDÍCIOS, que APONTAM, mas jamais produziu provas robustas do que alega, fazendo acusações de forma TOTALMENTE precária, e apresenta as seguintes "EVIDÊNCIAS(..)".*

Qualquer cidadão mediano sabe que este "documento" não tem qualquer validade legal no Brasil, quer por não estar respaldado pelas formalidades legais, quer pela ausência da verdade material. Uma vez mais, parte-se de uma premissa errada e tenta validar a sua teoria!"

*"(...) Como pode ser visto acima, as diversas empresas possuem sócios distintos com participações acionárias diversas não caracterizando relação de dependência e muito menos de que a MULTISOURCING realizou importação em nome da PROVIDER. Ora o Senhor Auditor Fiscal partiu de premissas **ABSOLUTAMENTE EQUIVOCADAS** e concluiu o seu relatório de maneira desastrosa, chegando a conclusões muito **DISTANTES** da verdade dos fatos".*

Por outro giro, afirma a fiscalização que todos as importações objeto deste Auto de infração tiveram como exportador a empresa CONTACTA Inc., sediada em Weston, Florida, USA. Em pesquisa no *site* da Internet, cnsta que essa empresa foi desativada em 28/09/2012, mas aparece como exportadora das mercadorias importadas pela MULTISOURCING até 08/03/2013.

No TVE (quadro de fl. 39), a fiscalização demonstra que a CONTACTA (exportador), tinha como sócia a Sra. Viviany Queiroz Costa, que era a sócia com 90% de participação, junto com o Sr. Edilson de Jesus Caetano na importadora (10%), na MULTISOURCING. E que a Sra. Viviany, junto com a empresa Axicon eram sócios da empresa PROVIDER. A Axicon Participações Ltda tem como sócios Viviany Queiroz Costa (95%) e Edilson de Jesus Caetano (5%).

No referido quadro, resta demonstrado que as mesmas pessoas controlavam todos os elos da cadeia de importação, desde o exportador até o real adquirente, passando pelo importador. Conclui o Fisco que este controle absoluto sobre a cadeia facilita a prática de ilícitos aduaneiros.

11. Das Antecipações dos Recursos

Aduz a Recorrente que, "(...) A fiscalização alega que a PROVIDER adiantava recursos nas contas da Multisourcing para pagamento ao exportador, tributos de importação e custos diversos como transporte, armazenagem e outros, entretanto isto é uma **PRESUNÇÃO EQUIVOCADA DOS FATOS**, visto que os valores não se tratavam de adiantamentos mas sim o pagamento de compras pretéritas" (...).

A fiscalização efetuou a análise dos extratos bancários da MULTISOURCING que foram disponibilizados pelos Banco do Brasil e Itaú Unibanco, através de Requisição de Movimentação Financeira, e pode-se verificar **frequentes adiantamentos de recursos** (fls. 40/42).

Reproduzo abaixo, como exemplo, depósito da PROVIDER na conta da MULTISOURCING no Itaú nº 50002, agência 3130. Esta transferência foi realizada para sua outra conta no Banco do Brasil nº 500003, agência 1880, no mesmo dia ou no dia útil anterior ao fechamento do câmbio de importação da MULTISOURCING.

Data	Valor	D/C	Histórico	Saldo	D/C	Nome Origem/Destino
06/12/2010	90.000,00	C	SISPAG PROVIDER T SIST	90.040,41	C	PROVIDER TECN SISTEMAS LTDA
07/12/2010	67.000,00	C	TED TRANSFERENCIA ELETR.DISPON	69.303,57	C	MULTISOURCING TECN E INFORM LT
07/12/2010	68.380,88	D	CAMBIO	922,69	C	OPER. IMPORTACAO/CNTR/REMESSA/PGTO/TARIFA
07/12/2010	246,45	D	CAMBIO	676,24	C	OPER. IMPORTACAO/CNTR/REMESSA/PGTO/TARIFA
07/12/2010	67.000,00	D	SISPAG TRANSF TITUL TED	23.040,41	C	MULTISOURCING TECN E INFORM LT

Figura 50. Adiantamento da PROVIDER para fechamento de câmbio de importação.

Por outro giro, a Recorrente, sobre esse tópico, rebate com diversos exemplos, aduzindo em seu recurso que (fl. 389):

"(...) 1 - (Figura 50) - Em **07/04/2010** a Multisourcing vendeu diversos produtos a PROVIDER pelo valor total de R\$ 120.683,00 através da nota fiscal 187 (fl. 390). Os pagamentos foram feitos da seguinte forma:

Em **23/11/2010** - valor pago de R\$30.683,00 e em **06/12/2010** - valor pago de R\$ 90.000,00.

Apresenta um "print" bancário, conforme abaixo:

22/11	SALDO			5.541,00
23/11	CH COMPENSADO 237 000669	5939		74,85-
23/11	SISPAG FORNECEDORES			30.683,00-
23/11	TED 719.0002BANIF CORR V			30.000,00
23/11	SALDO			4.783,15

"(...) Logo, conclui-se que os pagamentos listados refletem o pagamento integral da nota fiscal 187 no valor de R\$ R\$ 120.683,00, ficando comprovado de forma CABAL que o valor apontado não se tratava de adiantamento para fechamento de câmbio de

importação. RESTA CLARO mais uma vez que a PRESUNÇÃO de que os valores apontados seriam ADIANTAMENTOS feitos para a empresa MULTISOURCING não tem qualquer fundamento pois se referem a PAGAMENTOS DE AQUISIÇÕES PRETÉRITAS!!!!

No entanto, chama a atenção, que o alegado valor pago de R\$ 30.683,00, se deu em 23 de NOVEMBRO, de uma venda realizada em 07/ABRIL (mais de 7 meses depois). E nada comprovou sobre o restante da fatura no valor de R\$ 90.000,00, que alegou ter sido pago em 06/dezembro/2010.

Data	Valor	D/C	Histórico	Saldo	D/C	Nome Origem/Destino
06/12/2010	90.000,00	C	SISPAG PROVIDER T SIST	90.040,41	C	PROVIDER TECN SISTEMAS LTDA
07/12/2010	67.000,00	C	TED TRANSFERENCIA ELETR.DISPON	69.303,57	C	MULTISOURCING TECN E INFORM LT
07/12/2010	68.380,88	D	CAMBIO	922,69	C	OPER. IMPORTACAO/CNTR/REMESSA/PGTO/TARIFA
07/12/2010	246,45	D	CAMBIO	676,24	C	OPER. IMPORTACAO/CNTR/REMESSA/PGTO/TARIFA
07/12/2010	67.000,00	D	SISPAG TRANSF TITUL TED	23.040,41	C	MULTISOURCING TECN E INFORM LT

Figura 61. Adiantamento da PROVIDER para fechamento de câmbio de importação.

Sobre o extrato acima, a Recorrente alega que "**(Figura 61) - Idem ao item anterior**"

Data	Valor	D/C	Histórico	Saldo	D/C	Nome Origem/Destino
04/03/2011	22.825,32	C	TRANSFERENCIA ON LINE	23.581,35	C	DIT DISTRIBUIDORA E INTEGRADORA DE TECNOLOGIA
04/03/2011	50.000,00	C	TED TRANSFERENCIA ELETR.DISPON	73.581,35	C	MULTISOURCING TECN E INFORM LT
04/03/2011	67.831,50	D	CAMBIO	5.749,85	C	OPER. IMPORTACAO/CNTR/REMESSA/PGTO/TARIFA
04/03/2011	240,90	D	CAMBIO	5.508,95	C	OPER. IMPORTACAO/CNTR/REMESSA/PGTO/TARIFA
04/03/2011	50.000,00	D	SISPAG TRANSF TITUL TED	49.555,95	D	MULTISOURCING TECN E INFORM LT
04/03/2011	42.324,94	C	SISPAG PROVIDER T SIST	7.234,91	D	PROVIDER TECN SISTEMAS LTDA
04/03/2011	13.342,57	C	SISPAG PROVIDER T SIST	6.107,66	C	PROVIDER TECN SISTEMAS LTDA

Figura 72. Adiantamento da PROVIDER para custeio parcial de câmbio de importação.

Com relação a (Figura 72), argumenta que "(...) Em 27/01/2011 (data da autorização) a Multisourcing vendeu mercadorias a PROVIDER pelo valor total de R\$ 42.324,94 através da nota fiscal 002 (vide abaixo). O pagamento foi feito no dia 04/03/2011, conforme extrato apresentado, fulminando a tentativa do Fisco de caracterizá-lo como adiantamento para custeio parcial de câmbio de importação. RESTA CLARO mais uma vez que a PRESUNÇÃO de que os valores apontados seriam ADIANTAMENTOS feitos para a empresa MULTISOURCING não tem qualquer fundamento pois se referem a PAGAMENTOS DE AQUISIÇÕES PRETÉRITAS!!!!

Como já relatado, a MULTISOURCING não tinha capacidade financeira para suportar o ônus das importações, incluindo pagamentos ao exportador, tributos de importação e custos diversos como transporte, armazenagem e outros. As despesas aduaneiras (tributos, taxa SISCOMEX, etc) também eram pagas indiretamente pelo real adquirente das mercadorias, que transferia os recursos para a conta da MULTISOURCING no mesmo dia ou com antecedência de poucos dias ao registro da DI. Veja-se:

Data	Valor	D/C	Histórico	Saldo	D/C	Nome Origem/Destino
25/08/2010	16.527,15	D	SISCOMEX PROT 1210363213	18.102,61	D	
25/08/2010	21.323,00	C	SISPAG PROVIDER T SIST	3.220,39	C	PROVIDER TECN SISTEMAS LTDA
25/08/2010	29.402,00	C	TED 001.3006PROVIDER T S	32.622,39	C	PROVIDER TECN SIST LTDA
26/08/2010	10.056,78	D	SISPAG TRIBUTOS	22.565,61	C	
27/08/2010	7.428,65	D	SISPAG FORNECEDORES TED	15.136,96	C	PGL BRASIL LTDA

Figura 83. Adiantamentos referentes ao registro da DI nº 10/1477684-0.

No exemplo acima, a PROVIDER depositou em 25/08/2010 um total de R\$ 50.725,00, suficiente para cobrir as aduaneiras decorrentes do registro da DI nº 10/1477684-0 na mesma data (“SISCOMEX PROT 1210363213), além do pagamento de ICMS-Importação (“SISPAG TRIBUTOS”) e pagamento a fornecedor (“PGL Brasil Ltda”).

Data	Valor	D/C	Histórico	Saldo	D/C	Nome Origem/Destino
22/11/2010	21.323,00	C	SISPAG PROVIDER T SIST	21.504,60	C	PROVIDER TECN SISTEMAS LTDA
23/11/2010	31.591,62	D	SISCOMEX PROT 1247763410	10.087,02	D	
23/11/2010	14.393,83	D	SISPAG TRIBUTOS	24.480,85	D	
23/11/2010	4.698,05	D	SISPAG FORNECEDORES TED	29.178,90	D	PGL BRASIL LTDA
23/11/2010	30.683,00	C	SISPAG PROVIDER T SIST	1.500,20	C	PROVIDER TECN SISTEMAS LTDA

Figura 94. Adiantamentos referentes ao registro da DI nº 10/2084723-0.

Acima, os adiantamentos da PROVIDER foi realizado em duas parcelas, uma no dia 22/11/2010 e outra em 23/11/2010, totalizando R\$ 52.006,00, suficiente para cobrir as despesas com o Siscomex, ICMS e fornecedor (total R\$ 50.683,50). A DI em tela é a de nº 10/2084723-0.

Sobre esses extratos, a Recorrente alega o seguinte: (Figura 94) - *Uma vez mais, diferentemente do que afirma o auditor, os pagamentos efetuados em 22/11/2010 de R\$ 21.323,00 e R\$ 30.683,00 em 23/11/2010 são referentes a compras efetuadas pela PROVIDER junto a Multisourcing, através das notas fiscais 187 de 07/04/2010 e 189 de 13/05/2010, e não adiantamentos como quer fazer crer. Veja que todas estas aquisições foram feitas anteriormente aos seus respectivos pagamentos, conforme pode ser comprovado abaixo, fulminando a tentativa do Fisco de caracterizá-los como adiantamentos para registro das DI 10/2084723-0.*

A Nota Fiscal nº 187 de 07/04/2010 no valor total de R\$ 120.683,00 foi paga em duas vezes conforme exposto no item 1 (Figura 50), sendo R\$ 30.683,00 em 23/11/2010 e R\$ 90.000,00 em 06/12/2010.

12. Análise das Notas Fiscais de Entrada e Saída - MULTISOURCING

Aduz a Recorrente que "(...) Em relação ao mapeamento de notas fiscais da Mutisourcing e demais considerações do auditor fiscal, não temos informações suficientes para tecer comentários, visto que não temos acesso aos dados fiscais e contábeis desta empresa. De qualquer maneira, REFUTAMOS VEEMENTEMENTE a acusação de sermos o real adquirente oculto destas ou de qualquer outra importação".

A fiscalização extraiu via sistema SPED/DIGITAL as notas fiscais emitidas pela MULTISOURCING a partir de 01/01/2011 e os dados foram tabulados em planilhas. Foi realizado o mapeamento entre os itens das DIs, das notas fiscais de entrada e das notas fiscais de saída emitidas pela MULTISOURCING.

Nas tabelas de fls. 43/44 (TVE), trazem os detalhes das notas fiscais emitidas pela MULTISOURCING relativas às mercadorias importadas a partir de 2011 cujo real adquirente oculto foi a PROMDER.

No mapeamento realizado possibilitou visualizar as datas de saída nas mercadorias em relação às datas de entrada. Na maioria dos casos, a nota fiscal de saída foi emitida na mesma data que a nota de entrada. Em alguns casos foi emitida apenas poucos dias após a nota de entrada.

Veja-se um exemplo:

DI nº 11/0587470-4						
NF-entrada			Data		Produto	Valor
Adição	Item					Qtde unitário (R\$)
001	02	11	06/04/2011		PLOTTER HP DESIGNJET T770 HD	1 10.168,50
NF-saída			Data		Produto	Valor
		14	04/04/2011		PLOTTER HP DESIGNJET T770 HD	1 11.300,00

Figura 19. Notas fiscais de entrada e saída emitidas pela MULTISOURCING com destinatário PROVIDER das mercadorias importadas através da DI nº 11/0587470-4.

13. Das Margens de Lucro na venda das mercadorias

Argumenta a Recorrente que, "(...) Ora, no caso em tela, é ABSURDA a presunção de que a empresa impugnante se apresenta como adquirente oculto, pois compra com margens de lucro baixas. O objetivo de qualquer empresa, NO MUNDO REAL DOS NEGÓCIOS, é comprar pelo MENOR VALOR possível e vender pelo MAIOR VALOR possível, maximizando assim o seu resultado".

Informa o Fisco que outro elemento extraído da análise das notas fiscais é a baixa margem de lucro praticada pela MULTISOURCING em comparação com a margem de lucro praticada pelos ocultados na revenda dos produtos de informática aos Órgãos públicos.

A tabela de fl. 45 (parcial) mostra as margens de lucro da PROVIDER na revenda dos produtos importados através das DIs nº 11/0048232-8 e 11/0281156-6 aos órgãos públicos em comparação às margens de lucro da MULTISOURCING na "revenda" à PROVIDER.

Arremata o Fisco afirmando que "A margem de lucro é até dez vezes maior na revenda aos Órgãos públicos. Isso indica que a MULTISOURCING não era empresa com objetivo de gerar lucro e remunerar os sócios, mas tinha tão somente objetivo de ser a empresa que formalizava as importações do grupo, para assim ocultar os reais adquirentes da relação com o Fisco".

14. Da quebra da cadeia do IPI

É cediço que conforme o art. 4º da Lei nº 4.502, de 1964, o importador de mercadoria estrangeira é estabelecimento equiparado a industrial, da mesma forma consoante o artigo 13 da Lei 13.281/2006. Desse modo, a saída de mercadoria estabelecimento equiparado a industrial, mesmo quando a importação não tenha sido realizada diretamente por ele, constitui fato gerador do IPI, sendo efetivamente devido o valor do imposto em razão da diferença entre o preço de entrada e o preço de saída, pelo princípio da não-cumulatividade, conforme artigo 35 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI).

Diz a Recorrente, "(...) Ora Senhores, se há algum *modus operandi*, isto deveria ter sido provado e não através da repetição de frases de efeito do tipo sem qualquer lastro e amplitude. O que é mais surpreendente nesta peça acusatória é que a Autoridade Fiscal acusa mas não apresenta qualquer prova material mas sim uma narrativa fantasiosa do que se vislumbrou ser. Ora não se pode achar, imaginar e divagar".

Observa-se que, conforme demonstrado na Tabela comparativa de fl. 46, **apenas** a MULTISOURCING é devedora de IPI na saída das mercadorias de seu estabelecimento. E, como pode ser visto no tópico 8.5 do TVE, o *modus operandi* escolhido pelo sócios das empresas concentrou as margens de lucro na revenda do real adquirente em detrimento do lucro da importadora.

Desta forma, o IPI total devido após a nacionalização da mercadoria é apenas aquele incidente sobre o baixo lucro da MULTISOURCING, enquanto o alto lucro da PROVIDER fica imune à tributação de IPI.

15. Resumo dos fatos indiciários

Durante a ação fiscal a fiscalização reuniu elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto. Em seu TVE, a fiscalização elaborou um resumo do quadro indiciário referentes a todos os fatos apurados durante o procedimento de fiscalização. Veja-se:

(i) ficou demonstrado nos autos que a mesma pessoa física Sra. Viviany Queiroz Costa, é sócia do exportador no exterior (CONACTA), do importador (MULTISOURCING) e do real adquirente das mercadorias (PROVIDER);

(ii) que a empresa exportadora (embora inativa desde 28/09/2012), ainda constou como exportadora para a MULTISOURCING, nas DIs registradas até 08/03/2013;

(iii) que a PROVIDER é a empresa que efetivamente revendia os produtos de informática no mercado interno, ao contrário da MULTISOURCING, que não possuía estrutura física, humanas e capacidade operacional para esta atividade;

(iv) que a PROVIDER antecipou os recursos necessários para a MULTISOURCING liquidar o câmbio e/ou suportar os tributos e outras despesas no registro das declarações de importação;

(v) as notas fiscais de entrada e saída da MULTISOURCING, foram emitidas no mesmo dia ou com poucos dias de diferença, o que revela que a empresa não fazia estoque, pois já sabia quem era o destinatário das mercadorias no momento da importação;

(vi) as margens de lucro da MULTISOURCING são baixíssimas, enquanto o lucro maior é concentrado na PROVIDER, revelando que a MULTISOURCING não era empresa com objetivo de lucrar, mas apenas ceder seu nome como um elo na cadeia de importação;

(vii) que a ocultação da PROVIDER como adquirente das mercadorias nas declarações de importação tornou a MULTISOURCING única equiparada a industrial e assim única contribuinte do IPI na saída da mercadoria, possibilitando assim a não-incidência do IPI na venda da PROVIDER (quebra da cadeia do IPI); a MULTISOURCING não recolhe tributos federais internos (IR, CSLL, Pis/Cofins, IPI);

(viii) que a MULTISOURCING teve sua inscrição declarada inapta no CNPJ por não ter sido localizada no endereço fornecido à RFB e estar inadimplente quanto a obrigações acessórias com o Fisco federal, e, portanto, não respondeu às intimações da fiscalização, demonstrando a intenção de se esquivar da investigação.

Em face de todo o acima exposto, é possível concluir que os produtos importadas pela MULTISOURCING através das declarações de importação listadas na Tabela de fl. 16 (TVE), tinham destino certo no momento da compra junto ao exportador: a empresa PROVIDER. As importações foram intermediadas pela MULTISOURCING por conta e ordem da PROVIDER; esta, tendo em vista legislação já descrita, deveria estar identificada como adquirente da mercadoria nas DIs registradas pelo importador, e não o fez.

16. Da penalidade - configuração do dano ao Erário

A ocultação do real responsável pela operação de importação é considerada dano ao Erário, pois implica na simulação das DIs e das faturas apresentadas para o despacho aduaneiro e sujeita o infrator à pena de perdimento da mercadoria.

Dentro do contexto apurado pelo Fisco, e considerando o conjunto das condutas acima verificadas, a infração enquadra-se no seguintes dispositivo: Decreto-Lei nº 37/1966, art. 23, incisos V e §§1 e 3º e Decreto nº 6.759/2009, art. 689, incisos VI e XXII.

Também consta dos autos, que as mercadorias importadas pela MULTISOURCING, que tinham como real adquirente oculto a PROVIDER, foram todas revendidas, conforme consta nas notas fiscais de venda por ela emitidas (doc. 26, arquivo não paginável do e-processo).

Visando garantir o interesse da Fazenda Nacional, o legislador previu a conversão da pena de perdimento em multa no caso de mercadorias sujeitas à pena de perdimento terem sido consumidas, revendidas ou não localizadas. É a inteligência do § 3º do artigo 23 do Decreto- Lei nº 1.455/1976, transcrito abaixo:

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

(...)

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

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

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

§ 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)

Desta forma percebe-se que o núcleo da infração da prática de interposição fraudulenta de terceiros é o uso de interposta pessoa em operação de comércio exterior com o propósito de acobertar o sujeito passivo oculto.

Como já dito, temos que inicialmente o artigo 27 da Lei nº 10.637/02 (modalidade de Importação por “conta e ordem”) e posteriormente o artigo 11 da Lei nº

11.281/06 (modalidade de Importação por “encomenda”) criam formas permissivas do uso do importador interposto. Caracterizada a prática de qualquer uma dessas duas modalidades de Importação, **sem a adoção dos respectivos procedimentos previstos** para a adequada identificação do adquirente ou do encomendante no mercado interno, **resta configurada a ocultação do sujeito passivo** (real beneficiário da importação) pelo **importador interposto**.

A partir disso foi detectada a espécie de infração, qual seja, o uso de interpostas pessoas como meio para acobertar a identificação do responsável pela importação (ocultação) por infração contra o sistema tributário nacional (FRAUDES FISCAIS/SIMULAÇÃO).

17. Da Responsabilidade e da solidariedade

A fiscalização ressalta que "a ocultação de adquirente em operação de comércio exterior só ocorre com o concurso das pessoas envolvidas - o importador ostensivo e o adquirente oculto. Não há como um importador ostensivo realizar uma importação para terceiro e ocultá-lo, sem saber da existência desse terceiro e sem sua concordância; assim como não há como o adquirente fazer com que mercadorias ingressem no país sem saber que outra empresa efetuará tal operação. A participação das duas, ou mais, pessoas na operação irregular implica o cometimento da mesma infração por todos, sendo que uma oculta e outra é ocultada. E todos devem responder pelo núcleo do tipo da infração - ocultação".

Conforme o exposto no Termo de Verificação Fiscal (anexo ao presente Auto de Infração (fl. 9), o Fisco caracterizou o Termo de Responsabilidade de que trata o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/66, de 18/11/1966 (combinado com os arts. 124 e 135, da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional), às seguintes PF e PJ: à empresa **Multisourcing Tecnologia e Informática Ltda, Axicon Participações Ltda, Sra. Viviany Queiroz Costa e Sr. Edilson de Jesus Caetano**.

Desta forma, restou comprovado nos autos que a PROVIDER é a empresa (real) compradora das mercadorias no exterior, foi quem identificou a sua necessidade e colocou seus pedidos de compra junto a MULTISOURCING.

A luz do art. 95, do Decreto-lei nº 37, de 1966 (art. 603, I e II do Regulamento Aduaneiro), restando comprovado que outra pessoa participou ou se beneficiou da infração, o Fisco não pode escolher apenas uma delas para autuar. A solidariedade entre os agentes ou beneficiários da infração decorre da Lei e tem como objetivo proporcionar maior segurança aos interesses públicos, inclusive no tocante à eficácia da norma punitiva.

Nesse caso, ainda que o sujeito passivo solidário possa responder pela dívida em conjunto ou isoladamente, o lançamento deve ser contra ambos, de forma que a obrigação deles fique devidamente formalizada, consoante determina a Portaria RFB nº 2.284/2010. A opção legal sobre como eles vão responder efetivamente pela dívida diz respeito à fase de satisfação do crédito.

A lei dispõe que os responsáveis solidários pela dívida podem responder em conjunto ou isoladamente, para satisfação do crédito tributário. Veja-se a reprodução do art. 95, do Decreto-lei nº 37/66 (grifamos):

Art. 95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

[...]V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante pre-determinado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei n° 11.281, de 2006).

O exposto no artigo 95 mencionado, mostra também que é incorreta a alegação da solidária de que na legislação aduaneira que disciplina o despacho de importação e a empresa importadora, somente pode ser atribuída responsabilidade tributária ao importador.

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como o contribuintes dos tributos e das penalidades incidentes nas operações. Nesse contexto, destaca o Fisco que:

(i) Viviany Queiroz Costa: Conforme consta no cadastro da RFB e da Junta Comercial do Estado de São Paulo, Viviany Queiroz Costa era, à época dos fatos, sócia administradora de ambas empresas MULTISOURCING e PROVIDER (esta última tanto diretamente, como através da Axicon Participações Ltda). Sendo sócia em comum das duas empresas, bem como do exportador CONACTA, é evidente que tinha conhecimento da simulação empregada e beneficiou-se dela diretamente.

(ii) Edilson de Jesus Caetano: Conforme consta no cadastro da RFB e da Junta Comercial do Estado de São Paulo, Edilson de Jesus Caetano era, à época dos fatos, sócio-administrador de ambas empresas MULTISOURCING e PROVIDER (esta última tanto diretamente, como através da Axicon Participações Ltda). Sendo sócio em comum das duas empresas, é evidente que tinha conhecimento da simulação empregada e beneficiou-se dela diretamente.

(iii) Axicon Participações Ltda: Conforme consta no cadastro da RFB e da Junta Comercial do Estado de São Paulo, a Axicon Participações Ltda, cujos proprietários são Viviany Queiroz Costa e Edilson de Jesus Caetano, detinha, até 17/05/2011, 90% da empresa PROVIDER e, a partir daquela data, 99,96%. Como controladora do contribuinte infrator, a empresa montada pelos mesmos sócios da MULTISOURCING e da PROVIDER, deve ser arrolada como solidária no auto de infração, por ter se beneficiado da simulação empregada.

Em outras palavras, mais de uma pessoa e empresas concorreu para a realização do mesmo fato gerador e, assim, todas poderão ocupar o polo passivo da relação tributária sem qualquer benefício de ordem, mormente em caso de conluio, conforme preceitua o art. 95, inciso I, do Decreto-lei n° 37/1966.

Posto isto, ao tratar da responsabilidade e solidariedade, a fiscalização faz alusão ao citado art. 95 do Decreto-lei n° 37, de 1966, que preceitua a responsabilidade conjunta tanto daqueles que de alguma forma concorrem para a prática da infração ou dela se beneficiam quanto, especialmente, do importador e do adquirente de mercadoria estrangeira

importada por sua conta e ordem, o que é regulamentado pelo art. 603, incisos I e V, do Regulamento Aduaneiro.

18. Conclusão

Convencido de que as constatações do Fisco deram conta de que ficou evidenciado nos autos os procedimentos adotados no processo de importação, tinha intuito único de ludibriar as autoridades dos Controles Aduaneiros (simulação) e se revela consistente a acusação de ocultação do sujeito passivo e o real importador, responsável pela operação e distribuído para a MULTISOURCING, o que leva concluir que a Recorrente (PROVIDER), incorreu na prática de Ocultação do Sujeito Passivo, do real comprador, mediante simulação, considerada como **Dano ao Erário** e punida com a pena de perdimento das mercadorias e convertido em multa do valor aduaneiro, conforme parágrafo 3º do artigo 23, inciso V, do Decreto lei nº 1.455, de 1976 .

Posto isto, conheço do recurso interposto, para negar-lhe provimento, mantendo-se a multa objeto da presente lide à empresa **PROVIDER Tecnologia e Sistemas Ltda.** e como responsáveis solidários, as seguintes PF e PJ: à empresa Multisourcing Tecnologia e Informática Ltda, Axicon Participações Ltda, Sra. Viviany Queiroz Costa e Sr. Edilson de Jesus Caetano.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Declaração de Voto

1. Com a devida vênia, ousou parcialmente divergir do voto do ilustre relator do caso, o que fundamento nos seguintes termos.

(i) *Da responsabilidade das pessoas de Viviany Queiroz Costa, Edilson de Jesus Caetano e Axicon Participações Ltda.*

2. Primeiramente, insta destacar que a presente exigência *aduaneira* foi estendida solidariamente às pessoas dos sócios das empresas aqui fiscalizadas, quais sejam, a Sra. *Viviany Queiroz Costa*, o Sr. *Edilson de Jesus Caetano* e, ainda, a empresa *Axicon Participações Ltda.*, conforme se observa das fls. 51/52 do Termo de Verificação Fiscal.

3. Convém também registrar que tais pessoas não impugnaram a presente exigência fiscal, fato este que, todavia, não impede o conhecimento, de ofício, da questão quanto à responsabilidade aduaneira em questão. Isto porque, segundo reza o art. 485, § 3º do CPC¹, aplicado aqui de forma subsidiária, nos termos do art. 15 do citado *Codex*², determinadas questões litigiosas, como a legitimidade processual, podem ser conhecidas de ofício e, ainda, em qualquer tempo e grau de jurisdição.

4. Neste diapasão, resolvo por conhecer de ofício a questão a (i) legitimidade passiva dos responsáveis indicados no presente tópico.

(i.i) Das qualificação jurídica da imputação de responsabilidade para as pessoas aqui analisadas

5. Antes, todavia, de seguir adiante na análise da questão da responsabilidade das pessoas físicas indicadas na presente autuação, mister se faz reiterar que se está diante de uma exigência **aduaneira** e não tributária, haja vista que a sanção aqui imposta é, *exclusivamente*, a aplicação de multa decorrente da conversão da pena de perdimento de mercadoria importada mediante interposição fraudulenta. Nesse sentido, a exigência aqui tratada apresenta um regime jurídico próprio, i.e., aduaneiro, e não tributário, o que decorre de pressupostos jurídicos próprios, exatamente como tem ressaltado a nossa melhor doutrina:

(...).

Note-se que os pressupostos jurídicos e ontológicos do exercício da competência administrativa aduaneira definem um regime jurídico completamente diferente do regime jurídico tributário. Enquanto na aduaneira o estado busca a proteção do mercado nacional, proteção das fronteiras com o controle do fluxo das transações comerciais internacionais, e a administração das zonas aduaneyras, na tributária, busca a arrecadação de tributos, suprir o erário de recursos decorrentes das relações

¹ "Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

(...).

§ 3o O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

(...)."

² "Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente."

*jurídicas de direito privado de cunho econômico e hipoteticamente previstas nas normas jurídicas tributárias*³.

6. Logo, em se tratando de responsabilidade para fins de exigência da sanção aqui tratada, o fundamento legal a ser invocado é aquele próprio do regime aduaneiro, i.e., o art. 95, inciso I do Decreto-lei n. 37/66⁴.

7. Acontece que, ao se analisar os termos de sujeição passiva destinados às pessoas particularmente tratadas no presente tópico, é possível observar que o fiscal fundamenta tal responsabilidade nos seguintes termos, v.g. (fls. 51/52):

(...)

Além da solidariedade entre importador e adquirente da mercadoria, há a solidariedade dos sócios e demais pessoas que têm estreita ligação com a empresa. O CTN, em seu art. 135, dispõe que respondem pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, diversas pessoas relacionadas à empresa:

Código Tributário Nacional

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:

(...)

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

Por fim, o CTN ainda traz, em seu art. 124, a solidariedade tributária das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:

Código Tributário Nacional

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Tais dispositivos legais do CTN, associado ao inciso I do art. 95 do DL 37/66, implicou a inclusão das pessoas a seguir (relacionadas na primeira página deste Termo):

*a. **Viviany Queiroz Costa**: Conforme consta no cadastro da RFB e da Junta Comercial do Estado de São Paulo, Viviany Queiroz*

³ DOMINGO, Luiz Roberto. "Direito aduaneiro e direito tributário - regimes jurídicos distintos." "In": "Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais". DOMINGO, Luiz Roberto. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. SARTORI, Angela (coordenadores). São Paulo: MP Editora, 2013. p. 193.

⁴ " Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; (...)."

Costa era, à época dos fatos, sócia-administradora de ambas empresas MULTISOURCING e PROVIDER (esta última tanto diretamente, como através da Axicon Participações Ltda). Sendo sócia em comum das duas empresas, bem como do exportador CONACTA, é evidente que tinha conhecimento da simulação empregada e beneficiou-se dela diretamente.

b. Edilson de Jesus Caetano: Conforme consta no cadastro da RFB e da Junta Comercial do Estado de São Paulo, Edilson de Jesus Caetano era, à época dos fatos, sócio-administrador de ambas empresas MULTISOURCING e PROVIDER (esta última tanto diretamente, como através da Axicon Participações Ltda). Sendo sócio em comum das duas empresas, é evidente que tinha conhecimento da simulação empregada e beneficiou-se dela diretamente.

c. Axicon Participações Ltda: Conforme consta no cadastro da RFB e da Junta Comercial do Estado de São Paulo, a Axicon Participações Ltda, cujos proprietários são Vivany Queiroz Costa e Edilson de Jesus Caetano, detinha, até 17/05/2011, 90% da empresa PROVIDER e, a partir daquela data, 99,96%. Como controladora do contribuinte infrator, a empresa montada pelos mesmos sócios da MULTISOURCING e da PROVIDER, deve ser arrolada como solidária no auto de infração, por ter se beneficiado da simulação empregada.

(...) (negritos no original, sublinha nossa).

8. Percebe-se, pois, que o fiscal ignora essa distinção de regimes jurídicos e trata o presente caso como se tributário fosse, convocando, por conseguinte, para fins de responsabilização, os artigos 124, inciso I e 135, inciso III, ambos do CTN. Ao assim fazer, a fiscalização incorre em notório erro de direito.

9. O erro de direito é uma problema decorrente da equivocada subsunção do fato à norma ou, em outros termos, que emerge de uma indevida qualificação jurídica dos fatos apurados. É, pois, um problema internormativo, haja vista ter sua origem no descompasso entre a norma individual e concreta com a norma geral e abstrata que lhe dá fundamento. Já o erro de fato, por seu turno, é um problema intranormativo, decorrente de um erro na identificação do fato social descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata. Essa é a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

O erro de direito é a distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111.).

10. A orientação consolidada do Superior Tribunal de Justiça está em compasso com a doutrina alhures transcrita, consoante bem ilustram os julgados abaixo:

Ementa

TRIBUTÁRIO. GUIAS DE IMPORTAÇÃO VENCIDAS E UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO AUTORIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL. POSTERIOR REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

*ERRO DE FATO VERIFICADO DENTRO DO PRAZO
DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO.*

1. Se a autoridade fiscal procede ao desembaraço aduaneiro à vista de guias de importação vencidas, circunstância dela desconhecida e ocultada pelo contribuinte, caracteriza-se erro de fato, e não erro de direito.

2. Por erro de fato deve-se entender aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação.

3. Diz-se erro de direito aquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

4. Se o desembaraço aduaneiro é realizado sob o pálio de erro de fato, é possível sua revisão dentro do prazo decadencial, à luz do art. 149, IV, do CTN. Precedentes desta Corte. Agravo regimental provido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 2ª. Turma; AgRg no REsp 942.539/SP; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS; Data do Julgamento: 02/09/2010; Data da Publicação/Fonte: DJe 13/10/2010) (grifos não constantes no original).

Ementa

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento" (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 12904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

4. Recurso Especial desprovido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 1ª. Turma; REsp 1.112.702/SP; Relator: Ministro LUIZ FUX; Data do Julgamento: 20/10/2009; Data da Publicação/Fonte: DJe 06/11/2009) (grifos não constantes no original).

11. É exatamente o caso dos autos. Em suma, a fiscalização aparentemente apurou adequadamente o fato imputado aos responsáveis aqui tratados, mas o qualificou juridicamente de forma indevida, o que enseja o reconhecimento quanto a ilegitimidade passiva de **todos** os responsáveis solidários tratados no presente tópico em particular.

(i.ii) Da falta de motivação do ato administrativo em relação à responsabilização das pessoas aqui tratadas

12. Não obstante as considerações acima expostas, suficientes para implicar o reconhecimento quanto à ilegitimidade passiva das pessoas aqui tratadas, existe ainda mais um fundamento autônomo para reforçar tal conclusão.

13. Para tanto, não é demais reforçar que a fiscalização entendeu que a empresa *Provider* teria interposto fraudulentamente a pessoa jurídica de *Multisourcing*. Assim, imputou à empresa *Provider* pena de perdimento, posteriormente convertida em multa, capitulada no 23, inciso V, § 1º do Decreto-lei n. 1.455/76, estendendo, de forma solidária, tal sanção à empresa *Multisourcing*.

13. Dito isso, convém destacar que uma sanção deste jaez, veiculada por agente público, ganha *status* de ato administrativo, i.e., apresenta-se *como manifestação de vontade do Estado, enquanto poder público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de criação da utilidade pública, de modo direito e imediato, para produzir efeitos de direito*⁵. E, em se tratando de ato administrativo, deve seguir com rigor todos os vetores valorativos que orientam tal conduta, com especial ênfase à *motivação*, esta última garantida constitucionalmente como desdobramento da ideia de moralidade pública⁶ (art. 37 da CF), bem como expressamente prescrita no art. 50 da lei n. 9.784/90⁷.

14. Assim, quando se fala em motivação do ato administrativo, o que se tem é uma garantia do administrado e, em contrapartida, um *dever* do agente público, dever esse que consiste em (i) delimitar a circunstância fática para o qual o ato administrativo se dirige, (ii) identificar, *com precisão*, os fundamentos jurídicos que fundamentam o ato administrativo, e, ainda, (iii) concatenar, de forma *explícita, clara e congruente* a relação existente entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo. Neste mesmo diapasão são as lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

⁵ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. "Princípios gerais do direito administrativo (vol. I)". Rio de Janeiro: Forense, 1968. p. 413.

⁶ Apenas um ato motivado é passível de controle, seja ele interno (do ato em si considerado), seja ele externo (por órgãos de controle e fiscalização).

⁷ "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito."

Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo⁸.

15. Dar este tratamento à motivação dos atos administrativos, em última análise, significa promover uma identificação das ações da Administração Pública *sob o prisma de que o Direito Público precisa ser, antes de tudo, o Direito não-autoritário, dialógico e, concomitantemente, promotor da concretização (mais homogênea possível) do núcleo essencial dos direitos fundamentais, acima e além de interpretativismos estritos⁹.*

16. Feitas tais considerações e voltando ao caso decidendo, insta destacar que o ato administrativo de responsabilização aduaneira para as pessoas aqui tratada é o Termo de Verificação Fiscal, mais precisamente as fls. 51/52 deste documento. É neste documento, portanto, que estaria delimitado o cenário fático-**jurídico** que implica o ato administrativo de responsabilização aduaneira.

17. É exatamente aí que começam a surgir os problemas de tais responsabilizações. Isso porque, como visto acima, a motivação do ato administrativo deve ser precisa, em especial para aqueles atos chamados de vinculados, ou seja, sujeitos à ideia de legalidade estrita, haja vista tudo o que fora escrito alhures e, ainda, particularmente pelo fato de o presente ato administrativo potencialmente desembocar em um processo administrativo (e possível processo judicial), o que potencializa a necessidade de motivação do ato para que o administrado possa exercer de forma *plena* seu direito de defesa (isso no âmbito administrativo ou, ainda, seu substancial direito de ação, já falando aqui no plano judicial). Nesse sentido, compete à Administração precisar as circunstâncias fático-jurídicas que permeiam o ato administrativo, de modo que o Administrado saiba, com precisão, de qual acusação **jurídica** deve se defender. Não é isso, todavia, o que ocorre no presente caso.

18. Conforme se observa do TVF, a fiscalização fundamenta a responsabilidade de tais pessoas jurídicas sob o fundamento de infração ao disposto nos arts. 124, inciso I e 135, inciso, ambos do Código Tributário Nacional.

19. Primeiro ponto a se levantar aqui é a indevida convocação do disposto nos arts. 124, inciso I e 135, inciso III, ambos do CTN, o que configura erro de direito, conforme já exposto no item imediatamente anterior do presente voto.

20. Não obstante, existe outro ponto a macular tal responsabilização e que merece destaque: a ausência de motivação. Em suma, o pretense ato administrativo de responsabilização se fundamenta em dois tipos de responsabilidades de diferentes naturezas: a a do art. 124, inciso I do CTN, que prevê uma responsabilidade solidária em razão de um **interesse jurídico comum**¹⁰ na prática do **fato gerador do tributo**; e, ainda, a do art. 135,

⁸ "in" "Curso de direito administrativo". p. 69.

⁹ FREITAS, Juarez, "O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais". 3a. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 263.

¹⁰ Segundo professa a doutrina, só possuem interesse comum "as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos tem 'interesse comum' na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos" (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 476.). No mesmo diapasão é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, quando prescreve que para a incidência do

inciso III do CTN, que prevê uma responsabilidade pessoal ou subsidiária, a depender da corrente doutrinária e/ou jurisprudencial que se segue, e de caráter doloso.

21. São duas hipóteses de responsabilidades díspares e que, portanto, pressupõe duas situações fáticas também distintas. Não pode a fiscalização, sob o pretexto de "motivar" o ato administrativo, sair a esmo "catando" dispositivos legais (até conflitantes entre si) para esse fim. Seria o mesmo que admitir um lançamento tributário com fundamento nos dispositivos situados entre os artigos 145 a 156 da Constituição Federal ou, ainda, para fins de responsabilização tributária, admitir uma atribuição de sujeição passiva com base nos artigos 121, 122, 123, 124, 125, 128, 131, 134, 135 e 136, todos do CTN.

22. A motivação dos atos administrativos, em especial daqueles atos de natureza vinculada, deve ser *precisa*, sob pena, inclusive, de desnaturar o caráter vinculativo do ato para torná-lo discricionário ou, o que é pior, transformá-lo em um ato arbitrário. "Fundamentar", pois, o ato administrativo em inúmeros dispositivos legais sem que haja circunstância fático-jurídica para isso equipara-se à não motivação do ato administrativo, o que torna indevida essa responsabilização "por rajada", inapropriadamente executada em concreto pela fiscalização.

23. Não há dúvida, também, que este "tiroteio" legislativo-motivacional dificulta o exercício do direito de defesa dos responsabilizados sob uma perspectiva substancial (*substantive due process*), mitigando-o, uma vez que tais pessoas não conseguem identificar, com precisão, contra quais circunstâncias fático-jurídicas deverão articular suas defesas.

24. Diante deste quadro e também por este motivo, reconheço, de ofício, a ilegitimidade passiva das seguintes pessoas (físicas e jurídicas): *Viviany Queiroz Costa*, *Edilson de Jesus Caetano* e *Axicon Participações Ltda*

25. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro.

art. 124, inciso I do CTN não basta o mero interesse econômico, havendo a especial necessidade de haver um interesse jurídico no fato gerador do tributo:

"Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido."

(AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011) (g.n.).

"Ementa

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.

2. Embargos de divergência não providos."

(STJ; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010) (g.n.).