



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11829.720041/2019-17
ACÓRDÃO	3402-013.316 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	LEONARDO CORDEIRO GONCALVES FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

MERCADORIAS ESTRANGEIRAS. INTRODUÇÃO CLANDESTINA. EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. INSUFICIÊNCIA DO CONJUNTO PROBATÓRIO.

A exigência de Imposto de Importação, IPI vinculado à importação, Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e COFINS-Importação pressupõe a demonstração da ocorrência do fato gerador, da condição do sujeito passivo e dos elementos necessários à constituição válida do crédito tributário. A comprovação de irregularidades contábeis, financeiras ou documentais, bem como a utilização de fornecedores considerados inidôneos ou a ausência de comprovação da origem regular das mercadorias comercializadas, não autoriza, por si só, a conclusão de que os autuados promoveram a introdução clandestina das mercadorias no território nacional, quando inexistentes elementos capazes de individualizar as operações de importação e identificar os respectivos responsáveis.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. DESCONSIDERAÇÃO DOS MÉTODOS PREVISTOS NO ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA. NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO ESPECÍFICA.

A desconsideração dos métodos de valoração aduaneira previstos no Acordo de Valoração Aduaneira – AVA/GATT exige motivação técnica idônea e demonstração objetiva da impossibilidade de aplicação dos métodos antecedentes. A ausência de fundamentação suficiente compromete a validade da base de cálculo utilizada para constituição do crédito tributário e das penalidades correlatas.

MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 689, X, § 1º, DO REGULAMENTO ADUANEIRO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INFRAÇÃO ADUANEIRA.

A aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento pressupõe a comprovação da infração aduaneira imputada e a demonstração do vínculo do sujeito passivo com a conduta sancionada. Não comprovados esses pressupostos, a penalidade não pode subsistir.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXONERAÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE RESPONSÁVEIS NO POLO PASSIVO.

A responsabilidade tributária possui natureza acessória e pressupõe a existência de crédito tributário exigível. Mantida a exoneração integral do lançamento, resta afastado o suporte jurídico da responsabilização atribuída aos sócios e administradores, impondo-se sua exclusão do polo passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar provimento aos Recursos Voluntários para cancelar o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Rafael de Souza Medeiros e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 06-69.262**, proferido pela 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação da seguinte forma:

1) Quanto às questões preliminares:

- a. Não reconhecer a decadência, por maioria de votos, vencidos o relator e o julgador Fábio Eduardo Scarabelot; e
- b. Manter parcialmente as responsabilidades dos sujeitos passivos, por unanimidade.

2) Quanto ao mérito, por maioria de votos, exonerar integralmente o crédito tributário.

O acórdão recorrido foi proferido com a ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ESPECIALIDADE DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O CTN se reveste de norma especial relativamente ao prazo decadencial para os casos de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação. A contagem ordinária do tempo cronológico para caracterização da caducidade do direito da Fazenda Pública Nacional constituir o crédito tributário resta afastada na medida em que o termo a quo não será a data do fato gerador.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I DO CTN.

A solidariedade prevista no inciso I, do art. 124 do CTN demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou com o ato e pessoa do responsável por substituição.

CIRCULAÇÃO, VENDA OU DEPÓSITO DE MERCADORIA ESTRANGERA SEM PROVA DA REGULAR IMPORTAÇÃO

A sanção prevista no art. 105, inciso X do Dec.Lei 37/66 abarca apenas três condutas: (i) expor à venda mercadoria estrangeira sem a prova de sua importação regular; (ii) ter em depósito mercadoria estrangeira sem a prova de sua importação regular; e (iii) realizar a circulação de mercadoria estrangeira sem a prova de sua importação regular.

MÉTODO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA. DESCONSIDERAÇÃO. MOTIVAÇÃO.

A desconsideração de qualquer um dos métodos de valoração aduaneira, previstos no AVA-GATT, implica a devida motivação através de parecer fundamentado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2014 A 31/12/2015

LANÇAMENTO DA DIFERENÇA DE TRIBUTOS E ACRÉSCIMOS LEGAIS

O lançamento de diferença de tributos e acréscimos legais - juros e multa - demanda a correta identificação do sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

Adoto o relatório do Acórdão de Primeira Instância por entender que representa adequadamente os fatos:

Trata o presente processo de autuação, lavrada em virtude de suposta introdução clandestina de mercadoria estrangeira, com a simulação de operações comerciais internas, funcionando como pessoa jurídica de fachada, para a emissão de documentos fiscais inidôneos, com vistas a simular operações de vendas nacionais dos produtos estrangeiros e dar-lhes aparência de legalidade. Além do suposto ilícito, também teria faltado o recolhimento dos tributos devidos na importação.

Como se verificou no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL”, fls. 73 a 100, a Autoridade Fiscal afirmou que:

- 1) Esta ação fiscal foi precedida por diligência fiscal, registrada em 18/02/2019, através do TDPF-D 0817700.2019.00059-3;
- 2) A diligência foi motivada pela necessidade de coleta de informações, que amparariam fiscalização de terceira pessoa, da qual Nova Geração era indicada como fornecedora;
- 3) Foi enviado o Termo de Início e Intimação 01/2019 e apesar de recebido pelo interessado no dia 26/02/2019, não houve resposta;
- 4) A ação fiscal foi iniciada com a tomada de ciência pelo fiscalizado do Termo nº 02/2019 - Início de Procedimento Fiscal, ocorrida em 22/04/2019, a qual também nunca fora respondida, sendo que a intimação foi dada por envio postal, ao endereço cadastral do intimado, tendo sido recebido pelo próprio Leonardo, em mãos, como mostra o Aviso de Recebimento dos correios;
- 5) Em face da inércia do fiscalizado ante às intimações, foram expedidas Requisições de Movimentação Financeira, enviadas aos bancos que detinham contas de titularidade da Nova Geração;
- 6) O objetivo das requisições era identificar possíveis origens das mercadorias em análise e também a destinação dos recursos recebidos com o registro de sua venda;
- 7) A Nova Geração Papelaria e Informática LTDA foi constituída em 2012, sob o CNPJ 14.924.946/0001-59, e baixada em 29/09/2015, por liquidação voluntária;
- 8) A atividade da sociedade era o comércio atacadista de artigos de escritório e papelaria e o comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática;

- 9) No ato de constituição, o capital social registrado foi de R\$ 20.000,00, sendo as cotas distribuídas aos sócios e irmãos Marcio Guedes Paulo e Marcos Roberto Paulo, na proporção de 10% e 90%, respectivamente;
- 10) Marcio retirou-se da sociedade em dezembro de 2014 e Marcos Roberto, administrador desde a constituição, permaneceu nessa condição, com plenos poderes, até 30/06/2015, quando retirou-se da sociedade, que foi assumida formalmente por Leonardo Cordeiro Gonçalves;
- 11) Leonardo, por sua vez, continuou oficialmente a exploração da atividade econômica por mais três meses, dissolvendo-a em setembro de 2015;
- 12) Embora o faturamento bruto da empresa tenha ultrapassado a marca de 26 milhões, ao longo somente desses 21 meses relacionados na fiscalização, os irmãos Marcos e Márcio, sócio e administrador pela maior parte do período fiscalizado, não declararam bens em suas declarações de imposto de renda referentes aos anos calendário 2014 e subsequentes, salvo, a propriedade das cotas empresariais, declaradas por Marcos somente, no valor total de 18 mil reais;
- 13) Não obstante, quando da venda da sua cota a Leonardo Cordeiro Gonçalves, não parece ter recebido qualquer contrapartida;
- 14) Leonardo Cordeiro Gonçalves nunca apresentara à Receita Federal qualquer declaração de bens ou rendimentos. Logo, a Nova Geração, mesmo faturando cerca de 26 milhões, teria sido entregue pelos sócios a Leonardo a título gratuito;
- 15) Ao analisar a Dimof dessa empresa, nos anos de 2012 a 2015, a dedução das saídas sobre as entradas indica um esvaziamento patrimonial nas contas da Nova Geração nos anos de 2014 e 2015;
- 16) Quando do encerramento de suas atividades, a empresa não apresentou contabilidade referente a este último ano e também não respondeu às intimações, sendo desconhecida a destinação exata que se deu a esses valores, tendo sido a maior parte retirada em espécie pelo próprio sócio Marcos Roberto Paulo, através do desconto de cheques;
- 17) A contabilidade da Nova Geração, referente ao ano de 2014, (única disponível) é confusa e não indica com clareza a destinação de determinados numerários saídos de seu caixa. Como exemplo, registra mensalmente pagamentos realizados a fornecedores de forma generalizada, não identificando quais fornecedores são os beneficiários dos pagamentos realizados e nem tampouco o valor a cada um destinado;
- 18) Ademais, os fornecedores indicados na contabilidade não são os mesmos que recebem os pagamentos evidenciados pelos débitos e créditos

nos extratos bancários das contas correntes em nome da Nova Geração(Banco Itaú e Banco Santander);

19) Há ainda saída de valores por meio de emissão de cheques nominais aos sócios e a terceiras pessoas não evidenciadas na contabilidade;

20) Os valores das entradas de valores são superiores à receita bruta declarada pela Nova Geração. Isso ocorre também nos valores das saídas;

21) Há incongruências encontradas na emissão de notas fiscais pela Nova Geração, nas quais, as saídas de mercadorias não possuem contrapartida compatível de entrada em estoque, o que demonstra muitas vendas de mercadorias cuja origem não foi notificada;

22) Por se tratar de uma empresa que já foi baixada, não seria possível intimar diretamente a pessoa jurídica Nova Geração. Neste caso, responde seu sócio/administrador à época dos fatos, Leonardo Cordeiro Gonçalves, que, inclusive, foi a pessoa indicada no ato de baixa na Junta Comercial, como responsável pela guarda legal dos documentos referentes a essa empresa;

23) A comprovação da regularidade da entrada de mercadorias estrangeiras se dá com a apresentação da correspondente declaração de importação e dos seus demais documentos instrutivos ou pela apresentação da correspondente nota fiscal de compra das mercadorias no mercado interno, desde que os documentos sejam idôneos. Logo, quaisquer mercadorias que tenham entrada de outra forma estão irregulares e sua introdução no território nacional é considerada clandestina;

24) No caso específico da Nova Geração, não há declarações de importação que a apontem como importadora, adquirente ou encomendante de mercadorias importadas. Além disso, a empresa sequer possui habilitação/registro no Radar/Siscomex;

25) Nos anos de 2014 e 2015, até o final de suas atividades empresariais, a Nova Geração emitiu milhares de notas fiscais de vendas, cujo valor ultrapassa 26 milhões de reais, porém foram encontrados indícios robustos de que os principais fornecedores desta sociedade seriam empresas de fachada, isto é, inexistentes de fato;

26) Nos anos de 2014 e 2015, todas as compras de mercadorias efetuadas pela Nova Geração estão limitadas a 36 fornecedores, sendo 8 deles inexistentes, cujas notas fiscais emitidas representam 93,5% do valor total de mercadorias declaradas como vendidas à Nova Geração (lista de fornecedores, fl. 78 e 79);

27) Vale informar, com relação aos demais fornecedores, 9 deles comercializaram apenas materiais de limpeza e embalagem, em pequen^o

valor, cuja soma não chega a 9 mil reais, ao longo de todo o período fiscalizado;

28) Os outros 18 fornecem materiais diversos, cujo percentual representa somente 6% do volume de mercadorias compradas pela Nova Geração;

29) Considerando que sequer existiam as empresas que supostamente teriam fornecido a quase totalidade das mercadorias que foram objeto de comercialização pela Nova Geração, pode-se concluir que a emissão dessas notas fiscais de venda teriam apenas o condão de conferir às mercadorias importadas uma aparência de legalidade, no tocante à sua circulação no território nacional; porém, na verdade, sua origem não pôde ser verificada, uma vez que não está lastreada através de notas fiscais de empresas idôneas do mercado nacional, nem tampouco por declarações de importação que fossem válidas;

30) Trata-se, portanto, da circulação de mercadorias importadas que foram introduzidas de forma clandestina ou irregular no território nacional;

31) Em todos os casos tabulados (fl. 79 e 80), verificamos que não há entradas de mercadorias que correspondam às respectivas saídas em vendas declaradas em notas fiscais (não há correspondência de valores, nem de tipos e quantidades de mercadorias);

32) Ou seja, as mercadorias que foram declaradas por estes fornecedores não existem ou tiveram sua entrada irregular;

33) Convém mencionar que nenhuma dessas empresas possui registro de importação de mercadorias; sequer possuem registro no Sistema Radar (obrigatório para qualquer operação de comércio exterior);

34) Não bastasse a inexistência de fato dessas empresas, constatada por inúmeras evidências mencionadas, pode-se observar toda uma farsa na emissão de notas fiscais de vendas, sem correspondentes entradas que amparassem as saídas desses bens;

35) Essa simulação tem o único condão de simular a movimentação de mercadorias em empresas que funcionam como meras “noteiras”, para dar aparência de legalidade na saída de mercadorias estrangeiras, introduzidas no território nacional sem o devido amparo legal;

36) No tocante à contabilidade:

a) A contabilidade da Nova Geração (disponível apenas a de 2014) é incompleta. Registra entrada e saída de mercadorias em estoque e pagamento geral de fornecedores ao longo do ano; porém não apresenta a identificação da origem de cada entrada no estoque e quem são os fornecedores beneficiários dos pagamentos;

b) A cada mês, no último dia, é feito um lançamento genérico de pagamento de fornecedores, com saída de numerário das contas

correntes mantidas nos Bancos Itaú e Santander; porém, o valor destinado a todos os fornecedores é totalizado, sem indicação precisa do(s) beneficiário(s);

c) Como fica notabilizado, as mercadorias “vendidas” por Nova Geração não possuem as correspondentes entradas em estoque, representadas por notas fiscais de venda emitidas por quaisquer fornecedores que cubram o volume e quantidade de bens vendidos;

d) E, mesmo aquelas vendas que possuem nota fiscal de entrada em contrapartida, além de representar mínimo percentual, com relação ao volume de vendas da Nova Geração, teve sua emissão efetuada por fornecedor de fachada, inexistente de fato;

e) Sendo inexistentes de fato, resta-nos concluir que as notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos fornecedores listados sejam notas frias, utilizadas meramente para dar uma aparência de legalidade à introdução clandestina de mercadorias estrangeiras no território nacional. Neste sentido, as notas fiscais de vendas por ela emitidas devem ser desconsideradas, pois não retratam a realidade dos fatos efetivamente ocorridos;

f) Cabe destacar que a Nova Geração já fora autuada reiteradamente pela Receita Federal, em razão de manter mercadoria exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no país, sem documentação comprobatória de sua regular importação;

g) A contabilidade apresentada registra prejuízo anual e a maior despesa refere-se ao custo das mercadorias; isto é, despesas com fornecedores;

h) Porém, a contabilidade apresentada não discrimina quem são os fornecedores de mercadorias, mencionando-os de forma genérica, e o valor correspondente às notas fiscais dos fornecedores difere daquele informado nas declarações contábeis do contribuinte;

37) Com relação às movimentações bancárias:

a) Nos extratos bancários da Nova Geração, não há qualquer pagamento enviado a essas empresas indicadas como fornecedoras. Os destinatários de pagamentos contabilizados como fornecedores são outras pessoas, não mencionadas nas notas fiscais;

b) Os beneficiários dos pagamentos, verificados nos extratos bancários, nunca emitiram qualquer nota fiscal que indicasse a Nova Geração na condição de consumidor;

c) No Banco Itaú, registramos as seguintes ocorrências de interesse para esta fiscalização:

1. Ocorrência alta de pagamentos em cheques, com valores recebidos diretamente no caixa;

2. Movimento de contas de e para conta corrente de mesma titularidade no Banco Santander, em valores considerados altos;

3. Quantidade relevante de valores remetidos, através de cheques, à Michele Guedes Camargo (irmã dos sócios Marcos e Márcio) e a seu esposo Renam Camargo. Os cheques são remetidos em valores fracionados, em grande número e representam a maior despesa registrada pela Nova Geração no ano de 2014, escriturada como pagamento de prestação de serviços, referentes à empresa Middle Serviços Administrativos LTDA;

4. Pagamentos efetuados a pessoas físicas e jurídicas em condição de inexistência ou inaptidão ou envolvidas em ocorrências de fraude cambial, cujo histórico de lançamento registra “pagamento de fornecedores”, mas que não possuem qualquer registro de venda de mercadorias para a Nova Geração (nota fiscal emitida pelo beneficiário dos pagamentos ou registro na contabilidade da Nova Geração).

d) No Banco Santander, por sua vez:

1. Saída de numerários indicadas como pagamentos a fornecedores que são transferidos a conta corrente de mesma titularidade, no Banco Itaú, mas que não se destinam aos pagamentos informados;

2. Emissão de cheques pulverizados e fracionados, muitos deles no mesmo dia, mesmo sendo igual o destinatário, que são pagos direto no caixa, com retirada em espécie pelo próprio sócio Marcos Roberto Paulo.

e) Em todas as contas, também verificamos que estas continuaram sendo movimentadas somente por Marcos Roberto Paulo, mesmo após a empresa ter sido integralmente assumida por Leonardo Cordeiro Gonçalves, inclusive, após sua baixa;

f) Não houve repasse de valores ao sócio Leonardo Cordeiro Gonçalves. Ademais, os valores destinados a pagamentos em cheques remetidos nominalmente para o próprio sócio Marcos Roberto Paulo superam a própria receita bruta anual declarada na contabilidade empresarial;

g) O que se percebe é a emissão reiterada de cheques, em valores fracionados, descontados diretamente no caixa e destinados a terceiras pessoas, não identificadas contabilmente como fornecedores da Nova Geração, sendo que, os beneficiários de pagamentos são completamente estranhos à contabilidade da Nova Geração;

h) Encontramos cheques emitidos pela Nova Geração, na conta mantida no Santander, cujo destinatário é o próprio sócio da Nova Geração, Marcos Roberto Paulo;

i) Os cheques foram emitidos pelo próprio Marcos Roberto Paulo e sacados em espécie. De março de 2014 a novembro de 2015, Marcos Roberto Paulo fez saques, através de cheques fracionados, cujo montante ultrapassa 17 milhões de reais;

j) Esse valor é maior que a receita bruta anual da própria empresa, segundo declarado via Sistema Sped. Ou seja, mesmo declarando prejuízo ao longo desses dois anos, a Nova Geração repassa ao seu sócio – em espécie, de

forma fracionada e sem contabilizar – valor superior à sua receita bruta anual declarada;

k) Isso mostra claramente não só a imprestabilidade dessa contabilidade como um subdimensionamento contábil relevante dos valores movimentados pela Nova Geração;

l) Ressalta-se, inclusive, que, mesmo após a saída de Marcos Roberto Paulo do quadro societário empresarial, este continuou movimentando a conta corrente, emitindo cheques a si mesmo destinados e realizando saques em espécie, até o completo esvaziamento da conta corrente;

m) Mesmo após a baixa da pessoa jurídica, que ocorreu em setembro, as contas correntes continuaram sendo movimentadas e esvaziadas por Marcos Roberto Paulo, até seu encerramento total em 2016, embora, a partir de julho de 2015, figurasse oficialmente Leonardo Cordeiro Gonçalves na condição de único sócio da sociedade, este não teve acesso às contas correntes da mesma, o que confirma a tese de que Leonardo figurou apenas como sócio de fachada, vulgo “laranja”, enquanto o sócio Marcos Roberto Paulo mantinha-se na condição de efetivo “chefe” até o total esvaziamento patrimonial da sociedade e descolamento da mesma de sua pessoa física;

n) Há que se mencionar alguns outros nomes que figuram com frequência, em valores relevantes, como beneficiários de Nova Geração, na conta mantida no Banco Santander, mesmo sem estar registrado na condição de fornecedor na contabilidade da empresa: Um deles é Paulo Maia de Oliveira, sócio administrador da empresa Primus, à época dos fatos;

o) Somente no ano de 2014, Paulo Maia recebeu, através de pagamentos em cheque e saques em espécie, um montante de R\$ 1.567.476,15, indicado pela instituição financeira como pagamento de fornecedores;

p) Ocorre, porém, que – no ano de 2014 – a receita bruta de vendas contabilizada, em notas fiscais, pela empresa que leva seu nome somou 1.083.879,97. A propósito, a empresa nunca emitiu qualquer nota fiscal cujas mercadorias tivessem sido destinadas à Nova Geração;

q) Outra pessoa física que figura como beneficiária de pagamentos é o casal Adelmo José da Silva, CPF 148.529.088-00 e Michelle Rodrigues Julião, CPF 298.762.178-79, através de cheques nominais fracionados e pagamento em espécie (retirada no caixa), ao longo do ano de 2015, quando receberam montante de 658.373,67 reais, em depósitos mensais fracionados (36 mil reais) e também através de cheques não escriturados, nominados a Adelmo;

r) Também, na contabilidade, os valores de saída para remuneração de dirigentes são ínfimos;

s) Até o final do semestre, são registradas saídas mensais de pagamentos a pessoa jurídica terceirizada, cujos sócios são Michele Guedes Camargo e Renan Camargo;

t) Michele, por sua vez, é irmã do sócio e administrador Marcos Roberto Paulo e do outro sócio Marcio Guedes Paulo; enquanto Renan Camargo é esposo de Michele. Os valores contabilizados como destinados a essa pessoa jurídica, chamada Middle Serviços Administrativos LTDA, somente no primeiro semestre de 2014, chegam ao valor de R\$ 105 mil, equivalem a quase 15 vezes mais o valor que é destinado oficialmente aos administradores a título de prólabore, ao longo de todo o ano;

u) O CNPJ dessa empresa (Middle) não foi localizado no sistema Sintegra, o que indica que ela nunca esteve ativa no cadastro da fazenda estadual;

v) No cadastro da RFB e Jucesp, a mesma encontra-se dissolvida, desde 12/06/2019 (após o início desta fiscalização);

w) Ressalta-se que, ao longo do ano de 2014, foram efetivamente repassados, de forma fracionada, valores superiores aos escriturados como destinados à empresa Middle Serviços Administrativos e, na verdade, a Middle recebera apenas um depósito naquele ano, no valor de R\$ 1.000,00. Os demais valores foram repassados diretamente a Michelle, a Renan e a outra pessoa jurídica da qual são sócios, chamada Great Office;

x) O valor total do repasse rastreado, em 2014, foi de 216.832,00, sendo 90% desse montante transferido por meio de cheques nominais à Great Office;

y) A Great Office, por sua vez, trata-se de empresa qualificada como inapta no cadastro da RFB e suspensa no cadastro Sintegra, por não localização no endereço indicado;

z) Ressalta-se que o montante dos depósitos é superior ao valor da Receita Bruta anual declarada pela pessoa jurídica Middle, o que reforça a tese de que Michelle, Renan e suas empresas atuaram como “instrumento” para facilitar o desvio e ocultação de numerário do patrimônio da Nova Geração;

aa) Por oportuno, em 10/06/2019 (após o início desta fiscalização), Michelle e Renan constituíram a pessoa jurídica Camargo Holding Patrimonial LTDA, incluindo seus dois filhos no quadro societário, do qual também são parte;

bb) Dois dias depois deram baixa na empresa Middle, na Junta Comercial.

38) Todos os eventos acima reportados demonstram nitidamente que:

a) A contabilidade escriturada por Nova Geração é imprestável, pois não reflete a realidade dos fatos ocorridos;

- b) As notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas que figuravam como principais fornecedores de Nova Geração são frias e não estão amparadas por quaisquer pagamentos aos supostos vendedores;
- c) Há outros fornecedores de mercadorias que não escrituraram suas vendas;
- d) Por se tratarem de bens importados, há de se presumir sua introdução clandestina no território nacional;
- e) Houve, ao longo de sua existência, retiradas periódicas, quase diárias, de numerário em espécie, que esvaziaram o patrimônio da Nova Geração, patrimônio este superior ao contabilizado e decorrente de operações não declaradas;
- f) Essas retiradas tiveram como beneficiários o próprio Marcos Roberto Paulo e pessoas de sua família, como Michele Guedes Camargo (sua irmã) e Renam Camargo (seu cunhado), bem como pessoas jurídicas constituídas em seus nomes;
- g) Há outros beneficiários que, a julgar pela contabilidade apresentada via Sped, são totalmente estranhos à atividade empresarial da Nova Geração;
- h) O patrimônio constituído através desses desvios patrimoniais não está declarado pelos beneficiários;
- i) Marcos Roberto Paulo, mesmo após a formalização de sua retirada da sociedade, continuou na condição de administrador patrimonial, sendo ele quem movimentava as contas correntes e assinava os cheques em nome da empresa; mesmo após sua dissolução, continuou atuando junto aos bancos na movimentação patrimonial da pessoa jurídica;
- j) Houve práticas de ocultação e blindagem patrimonial por parte do sócio Marcos Roberto Paulo e dos demais beneficiários de pagamentos;
- k) Fica demonstrada a situação de confusão patrimonial da pessoa jurídica com a figura de seu sócio Marcos Roberto Paulo e também com outros membros de sua família.

39) As notas fiscais são documentos emitidos pelo fornecedor com a finalidade de descrever fielmente a transação ocorrida. Dá-se a falsidade ideológica quando há uma atestação não verdadeira, ou uma omissão, em ato formalmente verdadeiro, de fatos ou declarações de vontade, cuja verdade o documento deveria provar;

40) Se as notas fiscais não retratam a realidade, elas são falsas, simuladas; a começar pela ausência de declaração de importação ou de outro documento idôneo que comprove a verdadeira origem dessas mercadorias, uma vez que são de procedência estrangeira e não foram fabricadas/produzidas pelo emitente da nota fiscal de venda autuada. São falsas também por declararem uma relação comercial inexistente de fato, uma vez que a empresa de fachada omite o verdadeiro

beneficiário de seus negócios, figurando como parte; sendo, na verdade, mera pessoa interposta;

41) A empresa incorreu na seguinte conduta: introdução clandestina de mercadorias estrangeiras no território nacional. Tal ação é punível com a penalidade de perdimento dos bens trazidos clandestinamente ao território nacional;

42) Aplica-se também o lançamento de todos os tributos incidentes sobre a importação desses bens, bem como os acréscimos legais;

43) Considerando a ocorrência de fraude, simulação e conluio - artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 – foi aplicada a multa de 150% sobre os valores de impostos não recolhidos, tendo em vista a falta de declaração de importação e os demais elementos enunciados, acerca dessa conduta;

44) Leonardo deixa claro estar assumindo a responsabilidade pelo ativo e passivo porventura supervenientes que decorram da atividade empresarial, conforme distrato social e art. 133 do CTN;

45) Existe a responsabilidade solidária dos sócios à época da ocorrência dos fatos que deram origem a este auto de infração, nos termos dos arts. 124 e 134 do CTN. Assim, Marcio Guedes Paulo e Marcos Roberto Paulo respondem solidariamente pelos fatos ocorridos na época que eram sócios, sendo que Marcos Roberto era também o administrador à época da emissão das notas fiscais autuadas;

46) As alterações dadas pela Lei Complementar 147 dão permissão ao empresário para que dê a baixa empresarial sem a apresentação das certidões negativas e comprovantes, ante a presunção de boa-fé do agente. Porém, em caso de demonstração de inadimplemento superveniente, fica evidenciada a dissolução irregular e a responsabilidade pelos atos enquadrados como irregulares é compartilhada, por solidariedade tributária, com os titulares, sócios e administradores da sociedade à época da ocorrência dos fatos;

47) As modificações nas Leis n. 123/2006 e 11.598/2007, dadas pela Lei Complementar 147 deixam claro que a sujeição passiva fiscal, imposta aos sócios, titulares e administradores das sociedades empresárias é objetiva. O fato gerador para essa responsabilização é a falta do adimplemento das obrigações tributárias ou prática irregular durante a existência da pessoa jurídica, acrescidos do pedido de extinção ou baixa, configurando-se em uma responsabilidade tributária objetiva, sem o aferimento de culpa ou dolo;

48) Não conhecido o real valor da transação das mercadorias, fica excluído o primeiro método previsto no Ava-Gatt. Ficam também excluídos o segundo e o terceiro métodos, pela dificuldade de se identificar com clareza as mercadorias idênticas ou similares e seus respectivos valores de transação aplicáveis, além da diversidade de itens autuados nesta fiscalização;

49) Seguindo a ordem sequencial obrigatória, o quarto método é possível de ser aplicado, analisando-se o valor da mercadoria revendida no mercado interno, deduzindo-se os custos e lucros, para que seja obtido o valor presumido do bem que foi importado clandestinamente;

50) Desta forma, os tributos pagos na operação de venda, a margem de lucro projetada e os demais custos da comercialização (como frete, se arcado pelo emitente da nota fiscal, e outros custos que tenham sido declarados) foram deduzidos do valor de venda da mercadoria, obtendo-se o valor presumido da transação que, por sua vez, será o valor aduaneiro considerado para fins de calcular os tributos apurados neste auto de infração;

51) Em seguida, o cálculo dos tributos foi feito, utilizando-se as alíquotas atualmente vigentes para cada uma das NCMs dos produtos importados;

52) Quanto à margem de lucro utilizada nos cálculos, não havendo resposta das intimações pelo autuado, não existem dados que nos permitam calcular com confiabilidade este percentual. Por este motivo, a margem de lucro deve ser arbitrada, para se chegar ao valor aduaneiro das mercadorias;

53) Não havendo nenhuma norma mais específica que detalhe o arbitramento da margem de lucro, para fins de aplicação do método dedutivo do AVA/GATT, por analogia, utilizamos os percentuais aplicáveis à metodologia do preço de revenda menos lucro, previsto no artigo 18, da Lei 9.430/96, inciso II e §12. Em que pese tratar-se de artigo que prevê a apuração do valor aduaneiro entre pessoas relacionadas, tratase de modelo aplicável a qualquer caso, uma vez que o mesmo se presta justamente a encontrar o verdadeiro valor aduaneiro das mercadorias, livre de vícios de toda forma;

54) Conforme dispositivo legal, a margem de lucro aplicável ao caso em apreciação é de 20%, a alíquota genérica, por não haver uma mais específica atribuída pela norma;

Na fl. 136 e 137, a fiscalização informa que houve uma revisão de ofício do lançamento realizado, em função da incorreção de alguns valores, devendo prevalecer o auto de infração constante às fls. 101 a 134.

O total do crédito constituído foi de R\$ 49.715.551,64 (quarenta e nove milhões, setecentos e quinze mil, quinhentos e cinquenta e um reais e sessenta e quatro centavos).

Cientificado do auto de infração, o contribuinte Leonardo Cordeiro Gonçalves, doravante denominado Leonardo, protocolizou impugnação tempestivamente, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento (fls. 154 à 184).

O impugnante Leonardo afirmou que:

55) A apuração dos fatos sobre a fraude, simulação, conluio, conhecimento dos fatos pelos ex-sócios e sócios da NOVA GERAÇÃO e a extensão das interpretações,

devem ser realizados de forma a possibilitar a perfeita identificação do ato infracional e a exata penalidade a ser aplicada;

56) Para que uma presunção seja válida, esta deve estar sempre acompanhada de outros elementos que possam subsidiar a presunção legal, não basta afirmar, sendo que o entendimento é no sentido de que o autor tem o ônus de provar;

57) Quanto aos erros cometidos nas presunções fiscais:

- a) não houve esvaziamento do patrimônio da NOVA GERAÇÃO, mas sim, a empresa teve que cobrir os prejuízos e compromissos causados por seus clientes e terceiros;
- b) a NOVA GERAÇÃO, pois além de ter de honrar os seus compromissos com os seus fornecedores quando não recebe dos seus clientes, é obrigado a pagar aos cofres públicos, tributos que incidem sobre estas vendas que deixou de receber;
- c) Não pode aceitar, em especial, às acusações de fraude, simulação ou conluio, quando o Impugnante assumiu a empresa, já haviam fornecedores que a visitavam regularmente para oferecer mercadorias e se identificavam como sendo os representantes das fornecedoras elencadas no presente trabalho fiscal. E a forma de pagamento era geralmente em cheques e/ou em dinheiro, em razão do preço dos produtos que ofereciam e do pronto atendimento em garantia;
- d) Infelizmente, o Impugnante teve que encerrar a empresa quando a empresa ECCO DO BRASIL requereu a recuperação judicial, pois este lhe causou a perdas de fornecedores que lhe forneciam produtos a crédito;

58) Quanto aos erros cometidos na lavratura do auto de infração:

59) A consulta SINTEGRA somente traz o resultado de procedimento de verificação fiscal que normalmente resultam em declarações de nulidade desde a constituição destas empresas;

60) Tal fato, além de serem estranhos no mundo jurídico demonstram à falta da capacidade de fiscalizar das FAZENDAS ESTADUAL e FEDERAL, que abusadamente transferem de forma equivocada a responsabilidade de fiscalizar para os pobres contribuintes;

61) As nulidades que constam do SINTEGRA geralmente são do tipo que retroagem desde a constituição destas empresas, pois a FAZENDA ESTADUAL geralmente propõe a nulidade desde o cadastro;

62) Tanto que, nas 4 situações apontadas pela AFRFB, a baixa e a inaptidão ocorreram somente em 2018, entretanto, pelo SINTEGRA consta a nulidade desde 2010 e 2013;

63) Na questão da contabilidade da NOVA GERAÇÃO, se há erros ou falha na escrituração contábil, o que deveria ser imposto pela fiscalização é o prazo para a apresentação da sua escrita fiscal e não simplesmente aplicar um auto de infração;

64) A AFRFB não trouxe à baila, provas de que a NOVA GERAÇÃO sabia da situação cadastral destas empresas, nem quanto à fraude, simulação ou conluio;

65) Logo, eventual aplicação de lançamentos, não pode ser imposta com a multa dos 150%, mas apenas a multa de ofício de 75%;

66) A solidariedade tributária deve ser acompanhada de provas de que o responsável tenha a ciência plena do eventual ato ilícito, especialmente quando a acusação de fraude trará impactos na esfera criminal;

67) É a fornecedora dos produtos quem deve ser responsabilizada pela origem da mercadoria. À NOVA GERAÇÃO caberia apenas a solidariedade pela multa aplicada contra as fornecedoras dos itens importados;

68) Tal interpretação sistemática decorre dos artigos 112 do CTN e da falta de prova de que a NOVA GERAÇÃO tinha a ciência da nulidade dos cadastros SINTEGRA das suas fornecedoras;

69) A responsabilização dos sócios pelas dívidas da empresa somente é possível quando restar configurada a prática ou omissão culposa/dolosa de atos gestão, com excesso de poderes ou infração à lei ou estatuto social não bastando que o mesmo figure como administrador no contrato social;

70) Nos termos do CTN (artigos 134 e 135) a solidariedade dos sócios/administradores somente é possível no caso de comprovação da responsabilidade subjetiva destes, incumbindo ao Fisco a prova da administração praticada com dolo ou culpa;

71) A NOVA GERAÇÃO pode até concordar parcialmente pela dificuldade na aplicação do Método 1 em razão de não ter em mãos uma declaração de importação com a classificação fiscal NCM/SH e outros detalhes que se exigem na importação dos produtos. Entretanto, não aplicar os Métodos 2 e 3, é exatamente uma desídia ou eventual pressa para a lavratura do auto de infração;

72) A NOVA GERAÇÃO acredita que a AFRFB sequer intimou as empresas fornecedoras para averiguar a licitude das vendas realizadas, o que demonstra total falta de cautela.

Por fim, o impugnante requer que seja recalculado o lançamento pelos Métodos 2 e/ou 3; redução da multa de 150% para a multa de ofício de 75%; seja reconhecida a decadência dos fatos anteriores a julho de 2014; seja excluída a solidariedade do seu sócio LEONARDO.

O contribuinte Marcos Roberto Paulo, doravante denominado Marcos, apresentou impugnação, fl. 196 à 218, e o contribuinte Márcio Guedes Paulo, doravante denominado Márcio, apresentou impugnação, fl. 222 à 243, também de forma tempestiva.

O impugnante Sr. Marcos, além de argumentos semelhantes ao Sr. Leonardo, afirmou que:

73) Para haver responsabilização dos sócios pelas dívidas da empresa deverá restar configurada a prática ou omissão culposa/dolosa de atos gestão, com excesso de

poderes ou infração à lei ou estatuto social. não bastando que o mesmo figure como administrador no contrato social;

74) O Código Tributário Nacional é claro ao determinar, em seus artigos 134 e 135 que a solidariedade dos sócios/administradores somente é possível no caso de comprovação da responsabilidade subjetiva destes, incumbindo ao Fisco a prova de administração praticada com dolo ou culpa;

75) Com relação à responsabilidade solidária, protesta pelo seu indevido arrolamento, em razão do excesso de interpretações extensivas, o que é vedado em lei;

76) O presente auto de infração não merece prosperar, por não atenderem aos critérios materiais da regra matriz de incidência tributária, pois as provas não condizem com o seu antecedente;

77) Os fornecedores da NOVA GERAÇÃO em momento algum levantaram suspeitas quanto a sua idoneidade;

Por fim, o impugnante requer que seja recalculado o lançamento pelos Métodos 2 e/ou 3; redução da multa de 150% para a multa de ofício de 75%; seja reconhecida a decadência dos fatos anteriores à julho de 2014; seja excluída a solidariedade do seu sócio “LEONARDO”. Note-se que apesar da impugnação se referir ao Sr. Marcos, o pedido quanto ao afastamento da solidariedade faz referência ao Sr. Leonardo.

O impugnante Márcio, além de argumentos semelhantes ao Sr. Leonardo e Marcos, afirmou que:

78) O ex-sócio Márcio Guedes Paulo possuía apenas 10% do capital social da empresa NOVA GERAÇÃO e não era administrador da sociedade, sendo a empresa administrada pelo Sr. Marcos desde o seu início;

79) Em dezembro de 2014, o sócio Márcio Guedes deixou a sociedade, e, em 30/06/2015, a empresa veio a ser formalmente assumida pelo sócio Leonardo até a sua dissolução;

Por fim, o impugnante requer que seja recalculado o lançamento pelos Métodos 2 e/ou 3; redução da multa de 150% para a multa de ofício de 75%; seja reconhecida a decadência dos fatos anteriores a julho de 2014; seja excluída a solidariedade do seu sócio “LEONARDO”.

Note-se que apesar da impugnação se referir ao Sr. Márcio, o pedido quanto ao afastamento da solidariedade faz referência ao Sr. Leonardo.

Conforme DESPACHO Nº 0.743/2020 – ECOA/SRRF08, 24 DE DEZEMBRO DE 2020:

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte e exonerou totalmente o crédito tributário.

Recorreu de Ofício ao Carf, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

O interessado tomou ciência da decisão pela via postal em 21/10/2020 e não se manifestou.

Os solidários Márcio Guedes Paulo e Marcos Roberto Paulo tomaram ciência por via postal em 19/10/2020 e 20/10/2020 e enviaram recurso voluntário pelos Correios, com data de postagem 19/11/2020, tempestivamente.

Estamos enviando o presente processo para julgamento do recurso de ofício e dos recursos voluntários.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos de admissibilidade

Conforme DESPACHO Nº 0.743/2020 – ECOA/SRRF08, 24 DE DEZEMBRO DE 2020, resta demonstrada a tempestividade dos Recursos Voluntários, motivo pelo qual tomo conhecimento.

Igualmente, conheço do Recurso de Ofício, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade, nos termos da Portaria do Ministro da Fazenda nº 23, de 17 de janeiro de 2023¹ e Súmula CARF nº 103².

2. Objeto do presente litígio

Versa o presente litígio sobre Auto de Infração lavrado contra Leonardo Cordeiro Gonçalves, com atribuição de responsabilidade a Márcio Guedes Paulo e Marcos Roberto Paulo, em razão de fatos apurados no âmbito da empresa Nova Geração Papelaria e Informática Ltda., relativamente ao período de 01/01/2014 a 31/12/2015.

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

² Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

A Fiscalização teve origem em procedimento investigativo instaurado para apuração da origem de mercadorias comercializadas pela referida pessoa jurídica, tendo concluído que a empresa teria sido utilizada como mera interposta pessoa para conferir aparência de legalidade à circulação de mercadorias estrangeiras supostamente introduzidas clandestinamente no território nacional. Segundo a autoridade lançadora, a Nova Geração emitia notas fiscais de venda de mercadorias de procedência estrangeira sem demonstrar a correspondente aquisição regular, seja por meio de declarações de importação, seja mediante documentos fiscais idôneos emitidos por fornecedores regularmente constituídos.

No curso da ação fiscal, constatou-se que a empresa não possuía habilitação no Radar/Siscomex, não figurava como importadora, adquirente ou encomendante em operações de comércio exterior e mantinha relações comerciais predominantemente com fornecedores que a fiscalização considerou inexistentes de fato ou sem capacidade operacional compatível com os negócios declarados. Além disso, foram identificadas inconsistências contábeis e financeiras relevantes, tais como ausência de correspondência entre entradas e saídas de mercadorias, registros contábeis genéricos, movimentação bancária incompatível com a escrituração, emissão de cheques em valores expressivos, saques em espécie e pagamentos a pessoas físicas e jurídicas sem vinculação aparente com a atividade empresarial.

Com base nesse conjunto de elementos, a Autoridade Fiscal concluiu que a sociedade funcionava como empresa de fachada destinada a simular operações comerciais internas, mediante utilização de documentação fiscal considerada inidônea, com o objetivo de conferir aparência de regularidade à circulação de mercadorias estrangeiras sem comprovação de importação regular.

Em decorrência dessa conclusão, entendeu caracterizada a introdução clandestina de mercadorias estrangeiras no território nacional, promovendo o lançamento do Imposto de Importação, IPI vinculado à importação, contribuições ao PIS/Pasep-Importação e à COFINS-Importação, acrescidos de juros de mora e multa qualificada de 150%, além da aplicação da penalidade aduaneira prevista no art. 689, inciso X, do Regulamento Aduaneiro, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, diante da impossibilidade de localização dos bens.

A Fiscalização também atribuiu responsabilidade a Leonardo Cordeiro Gonçalves, na condição de último sócio e responsável pela guarda da documentação da empresa após sua dissolução, bem como a Marcos Roberto Paulo e Márcio Guedes Paulo, por terem integrado o quadro societário durante o período fiscalizado, sustentando a existência de responsabilidade solidária com fundamento nos arts. 124 e 134 do CTN, além das disposições aplicáveis às hipóteses de baixa empresarial com passivo tributário superveniente.

Leonardo Cordeiro Gonçalves, Marcos Roberto Paulo e Márcio Guedes Paulo impugnaram o lançamento de ofício sustentando, em síntese:

- ✓ a inexistência de provas suficientes para caracterização de fraude, simulação ou conluio;
- ✓ a impropriedade das presunções utilizadas pela fiscalização; a ausência de demonstração de dolo ou culpa dos sócios;
- ✓ a impossibilidade de responsabilização solidária sem comprovação de participação direta nos ilícitos imputados;
- ✓ a inadequação da metodologia de valoração aduaneira adotada;
- ✓ a indevida aplicação da multa qualificada de 150%; e
- ✓ a ocorrência de decadência em relação a parte dos fatos geradores.

Ao apreciar as impugnações, a 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba julgou parcialmente procedentes as defesas. Em sede preliminar, rejeitou a alegação de decadência e manteve parcialmente a responsabilização dos sujeitos passivos. No mérito, contudo, concluiu que o lançamento não reunia fundamentação jurídica e probatória suficiente para sustentar a exigência fiscal.

Em resumo, a Turma julgadora *a quo* entendeu que a Fiscalização não demonstrou adequadamente os pressupostos necessários à cobrança dos tributos incidentes na importação, tampouco justificou de forma satisfatória a desconsideração dos métodos de valoração aduaneira previstos no Acordo de Valoração Aduaneira – AVA/GATT. Destacou, ainda, que a capitulação jurídica adotada para a infração aduaneira exigia demonstração mais robusta da efetiva introdução clandestina das mercadorias e da vinculação dos autuados aos fatos geradores imputados.

Em razão dessas conclusões, a DRJ exonerou integralmente o crédito tributário lançado, abrangendo os tributos exigidos, os acréscimos moratórios e as penalidades aplicadas, inclusive a multa qualificada de 150%, determinando a remessa dos autos ao CARF por força do recurso de ofício.

Inconformados com a manutenção de suas responsabilidades, Marcos Roberto Paulo e Márcio Guedes Paulo interpuseram Recursos Voluntários, sustentando que a exoneração integral do crédito tributário afasta o próprio fundamento jurídico da responsabilização, uma vez que não subsiste obrigação tributária exigível capaz de justificar sua permanência no polo passivo da demanda.

Com isso, no Recurso de Ofício, cumpre examinar se deve ser mantida a decisão da DRJ que exonerou integralmente a exigência de Imposto de Importação, IPI vinculado à importação, PIS-Importação, COFINS-Importação e multa equivalente ao valor aduaneiro.

Nos Recursos Voluntários, a matéria é mais restrita: verificar se, diante da exoneração integral do crédito tributário, subsiste fundamento jurídico para manter Márcio Guedes Paulo e Marcos Roberto Paulo como responsáveis solidários.

3. Do Recurso de Ofício

A Fiscalização reuniu elementos relevantes de irregularidade na atuação da empresa Nova Geração Papelaria e Informática Ltda.

Com efeito, os autos indicam que a empresa apresentava contabilidade incompleta ou imprestável, registrava pagamentos genéricos a fornecedores, não demonstrava correspondência entre entradas e saídas de mercadorias, utilizava notas fiscais de fornecedores considerados inexistentes de fato e movimentava vultosos valores por meio de cheques e saques em espécie.

Também há elementos que indicam que a empresa comercializava mercadorias de origem estrangeira sem comprovação adequada de importação regular ou de aquisição idônea no mercado interno.

Todavia, tais elementos, embora relevantes para demonstrar graves irregularidades comerciais, contábeis e fiscais, não bastam, por si sós, para legitimar a exigência dos tributos incidentes na importação.

A autuação não se limitou a glosar documentos fiscais inidôneos, tampouco a exigir tributos internos decorrentes de omissão de receitas, saídas desacobertas ou irregularidades de escrituração. A acusação formulada foi específica: **introdução clandestina de mercadorias estrangeiras, com exigência de tributos vinculados à importação e multa aduaneira.**

Para a validade de tal lançamento, era necessário demonstrar, com suficiente individualização, a ocorrência da importação irregular, a identificação das mercadorias, o momento da entrada no território nacional, a base de cálculo aplicável e o vínculo jurídico dos autuados com a operação de importação.

Destaco que a ausência de notas fiscais idôneas de aquisição no mercado interno e a inexistência de declarações de importação em nome da empresa podem indicar que as mercadorias circularam sem comprovação de origem regular. Contudo, daí não decorre automaticamente a conclusão de que os autuados promoveram a introdução clandestina dos bens no território nacional.

Há, nesse raciocínio, um salto probatório.

A comercialização interna de mercadoria estrangeira desacompanhada de documentação regular não se confunde, necessariamente, com a prática do fato gerador dos tributos de importação pelo comerciante interno. Para a exigência de Imposto de Importação, IPI-Importação, PIS-Importação e COFINS-Importação, é indispensável identificar o sujeito que promoveu a entrada dos bens no país ou que, nos termos da legislação aplicável, possa ser equiparado ao importador ou responsabilizado pela operação.

No caso concreto, a Fiscalização não individualizou as operações de importação supostamente clandestinas, não identificou o recinto de entrada das mercadorias, não demonstrou a data de ingresso no território nacional, não apontou declaração de importação

fraudulenta vinculada aos autuados e não comprovou que a Nova Geração, Leonardo Cordeiro Gonçalves, Márcio Guedes Paulo ou Marcos Roberto Paulo tenham promovido a importação dos bens.

A própria narrativa fiscal reconhece que a Nova Geração não figurava como importadora, adquirente ou encomendante em declarações de importação e sequer possuía habilitação no Radar/Siscomex. Esse dado reforça a suspeita de irregularidade na cadeia de circulação, mas, ao mesmo tempo, evidencia a fragilidade da imputação da condição de sujeito passivo dos tributos da importação.

Também há fragilidade quanto à capitulação da infração aduaneira.

A Fiscalização indicou como conduta típica a introdução clandestina de mercadorias estrangeiras no território nacional, mas enquadrou a penalidade no art. 105, inciso X, do Decreto-Lei nº 37/1966, reproduzido no art. 689, inciso X, do Regulamento Aduaneiro, dispositivo que trata da mercadoria estrangeira exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no país, sem prova de importação regular.

Há, portanto, distinção relevante entre a conduta narrada e o tipo sancionador aplicado. A “introdução clandestina” exige demonstração da entrada irregular no território nacional. Já a hipótese de exposição à venda, depósito ou circulação sem prova de importação regular possui estrutura típica diversa.

Ainda que se admitisse a aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento, seria indispensável demonstrar de forma segura a infração e a vinculação subjetiva dos autuados à conduta sancionada.

No caso, a prova produzida é predominantemente indiciária e voltada à demonstração da imprestabilidade da cadeia documental interna. Ela não alcança, com o grau de certeza necessário ao lançamento, a comprovação da prática da importação clandestina pelos sujeitos passivos.

Outro ponto relevante diz respeito ao valor aduaneiro.

A exigência dos tributos incidentes na importação e da multa equivalente ao valor aduaneiro pressupõe apuração adequada da base de cálculo. O Acordo de Valoração Aduaneira estabelece métodos sucessivos de apuração, cuja desconsideração exige motivação específica. A DRJ corretamente observou que a desconsideração dos métodos anteriores demanda fundamentação técnica suficiente.

No caso, não se verifica motivação bastante para afastar os métodos ordinários de valoração e adotar a base arbitrada pela fiscalização. A fragilidade da valoração compromete tanto os tributos exigidos quanto a multa calculada sobre o valor aduaneiro.

Dessa forma, embora os autos evidenciem fortes indícios de irregularidades empresariais, fiscais e contábeis, tais elementos não são suficientes para restabelecer a exigência cancelada pela DRJ.

A título de fundamentação, reproduzo a motivação da decisão de primeira instância:

A fiscalização, em tese, constatou duas condutas ilícitas de maneira que para uma melhor exposição dos motivos que levarão ao voto, os dois ilícitos serão analisados em tópicos.

A) Da introdução clandestina de mercadorias

Inicialmente cabe verificar os tipos de condutas que a fiscalização considerou ocorridas, para posteriormente, verificarmos se a referida conduta se amolda ao tipo sancionador apontado pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, na fl. 73, a fiscalização realiza uma explicação de toda a ação fiscal, concluindo que: *“no exercício do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil...foram constatadas as seguintes infrações: 1) Introdução clandestina de mercadoria estrangeira, com a simulação de operações comerciais internas, funcionando como pessoa jurídica de fachada, para a emissão de documentos fiscais inidôneos, com vistas a simular operações de vendas nacionais dos produtos estrangeiros e dar-lhes aparência de legalidade; e...”*. Ou seja, a fiscalização dá a entender que estaria a sancionar a conduta de introdução clandestina de mercadoria.

Continuando a análise das motivações da autoridade aduaneira, na mesma página do termo de verificação fiscal, foi afirmado que: *“conclui-se que a pessoa jurídica Nova Geração Papelaria e Informática LTDA, doravante Nova Geração, através da venda com emissão de Nota Fiscal de Saída de mercadorias, entregou a consumo bens de procedência estrangeira, cuja regular importação ou regular aquisição no mercado interno não foi devidamente comprovada.”*.

Já na página seguinte, a autoridade aduaneira afirma que: *“Como ficará demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal, a quase totalidade das mercadorias vendidas pela Nova Geração não possui contrapartida idônea de entrada (não há declaração de importação, e seus fornecedores no mercado interno são empresas inexistentes de fato). Isso ocorre em razão da irregularidade na entrada desses bens. Por serem todos de origem estrangeira, ficou caracterizada a sua introdução clandestina no território nacional. fl. 74.*

Portanto, até este ponto, a autoridade aduaneira primeiramente apontou como conduta a ser sancionada a *“introdução clandestina de mercadoria no território nacional”* e, em um segundo momento, cita a entrega *“a consumo bens de procedência estrangeira, cuja regular importação ou regular aquisição no mercado interno não foi devidamente comprovada”*, o que gera uma certa dúvida/ambigüidade em relação a qual das duas condutas a fiscalização pretendeu sancionar.

Avançando na leitura das motivações da autoridade aduaneira, no item 4, intitulado “DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES”, fl. 90, ao tratar das condutas típicas e suas respectivas sanções legais, a autoridade afirma que: “Conforme demonstrado nos tópicos precedentes, a autuada incorreu na seguinte conduta: introdução clandestina de mercadorias estrangeiras no território nacional. Tal ação é punível com a penalidade de perdimento dos bens trazidos clandestinamente ao território nacional, na forma dos seguintes artigos: DECRETO 6.759 Art. 689...”

No mesmo sentido, na fl. 92 a autoridade aduaneira estabelece a conexão entre a conduta que considerou típica e o respectivo dispositivo sancionador, nos seguintes termos: “Assim, tendo sido constatadas e comprovadas práticas que constituem infração à legislação aduaneira, cuja caracterização é de “dano ao erário”, tratando-se da introdução clandestina de produtos estrangeiros – sem declaração de importação, aplica-se a “pena de perdimento” da mercadoria, cuja tipificação é encontrada no inciso X do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro.”

Portanto, a conduta que a fiscalização apontou como sendo típica foi a introdução clandestina de produtos estrangeiros, o que, ao seu ver, seria sancionada através da incidência do art. 689, inciso X, do DECRETO 6.759 - Regulamento Aduaneiro - RA.

O dispositivo sancionador, em questão, é reprodução integral do art. 105, inciso X do Decreto-Lei 37/66, e possui o seguinte conteúdo:

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

X - estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País, se não for feita prova de sua importação regular;

Da leitura acima, torna-se claro que o dispositivo prevê a aplicação da pena de perdimento para três condutas: (i) expor à venda mercadoria estrangeira sem a prova de sua importação regular; (ii) ter em depósito mercadoria estrangeira sem a prova de sua importação regular; e (iii) realizar a circulação de mercadoria estrangeira sem a prova de sua importação regular. Contudo, as normas que são extraídas através do processo interpretativo da legislação não abarcam a conduta de introduzir clandestinamente mercadoria estrangeira.

Na realidade, a conduta considerada, como ilícita pela fiscalização, em tese, possui tipificação, mas no âmbito do Código Penal, em seu art. 334.

Descaminho

Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014) § 1º Incorre na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

(...)

III - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Portanto, de todo o exposto, considero que a autoridade aduaneira falhou ao estabelecer a conexão entre a conduta de introduzir clandestinamente mercadoria estrangeira e o art. 689, inciso X, do Decreto 6.759/2009 (art. 105, inciso X do Decreto-Lei 37/66), na medida em que o dispositivo sancionador não abrange tal comportamento.

Por fim, cabe destacar que não cabe à autoridade julgadora sanear tal vício material, abarcando outras condutas que, em tese, sejam possíveis de inferir a partir do extenso quadro probatório trazido pela fiscalização, sob pena de levar a autoridade julgadora a ocupar o lugar de autoridade fiscalizadora, impedindo a necessária imparcialidade no julgamento.

B) Da Valoração aduaneira

A valoração aduaneira possui regramento próprio, objeto de acordos internacionais dos quais o país é signatário, no intuito de se buscar maior uniformidade e previsão na apuração de tal valor, e que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios.

Nesse contexto, temos o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT, denominado de Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT), previsto na legislação pátria pelo Decreto Legislativo 30, de 15 de dezembro de 1994, sendo que o texto do Acordo de Valoração Aduaneira foi publicado com o Decreto 1.355, de 30 de dezembro de 1994, cuja vigência iniciou-se em 01 de janeiro de 1995, sendo que essa implementação do Artigo VII foi disciplinada pelo Decreto 2.498, de 13 de fevereiro de 1998 e IN SRF 327, de 09 de maio de 2003.

As normas sobre valoração, acima citadas, estabelecem que o valor aduaneiro da mercadoria importada deve ser determinado mediante a aplicação sucessiva e sequencial, do primeiro ao último dos seis métodos de valoração previstos, até se chegar àquele por meio do qual se possa determinar o valor aduaneiro. O primeiro e principal método, previsto no art. 1º, combinado com o

art. 80 do AVA, baseia-se no “valor da transação”, isto é, no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, existindo, além desse, outros cinco métodos secundários, assim, sucintamente descritos:

2º método - valor da transação de mercadoria importada idêntica;

3º método - valor da transação de mercadoria importada similar;

4º método - valor de revenda de mercadoria importada;

5º método - valor computado de mercadoria importada;

6º método - valor baseado em critérios razoáveis, condizentes com o AVA.

Contudo, cabe ressaltar que a legislação aduaneira prevê o afastamento do AVA-GATT em algumas situações, conforme é possível depreender da norma extraída dos seguintes dispositivos: art. 88 da MP 2.158-35-2001, regulamentado pelo art. 86 do Decreto 6.759/2009 – R.A., e art. 38 da IN SRF 327/2003, conforme transcrevo abaixo e passo a analisar.

MP 2.158-35-2001

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

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

II - preço no mercado internacional, apurado:

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

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

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

DECRETO 6.759/2009

Art. 86. A base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria nas seguintes hipóteses:

I - fraude, sonegação ou conluio, quando não for possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, caput); e

II - descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, quando existir dúvida sobre o preço efetivamente praticado (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “a”).

Parágrafo único. O arbitramento de que trata o caput será realizado com base em um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea "a"):

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

II - preço no mercado internacional, apurado:

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

b) mediante método substitutivo ao do valor de transação, observado ainda o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

IN SRF 327/2003

Art. 1º A declaração e o controle do valor aduaneiro serão realizados de conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Art. 2º O valor aduaneiro, base de cálculo do Imposto de Importação, é o valor da mercadoria importada, conforme definido no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira), promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Parágrafo único. Na impossibilidade de aplicação do método do valor de transação, o valor aduaneiro será determinado conforme um dos métodos substitutivos previstos nos artigos 2, 3, 5, 6 e 7 do referido Acordo.

Art. 3º Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro.

Parágrafo único. O controle a que se refere este artigo consiste no procedimento de verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador às regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira e às disposições contidas no Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, e nesta Instrução Normativa.

Art. 38. O disposto nesta norma não se aplica aos casos em que se verifique elemento indiciário de fraude, sonegação ou conluio, envolvendo o valor aduaneiro declarado, hipótese em que serão adotados, pela autoridade aduaneira da unidade da SRF que identificar o fato, os procedimentos especiais de controle aduaneiro previstos na legislação específica.

Feita a leitura e interpretação dos dispositivos, a norma que se extrai é que caberá o arbitramento do valor aduaneiro, nos casos em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado, em virtude de indícios de fraude, sonegação ou conluio, envolvendo justamente o valor aduaneiro.

Portanto, a administração tributária, para aferir com exatidão a base de cálculo dos tributos aduaneiros, ou seguirá as regras do AVA-GATT - regulamentado pelo Decreto 6.759/2009 RA e da IN 327/2003 - ou realizará o arbitramento, de acordo com a regras previstas no artigo 88 da MP 2.158-35/2001 e regulamentação do mesmo Decreto 6.759/2009 RA.

Voltando ao caso concreto, conforme motivação constante no item 6 - CÁLCULO DOS TRIBUTOS, fl. 95 e seguintes - a fiscalização realizou a valoração aduaneira através das regras do AVA-GATT, mais especificamente o quarto método, conforme se depreende do seguinte trecho:

“Sendo assim, não conhecido o real valor da transação das mercadorias, fica excluído o primeiro método previsto no Ava-Gatt. Ficam também excluídos o segundo e o terceiro métodos, pela dificuldade de se identificar com clareza as mercadorias idênticas ou similares e seus respectivos valores de transação aplicáveis, além da diversidade de itens autuados nesta fiscalização. Seguindo a ordem sequencial obrigatória, o quarto método é possível de ser aplicado, analisando-se o valor da mercadoria revendida no mercado interno, deduzindo-se os custos e lucros, para que seja obtido o valor presumido do bem que foi importado clandestinamente.” fl. 96.

Cabe observar que a autoridade fiscal ao afastar o segundo e terceiro métodos, se limitou a afirmar de forma sucinta e genérica que: *“Ficam também excluídos o segundo e o terceiro métodos, pela dificuldade de se identificar com clareza as mercadorias idênticas ou similares e seus respectivos valores de transação aplicáveis, além da diversidade de itens autuados”*.

Este ponto merece uma maior atenção, pois, os atos administrativos, nesta situação, têm que ser corretamente motivados, nos termos dos arts. 2º e 50 da Lei 9.784/1999. É importante destacar que o Decreto 6.759/2009 - RA, em seu artigo 82, possui determinação no mesmo sentido, nos casos de desconsideração dos métodos de valoração aduaneira, exigindo um parecer fundamentado em decisões desse tipo. Logo, tendo em vista que não foram trazidos ao auto maiores explicações de como, no caso concreto, foi constatada a impossibilidade de aplicação das regras de valoração aduaneira 2 e 3, no caso - a alegada dificuldade de se identificar com clareza mercadorias idênticas/similares e seus respectivos valores de transação aplicáveis - não houve a devida fundamentação.

Com relação a alegação de grande diversidade de itens, é até compreensível que, no caso concreto, o tratamento de uma grande quantidade de produtos importados, por uma única autoridade fiscal, seja um trabalho extenuante e demorado. Contudo as regras de valoração são obrigatoriamente sequenciais, não podendo ser alteradas em função de volume de trabalho/pessoal e/ou tempo disponível para identificação de uma grande diversidade de itens, de maneira que as limitações da administração aduaneira, mesmo que reais, não podem ser opostas ao contribuinte, de maneira a distorcer as normas que regem o instituto da valoração aduaneira.

Portanto, no presente caso, considero que o rito de valoração aduaneira não foi corretamente observado, pois não houve a adequada fundamentação para justificar o procedimento de valoração adotado pela fiscalização.

Tal situação gerou a incerteza quanto ao montante que, em tese, seria devido pelo autuado, ofendendo o art. 142 do CTN, na medida em que o valor aduaneiro é a base de cálculo dos tributos e acessórios exigidos, bem como, impedindo a correta quantificação da conversão da pena de perdimento em multa, tendo em vista que a sanção também toma por base o valor aduaneiro.

C) Da falta de recolhimento de tributos devidos na importação

A fiscalização também efetuou o lançamento de todos os tributos incidentes na importação e seus acréscimos legais.

Nesse aspecto, cabem algumas considerações com relação ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, ou seja, o conjunto de elementos que aponta quem são os sujeitos da relação jurídica - sujeito ativo e sujeito passivo - sendo que, no presente caso, o maior interesse será na delimitação do pólo passivo da relação jurídica, em relação a cada um dos tributos aduaneiros

b.1) do Imposto de Importação

A fiscalização constitui o crédito referente ao II e seus acréscimos legais, tendo como base o Decreto 37/66, em seu artigo 31, inciso I, que estabelece que o contribuinte do Imposto de Importação é o importador, assim considerado qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional, ou seja, a fiscalização constituiu a obrigação principal considerando a Nova Geração como sujeito passivo na qualidade de contribuinte do imposto.

Art.31 - É contribuinte do imposto:

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional;

Contudo, tal situação não se amolda ao caso, pois o relatório fiscal não traz elementos de prova que indiquem que foi a empresa fiscalizada em questão que efetivamente promoveu a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional. Logo, não se verifica o atendimento ao critério pessoal da regra matriz de incidência tributária do imposto de importação.

Na realidade, as provas permitiriam inferir que a empresa vendeu mercadoria estrangeira que saberia ser produto de introdução clandestina no território nacional, conduta que, conforme já abordado no tópico anterior, em tese, se aproxima do inciso III do art. 334 do Código Penal, matéria que não é objeto deste julgamento, nem competência de órgãos julgadores administrativos.

Cabe destacar que a fiscalização também citou genericamente os casos de responsabilidade do adquirente e encomendante de mercadoria estrangeira, nos termos do art. 32 do mesmo Decreto-Lei, contudo o relatório fiscal não caracterizou a empresa Nova Geração e os sujeitos passivos da autuação, seja como o adquirente de mercadoria estrangeira, no caso de importação realizada

por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, nem como um eventual encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Por este motivo, também é inaplicável a norma prevista no art. 32 do Dec.Lei 37/66.

b.2) do IPI na importação

Com relação ao IPI na importação, a fiscalização, de maneira sucinta, se limitou a apenas apontar que *“O IPI, por sua vez, segundo o Regulamento Aduaneiro, art. 237, incide sobre produtos industrializados de procedência estrangeira.”*

Contudo, nos termos do art. 35, inciso I, “b”, da Lei 4.502/64, o critério pessoal deste tributo envolve o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira - com relação aos produtos tributados que importarem ou arrematarem.

Art. 35. São obrigados ao pagamento do imposto I - como contribuinte originário:

(...)

b) o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira - com relação aos produtos tributados que importarem ou arrematarem.

No caso concreto, a fiscalização também não demonstrou que a empresa atuada possuía algumas destas condições.

b.3) do PIS e CONFINS na importação

Com relação ao PIS e COFINS na importação, a fiscalização se limitou a dizer que: *“As contribuições PIS/PASEP–Importação e COFINS–Importação têm como fato gerador a entrada dos bens estrangeiros no território nacional, considerando-se ocorrido na data do registro da DI de despacho para consumo, conforme dispõem os Artigos 3º, inciso I, e 4º, inciso I, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.”*

Contudo, nos termos do art. 5º da Lei 10.865/2004, o contribuinte do PIS e COFINS na importação, dentre outros casos, é o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional.

Art. 5º São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e

III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Portanto, também neste caso, a fiscalização não demonstrou que a empresa autuada possuía alguma das condições expressas na Lei para figurar como contribuinte destes tributos.

Sendo assim, no tocante a cobrança da diferença de tributos, considero que não houve a incidência da regra-matriz tributária, em relação a todas as espécies tributárias lançadas.

E assim concluiu o acórdão recorrido:

Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, quanto às questões preliminares, considero que:

1) em relação ao crédito tributário constituído em função do direito do Fisco impor penalidade - a conversão da pena de perdimento em multa equivalente a 100% do valor aduaneiro - a contagem do prazo decadencial deve ser iniciada a partir da data da infração, logo não subsistindo os lançamentos relativos às infrações cometidas há mais de 05 anos da data de ciência da autuação (23/08/2019).

Tendo em vista todo o exposto, quanto ao mérito, considero que:

1) deverá ser afastada a autuação em relação ao crédito tributário não decaído, resultante da conversão da pena de perdimento em multa de 100% do valor aduaneiro, conforme justificativas apresentadas nos tópicos A) Da introdução clandestina de mercadorias, e B) Da valoração aduaneira;

2) deverá ser afastada a autuação em relação aos tributos e seus acréscimos legais - multas e juros - conforme justificativas apresentadas nos tópicos B) Da valoração aduaneira, e C) Da falta de recolhimento de tributos devidos na importação.

Sendo assim, após a análise das razões de direito e de fato e ponderadas as argumentações da impugnação, VOTO pela PROCEDÊNCIA da impugnação no sentido de EXONERAR o crédito tributário exigido.

A decisão recorrida deve ser mantida porque a constituição de crédito tributário relativo a tributos de importação exige prova concreta do fato gerador, correta identificação do sujeito passivo e base de cálculo regularmente apurada. Ausentes esses pressupostos, não há como restabelecer a exigência.

Por essas razões, nego provimento ao Recurso de Ofício.

4. Dos Recursos Voluntários

Passo ao exame dos Recursos Voluntários interpostos por **Márcio Guedes Paulo** e **Marcos Roberto Paulo**, os quais se insurgem contra o capítulo da decisão recorrida que manteve parcialmente suas responsabilidades no presente lançamento, apesar de ter exonerado integralmente o crédito tributário exigido.

Os Recorrentes sustentam, em síntese, que a manutenção de sua responsabilização se tornou incompatível com a própria conclusão alcançada pela Delegacia de Julgamento. Argumentam que, inexistindo crédito tributário exigível, não subsiste obrigação principal capaz de justificar a permanência de responsáveis tributários no polo passivo.

Com razão às Recorrentes.

Inicialmente, é importante delimitar corretamente os fundamentos adotados pela própria DRJ.

Ao apreciar a questão da responsabilidade, a decisão recorrida afastou expressamente a aplicação ampla da solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN.

A ementa do acórdão consignou que *“a solidariedade prevista no inciso I do art. 124 do CTN demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou com o ato e pessoa do responsável por substituição.”*

Portanto, a DRJ não acolheu integralmente a tese fiscal fundada em interesse comum presumido ou decorrente exclusivamente da condição de sócio.

A manutenção parcial da responsabilidade decorreu de fundamento diverso.

A decisão entende que Marcos Roberto Paulo exerceu a administração da empresa durante praticamente todo o período fiscalizado, permanecendo formalmente como administrador até junho de 2015 e, segundo os elementos constantes dos autos, continuando a movimentar contas bancárias da sociedade mesmo após sua retirada formal. Reconheceu igualmente que **Márcio Guedes Paulo** integrou o quadro societário durante parte relevante do período de ocorrência dos fatos investigados. A DRJ também considerou que **Leonardo Cordeiro Gonçalves** assumiu formalmente a empresa apenas nos meses finais que antecederam sua dissolução.

Com base nesses elementos, concluiu pela manutenção parcial das responsabilidades dos sujeitos passivos, embora tenha afastado integralmente a exigência tributária.

Todavia, é precisamente nesse ponto que reside a fragilidade da decisão recorrida de piso.

Observa-se que a DRJ concluiu, no mérito, que a fiscalização não demonstrou adequadamente os pressupostos necessários à constituição do crédito tributário.

O acórdão reconheceu que:

- ✓ não restou comprovada a condição dos autuados como importadores;
- ✓ não foi demonstrada a ocorrência da regra-matriz de incidência dos tributos lançados;
- ✓ não se mostrou válida a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro;
- ✓ não foram satisfeitos os pressupostos necessários à cobrança do Imposto de Importação, do IPI-Importação, do PIS-Importação e da COFINS-Importação.

Ao final, a própria DRJ concluiu pela procedência da impugnação e pela exoneração integral do crédito tributário exigido.

Tem-se, portanto, uma situação peculiar: a decisão recorrida afastou integralmente o crédito tributário, mas preservou parcialmente a responsabilidade de determinados sujeitos passivos.

Com a devida vênia, essa conclusão não pode prevalecer.

A responsabilidade tributária não possui existência autônoma em relação à obrigação principal. Trata-se de instituto destinado a deslocar a exigibilidade de crédito tributário válido para pessoa diversa do contribuinte, nas hipóteses legalmente previstas. Sua razão de existir está diretamente vinculada à subsistência da obrigação tributária.

Por isso, a responsabilidade não pode ser concebida como uma declaração abstrata de participação societária ou de envolvimento em determinados fatos econômicos. Sua finalidade é exclusivamente viabilizar a cobrança de crédito tributário existente.

Não há responsável tributário sem obrigação tributária exigível.

No presente caso, a própria decisão recorrida concluiu que não houve demonstração suficiente do fato gerador dos tributos exigidos e que a autuação deveria ser integralmente cancelada. Mantida essa conclusão — como efetivamente deve ser — desaparece o suporte jurídico que justificaria a permanência dos Recorrentes no polo passivo.

Ainda que se admitisse, para fins argumentativos, que Marcos Roberto Paulo exerceu papel central na administração da empresa e que Márcio Guedes Paulo integrou o quadro societário durante parte do período fiscalizado, tal circunstância, por si só, não autoriza a manutenção de responsabilidade tributária desvinculada de crédito exigível.

A atuação societária ou administrativa pode constituir pressuposto para eventual responsabilização, mas jamais substitui a existência do próprio crédito tributário.

Em outras palavras, a decisão recorrida demonstrou satisfatoriamente porque os Recorrentes possuíam vínculo com a sociedade empresária. O que não demonstrou foi por qual razão tal vínculo deveria continuar produzindo efeitos jurídicos após o reconhecimento da inexistência do crédito tributário cuja cobrança justificaria a responsabilização.

A manutenção da responsabilidade, nessas circunstâncias, resultaria na figura juridicamente contraditória de responsáveis tributários sem obrigação tributária.

Não se trata de mera questão formal.

A permanência dos Recorrentes no polo passivo, mesmo após a exoneração integral do lançamento, implicaria preservar efeito jurídico de ato cuja própria base material foi afastada pelo órgão julgador.

Assim, uma vez mantida a conclusão de mérito que exonerou integralmente o crédito tributário, impõe-se, como consequência lógica, o afastamento da responsabilidade atribuída a Márcio Guedes Paulo e Marcos Roberto Paulo, resultando em necessário cancelamento do Auto de Infração.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso de Ofício, bem como conheço e dou provimento aos Recursos Voluntários, para cancelar o Auto de Infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos