



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13044.720052/2020-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-002.765 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrente CTX IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/12/2020

FRAUDULENTE DE PESSOAS. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem pela infração, na interposição fraudulenta de pessoas, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie, bem como a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria, conforme disposto no art. 95, I e IV, do Decreto-Lei 37/66.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, que lhe dava provimento. Designado redator, para redigir o voto vencedor, o conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira- Presidente e Redator

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (Presidente), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora) e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado face ao Acórdão nº 109-010.801, proferido pela 4ª Turma da DRJ09, que decidiu por unanimidade de votos, considerar **procedente** a impugnação da ANDY IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO EIRELLI ME,

excluindo-a do polo passivo; e por maioria de votos, considerar **improcedentes** as impugnações de MARKET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI e FÁBIO MIRANDA DE SOUZA, para mantê-los do polo passivo do lançamento.

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório apresentado no acórdão supracitado:

Trata o presente de auto de infração lavrado que constituiu e exige crédito tributário referente a multa multa por conversão da pena de perdimento pela constatação da ocultação mediante fraude e simulação dos reais destinatários e interessados em importações.

Os autos de infração foram lavrados contra as empresas ANDY IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO EIRELI ME. (CNPJ N. 22.104.506/0001-83), CTX IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA (CNPJ N. 02.972.355/0001-78); MARKET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI (CNPJ N. 29.451.266/0002-13); DOUGLAS CASTILHO DO NASCIMENTO (CPF N. 361.023.538-11); ANDRÉ FIX DIAS DE TOLEDO (CPF N. 248.993.458-95); ROSEMARY SANTANA CAMURUGY (CPF N.948.158.987-91), FALAN LI (CPF N.

237.842.908-84) E FABIO MIRANDA DE SOUZA (CPF N. 959.723.907.-87)

Os autos de infração se referem às seguintes importações, consoante explicação da autoridade de lançamento:

RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO N.º 014/2020 1. INTRODUÇÃO

O presente relatório tem por finalidade demonstrar que, em procedimento de fiscalização nas empresas **MARKET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI E CTX IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA**, doravante denominadas simplesmente **MARKET e CTX**, foram apurados fatos demonstrando que essas empresas efetuaram, operações de comércio exterior de terceiros, ocultando estes ao Fisco Federal, caracterizando assim a interposição fraudulenta de pessoas.

Restou comprovado que embora a empresa **MARKET** promovesse a importação de mercadorias na modalidade "por conta e ordem de terceiro", como importador ostensivo, contratada pela empresa **CTX**, na figura de adquirente de mercadorias importadas, para realizar prestação de serviço de importação, efetivamente registrando as declarações de importação e dando uma aparência de legalidade às operações, na realidade isso era feito ocultando do Fisco os reais beneficiários dessas operações, dentre eles a empresa **ANDY IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**, CNPJ 22.104.506/0001-83, doravante denominada simplesmente **ANDY**, comprovadamente a verdadeira encomendante (cliente predeterminado) das mercadorias importadas pela empresa **MARKET**, que cedeu seu nome para esta empresa, através da **DI 18/1998260-4, 18/2212927-5**, configurando a interposição fraudulenta de pessoas por camadas.

Foi lavrado, então, o Auto de Infração, com base no artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455, de 7 de abril de 1976, que prevê a multa de 100% (cem por cento) equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada, aplicável à pessoa jurídica oculta, identificada acima, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, uma vez que não foi possível aplicar a pena de perdimento sobre as mercadorias importadas, prevista no § 1º da Lei supracitada, por terem sido revendidas.

.....

3.3 PESQUISAS REALIZADAS 3.3.1 SISCOMEX/RADAR/DW ADUANEIRO/SPED/CONTAGIL/RECEITA DATA Nos sistemas informatizados

de controle de importações da RFB (Siscomex, Radar e DW Aduaneiro) constam 136 (cento e trinta e seis) declarações de importação (DI's), registradas no período de abril/1999, até fevereiro/2019, onde a empresa **CTX** utilizou 03 (três)

estabelecimentos nas operações de importação No período de setembro/2018, até fevereiro/2019 (período da fiscalização) constam nos sistemas informatizados de controle de importações da RFB (Siscomex, Radar e DW Aduaneiro) constam 62 (sessenta e duas) declarações de importação (DI's) registradas, onde a empresa **CTX** figurou como *""adquirente""*, na modalidade de importação *""por conta e ordem de terceiro""*; e, 01 (uma) DI registrada na modalidade de importação *""por conta própria""* como importação direta, na qual esta empresa figura como importadora e adquirente, estando com sua habilitação para importar no sistema Siscomex *""suspensa""*, a partir de 15/02/2020, por inatividade da empresa no comércio exterior de acordo com as regras estabelecidas para o descredenciamento (IN RFB N.º 1603/2015, art.20).

Ou seja, a empresa **CTX** começou a importar mercadorias na modalidade de importação "por conta e ordem de terceiro", *a partir de setembro de 2018*.

A empresa **MARKET** registrou declarações de importação (DI) referentes às operações nas quais se apresentou formalmente como importadora indireta, ou seja, operações de importação na modalidade *""por conta e ordem de terceiro""*, *figurando como adquirente a 4 empresa CTX*, nas quais teria controlado e definido o que seria importado, e de que maneira esta importação ocorreria, assumindo os riscos envolvidos, mas, efetivamente, constatou-se que havia terceiro no controle do desígnio de importar.

. **CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE IMPORTAÇÃO** A empresa CTX celebrou contrato de prestação de serviços de importações, previstos na IN SRF N.º 225/2002 (vigente até 27/12/2018) e IN RFB N.º 1.861/2018 (atualmente vigente), com a empresa MARKET, realizando 57 (cinquenta e sete) importações na modalidade *""por conta e ordem de terceiro""*.

O contrato de prestação de serviços de importação juntado ao processo, estabeleceu a relação jurídica prevista no § único, art. 1, da IN SRF n.º 225/2002; e, § 2º, art. 2, da IN RFB n.º 1.861/2018, e foi apresentado e habilitado pela RFB que autorizou a realização de importação na modalidade *""por conta e ordem de terceiro""*, envolvendo a empresa MARKET, como prestador do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação; e, a empresa CTX, como adquirente das mercadorias importadas.

. **DISPÊNDIO NA IMPORTAÇÃO** Na base de dados de importações da RFB, extraídas do sistema Siscomex, conforme planilhas juntadas ao processo, consta que os gastos suportados pela empresa CTX em suas operações de importação (*dispêndio*), que englobam o valor CIF das mercadorias em R\$ (custo, frete e seguro), acrescido dos custos de nacionalização/despacho para consumo (tributos, acréscimos/capatazia, etc.), atingiram o montante de R\$ 7.854.197,97, no período compreendido entre abril/2018 e fevereiro/2019, conforme tabela abaixo.

Gastos na Importação - CTX-MAF . K I T Valor ReceitaTributána Dispêndio R\$
1.522,277,88 4.904.259,65 965.929,18 2.949.938,32 2.488.197,06 7.854.197,97 Em que pese a ocorrência de um grande volume de importações entre os meses de outubro/2018 até fevereiro/2019, e considerando que o pagamento das importações aos fornecedores estrangeiros (liquidação de contratos de câmbio) foi contratado a prazo de até 180 dias (6 meses), os gastos efetivos suportados pela empresa CTX no ano de 2018 e 2019 (até fevereiro) são os valores da Receita Tributária (débitos cobrados no momento do registro das DI's no sistema Siscomex) e Pagamentos supostamente feitos aos Fornecedores (liquidação de contrato de câmbio), consignados na tabela abaixo, *onde, à época, a empresa possuía disponibilidades e lastros financeiros para realizar tais pagamentos.....*

.....

. LIQUIDAÇÃO DE CÂMBIO O sistema SPED não disponibilizou os dados das operações de câmbio realizadas pelas empresas CTX e MARKET, no período de 2018 e 2019, decorrentes de pagamentos efetuados aos fornecedores estrangeiros, ou em função da não-apresentação das declarações financeiras pelos respectivos bancos e corretoras ou ainda pela falta de atualização da base de dados do sistema Contagil/Receita Data, onde deveria constar pelo menos informações referentes aos 02 (dois) contratos de câmbio que serão informados a seguir.

Por outro lado, diante das informações obtidas na escrituração contábil da empresa MARKET, referentes à liquidação de contratos de câmbio no período de 2018, a fiscalização aduaneira solicitou às empresas fiscalizadas, através de Termo de Intimação Fiscal, as informações sobre as operações de câmbio realizadas.

Assim foram apresentados somente 02 (dois) contratos de câmbio celebrados pela empresa CTX e uma instituição financeira, não-vinculados às D I s 18/2168580-18/2185834-6, 18/2273519-1, 18/2234162-28, que totalizaram R\$ 274.228,15, conforme tabela abaixo e contratos/planilha juntados ao presente processo.

(...)

O Livro Razão apresentado pela empresa MARKET, juntado ao processo, informa que no período de setembro a dezembro de 2018, ocorreu a liquidação de contratos de câmbio **no valor de R\$ 2.953.404,77**, aparentando terem sido liquidados pela empresa CTX. Em contraposição, o Livro Razão da empresa CTX, juntado ao processo, informa uma transferência de recursos financeiros para empresa MARKET, **no valor de R\$ 1.637.758,74**, compatível com o valor escriturado na contabilidade da empresa MARKET, **no valor de R\$ 1.635.680,61, que sustentaram apenas o pagamento dos tributos devidos nas operações de importações no valor de R\$ 1.522,277,88**, conforme as tabelas do tópico anterior (Dispêndio na Importação).

.....

A empresa CTX como responsável pela liquidação do câmbio, segundo os termos da cláusula quarta do contrato de prestação de serviço de importação por conta e ordem de terceiro, celebrado com a empresa MARKET, conforme dito anteriormente, informou que liquidou apenas 02 (dois) contratos de câmbio, respectivamente nos meses de março e abril de 2019, **no valor total de R\$ 274.228.15. vinculados às D I s 18/1998260-4,19/0109492-0 e 18/2053599-3.**

No entanto, no período de abril/2018 até fevereiro/2019, a empresa CTX realizou 63 (sessenta e três) operações de importação, com prazo de pagamento de até 180 dias (6 meses), contratado junto aos fornecedores/exportadores internacionais, e informa **que contratou e liquidou o câmbio de apenas 03 D I s .**

Ou seja, considerando que as últimas importações realizadas ocorreram em fevereiro/2019 (09 importações), com prazo de liquidação do câmbio em agosto/2019 (6 meses), e apenas uma delas foi liquidada; e considerando que as demais importações, referentes ao ano de 2018, estão com prazo de pagamento igualmente vencidos, **não é crível a inexistência de outros contratos de câmbio liquidados por terceiros interessados.**

Neste sentido, a fiscalização entende, com base nos documentos e escrituração contábil apresentados, **que a empresa CTX não comprovou nem a transferência de recursos e nem o pagamento dos fornecedores estrangeiros. informados na tabela acima. no ano de 2018.**

cujos valores foram escriturados pela empresa MARKET (liquidação dos contratos de câmbios). Por outro lado, a empresa MARKET também não comprovou a origem e disponibilidade/recebimento destes recursos.

• **.ESTRUTURA DAS EMPRESAS E QUADRO DE FUNCIONÁRIOS > CTX IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA** A empresa **CTX** constituída em 07/01/1999, que atua no segmento do comércio atacadista, possui atualmente 03 (três) estabelecimentos, onde o estabelecimento matriz, cadastrado no CNPJ sob o n.º 02.972.355/0001-78, com situação cadastral atual "*ativa*" é a responsável pelas importações das mercadorias declaradas nas 62 (sessenta e duas) DI's, na modalidade "*por conta e ordem de terceiro*", e está localizada no município de Vila Velha/Espírito Santo, realizando também 01 (uma) importação na modalidade direta. Por conta da realização das operações de importação na modalidade "por conta e ordem de terceiro", nos termos da Lei, é estabelecimento equiparado a industrial.

O estabelecimento filial cadastrado no CNPJ sob o n.º 02.972.355/0002-59, localizado no município de São Paulo, capital, bairro Moema, realizou 15 (quinze) importações na modalidade direta, "por conta própria", e atualmente encontra-se na situação "baixado" no sistema de Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

O estabelecimento filial cadastrado no CNPJ sob o n.º 02.972.355/0003-30, localizado no município de Itajaí/Santa Catarina, realizou 25 (vinte e cinco) importações na modalidade direta, "por conta própria".

A empresa apresentou contrato de locação do imóvel, contrato de armazenagem e depósito de mercadorias do estabelecimento matriz, responsável pela aquisição e importação das mercadorias estrangeiras, possuindo, a partir de setembro de 2018, quadro de funcionários bastante reduzido com apenas 01 (um) funcionário para exercer atividades administrativas no estabelecimento sede localizado no município de Vila Velha/Espírito Santo.

Segundo o contrato social da empresa **CTX**, 19ª alteração contratual de 24/08/2018, juntado ao processo, a sociedade tem por objeto social a importação e exportação de qualquer tipo de mercadoria ou produto, inclusive : 1) artigos de escritório e papelaria; 2) artigos do vestuário e acessórios; 3) bolsas, malas e artigos de viagem; 4) componentes eletrônicos e equipamentos de telefonia e comunicação; 5) equipamentos de informática; 6) máquinas, aparelhos, equipamentos para uso odonto-médico-hospitalar; 7) tecidos, e 8)

comercialização das mercadorias e produtos no atacado seja por conta própria ou de terceiros.

> **REVISÃO DE OFÍCIO DA HABILITAÇÃO NO SISCOMEX** Em 2014, ocorreu revisão de ofício da habilitação no Siscomex da empresa **CTX**, que concluiu pela alteração da submodalidade de habilitação limitada, que autorizava a empresa a realizar operações de importação até o limite semestral de US\$ 150.000,00, para submodalidade ilimitada, que passou a autorizar valor de importação superior a US\$ 150.000,00, desvinculado do período semestral, constatando-se : 1) a existência de fato dos estabelecimentos nos endereços informados no sistema CNPJ; 2) a existência de 06 (seis)

pessoas trabalhando, 02 (dois) empregados registrados, 02 (dois) empregados autônomos, e os 02 (dois sócios); 3) que a empresa faz uso de diversos serviços terceirizados, sobretudo nos ramos de logística de transporte, despacho aduaneiro e armazém geral; 4) a existência de capacidade operacional.

Em julho de 2019, ocorreu nova revisão de ofício da habilitação da empresa **CTX** no Siscomex, que culminou com a **alteração da modalidade "ilimitada" (sem limite para realizar importações semestrais), para "limitada" (até US\$ 150.000,00)**, constatando-se :

1) a existência de fato dos estabelecimentos nos endereços informados no sistema CNPJ; 2)

a existência de 01 (um) empregado registrado, além dos 02 (dois) sócios; 3) que a empresa fazia uso de diversos serviços terceirizados, sobretudo nos ramos de logística de transporte, despacho aduaneiro e armazém geral; 4) existência de capacidade operacional.

Ou seja, com a terceirização das atividades de importação, a partir de setembro de 2018, observou-se forte redução no quadro de funcionários da empresa **CTX**, imposta pela nova logística comercial adotada pela empresa.

Atualmente, conforme mencionado anteriormente, a empresa **CTX** está com sua habilitação para importar no sistema Siscomex "*suspensa*", a partir de 15/02/2020, por inatividade da empresa no comércio exterior, de acordo com as regras estabelecidas para o descredenciamento (IN RFB N.º 1603/2015, art.20).

> MARKET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI A empresa MARKET, constituída em janeiro/2018, com situação cadastral atual "ativa", possui 02 (dois) estabelecimentos, onde o estabelecimento matriz, cadastrado no CNPJ sob o n.º 29.451.266/0001-32, está localizado no município de Vitória/Espírito Santo, possuindo capital social integralizado no valor de R\$ 100.000,00.

.....

O estabelecimento filial cadastrado no CNPJ sob o n.º 29.451.266/0002-13, com situação cadastral atual "*ativa*", desde janeiro/2021, considerado como uma empresa *trading company*, contratado para realizar a prestação de serviços de importações, está localizado no Município de Maceió/Alagoas, Bairro Cidade Universitária, Rua T, Lote C do Maina, n.º 1.039, Sala 24, Box 24a, segundo a última alteração de endereço informada no CNPJ em janeiro/2021, e possui 01 (um) empregado registrado. A empresa MARKET estava habilitada a operar no Siscomex Importação, semestralmente, na modalidade "*expressa*", até US\$ 50.000,00, desde janeiro de 2018, *atendendo exclusivamente a empresa CTX* nas operações de importação "por conta e ordem de terceiro".

O estabelecimento filial foi o responsável pela realização das 62 (sessenta e duas)

importações na modalidade "por conta e ordem de terceiro". No entanto, após o início desta ação fiscal, as importações em andamento passaram a ser registradas no Siscomex, na "modalidade por conta própria", da empresa MARKET, ao amparo do regime especial de entreposto aduaneiro, regime suspensivo de pagamento de tributos na importação.

> REVISÃO DE OFÍCIO DA HABILITAÇÃO NO SISCOMEX Em julho de 2018, ocorreu revisão de ofício da habilitação no Siscomex da empresa MARKET, conforme documentos juntados ao processo, que concluiu pela manutenção da submodalidade de habilitação "*expressa*", que autorizava a empresa a realizar operações de importação até o limite semestral de US\$ 50.000,00, constatando-se : 1) a existência de fato dos estabelecimento matriz (sede) no endereço informado no sistema CNPJ; 2) a existência de 02 (duas) pessoas trabalhando, 01 (um) empregado registrado, além do único sócio; 3) a existência de capacidade operacional.

Em 12/09/2020, a habilitação para importar no sistema Siscomex foi "*suspensa*", por inatividade da empresa no comércio exterior, de acordo com as regras estabelecidas para o descredenciamento (IN RFB N.º 1603/2015, art.20).

> QUADRO SOCIETÁRIO CPF Nome/Sócio Qtde Cotas Part. Societ Valor Capital R\$
959.723.907-87 Fabio Miranda de Souza 200.000 100,00% 200.000,00 Total 200.000
100,00% 200.000,00 > ANDY IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI A empresa
ANDY constituída em março/2015, conforme informações obtidas nos sistemas
informatizados de controle da RFB, cadastrada no CNPJ sob o n.º 22.104.506/0001-83,

localizada no Município de São Paulo, Centro, Bairro Itaberaba, Rua Paula Souza, n.º 375, sala 303, com situação cadastral atual "baixada", já foi optante *pele regime tributário simplificado do Simples*, e esteve habilitada no Siscomex, para realizar operações de importação até setembro/2020. Atualmente está com sua habilitação suspensa, em função do resultado do procedimento fiscal de revisão de ofício de habilitação.

> QUADRO SOCIETÁRIO

4. DO BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS ICMS e os Estados da Federação A migração das empresas para outros Estados da Federação fica perfeitamente justificada, à luz da legislação do ICMS e comentários aqui produzidos, cujas empresas buscam freneticamente a redução da carga tributária.

Com efeito, a elevada carga tributária brasileira impacta diretamente na competitividade e produtividade das empresas, reduzindo os investimentos e desacelerando a economia. Por este motivo, atualmente, o foco dos empreendedores está em buscar alternativas dentro da legalidade para minimizar este impacto e se fortalecer no mercado.

Assim, nas operações de comércio exterior, nas modalidades de importação por "conta e ordem" e por "encomenda", atualmente estabelecem uma logística comercial, antes inusitada aos olhos do fisco.

Com efeito, hoje uma empresa que pretende realizar importações de forma terceirizada, cria um estabelecimento filial, localizado por exemplo no Estado do Espírito Santo, e contrata uma outra empresa prestadora de serviço de importação ou mediante encomenda, localizada no Estado de Rondônia, buscando justamente a redução de sua carga tributária.

Neste caso, *a distância entre os estabelecimentos envolvidos nas operações comerciais de compra e venda, passou a não ser nenhum tipo de empecilho, porque a obrigatoriedade da movimentação física das mercadorias adquiridas para os estoques das empresas, foi superada pela entrada ficta, autorizada pelos Estados da Federação.*

A cadeia logística de importação adotada pela empresa CTX visou a redução de custos, fluxo de caixa e competitividade na venda de seus produtos.

A fim de acrescentar mais informações sobre os benefícios do ICMS, cito abaixo, os estados federados das empresas CTX e MARKET utilizados nas operações de comércio exterior :

O deslocamento físico da mercadoria ocorre do local de desembarço até o destinatário, adquirente da mercadoria importada.

. ESPÍRITO SANTO Os principais benefícios oferecidos são:

✓ Diferimento do prazo de recolhimento do ICMS devido na importação, total ou parcial, do momento da entrada da mercadoria importada para o momento da saída subsequente;

✓ Crédito presumido de 70% do valor do ICMS devido;

✓ Apropriação de crédito presumido em conta gráfica, por ocasião da saída subsequente à entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a 1,6 % quando a alíquota for de 12%; e, 1,2 % quando a alíquota interestadual for de 4% (redução da base de cálculo do ICMS), desde que a nota fiscal de saída seja emitida na mesma data da nota fiscal de entrada, após o desembarço;

✓ Emissão de nota fiscal de entrada na modalidade "entrada ficta";

✓ As mercadorias importadas necessariamente não transitam no estado do Espírito Santo, sendo *simbólicas* as entradas e as saídas interestaduais entre a empresa localizada neste estado e o adquirente de outro Estado da federação; e ✓ O deslocamento físico da mercadoria ocorre do local de desembarço até o destinatário, adquirente da mercadoria importada.

• ALAGOAS ✓ Diferimento do prazo de recolhimento do ICMS devido na importação, total ou parcial, do momento da entrada da mercadoria importada para o momento da saída subsequente;

✓ Crédito presumido de 75% do valor do ICMS devido;

✓ Apropriação de crédito presumido em conta gráfica, por ocasião da saída *subsequente* à entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a 3% quando a alíquota for de 12%; e, 1,0 % quando a alíquota interestadual for de 4% (redução da base de cálculo do ICMS), *desde que a nota fiscal de saída seja emitida na mesma data da nota fiscal de entrada, após o desembarço*;

✓ Emissão de nota fiscal de entrada na modalidade "entrada ficta";

✓ As mercadorias importadas necessariamente não transitam no estado de Alagoas, sendo *simbólicas* as entradas e as saídas interestaduais entre a empresa localizada no estado de Alagoas e o adquirente de outro Estado da federação;

✓ O deslocamento físico da mercadoria ocorre do local de desembarço até o destinatário, adquirente das mercadorias importadas; e ✓ Liquidação de débitos do ICMS decorrentes de operações de importação de mercadorias, mediante a utilização de créditos (o imposto devido na saída interestadual é liquidado por ocasião do desembarço, *desde que a nota fiscal de saída seja emitida na mesma data da nota fiscal de entrada, após o desembarço*).

4.1 Da Logística Comercial Diante da guerra fiscal estabelecida entre os entes da federação brasileira, percebe-se que a empresa CTX adotou uma logística comercial compatível para usufruir os benefícios fiscais concedidos pelo Estado de Alagoas, relativos ao ICMS, após habilitar-se ao Regime Especial de Importação, previsto na Lei 6.410/2003, regulamentado pelo Decreto 1.738/2003, conforme documentos juntados ao processo, contratando a empresa MARKET, considerada empresa "*trading company*", localizada no município de Maceió/Alagoas, obtendo assim enorme redução de custos para realizar suas atividades mercantis referentes à importação, transporte, armazenagem e revenda das mercadorias estrangeiras nacionalizadas para o mercado interno, implicando capacidade operacional minimalística com poucos funcionários contratados.

4.2 Da Formação do Preço de Venda em Operações Interestaduais Para esta formação de preço, devemos primeiramente estabelecer alguns pré-requisitos necessários para o custo do produto conforme abaixo:

✓ Definição do *real custo do produto, incluindo impostos e demais despesas como frete, armazenagem entre outros*.

✓ *Indicar um percentual de despesas fixas mensais*, neste podem ser inclusas outras despesas como comissões e premiações também conhecidos como despesas comerciais e as demais despesas de venda que pode incluir frete que em alguns casos podem ser elaborados pelo orçamento da empresa, sendo que este deverá ser constantemente verificado (orçado x realizado) ou poderá ser estabelecido através de uma análise do demonstrativo de resultados do exercício anterior que seria uma amostra das despesas passadas.

Após a análise desses fatores podemos enfim chegar *a margem de lucro* desejada, que poderá ser definida por vários fatores como preço de mercado, concorrência, orçamento, crescimento e lucro almejado.

.....

CONCLUSÕES

Podemos verificar que a formação de preço é influenciada diretamente pelos impostos que vimos acima, tanto na entrada como na saída. O conhecimento dos fatores de custo se demonstra cada vez mais como fator preponderante no sucesso da empresa, sendo assim um desafio para a contabilidade de custos.

.....

Um breve esclarecimento. Evidente que na modalidade de importação "direta" pode ocorrer a revenda no mercado interno, mas uma revenda a pessoa não predeterminada.

A pessoa predeterminada é o comprador de bem importado definido antes da data do registro da Declaração de Importação.

Essa premissa decorre de modo direto e imperioso do objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil em pretender possuir controle absoluto sobre o destino de todas as mercadorias importadas por empresas nacionais. Aquele que é destinatário de bem importado, já conhecido no momento do registro da respectiva Declaração de Importação, deve ser necessariamente informado aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros - na forma da IN SRF n.º 225/02 para a modalidade de Importação por "conta e ordem" e da IN SRF n.º 634/2006 para a modalidade de Importação por "encomenda" -, sob o risco de configuração da prática de interposição fraudulenta de terceiros e conduta tendente a burlar os controles aduaneiros.

O registro da Declaração de Importação é o marco eleito para essa identificação, pois:

1. É o aspecto temporal que define o momento da entrada do bem no território aduaneiro;
2. É o instante de nacionalização do bem possível de ser precisado;
3. Antes desse instante a legislação pátria não tem qualquer efeito sobre o bem importado;
4. Só com o registro da Declaração de Importação é que se reúne toda a gama de informações suficientes para atender os requisitos exigidos pelas Instruções Normativas citadas.

Aqui reside o ponto nevrálgico de qualquer análise referente à infração decorrente da prática de interposição fraudulenta de terceiros: O registro da Declaração de Importação.

Nesse exato momento, que pode ser precisado no tempo graças a emissão desse documento, caso a fiscalização consiga detectar o destinatário da mercadoria importada no mercado interno, está configurado o ilícito da interposição fraudulenta de terceiros em operação de comércio exterior.

O combate às práticas de interposição fraudulenta de terceiros podem ocorrer nos seguintes estágios:

- 1º estágio: No momento da habilitação da empresa importadora/exportadora no SISCOMEX, decorrente da determinação do artigo 2º, I da Portaria MF n.º 350/02, regulamentado pela IN SRF n.º 229/02 - hoje, IN RFB n.º 1.288/12. O fato de a empresa

possuir habilitação para atuar no sistema da Receita Federal do Brasil não significa em absoluto, salvo conduto ou regularidade nas operações de comércio exterior cursadas pela mesma, uma vez que se trata apenas de medida preventiva.

• 2º estágio: Antes, durante e após o despacho aduaneiro, decorrente da determinação do Art. 1º da IN RFB n.º 1.169/11; (*)

• 3º estágio: Em ato de procedimento especial de fiscalização aduaneira a que alude a IN SRF n.º 228/02.

(*) Se ao longo do 2º estágio a equipe responsável pelo gerenciamento de risco da aduana onde se processa o desembaraço aduaneiro constata que o importador é empresa interposta frente ao que está estipulado no § 3º, do artigo 2º, da IN RFB n.º 1.169/11, comunicará o fato à unidade da RFB de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa importadora que poderá submeter a referida empresa ao procedimento especial de fiscalização estabelecido na IN SRF n.º 228/02.

No 1º estágio o foco da análise fiscal é realizado, via de regra, de forma sumária e dentro de uma perspectiva preventiva quanto à empresa;

No 2º estágio o foco do controle aduaneiro é a carga (antes do despacho), a mercadoria (durante e após despacho), a transação comercial (fraude valor) e a empresa, mas no contexto de uma determinada operação de importação ou um conjunto delimitado de importações;

No 3º estágio o foco da fiscalização pode ser tanto a empresa quanto a mercadoria e a transação.

Portanto, a legislação permite que o combate à prática efetiva ou presumida da interposição fraudulenta de terceiros seja implementado a qualquer tempo e de forma diversificada. E isso se justifica pelos seguintes motivos:

No momento da habilitação da empresa importadora/exportadora no Sistema RADAR, não há como verificar se aquela empresa terá um comportamento adequado frente aos critérios de compatibilidade entre sua capacidade contributiva e o seu volume transacionados bem como as demais práticas ilícitas referentes ao uso de empresa interposta em operações de comércio exterior.

No procedimento de habilitação do responsável legal no Siscomex, a pessoa jurídica importadora é submetida à análise fiscal sumária que visa, especialmente, evidenciar sua existência de fato e compatibilidade entre sua atividade econômica e financeira com as informações prestadas no requerimento de habilitação.

.....

7.1.1 Da apresentação e Análise dos Pedidos de Compra Em que pese a existência de importações realizadas na modalidade "por conta e ordem de terceiros", autorizadas na forma prevista na IN SRF n.º 225/2002 e IN RFB n.º 1.861/2018, executadas por interposta pessoa (empresa **MARKET**), para adquirente predeterminado (empresa **CTX**), conforme subitem 3.3.1, ou seja, importações realizadas a pedido de terceira pessoa (comprador predeterminado), a fiscalização aduaneira procurou identificar práticas de interposição fraudulenta de terceiros, em função do dossiê fiscal recebido do **CERAD**, solicitando pedidos de compra de mercadorias, recebidos dos clientes da empresa **CTX**, revendedora das mercadorias importadas pela empresa **MARKET**.

Foram apresentados à fiscalização aduaneira 91 (noventa e um pedidos de compra de clientes, registrados pela empresa **CTX**, dentre eles **os Pedidos de Compras n.º 5 e 40/2018**, conforme documentos juntados ao processo, contendo número e data do

pedido, nome do cliente, nota fiscal de venda, código (item de mercadoria) e descrição do produto, preço unitário, quantidade e preço total do item de mercadoria, e resumo com o valor total dos produtos, do IPI, e da nota fiscal e fatura.

De posse destes documentos (pedidos de compra), realizamos cruzamentos com os dados de importação e das notas fiscais de venda, visando identificar num primeiro momento **datas de pedidos de compra anteriores e posteriores à data de registro das respectivas D I s .**

Concluída a 1ª e 2ª fase, identificamos a seguinte situação, conforme demonstrado na planilha " Cliente IFT, aba "Pedidos de Compra", juntada no processo acima identificado:

a) existência de 72 (setenta e dois) pedidos de compra realizados em 2018, e 19 (dezenove)

pedidos de compra realizados em 2019, totalizando 91 (noventa e um) pedidos de compra, conforme planilha "Cliente IFT, aba "Pedidos de Compra", juntada ao processo acima identificado";

b) existência de 48 (quarenta e oito) pedidos de compra **com data posterior à data de registro da DI**, conforme planilha " compra", dos quais 40 (quarenta) realizados em 2018, e 08 (oito) realizados em 2019, **não-vinculados a clientes predeterminados**, totalizando 49 (quarenta e nove) notas fiscais de saída (revenda) emitidas; e c) existência de 43 (quarenta e três) pedidos de compra **com data anterior à data de registro da DI**, conforme planilha "Cliente IFT, aba "Pedidos de Compra", dos quais 30 (trinta)

realizados em 2018, e 13 (treze) realizados em 2019, **vinculados a clientes predeterminados**, totalizando 43 (quarenta e três) notas fiscais de saída (revenda) emitidas, dentre eles os **pedidos de compras n.º 5 e 40/2018;**

d) existência de vinculação entre os pedidos de compra e notas fiscais de saída (revenda)

emitidas pela empresa **CTX;**

e) os pedidos de compras n.º 5 e 40 realizados pela empresa Andy Importação e Exportação Eireli., estão vinculados às notas fiscais eletrônica de saída n.º 1368 e 14045;

A situação detectada na alínea "c" : existência de pedidos de compra com data anterior ao registro da DI", combinada com a situação da alínea "d" : existência de vinculação entre os pedidos de compra e notas fiscais de venda, por si só, revelaram também a existência de destinatários de bens importados, já conhecidos no momento do registro da respectiva Declaração de Importação, que deveriam ser necessariamente informados aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros - na forma da IN SRF n.º 225/02, para a modalidade de Importação por "conta e ordem", e da IN SRF n.º 634/2006, para a modalidade de Importação por "encomenda" -, regulamentadas atualmente pela IN RFB 1.861/2018, sob o risco de configuração da prática de interposição fraudulenta de terceiros e conduta tendente a burlar os controles aduaneiros, conforme mencionado nos itens 5 e 6 que versam sobre a legislação e conceito de interposição fraudulenta, uma vez que não foi informado nas respectivas **D I s 18/1998260-4, 18/2212927-5**, o adquirente oculto (cliente predeterminado).

Diante dos fatos até aqui apurados, aprofundamos a análise fiscal sobre a origem dos recursos utilizados pelos supostos destinatários ocultos, informados nos 42 (quarenta e dois)

pedidos de compra citados na alínea "c", para pagamento dos tributos incidentes na importação e fechamento dos contratos de câmbio (pagamento de fornecedores estrangeiros), realizando cruzamento de dados das notas fiscais de entrada e saída emitidas pelas empresas **MARKET** e **CTX**, combinados com os pedidos de compra e declarações de importação, visando identificar os reais destinatários das mercadorias importadas e comprovar a prática de interposição fraudulenta de terceiros, presença da empresa interposta que promove a ocultação do sujeito passivo, levando em consideração que a premissa básica a ser adotada para se saber qual modalidade de importação foi adotada, é verificar se a revenda dos bens adquiridos no mercado externo se destinam a pessoa predeterminada ou não.

Valendo dizer que a *pessoa predeterminada é o comprador de bem importado definido antes da data do registro da Declaração de Importação.*

7.2 Da Análise das Notas Fiscais Eletrônicas 7.2.1 Do Importador Por Conta e Ordem - empresa MARKET As notas fiscais de entradas e saídas eletrônicas emitidas pela empresa **MARKET**, extraídas do Sistema SPED, no período de setembro de 2018 a março de 2019, referentes às operações de importação de mercadorias, na modalidade por "conta e ordem de terceiro", conforme planilhas "MAD Notas Fiscais e MVA" e "MAD Notas Fiscais Gerais - Market", juntadas no processo, revelaram as seguintes situações :

- 1) A margem média de valor agregado acumulado ao custo unitário das mercadorias importadas *estreitou-se em torno de 46,00%*;
- 2) As notas fiscais de entrada e saída foram emitidas respectivamente com código CFOP 3949 e 6949, de acordo com estabelecido na legislação do ICMS e IN SRF 247/2002;
- 3) O ICMS devido na operação de compra de mercadorias importadas (nota fiscal de entrada), à alíquota de 4,00%, é diferido para o momento da saída das mercadorias (remessas) para o adquirente **CTX**;
- 4) O estabelecimento importador realizou exclusivamente operações interestaduais nas remessas (saídas) de mercadorias para o adquirente **CTX**, entre o Estado de Alagoas e Espírito Santo, onde o ICMS devido a alíquota de 4%, é reduzido para 1,00%, em função do crédito presumido de 75% concedido pelo Estado de Alagoas;
- 5) As mercadorias importadas foram enviadas ficta e integralmente para a empresa **CTX**, através de notas fiscais de "remessa de mercadorias importadas por conta e ordem, código CFOP 6949;
- 6) As mercadorias foram enviadas ao adquirente das mercadorias importadas por conta e ordem, *pelo valor das mercadorias constantes das notas fiscais de entrada, acrescidas do valor dos tributos (IPI, PIS, COFINS e ICMS) e despesas inerentes, sem acréscimo de margem de lucro*, não configurando uma operação de compra e venda;
- 7) Emissão de nota fiscal de entrada na modalidade "entrada ficta";
- 8) As mercadorias importadas necessariamente não transitaram no Estado de Alagoas, sendo *simbólicas* as entradas e as saídas interestaduais entre a empresa localizada no estado de Alagoas e o adquirente de outro Estado da federação; e 9) O deslocamento físico da mercadoria ocorreu do local de desembaraço até o destinatário, adquirente das mercadorias importadas.

Analisando, por amostragem, as notas fiscais emitidas pelo importador, através do documento auxiliar da nota fiscal eletrônica (DANFE), bem assim seu preenchimento, constata-se que :

Ou seja, ao valor das notas fiscais de saída foram agregados, **em média, 25,93% de custos, ao valor das notas fiscais de entrada**, que representam **as despesas acessórias e tributos incidentes na saída das mercadorias, não sendo constatado nenhum acréscimo de margem de lucro líquida nas operações de saída das mercadorias, capazes de caracterizar uma operação de compra e venda.**

Portanto, **a Margem Média de Valor Agregado nas saídas das mercadorias importadas para empresa CTX, acumulou um percentual em torno de 46,00%**, referentes à carga tributária e despesas acessórias, **sem acréscimo de margem de lucro, não configurando operação de compra e venda.**

7.2.2 Do Adquirente das Mercadorias - empresa CTX Analisando, as notas fiscais emitidas pelo adquirente **CTX**, através do documento auxiliar da nota fiscal eletrônica (DANFE), após o cruzamento de dados das notas fiscais eletrônicas (NFe)

extraídas do sistema SPED, através do sistema CONTAGIL, no período de 2018 a março de 2019, referentes às operações de importação na modalidade "por conta e ordem de terceiro" e revenda de mercadorias importadas, constata-se as seguintes situações, conforme planilha "Clientes IFT" e "AITAGF Ocultação", juntadas ao processo :

I. A empresa **CTX** não emitiu notas fiscais de entrada, registrando as notas fiscais de remessa de mercadorias importadas, emitidas pelo importador **MARKET**, com código 6949, no livro de Registro de Entradas de mercadorias;

II. A empresa **CTX** realizou tão-somente operações interestaduais no código CFOP 6102, relativas à revenda de mercadorias importadas, tributadas a alíquota de 4% do ICMS, 0%/5%/10%/12%/15%/20%/50% do IPI, e 1,65% do PIS, 7,60% da COFINS, em função de ser estabelecimento equiparado a industrial, nos termos da legislação aduaneira;

III. A empresa **CTX** realizou operações interestaduais tributadas a alíquota de 4%, reduzida a alíquota de 1%, em função do crédito presumido de 75% concedido pelo Estado de Alagoas, realizando destaques do ICMS e IPI nas notas fiscais de saída, inclusive do PIS e COFINS;

IV. A Margem de Valor Agregado ao Valor Unitário das **D I s** , considerando todas as notas fiscais de saídas emitidas pela **CTX** no código CFOP 6102, **vinculadas aos pedidos de compra solicitados pelos clientes predeterminados, antes da data do registro das respectivas D I s** ou seja, a razão entre o valor unitário de saída (CFOP 6102) e o valor unitário da **DI**, **estreitouse entre 18,41% a 150,64%**, alcançando um **valor médio de 70,12%**, conforme planilha "AITAGF Ocultação, aba MVA Clientes", juntada ao processo, **evidenciando operações de revenda de mercadorias, sem margem de lucro**, considerando o fato de ser estabelecimento equipado a industrial e uma **carga tributária média de 97,17%, que se estreitou entre 58,25% a 218,25%**;

V. A planilha "AITAGF Ocultação" juntada ao processo identificou **38 empresas vinculadas aos pedidos de compra solicitados pelos clientes predeterminados, antes da data do registro das respectivas D I s** ;

VI. A Margem de Valor Agregado às NF-e de Entradas (todas notas fiscais de saída emitidas empresa **MARKET**), considerando todas as notas fiscais de saídas emitidas pela **CTX** no código CFOP 6102, **vinculadas aos pedidos de compra solicitados pelos clientes predeterminados**, ou seja, a razão entre o valor unitário de saída (CFOP 6102) e o valor de entrada (CFOP 6949), **estreitouse em 0,95% a 52%**, alcançando um **valor médio de 14,19%**, conforme planilha "MVA2" e "Clientes IFT, aba MVA2", juntada ao processo, **frente a uma carga tributária média de 26,62%**, **evidenciando operações de revenda de mercadorias, sem margem de lucro**, considerando o fato de ser estabelecimento equipado a industrial e uma carga tributária incidente de :

) Existência de 43 (quarenta e três) notas fiscais de saída (revenda de mercadorias) vinculadas aos **pedidos de compra emitidos e solicitados pelos clientes predeterminados, antes da data do registro das respectivas D I s**, conforme planilha "Clientes IFT", abas "Pedidos de Compra e IFT2 CNT1", juntadas ao processo;

k) Comparando-se a Margem de Valor Agregado (MVA2) com a carga tributária (teto)

incidente nas operações de revenda das mercadorias importadas, referentes às 42 (quarenta e duas) notas fiscais de saída **vinculadas aos pedidos de compra solicitados pelos clientes predeterminados antes da data do registro das respectivas D I s**, conforme as planilhas "Clientes IFT", abas "MVA Abaixo Teto e MVA Abaixo Teto1", e "AITAGF Ocultação", juntada ao processo, constata-se que as operações de revenda, acobertadas pelas notas fiscais de saída, exceto às NF-e (S) 1362, 1364 e 1365, foram realizadas abaixo da carga tributária (teto)

incidente nestas operações, evidenciando e comprovando que as mercadorias importadas foram revendidas para clientes/compradores predeterminados, **sem margem de lucro**, porque alcançou uma **Margem de Valor Agregado média** sobre as mercadorias revendidas importadas no valor percentual **de 70,12%**, abaixo da carga tributária média **calculada no valor percentual de 71,17%**;

.....

n - A operação de revenda de mercadorias importadas para empresa Andy Importação Exportação Eireli., acobertada pelas notas fiscais de saída 1368 e 1404/2018, emitidas pela empresa **CTX**, foi realizada sem margem de lucro e abaixo da carga tributária total, incidente na importação, remessa e revenda de mercadorias, considerando a margem de valor agregado calculada pela razão entre o valor unitário de saída e valor unitário declarado na DI, conforme dados consignados na planilha "AITAGF OCULTAÇÃO", aba "Revenda ANDY";

m) Comparando-se ainda a Margem de Valor Agregado com a carga tributária (teto) incidente nas operações de revenda das mercadorias importadas, referentes às notas fiscais de saída (revenda de mercadorias), **não-vinculadas ou vinculadas aos pedidos de compra emitidos, após da data do registro das respectivas D I s**, conforme a planilha "Clientes IFT", abas "IFT3 S-CNT e IFT3 S-CNT1 - MVA Abaixo Teto", juntada ao processo, constata-se que todas as operações de revenda, acobertadas pelas notas fiscais de saída, exceto a NF 1363, foram realizadas também abaixo da carga tributária (teto) incidente nestas operações, evidenciando e comprovando que as mercadorias importadas foram revendidas para diversos destinatários, **sem margem de lucro**, alcançando uma **Margem de Valor Agregado média** sobre as mercadorias revendidas importadas no valor percentual **de 12,01%**, **frente a uma carga tributária média de 26,74%**;

n) Soma-se a isso o fato da empresa CTX ter apurado Prejuízo Fiscal no ano-calendário de 2018 e no período de janeiro/abril do ano-calendário de 2019, conforme livros contábeis apresentados contendo a escrituração do período.

8. DA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, DISPONIBILIDADE E TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS A lei é explícita ao exigir tais comprovações do importador e do adquirente das mercadorias importadas, na modalidade de importação "por conta e ordem de terceiro". Inverte-se, portanto, o ônus da prova, por expressa previsão legal (art. 23, parágrafo 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76). Ao importador e adquirente cabe demonstrar, através de documentação hábil e idônea, a materialização das três etapas indicadas em lei:

.....

Não existe tal prova sem que haja comprovação, hábil e idônea, da conexão entre as três etapas mencionadas.

Tendo em vista que o aumento do volume de importações ocorreu a partir de outubro de 2018, passamos a analisar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações realizadas na modalidade "**por conta e ordem de terceiro**", valendo dizer que a empresa **CTX, adquirente das mercadorias importadas**, teve prejuízos seguidos nos anos-calendário de 2017/2018, inclusive no período de janeiro a abril 2019.

No dia 01/10/2018, foi realizada as 04 (quatro) primeiras operações de revenda de mercadorias importadas pela empresa **CTX**, dentro do período de grande volumetria de importações, através da **DI 18/777313-7**, registrada em **27/09/2018**, operações comerciais acobertadas pelas notas fiscais de saída nº 1362, 1363, 1364 e 1365, emitidas pela empresa **CTX**, faturadas pelo valor total de R\$ 379.830,16, cujo recebimento parcial das respectivas vendas, ocorreu em 16/10/2018 e 17/10/2018, no valor de R\$ 91.186,30.

Os recursos recebidos de clientes (terceiros), referentes às operações de revenda de mercadorias importadas, foram contabilizados no Livro Diário e Razão *com a identificação do nome do cliente (supridor dos recursos) e número da nota fiscal de venda*.

No entanto, os livros contábeis apresentados, referentes ao ano de 2018, não possuem a escrituração do pagamento efetuado aos fornecedores estrangeiros, segundo a escrituração contábil da empresa **MARKET**, no valor de R\$ 2.953.404,77, tampouco a transferência dos recursos da empresa **CTX**, conforme consignados nas tabelas/quadros do subitem 3.3 (Dispêndio e Liquidação de Câmbio).

A não comprovação do pagamento de fornecedores estrangeiros das mercadorias importadas (liquidação de câmbio), e a ocorrência de importações destinadas a compradores ou clientes predeterminados, diverso do previsto no contrato de prestação de serviços de importação, caracterizam o importador, como **interposta** pessoa nas operações de importação, por ocultação do real adquirente e interposição fraudulenta presumida.

Outro fato relevante é a existência de outros compradores ou clientes predeterminados, conforme os pedidos de compras apresentados, *antes do registro das declarações de importação* na modalidade "por conta e ordem de terceiro", de acordo com o subitem 7.2.2, inciso VIII, diferente do adquirente das mercadorias importadas, no caso a empresa **CTX** que celebrou contrato de prestação de serviços de importações com a empresa **MARKET** (importador ostensivo), conforme demonstrado nos subitens 7.1 e 7.2, através de pedidos de compras e operações de revenda de mercadorias importadas para estes compradores ou clientes predeterminados, *sem margem de lucro*.

Ou seja, na situação mencionada no parágrafo anterior, o prestador de serviços de importações, a empresa **MARKET**, na modalidade "por conta e ordem de terceiro", acabou sendo subcontratado pela empresa **CTX**, para realizar importações para terceiros (compradores ou clientes predeterminados), reais adquirentes das mercadorias, ocultos aos olhos da fiscalização, com recursos financeiros do suposto adquirente previsto no contrato de prestação de serviço de importação por conta e ordem de terceiro, no caso, a empresa **CTX**.

Como mencionado anteriormente, a globalização e recrudescimento do comércio exterior brasileiro trouxeram novos desafios à elaboração de mecanismos de controle das operações de importação. Aliado a esses fatores, na perpetração de ilícitos, tais como a sonegação fiscal e a lavagem de dinheiro, os importadores, muitas vezes, servem-se de operações de importação, mediante a utilização de interposição fraudulenta de pessoas.

Tem-se, dessa forma, que a interposição fraudulenta nas operações de importação é uma fraude-meio, cujos fins, muitas vezes, jamais serão desvendados, devido à complexidade das operações perpetradas. Não é raro, a interposição fraudulenta *se desmembrar em várias camadas* para impedir que o Poder Público desvende os seus fins ou alcance os verdadeiros interessados nas operações. É o que foi identificado na presente fiscalização : *interposição fraudulenta de terceiros por camadas*, uma vez que na situação mencionada no parágrafo anterior, o prestador de serviços de importações, a empresa **MARKET**, na modalidade "por conta e ordem de terceiro", acabou sendo subcontratado pela empresa **CTX**, para realizar importações para terceiros (compradores ou clientes predeterminados), reais adquirentes das mercadorias, ocultos aos olhos da fiscalização, com recursos financeiros do suposto adquirente previsto no contrato de prestação de serviço de importação por conta e ordem de terceiro, no caso, a empresa **CTX**.

Assim, conforme o tópico "liquidação de câmbio", do subitem 3.3.1, que informa que as últimas importações realizadas ocorreram em fevereiro/2019 (09 importações), com prazo de liquidação do câmbio em agosto/2019 (6 meses), e apenas uma delas foi liquidada; bem assim que as demais importações, referentes ao ano de 2018, estão com prazo de pagamento igualmente vencidos, afirmando que *não é crível a inexistência de outros contratos de câmbio liquidados por terceiros interessados*, a fiscalização aduaneira, com base nos documentos e escrituração contábil apresentados, *concluiu que a empresa CTX não comprovou nem a transferência de recursos e nem o pagamento dos fornecedores estrangeiros, no ano de 2018, cujos valores foram escriturados pela empresa MARKET* (liquidação dos contratos de câmbios). Por outro lado, a empresa **MARKET** também não comprovou a origem e disponibilidade/recebimento destes recursos.

9. Dos Compradores ou Clientes Predeterminados Com base no cruzamento de dados realizado, a fiscalização aduaneira identificou 25 (vinte e cinco) declarações de importação (DI), vinculadas aos pedidos de compra emitidos pelos clientes predeterminados antes da data do registro das respectivas D I s . vinculadas a 38 (trinta e oito) empresas, conforme a planilha "Clientes IFT, aba "Importação IFT" e "AITAGF Ocultação", juntadas ao processo, com práticas de interposição fraudulenta de terceiros, contendo a base de cálculo para lançamento da multa, prevista no artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, dentre elas a empresa Andy Importação Exportação Eireli., cujas mercadorias revendidas pela empresa CTX, foram importadas através das DI's informadas na tabela abaixo.

Tabela de DI Vinculada ao Pedido de Compra Pedido de compra NF-e de Saída DI vinculada 5 1368 18/1998260-4 40 1404 18/2212927-5 As mercadorias importadas que foram revendidas à empresa **ANDY**, real adquirente das mercadorias, constam na planilha "AITAGF Ocultação", aba "Revenda ANDY :

Assim, identificamos os pedidos de compra supracitados com data anterior ao registro da DI", combinada com a vinculação entre o pedido de compra e nota fiscal de venda, conforme a planilha "Clientes IFT, abas "Pedidos de Compra" e "IFT2 CNT1" e "AITAGF Ocultação", juntada ao processo, revelando a existência de destinatário de bens importados, Com efeito, identificamos os 38 (trinta e cinco) compradores ou clientes predeterminados, vinculados a 43 (quarenta e duas) notas fiscais de saída Assim, identificamos o pedido de compra supracitado com data anterior ao registro da DI", combinada com a vinculação entre o pedido de compra e nota fiscal de venda, conforme a planilha "Clientes IFT, abas "Pedidos de Compra" e "IFT2 CNT1" e "AITAGF Ocultação", aba "Revenda Song", juntada ao processo, revelando a existência de destinatário de bens importados, já conhecido (cliente predeterminado), *no momento do registro da respectiva declaração de importação*, diferente daqueles informados nas respectivas D I s e no contrato habilitado pela RFB, que deveria ser necessariamente informado ao órgão responsável pelos controles aduaneiros - na forma da IN SRF n.º 225/02 e IN RFB n.º 1.861/2018, para a modalidade de importação por "conta e ordem

de terceiro" -, sob o risco de configuração da prática de interposição fraudulenta de terceiros e conduta tendente a burlar os controles aduaneiros, conforme mencionado no item 6 que versa sobre o conceito de interposição fraudulenta.

9.1 Empresas Optantes pelo Simples Nacional

A empresa **ANDY** é ex-optante pelo Simples Nacional.

O Simples Nacional é uma forma simplificada e englobada de recolhimento de tributos e contribuições, tendo como base de apuração a receita bruta.

O Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar 123/2006.

As pessoas jurídicas que se enquadram na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte poderão optar pela inscrição no Simples Nacional, recolhendo em guia única diversos tributos, como por exemplo o IPI, PIS e COFINS.

A empresa independentemente ser ou não optante pelo Simples, não possui estabelecimento importador e já esteve habilitada no Siscomex para realizar operações de importação. No entanto, de forma oculta, realizou importações como *encomendante predeterminado*, conforme as provas obtidas durante a execução do procedimento de fiscalização, equiparando-se a estabelecimento industrial, sendo contribuinte do IPI.

Contudo, segundo o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB N° 01/2018, as empresas registradas pelo Simples Nacional devem pagar IPI, quando revenderem produto importado.

(...)

A empresa **ANDY**, ex-optante pelo Simples, não possui estabelecimento importador;

mas, já esteve habilitada no Siscomex para realizar operações de importação. No entanto, de forma oculta, realizou importações como encomendante predeterminado, conforme as provas obtidas durante a execução do procedimento de fiscalização, equiparando-se a estabelecimento industrial. Neste sentido, deveria apurar e tributar a receita de vendas das mercadorias importadas, para fins de pagamento/recolhimento do IPI, de acordo com o Anexo II da Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006, nos termos do inciso II, c/c § 1º, inciso XII, do art.13, da Lei Complementar n° 126/2006, verbis :

"Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XII - Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;

(...)

10. CONCLUSÃO. INFRAÇÕES APURADAS Ocultação do Sujeito Passivo a) Ocultação do sujeito passivo, na condição de real beneficiário, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive, e, b) Inserção de informação que não traduza a realidade da operação nos documentos de instrução da DI (informação falsa nos documentos aduaneiros).

A importação foi realizada pelo estabelecimento importador da empresa **Market**, com recursos financeiros transferidos pela empresa **CTX**, por encomenda da empresa **Andy Importação Exportação Eireli**, encomendante predeterminado, que adquiriu mercadorias de procedência estrangeira, submetidas a despacho de importação através das declarações de importação **(DI 18/1998260-4, 18/2212927-5)**.

A conduta da empresa **ANDY** tipifica-se perfeitamente nas disposições legais do **artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976**, abaixo transcrito:

.....

Assim, considerando toda a análise consubstanciada no presente relatório, fica autuada a empresa **Andy Importação Exportação Eireli**, em conformidade com o artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, integrados com os demais dispositivos legais citados no corpo do presente relatório, aplicando-se multa de 100% (cem por cento) equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas (multa substitutiva da pena de perdimento), através das declarações de importação **DI 18/1998260-4, 18/2212927-5**, vinculadas às notas fiscais de saída NF-e 1368 e 1404, emitidas pela empresa **CTX**, em função da revenda das mercadorias.

Resta então a esta fiscalização a lavratura do presente Auto de Infração que, para constar e produzir os devidos efeitos legais, vai assinado por mim, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e posteriormente pelo representante da autuada.

As pessoas jurídicas e físicas listadas abaixo serão autuadas como sujeitos passivos e responsáveis solidários pela infração :

• **Sujeitos Passivos** a) Market Importação e Exportação Eireli, pela prática da infração de cessão de nome a terceiro;

b) CTX Importadora e Exportadora Ltda., pela prática de interposição fraudulenta presumida;

c) Andy Importação Exportação Eireli, pela prática de interposição fraudulenta comprovada (ocultação).

• **Responsáveis Solidários** a) Market Importação e Exportação Eireli, responsável pela infração;

b) CTX Importadora e Exportadora Ltda, responsável pela infração;

c) André Fix Dias de Toledo, responsável pela infração;

d) Rosemary Santana Camurugy, responsável pela infração;

e) Fabio Miranda de Souza, responsável pela infração;

f) Falan Li, responsável pela infração.

MARKET ingressou com recurso por meio do qual alegou Tempestividade do recurso;

A MARKET é empresa regulamente constituída, Que a MARKET é mera importadora e somente prestava serviços de importação à CTX, tudo dentro dos ditames

legais, que as importações foram por sua conta e ordem conforme disposto nas DI e contrato com ela firmado; que não poderia conhecer as práticas da sua cliente e sobre elas não tinha ingerência, que o pagamento aos fornecedores estrangeiros era de competência da CTX e não da MARKET;

Que recebia as transferências da CTX com os quais efetuava o pagamento dos tributos; que não participou das negociações com fornecedores; não contratou com os fornecedores, nem com os transportadores e demais operadores para a logística;

Que os fatos listados na autuação são alheios à MARKET, e que ela usou os recursos que vieram da CTX para realizar os despachos de importação; que como prestadora de serviço recebeu e usou os documentos da CTX e demais por ela apresentados e com eles elaborou as declarações;

Que não conhecia a empresa ANDY;

Que o auto de infração não traz provas de ação ou omissão da MARKET participante da infração e ocultação da ANDY;

Que a falta de provas e de correspondência dos fatos com a tipicidade da infração fere o direito e deve implicar em nulidade, ou insubsistência da autuação com relação à recorrente;

Não há demonstração de nexo de causalidade entre os atos da MARKET e os cometidos pelas empresas CTX e ANDY; requisito necessário a justificar a responsabilização e solidariedade da recorrente; a recorrente não tem legitimidade para constar do polo passivo da exigência;

Roga pelo princípio da verdade material; cita jurisprudência e doutrina;

Declara que não procede o questionamento fiscal a respeito da quitação dos compromissos cambiais pois ela não poderia cuidar desses pagamentos, caso contrário estaria cometendo ilícito; a obrigação de liquidar os contratos de câmbio era da CTX Houve 12 intimações à CTX, enquanto que a MARKET foi intimada apenas 3 vezes, essa diferença prejudicou a oportunidade da MARKET demonstrar que não participou da infração e também acabou por prejudicar a sua defesa.

Não há provas que permitam sustentar a inclusão no polo passivo do recorrente com base no artigo 121 do CTN; que a sujeição peca e prejudica a Defesa por não especificar o inciso desse artigo em que se enquadra a sujeição.

Para sustentar suas alegações a recorrente arguiu:

17. Entretanto, esquece a dought fiscalização que a **IMPUGNANTE** é responsável, apenas, por prestar o serviço de importação, figurando como pessoa jurídica importadora na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros.

18. Assim sendo, os fatos relatados não se aplicam à **IMPUGNANTE**, a qual não tem o dever de fiscalizar e investigar a adquirente CTX, perquirindo sobre as operações de câmbio e venda de mercadorias por ela realizada, pois somente foi contratada para realizar a importação dos produtos por conta e ordem de terceiro.

19. Ora, se houve alguma infração, esta não pode ser aplicada à **IMPUGNANTE**, a qual é mera importadora por conta e ordem e realizou a operação de prestação de serviços de importação estritamente nos ditames legais, de maneira que ao receber ao receber as transferências dos recursos da CTX efetuou o registro da DI, com os devidos pagamentos dos impostos.

20. Igualmente, ao contrário do que quis transparecer pela Autoridade Aduaneira, a **IMPUGNANTE** não registrou a liquidação de câmbio dos fornecedores, mas sim, tão

somente, lançou em seu livro contábil as informações dos valores de câmbio das operações que seriam exclusivamente pagas pela CTX e que não são **realizadas** pela **IMPUGNANTE**.

21. Para exigir que a **IMPUGNANTE** saiba como a adquirente procede com suas operações de câmbio, relacionadas ao fornecedor no exterior, e venda de mercadorias, clientes no Brasil, seria necessário atribuir um poder de polícia estatal para uma empresa privada. Tal dever de **fiscalização**, como bem sabemos, é exclusivo da autoridade tributária, a qual deve **fiscalizar** as operações das empresas que atuam no comércio exterior.

22. Assim sendo, não há que se atribuir a solidariedade de interposição fraudulenta à **IMPUGNANTE**, a qual se atentou em cumprir as normas tributárias e aduaneiras, exercendo estritamente seu contrato de prestação de serviços de importação, ou seja, **realizou** o registro das declarações de importação após o recebimento dos recursos da adquirente, comprovou o pagamento dos tributos devidos e emitiu nota de saída das mercadorias de propriedade da adquirente.

23. Logo, não há provas da participação da **IMPUGNANTE** em qualquer infração.

Percebe-se, do exame do auto de infração e das infrações apontadas, todas dolosas, que em momento alguma houve a participação da pessoa jurídica importadora, prestadora de serviço, no cometimento de quaisquer infrações apontadas, todas, em tese, dolosas, **J**

24. Concluindo, em tudo e por tudo, restou demonstrado que o vínculo entre a **IMPUGNANTE** e a Adquirente era meramente a prestação de serviços de importação, verificando-se o absurdo das alegações da **fiscalização** aduaneira.

Repise-se, há contrato de importação por conta e ordem de terceiros de conhecimento da **fiscalização** aduaneira, declarações de importação, registradas na modalidade importação por conta e ordem de terceiros, e, por fim, transferência de recursos da **ADQUIRENTE** para a **IMPUGNANTE**.

25. Desse modo, registre-se que **não há provas** do cometimento de quaisquer infrações pela **IMPUGNANTE**, não subsistindo sequer "indícios", ou as descabidas e absurdas "alegações" da d. **Fiscalização**.

....

27. Por relevante, reitera que se responsabiliza, como prestadora de serviço, pelo registro das informações constantes da declaração de importação, classificação fiscal, descrição das mercadorias importadas, conferência aduaneira e demais informações e atividades relacionadas ao despacho aduaneiro de importação, que realiza com amparo nos documentos recebidos.

....

33 - Todavia, quanto às negociações internacionais pagamento das mercadorias importadas e do frete internacional, não pode se responsabilizar, pois não adquiriu as referidas mercadorias e também não contratou o transportador internacional. Sequer acompanhou essas negociações e tratativas.

34. Portanto, e conforme demonstrado, o auto de infração carece de provas, e as acusações não podem prosperar.

.....

41. Prosseguindo, vale dizer que, a» se estando diante da hipótese de interposição fraudulenta pela ocultação do real comprador, encomendante predeterminado ou adquirente em importação por conta e ordem de terceiros, deve a Fiscalização Aduaneira demonstrar à sociedade a ocorrência da fraude, do dolo e da simulação.

42. *Data máxima venia*, são fatos albeios à defesa da **IMPUGNANTE**. Não obstante, não se discute no Auto de Infração que a empresa **IMPUGNANTE** não teria utilizado recursos da **ADQUIRENTE** para promover as importações realizadas por conta e ordem desta. Na verdade, a **IMPUGNANTE** utilizou recursos da **ADQUIRENTEJ** por ser prestadora de serviço na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros.

43. Ademais, a empresa **IMPUGNANTE** atuou na qualidade de importadora contratada "para promover, eu seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica", nos exatos e precisos termos do Art. 2o, *caput*, da IN RFB n.º 1.861/2018. E, nesse contexto, recebeu os documentos da pessoa jurídica que adquiriu as mercadorias importadas, *in casu*, "CTX", mantendo-se fiel às informações neles contidas, quando da realização de eventuais registros ou prestação de informação a órgãos públicos.

Desse modo, resta desarticulada a tese da d. Autoridade Aduaneira, eis que a empresa **IMPUGNANTE** apenas cumpriu o seu mister contratual, com pleno respeito à legislação de regência, inexistindo qualquer ato de ocultação de qualquer dos intervenientes na importação, eis que a empresa **IMPUGNANTE** atuou, de fato e de direito, como importadora, promovendo a importação de mercadorias por conta e ordem da empresa mencionada adquirente, encontrando-se tais empresas regularmente vinculadas por contrato registrado perante a Receita Federal do Brasil.

62. Pois bem, **faz-se** mister ceder espaço a esse importante tema haja vista justamente o **desprezo** à verdade material demonstrado nesses autos. E neste tópico se verifica igualmente essa nefasta atitude, em que à comprovação bastam presunções e afirmações, como se a presunção de boa-fé da autoridade administrativa pudesse se sobrepor a verdade substancial. No caso em tela, feriu de morte a verdade, cerceou a defesa, feriu o devido processo legal e o contraditório, rasgou a Constituição da República de 1988 e vilipendiou o estado democrático de direito.

63. Apenas para corroborar as afirmações do parágrafo anterior, quadra destacar que a d. **Fiscalização** comete à prestadora de serviço a obrigação de liquidar o câmbio de mercadorias importadas que não lhe pertencem. Caso a **IMPUGNANTE** atendesse a d. **Fiscalização**, estaria cometendo diversos ilícitos administrativos e penais, como remessa ilegal de divisas, lavagem de dinheiro, sonegação fiscal, descaminho, falsidade ideológica, apenas mencionando sucintamente algumas hipóteses infrativas.

.....

70. Repinche-se, os documentos apresentados, quais sejam, faturas comerciais, conhecimentos de transporte de carga, contrato de importação por conta e ordem de terceiros, comprovam que se trata de importação por conta e ordem de terceiros, em que a **IMPUGNANTE** atua como pessoa jurídica importadora prestadora de serviço.

71. As inferências e indícios coligidos pela d. **Fiscalização** Aduaneira nada representam em face da **robustez** das provas apresentadas pela **IMPUGNANTE** e da ausência de qualquer prova da participação da **IMPUGNANTE** em qualquer infração.

72. Portanto, o julgamento se **faz** assentado no conjunto probatório. Nesse iter, demonstrado que a autuação se mostra lastreada em inferências e alegações desprovidas de suporte probatório, as quais se revelaram inverídicas, conforme demonstrado, deve a autoridade julgadora considerar improcedente a ação fiscal.

.....

94. Portanto, não restou, em nenhum momento, demonstrado pela **fiscalização** que houve alguma conduta dolosa da **IMPUGNANTE**, com intuito de acobertar reais adquirentes, fato este nem sequer citado no relatório fiscal, onde consta apenas que a **IMPUGNANTE** é mera prestadora de serviço. Evidentemente, para participar da

dolosa infração de acobertar o real adquirente, teria de atuar com esse objetivo escuso. Ocorre que a douta **Fiscalização** limitou-se a afirmar, no precitado relatório, que a responsabilidade solidária decorreria tão somente do fato da **IMPUGNANTE** ter promovido o despacho aduaneiro de importação. Senão vejamos (fl.06):

....

103. E, ainda que se diga, por amor ao debate, que houvesse ciência da **IMPUGNANTE** sobre o acobertamento de intervenientes ou beneficiários (**não há provas**), não se poderia afirmar jamais que seriam os reais intervenientes ou os reais beneficiários, mormente quando resta demonstrado que as mercadorias não transitaram por uma pessoa jurídica importadora que cedeu seu nome, mas por uma pessoa jurídica importadora, ora **IMPUGNANTE**, que exerceu atividade de prestação de serviço por conta e ordem da CTX. O fim precípua da operação comercial não foi acobertar quem quer que seja, mas tão somente prestar o serviço de importação por conta e ordem, estabelecido contratualmente com a empresa CTX.

104. Ora, a **IMPUGNANTE** não é obrigada a saber como a adquirente procede em suas operações comerciais com fornecedores e compradores, tal fato foge da esfera de atuação do contrato estabelecido com a adquirente, qual seja de mera prestação de serviço de importação por conta e ordem de terceiros.

105. Assim, caso seja provada eventual interposição fraudulenta, não pode haver **responsabilização** de quem não participou da suposta fraude, *in casu* a **IMPUGNANTE**, mera prestadora de serviço na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros.

106. Frisa-se, constitui ônus da **fiscalização** comprovar a participação do importador no cometimento da infração que lhe está sendo imputada, quer em face do acordo firmado no referido contrato de importação por conta e ordem, quer por meio de outros elementos de prova que demonstrem a efetiva participação do importador na conduta infrativa, posto que a própria Instrução Normativa 225/02 e atos posteriores **trazem** a presunção legal de que o importador não participa da negociação e tampouco promove a importação.

107. Ora, não restou comprovado nos autos qualquer ação ou omissão, dolosa ou má-fé da **IMPUGNANTE**. Sendo que na infração dolosa, com a presença da tipicidade subjetiva, com o dolo como elemento subjetivo do tipo, deve ser provada pela **Fiscalização** Aduaneira a participação efetiva da **IMPUGNANTE** na prática infrativa, o que não ocorreu no caso em tela.

110. Portanto, deve a **IMPUGNANTE** ser excluída do polo passivo do presente auto de infração, no que respeita às infrações qualificadas, todas dolosas, todas relacionadas à adquirente e, ainda que, apenas por amor ao debate, considere-se a **materialização** de condutas infrativas dolosas, tão somente se verificaria por parte da adquirente.

111. Concluindo, por não haver provas, nestes autos, do cometimento de qualquer infração pela **IMPUGNANTE**, deve o auto de infração ser julgado improcedente por ausência de provas.

V. Dos PEDIDOS 112. Diante das razões exaustivamente demonstradas nessa impugnação, requer a **IMPUGNANTE** que:

a) Seja julgado improcedente a ação fiscal, em face da ausência de provas da prática das infrações apontadas, atipicidade da conduta e ausência de motivação, cancelando-se o auto de infração, tendo em vista que a **IMPUGNANTE** era mera prestadora de serviço na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, não restando devidamente comprovada sua participação em suposta interposição fraudulenta, cujo elemento subjetivo do tipo é claramente o dolo;

b) Alternativamente, requer a **IMPUGNANTE** seja excluída do polo passivo da lide, na condição de responsável solidário ou sujeito passivo, tendo em vista ser mera prestadora de serviço na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, não havendo quaisquer provas de sua participação em prática de infrações cujo elemento subjetivo do tipo é claramente o dolo.

Fábio ingressou com recurso por meio do qual alegou Tempestividade do recurso;

Que a MARKET prestava serviços de importação à CTX, que as importações foram por sua conta e ordem conforme disposto nas DI e contrato com ela firmado; que não poderia conhecer as práticas da sua cliente e sobre elas não tinha ingerência, que o pagamento aos fornecedores estrangeiros era de competência da CTX e não da MARKET;

Que não conhecia a empresa ALL BEST;

Que o auto de infração não traz provas de ação ou omissão do recorrente ou da MARKET concorrente à ocorrência da ocultação da ALL BEST;

Houve intimações à CTX, enquanto que a MARKET foi intimada apenas vezes, essa diferença prejudicou a oportunidade da MARKET demonstrar que não participou da infração e também acabou por prejudicar a sua defesa.

Não há provas que permitam sustentar a inclusão no polo passivo do recorrente com base no artigo 124 do CTN; que a sujeição peca e prejudica a Defesa por não especificar o inciso desse artigo.

São os seguintes os argumentos para explicar suas alegações:

FABIO MIRANDA DE SOUZA, pessoa física de direito privado, Residente à Rua Rua Jose Mota Fraga, 100, Bloco B, Bairro São Cristóvão, Vitória-ES, CEP 29.043-083, inscrita no CPF sob o nº 959.723.907-87e **MARKET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**, pessoa jurídica de direito privado, com sede à Rua Barão de Atalaia, 280, Sala 211, Centro, Maceió, AL, CEP 57.020-510, inscrita no CNPJ sob o nº 29.451.266/0002-13, neste ato assinado pelo próprio interessado (documento de identidade e contrato social em anexo), vêm, tempestivamente, apresentar **IMPUGNAÇÃO** ao Auto de Infração que deu início ao processo administrativo em epígrafe, em razão do termo de sujeição passiva de responsabilidade solidária nele constante, pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

.....

17. Entretanto, esquece a doura fiscalização que a **IMPUGNANTE** é responsável apenas por prestar o serviço de importação, figurando como pessoa jurídica importadora na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros.

18. Assim sendo, os fatos relatados não se aplicam à **IMPUGNANTE**, a qual não tem o dever de fiscalizar e investigar a adquirente CTX, perquirindo sobre as operações de câmbio e venda de mercadorias por ela realizada, pois somente foi contratada para realizar a importação dos produtos por conta e ordem de terceiro.

19. Ora, se houve alguma infração, esta não pode ser aplicada à **IMPUGNANTE**, a qual é mera importadora por conta e ordem e realizou a operação de prestação de serviços de importação estritamente nos ditames legais, de maneira que ao receber ao receber as transferências dos recursos da CTX efetuou o registro da DI, com os devidos pagamentos dos impostos.

20. Igualmente, ao contrário do que quis transparecer pela Autoridade Aduaneira, a **IMPUGNANTE** não registrou a liquidação de câmbio dos fornecedores, mas sim, tão somente, lançou em seu livro contábil as informações dos valores de câmbio das

operações que seriam exclusivamente pagas pela CTX e que não são realizadas pela **IMPUGNANTE**.

21. Para exigir que a **IMPUGNANTE** saiba como a adquirente procede com suas operações de câmbio, relacionadas ao fornecedor no exterior, e venda de mercadorias, clientes no Brasil, seria necessário atribuir um poder de polícia estatal para uma empresa privada. Tal dever de fiscalização, como bem sabemos, é exclusivo da autoridade tributária, a qual deve fiscalizar as operações das empresas que atuam no comércio exterior.

22. Assim sendo, não há que se atribuir a solidariedade de interposição fraudulenta à **IMPUGNANTE**, a qual se atentou em cumprir as normas tributárias e aduaneiras, exercendo estritamente seu contrato de prestação de serviços de importação, ou seja, realizou o registro das declarações de importação após o recebimento dos recursos da adquirente, comprovou o pagamento dos tributos devidos e emitiu nota de saída das mercadorias de propriedade da adquirente.

23. Logo, não há provas da participação da **IMPUGNANTE** em qualquer infração.

Percebe-se, do exame do auto de infração e das infrações apontadas, todas dolosas, que em momento alguma houve a participação da pessoa jurídica importadora, prestadora de serviço, no cometimento de quaisquer infrações apontadas, todas, em tese, dolosas.

24. Concluindo, em tudo e por tudo, restou demonstrado que o vínculo entre a **IMPUGNANTE** e a Adquirente era meramente a prestação de serviços de importação, verificando-se o absurdo das alegações da fiscalização aduaneira.

Repise-se que há contrato de importação por conta e ordem de terceiros de conhecimento da fiscalização aduaneira, declarações de importação, registradas na modalidade importação por conta e ordem de terceiros, e, por fim, transferência de recursos da ADQUIRENTE para a **IMPUGNANTE**.

25. Desse modo, registre-se que **não há provas** do cometimento de quaisquer infrações pela **IMPUGNANTE**, não subsistindo sequer "indícios", ou as descabidas e absurdas "alegações" da d. Fiscalização.

.....

29. A **IMPUGNANTE** sempre agiu dentro da legalidade, conduta esta, inclusive, reconhecida pelo douto fiscal o tempo todo, nos autos, que a empresa do **IMPUGNANTE**, Market, é reconhecidamente **PRESTADORA DE SERVIÇOS DE IMPORTAÇÃO**. Não tendo, nesse sentido, participação na gestão, gerência, tomada de decisões da empresa cliente CTX, não sabendo, de igual modo, para quem ela realiza suas vendas, bem como não tem nenhum controle sobre suas práticas contábeis e responsabilidade financeiro-fiscal.

30. A **IMPUGNANTE** sempre agiu dentro da legalidade das normas de vinculação da RFB, tendo feito vinculação por conta e ordem, conforme IN225/2002, não resta dúvida que as importações foram por conta e ordem da CTX, tendo a MARKET prestado apenas serviços de importação, não se beneficiando de resultados da venda, nem sabendo para quem a CTX realizou suas vendas, agindo sempre com boa fé e sem dolo;

31. A **IMPUGNANTE** não prestou serviços para **ANDY**, não conhece esta empresa, não sabe de quem se trata, não possui em sua contabilidade, conforme razão entregue ao douto fiscal, qualquer nota emitida para esta empresa. Logo é uma ilação que a **MARKET** tenha prestado serviços por conta e ordem a esta empresa, não ocorrendo, conforme o douto fiscal quer caracterizar, uma simulação ou interposição compartilhada para esta empresa;

32. Mais uma vez o eminente fiscal não logrou êxito em **PROVAR** a vinculação entre a Market e este **AUTUADO**, Agindo com achismo e suposição;

33. A Market é apenas um prestador de serviços, não participando das tratativas de compras no exterior e nem no mercado interno da CTX, pois as cláusulas do contrato por conta e ordem vinculados na Receita Federal do Brasil não permitem tais tratativas, portanto a importação entre Market e CTX foi por conta e ordem de terceiros, conforme contrato, Notas de saídas emitidas sem lucro, já observados pelo ilustre fiscal e notas fiscais de serviços pretados, tudo devidamente entregue nos autos;

34. Não existe **PROVAS** de que a Market tenha se beneficiado de lucro, resultados ou participações junto a CTX, pois, conforme nosso trabalho, éramos remunerados pela notas de serviços emitidas;

....

37. Não há dúvidas que douto fiscal não conseguiu provar a participação da Market e nem tão pouco do **IMPUGNANTE** nas supostas infrações alegadas.

Sabendo que a verdade é que a Market foi simplesmente prestadora de serviços, não tendo se beneficiado dos atos supostamente praticados pela CTX, não tendo acesso a sua contabilidade, para quem a CTX realiza suas vendas, não participando das negociações internacionais de compra. Tendo a Market meramente prestado serviços de importação;

....

39. Logo a produção de fato jurídico tributário deverá ser em sentido estrito, notadamente aquele responsável por constituir a obrigação tributária deve estar estribado em um acervo probatório que lhe dê sustentação. Havendo isenção pelos julgadores, será notado que o **IMPUGNANTE** e nem sua empresa **MARKET** em nada tiveram participação na suposta infração;

40. O Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 4 de 10/12/2018 afasta o vínculo da responsabilidade solidária sem comprovação do nexo causal, salienta que o interesse econômico não é passível de solidariedade, e que as provas são indispensáveis. Portanto com todas as máximas vênias, não ocorreu o que é alegado neste ato fiscal que autuou indevidamente o prestador de serviços **MARKET** e seu sócio sem comprovação de sua participação nas alegações da suposta infração;

41. O D. Fiscal realizou 12 intimações ao adquirente e apenas 3 intimações a Market, sendo notório a **IMPUGNANTE** não recebeu a oportunidade de sanar todas dúvidas do eminente fiscal, tendo em vista o número reduzido de intimações da Market, não sendo observado, portanto, o devido processo legal, os direitos Constitucionais ao contraditório e a ampla defesa de realizar sua defesa, bem como esclarecer qualquer dúvida, demonstrando nossa boa fé e legalidade nas nossas importações, em fase inquisitória de fiscalização. A constituição é clara quanto isto, nos seguintes termos:

43. O D Fiscal comete um equívoco ao afirmar, sem **PROVA**, que a **MARKET** fechou um câmbio de R\$ 2.953.404,77, que não comprovou a origem do recurso e nem apresentou contratos de **CÂMBIOS**. Isto não procede, pois o que ficou demonstrado na contabilidade do **IMPUGNANTE** é um lançamento contábil, destacando o **CÂMBIO** a realizar pela CTX, em momento algum isto configura responsabilidade da **MARKET** no fechamento do câmbio, pois contratualmente a responsabilidade pelo fechamento do câmbio será sempre do adquirente CTX, real possuidor e proprietário da mercadoria, conforme Cláusula 4a do contrato por conta e ordem; doe 001 prova...

46. Repinche-se, os documentos apresentados, quais sejam, faturas comerciais, conhecimentos de transporte de carga, contrato de importação por conta e ordem de

terceiros, comprovam que se trata de importação por conta e ordem de terceiros, em que a **IMPUGNANTE** atua como pessoa jurídica importadora prestadora de serviço.

....

VII - DA IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA IMPORTADORA 48. Como se vê, não há indicação precisa da conduta na qual o **IMPUGNANTE** teria incorrido para ser responsabilizado pessoalmente pelas obrigações tributárias do sujeito passivo, responsável solidário, MARKET. Antes, há uma argumentação genérica, ilações infundadas que não descrevem minimamente, muito menos comprovam, o que o Requerente de fato teria feito para ser enquadrado na responsabilidade tributária pessoal prevista no CTN.

49. Ocorre que, segundo o art. 121, p. único, inciso I, do CTN tal descrição é condição *sine qua non* para a responsabilidade tributária pessoal do sócio. Ou seja: caberia ao Fisco indicar, dentre as hipóteses de responsabilidade tributária abordadas pelo Código Tributário Nacional, em qual delas incorre o **IMPUGNANTE**. Reiteramos, porém, que isso não ocorreu *in casu*.

50. Assim, o que se vê é uma completa ausência de pressuposto de fato e de direito, posto que não foi individualizada uma conduta que efetivamente pudesse configurar excesso de poder e/ou infração à Lei, mas tão somente conjecturado pela Fiscalização que o **IMPUGNANTE** saberia de um suposto ilícito, ilícito este só existente no mundo das hipóteses.

52. Inobstante a ausência de indicação da hipótese de responsabilização cujo **IMPUGNANTE** incorreria — vício que já torna ilegítimo e, portanto, nulo o termo de arrolamento ora questionado, passemos à análise da *Responsabilização de Terceiros*, seção incluída no capítulo da *Responsabilidade Tributária* do Código Tributário Nacional:

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

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

53. Veja que dentre as hipóteses de responsabilização previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, o IMPUGNANTE somente poderia ser responsabilizado se demonstrado cabalmente pela Fiscalização o excesso de poder e/ou infração à Lei, o que não, repetimos, ocorreu no caso sob análise em que foi feita uma simples suposição com base em prova nenhuma.

54. Cumpre salientar que a responsabilização de terceiros é exceção à regra da autonomia da personalidade jurídica e, portanto, dependente da identificação por parte da autoridade fiscal dos elementos caracterizadores da extensão da responsabilização, os quais no presente caso inexistem.

55. Vale destacar que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais —CARF, instância máxima da Receita Federal do Brasil, corrobora com o entendimento de que a responsabilização de terceiros com base no artigo 135 do CTN não pode se dar de forma objetiva e automática:

RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA DA CONDUTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA. A responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto, preciso e individualizado da conduta infracional para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular. A mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade ao sócio administrador. (CARF - AC 1402-002.958, j. de 13/3/2018 - grifo nosso)

56. Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça já editou Súmula afastando a imputação desmotivada de responsabilidade ao sócio-gerente:

Súmula 430 - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

57. Não é por outro motivo que a Corte admite o arrolamento de bens do sócio apenas em casos excepcionalíssimos, se comprovado cabalmente e de forma indubitável a ocorrência de uma das hipóteses do art. 135 do CTN.

Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.

ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS DOS SÓCIOS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA (...) 2. Embora o arrolamento administrativo, via de regra, refira-se somente aos bens do próprio devedor tributário, há situações em que a responsabilidade pelo pagamento do tributo poderá ser atribuída a terceiros, de forma solidária ou subsidiária, de tal sorte que, na constatação da existência de fraude, ilícitos penais correlatos ou de alguma das situações previstas nos artigos 132, 133, 134 e 135 do CTN, pode o fisco proceder ao arrolamento de bens que não sejam da propriedade do devedor originário, desde que comprove os requisitos legais necessários à responsabilização. 3. Além de ser excepcionalíssima a permissão para o arrolamento administrativo de bens de terceiros, sua averbação em registros públicos está condicionada, obrigatoriamente, à comprovação dos requisitos legais para a responsabilização, solidária ou subsidiária, não se permitindo que simples inadimplemento de tributo seja motivação adequada e suficiente para sua ocorrência. A

propósito, mutatis mutandis: MC 7.531/MT, Rei. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 22/03/2004;

REsp 722.998/MT, Rei. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28/04/2006; REsp 962.023/DF, Rei. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; REsp 1141977/SC, Rei.

Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 04/10/2010. (...)

(AgRg no REsp 1420023/RS, (Relator(a) : Ministro BENEDITO GONÇALVES, Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA, Data do Julgamento: 13/10/2015, Data da Publicação/Fonte: DJe 27/10/2015)"

58. Assim, não tendo sido comprovado minimamente - quiçá cabalmente, que o IMPUGNANTE agiu com excesso de poder, desrespeito ao estatuto/contrato social ou infringindo a lei, não se pode falar em responsabilidade solidária, o que faz mister o **CONHECIMENTO e PROVIMENTO da presente demanda.**

59. Por fim, e não menos importante, reitera-se que o IMPUGNANTE é sócio de empresa arrolada como responsável solidária, na condição de prestadora de serviço na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, sem qualquer vínculo com negociações comerciais, definição de preço, liquidação de câmbio e revenda de mercadorias importadas nacionalizadas e despachadas para consumo. As mercadorias sequer lhe pertenciam, tendo emitido notas fiscais de simples remessa e cobrado unicamente pela prestação de serviço.

60. Não há motivo algum que autorize considerar o IMPUGNANTE como responsável solidário, tratando-se meramente de ato abusivo e ilegal.

VIII DOS PEDIDOS 61. Diante das razões exaustivamente demonstradas nessa impugnação, requer a **IMPUGNANTE** que:

a) Seja considerada a defesa realizada pela empresa igualmente para o sócio da empresa MARKET , sem prejuízo de análise desta petição;

b) Seja julgado improcedente a ação fiscal, em face da ausência de provas da prática das infrações apontadas, atipicidade da conduta e ausência de motivação, cancelando-se o auto de infração, tendo em vista que a **pessoa jurídica importadora, apontada como responsável solidária**, era mera prestadora de serviço na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, não restando devidamente comprovada sua participação em suposta interposição fraudulenta, cujo elemento subjetivo do tipo é claramente o dolo;

c) Requer, ainda, seja o **IMPUGNANTE** excluído do polo passivo da lide, na condição de responsável solidário ou sujeito passivo, tendo em vista ser sócio de mera prestadora de serviço na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, não havendo quaisquer provas de sua participação em prática de infrações cujo elemento subjetivo do tipo é claramente o dolo.

Andy ingressou com recurso por meio do qual:

Rogou nulidade da autuação, pois teve seu direito de defesa cerceado por não ter tido oportunidade de apresentar informações e contraditar durante a fase de investigação, que foi surpreendida com o auto de infração e assim ficou sabendo dessas dados e situação:

Alegou que não conhece as empresas citadas nos autos, e que nunca teve negociação, contato ou compra e venda com elas;

E que desconhece as importações indicadas, e nem recebeu as mercadorias indicadas;

- Que não encontrou nos autos prova contrárias a esse respeito; o lançamento se baseia em presunções a respeito da participação da ANDY;
- Que por amor à argumentação contesta que o modus operandi suposto pela autoridade fiscal proporcionaria a ela algum ganho, ao contrário, teria um custo que inviabilizaria o lucro, além de expor a empresa a risco.

Há Representação Fiscal para Fins Penais.

É o relatório.

A recorrente, MARKET SERVICOS E ASSESSORIA EIRELI, foi intimada da decisão proferida pela DRJ em 17/01/2022 e interpôs Recurso Voluntário em 08/02/2022 alegando ilegitimidade passiva, bem como a regularidade da empresa como importadora, licitude e legalidade das importações como realizadas, inexistência da ocorrência da interposição fraudulenta, alegação de princípio da verdade material, ausência de provas, além da ilegalidade da inclusão do recorrente como pessoa física, o Sr. Fábio Miranda de Souza, como responsável solidário.

Já o recorrente, FÁBIO MIRANDA DA SOUZA, foi intimado da decisão proferida pela DRJ em 17/01/2022 e interpôs Recurso Voluntário em 11/02/2022 alegando os argumentos idênticos da recorrente supracitada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade, sendo assim, dele tomo conhecimento.

O cerne da questão gira em torno do fato de que, através de procedimento de fiscalização aduaneira, a Autoridade competente identificou que os recorrentes teriam participados de interposição fraudulenta.

Em razão dos argumentos dos dois recorrentes serem idênticos, farei a análise conjunta. Inclusive, identificando que existem argumentos relacionados à responsabilidade solidária e passiva.

Pois bem.

A responsabilidade solidária encontra-se amparo nos artigos 135 e 124 do CTN, devendo carrear demonstração individualizada dos atos praticados pelos responsáveis indicados. Vejamos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas

expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Para que se tenha a responsabilidade solidária reconhecida, devem ser as pessoas arroladas nos incisos II e III, do art. 135, , “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” e que tenham interesse comum na situação, nos termos do art. 124, I. O art. 135 do CTN para que tenha sua aplicação é necessário que se aponte o dolo ou fraude, cabendo a fiscalização demonstrar que as pessoas arroladas praticaram ato diretamente abusivo, para que se acarrete tais responsabilidade é necessário apenas que seja uma das pessoas no rol do art. 135, para tanto, tendo que seja demonstrado o abuso de poder e o interesse comum. Vejamos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova

hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.(RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02- 2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442)

(...)RESPONSABILIDADE. DIRETORES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA. A responsabilização do administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da pessoa do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor ou titular. É necessária a imputação pessoal, com correspondente comprovação, das efetivas práticas e circunstâncias elencadas no dispositivo sob análise. A simples elucubração da intenção e ciência dos gestores para cometer a infração tributária, sem a demonstração de nexos causal com as condutas pessoais efetivamente apuradas, não basta para atribuir-lhes responsabilidade.(...) Acórdão n.º 1402-003.874 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella – Relator. Sessão de 17 de abril de 2019 (...)

RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. Apenas o fato das pessoas físicas relacionadas serem sócias e/ou gestoras não enseja, por si só, a imputação de responsabilidade tributária pessoal. Cabe à fiscalização demonstrar e provar a forma como cada uma dessas pessoas indicadas praticou diretamente ou tolerou ato ilegal ou contrário ao contrato social enquanto sócias com poder de gerência. Dolo não se presume, se prova.(...) Acórdão n.º 1201002.921 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Gisele Barra Bossa Relatora. Neudson Cavalcante Albuquerque Redator Designado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 124 E 135 DO CTN. Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador. Já a responsabilidade do art. 135 do CTN deve ser atribuída aos sóciosadministradores, sócios de fato e mandatários da sociedade, se restar comprovado que tais pessoas exorbitaram as suas atribuições estatutárias ou limites legais, e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. Acórdão n.º 9303008.391 – 3ª CSRF. Conselheira Vanessa Marini Ceconello Relatora. Sessão de 21 de março de 2019

Assim, para que se possa responsabilizar solidariamente é inequívoco que tem de existir o nexo de causalidade e abuso de poder para se beneficiar.

Nesse sentido, depois de analisar detidamente os autos, acompanharei o voto vencido proferido na DRJ, pelo então Relator Eloy Eros da Silva Nogueira, isso porque, como bem colocado pelo então relator, malgrado a conclusão sobre a inconsistência nos registros de pagamento a fornecedores estrangeiros e fechamento dos câmbios das DI em tela, a recorrente justificou às fls. 1276 (através de sua assessoria contábil) que a importadora não efetuou providências nesse sentido, como determinava os contratos de importação por conta e ordem da CTX, e que sua contabilidade registra esses valores pois correspondem aos das notas fiscais de entrada e saída, servindo ainda para apuração dos custos tributário. ou seja, não produzem reflexo patrimonial, nem representam que a MARKET tivesse quitado o câmbio ou feito pagamento a fornecedores.

Da detida análise e investigação feita e do conjunto probatório apresentado concluo que a autoridade fiscal logrou comprovar que a CTX ocultou mediante fraude e simulação os reais interessados nas importações, conforme fls. 304.

Contudo, não houve identificação os atos comissivos ou omissivos da MARKET, e logicamente de seu sócio administrador, que justificariam sua eleição como co autores dessas infrações, ou como solidários da exigência fiscal feita a partir daí, isso porque não há evidências de que teria concorrido para as negociações no exterior, além de que não há dados que demonstrem que a MARKET efetuou pagamento aos fornecedores, faltando, portanto, provas que sustentem a MARKET e o Seus sócio administrador como responsáveis solidários ou c autores das infrações em debate nas importações aqui elencadas.

No caso em apreço, é necessária a dilação probatória, para comprovação da ocorrência da fraude alegada no auto de infração.

Segundo o Professor Rodrigo Mineiro, que por anos fez parte deste Conselho Administrativo - em artigo publicado na obra *A eficiência Probatória e a atual jurisprudência do CARF* (Almedina, 2020), a maioria dos casos tem aceitado os seguintes elementos para configuração da ocultação:

- i) contratos;
- ii) ordens de compra;
- iii) elementos diversos que apontam que a negociação foi efetuada pelo sujeito oculto;
- iv) registros contábeis do importador e do sujeito oculto;
- iv) não comprovação, pelo importador, da origem dos recursos empregados;
- v) ausência de capacidade financeira do importador e
- vii) comprovante financeiro do pagamento da importação e demonstração do fluxo financeiro da operação.

Ademais, sendo a interposição fraudulenta uma conduta do tipo dolosa, entendo que sem provas, não há como se configurar a tipicidade do ato

Com fulcro nas razões supra expedidas, voto no sentido de conceder provimento ao recurso voluntário, excluindo a MARKET e o Sr. Fábio Miranda do auto de infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta

Voto Vencedor

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Redator.

Com a devida vênia, discordo da ilustre relatora no ponto recursal atinente à responsabilidade da recorrente MARKET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI e do seu sócio FÁBIO MIRANDA DE SOUZA, pois entendo que restou evidenciada nos autos a reponsabilidade solidária deles, conforme disposto no voto vencedor do acórdão recorrido, às fls. 1397-1405, a seguir parcialmente transcrito:

Antes da análise do litígio propriamente dito, cabe ressaltar que as impugnações apresentadas pela ANDY IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI (ANDY), MARKET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI (MARKET) e por FABIO MIRANDA DE SOUZA limitam-se a discutir a sujeição passiva que lhes é imputada.

(...)

Quanto à discussão proposta, relativa à sujeição passiva solidária, tem-se que, consoante relatório fiscal, o procedimento administrativo teve por fim demonstrar que nas importações realizadas pela MARKET, por conta e ordem da empresa CTX, teria havido a ocultação da empresa ANDY:

RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO Nº 016/2020

1. INTRODUÇÃO

O presente relatório tem por finalidade demonstrar que, em procedimento de fiscalização nas empresas MARKET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI e CTX IMPORTADORA EXPORTADORA LTDA, doravante denominadas simplesmente MARKET e CTX, foram apurados fatos demonstrando que essas empresas efetuaram, operações de comércio exterior de terceiros, ocultando estes ao Fisco Federal, caracterizando assim a interposição fraudulenta de pessoas.

Restou comprovado que embora a empresa MARKET promovesse a importação de mercadorias na modalidade “por conta e ordem de terceiro”, como importador ostensivo, contratada pela empresa CTX, na figura de adquirente de mercadorias importadas, para realizar prestação de serviço de importação, efetivamente registrando as declarações de importação e dando uma aparência de legalidade às operações, na realidade isso era feito ocultando do Fisco os reais beneficiários dessas operações, dentre eles a empresa ANDY IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 22.104.506/0001-83, doravante denominada simplesmente ANDY, comprovadamente a verdadeira encomendante (cliente predeterminado) das mercadorias importadas pela empresa MARKET, que cedeu seu nome para esta empresa, através da DI 18/1998260-4, 18/2212927-5, configurando a interposição fraudulenta de pessoas por camadas.

Em face da apuração, foi lavrado auto de infração para aplicação da multa prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976:

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) (Grifou-se)

A partir dos fatos detalhados no extenso relatório fiscal, foram apresentadas as suas conclusões:

10. CONCLUSÃO

INFRAÇÕES APURADAS

1. Ocultação do Sujeito Passivo

a) Ocultação do sujeito passivo, na condição de real beneficiário, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive, e,

b) Inserção de informação que não traduza a realidade da operação nos documentos de instrução da DI (informação falsa nos documentos aduaneiros).

A importação foi realizada pelo estabelecimento importador da empresa Market, com recursos financeiros transferidos pela empresa CTX, por encomenda da empresa Andy Importação Exportação Eireli, encomendante predeterminado, que adquiriu mercadorias de procedência estrangeira, submetidas a despacho de importação através das declarações de importação (DI) 18/1998260-4, 18/2212927-5.

A conduta da empresa ANDY tipifica-se perfeitamente nas disposições legais do artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, abaixo transcrito:

“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)

§ 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 n o 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)”.

Assim, considerando toda a análise consubstanciada no presente relatório, fica autuada a empresa Andy Importação Exportação Eireli, em conformidade com o artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, integrados com os demais dispositivos legais citados no corpo do presente relatório, aplicando-se multa de 100% (cem por cento) equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas (multa substitutiva da pena de perdimento), através das declarações de importação DI 18/1998260-4, 18/2212927- 5, vinculadas às notas fiscais de saída NF-e 1368 e 1404, emitidas pela empresa CTX, em função da revenda das mercadorias.

Resta então a esta fiscalização a lavratura do presente Auto de Infração que, para constar e produzir os devidos efeitos legais, vai assinado por mim, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e posteriormente pelo representante da autuada.

As pessoas jurídicas e físicas listadas abaixo serão autuadas como sujeitos passivos e responsáveis solidários pela infração:

Sujeitos Passivos

- a) Market Importação e Exportação Eireli, pela prática da infração de cessão de nome a terceiro;
- b) CTX Importadora e Exportadora Ltda., pela prática de interposição fraudulenta presumida;
- c) Andy Importação Exportação Eireli, pela prática de interposição fraudulenta comprovada (ocultação).

Responsáveis Solidários

- a) Market Importação e Exportação Eireli, responsável pela infração;
- b) CTX Importadora e Exportadora Ltda, responsável pela infração;
- c) André Fix Dias de Toledo, responsável pela infração;
- d) Rosemary Santana Camurugy, responsável pela infração;
- e) Fabio Miranda de Souza, responsável pela infração;
- f) Falan Li, responsável pela infração.

De fato, conforme transcrições destacadas pelo relator e de tudo mais que consta do relatório fiscal, constata-se que a fiscalização logrou produzir um conjunto probatório que demonstra a ocorrência da ocultação prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. O lançamento, nesse sentido, deve ser mantido por seus próprios méritos.

(...)

Quanto à alegação de ausência de comprovação da participação da ANDY na infração, porém, há que se dar provimento.

(...)

Desse modo, concordo com a proposta do relator, de excluir a ANDY do polo passivo do lançamento, ressaltando-se não haver prejuízo ao auto de infração quanto à identificação dos demais sujeitos passivos, a teor dos esclarecimentos que constam da Solução Consulta Interna Cosit nº 9, de 2014:

(...)

No que tange à responsabilização da MARKET e de FABIO MIRANDA DE SOUZA, a motivação e fundamentação empregadas no lançamento encontram-se especificadas à fl. 06:

CNPJ	29.451.266/0002-13
Nome Empresarial	MARKET IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI
Responsabilidade Tributária	Responsabilidade por infração aduaneira
Motivação	TENDO EM VISTA A LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO DE MULTA SUBSTITUTIVA DA PERDIMENTO, EM FUNÇÃO DA PRÁTICA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, A PESSOA JURÍDICA EM TELA ESTÁ SENDO CONSTITUÍDA COMO RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO, A PESSOA JURÍDICA, EM RAZÃO DO DESPACHO PROMOVER, DE QUALQUER MERCADORIA, NOS TERMOS DO ART. 95, INCISO IV, DO DECRETO-LEI 37/1966.
Enquadramento Legal	A partir de 01/01/2000 Art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.
	A partir de 01/01/2000 Art. 95, inciso IV, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

CPF
959.723.907-87

Nome
FABIO MIRANDA DE SOUZA

Responsabilidade Tributária
Responsabilidade por infração aduaneira

Motivação

TENDO EM VISTA A LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO DE MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO, EM FUNÇÃO DA PRÁTICA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, A PESSOA FÍSICA EM TELA ESTÁ SENDO CONSTITUÍDA COMO RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO. RESPONDEM PELA INFRAÇÃO, CONJUNTA OU ISOLADAMENTE, QUEM QUER QUE, DE QUALQUER FORMA, CONCORRA PARA SUA PRÁTICA, OU DELA SE BENEFICIE, NOS TERMOS DO ART. 95, INCISO I, DO DECRETO-LEI 37/1966.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000
Art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

A partir de 01/01/2000
Art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

O referido art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, estabelece:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

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 nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006) (Grifou-se)

Como se verifica, enquadra-se na expressa previsão legal do inciso IV a responsabilização da MARKET, em face do despacho aduaneiro que realizou, ainda que por conta e ordem da CTX. Acrescente-se que o inciso V do mesmo artigo reforça esse entendimento, na medida em que estende para a importadora por conta e ordem a responsabilidade conjunta por infrações, demonstrando que, em princípio, são elas imputáveis àquele que realiza o despacho aduaneiro, com solidariedade do importador por conta e ordem.

Nesse contexto, o importador, ainda que contratado por conta e ordem de terceiro, deve responder pela infração apurada em relação à operação que realizou, por expressa previsão legal.

Assim, deve ser mantida a MARKET no polo passivo do lançamento, sob pena de afronta à determinação da norma legal.

Quanto a FABIO MIRANDA DE SOUZA, trata-se do titular da MARKET, que é uma empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI, dele sendo indissociável a conclusão de que se enquadra na previsão do inciso I do art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, considerando a abrangência de tal dispositivo, que alcança todo aquele que, de qualquer forma, concorreu para a prática da infração ou dela se beneficiou.

Pelo exposto, voto pela manutenção da MARKET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI e de FABIO MIRANDA DE SOUZA no polo passivo do lançamento.

Com efeito, conforme consignado no voto vencedor do acórdão recorrido, infiro que são responsáveis solidários pelo crédito constituído por meio do auto de infração em questão a empresa MARKET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI e seu sócio FÁBIO MIRANDA DE SOUZA, com base, respectivamente, no art. 95, inciso IV, e no art. 95, inciso I, todos do Decreto-Lei n. 37 de 1966.

Diante do exposto, alinho-me às mencionadas razões de decidir existentes no voto vencedor do acórdão recorrido, as adoto como fundamento do meu voto, e, dessa forma, nego provimento aos recursos voluntários interpostos pelos recorrentes acima referidos, os quais, por conseguinte, devem ser mantidos no polo passivo da autuação em apreço.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Wagner Mota Momesso de Oliveira.