



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720696/2018-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.984 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente ELEGÂNCIA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR DE NULIDADE.

Cumpridos os requisitos dispostos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, e não havendo a ocorrência de qualquer das circunstâncias previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. RITO PROCESSUAL.

As infrações previstas no art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76, quando punidas com a multa substitutiva da pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, deverão observar o rito e as competências estabelecidos no Decreto n.º 70.235/72. Sendo possível aplicar a pena de perdimento, o rito processual deverá seguir também as regras dispostas no art. 27 do Decreto-Lei n.º 1.455/76.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. DISTINÇÃO.

A interposição fraudulenta pode ser presumida a partir da mera demonstração da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação (art. 23, V, § 2º do Decreto-Lei n.º 1.455/1976), ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta perante a Fiscalização (art. 23, V do Decreto-Lei n.º 1.455/1976).

PENA DE PERDIMENTO DE MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. CONVERSÃO EM MULTA. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. ART. 23, INCISO V DO DECRETO-LEI 1455/76. FRAUDE E SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela Fiscalização devem ser amparadas por

documentação que atesta a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei, uma vez que detém o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, passíveis de configuração de interposição fraudulenta. Não tendo sido carreados aos autos elementos suficientes à demonstração do dolo, a autuação deve ser cancelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar os Recursos Voluntários da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso da Recorrente Maria Laura Carneiro Peixoto Gonçalves Santos; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento aos recursos das Recorrentes Elegância Distribuidora de Cosméticos Ltda. e Elca Cosméticos Ltda. Vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares (relator) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento aos recursos. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cynthia Elena de Campos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – São Paulo (DRJ-SPO):

Trata o presente processo de aplicação de multa no valor aduaneiro da mercadoria decorrente de pena de perdimento no valor total de R\$ 65.988.262,05 (fl.02). Fundamento Legal (fl. 19): **Multa prevista no artigo 105 do Decreto-Lei nº 37, de 1966** c/c art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pelo art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 41 da Lei nº 12.350, de 2010.

A Fiscalização constatou que a ELCA cedeu seu nome como adquirente na realização de importações por encomenda, operadas pela empresa SERTRADING

(BR) LTDA (tanto pela matriz, de CNPJ 04.626.426/0001-06, quanto pela filial, de CNPJ 04.626.426/0007-00), **em que se acobertou o real beneficiário das operações (ELEGÂNCIA).**

Face à ocultação, por parte da ELCA, da condição de real adquirente da empresa ELEGÂNCIA, **este procedimento fiscal visa à lavratura de auto de infração, na empresa ELEGÂNCIA, com solidariedade na empresa ELCA**, de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas mediante ocultação, conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, combinado com os §§1º e 3º do mesmo artigo (com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010), no Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 689, XXII, combinado com o § 1º do mesmo artigo (com a redação dada pelo Decreto nº 8.010/2013) e no art. 11, I, da Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

Intimada da exação em tela em 18/10/2018 (fls. 1.450 e 2.015), **a autuada apresentou impugnação em 16/11/2018** de fls. 1.454 e ss, **e a solidária tributária, em 19/11/2018** de fls. 2.015 e ss, **e em 22/11/2018** de fls. 2.160 e ss, **alegando, em síntese, que a multa não é cabível em razão de:**

Impugnação da empresa Elegância

- ☐ O Auto de Infração é nulo, pois não houve a extinção do processo de perdimento e a instauração de outro processo para a cobrança de multa;
- ☐ O AI é nulo por falta de motivação legal do lançamento;
- ☐ Houve erro na autuação, pois a Elegância não foi responsável pela operação de comércio exterior, a multa é aplicada ao importador e não ao adquirente das mercadorias;
- ☐ Tanto a Elca como a Elegância possuem estrutura empresarial para exercer suas atividades;
- ☐ As empresas ora citadas dedicam-se ao "core business" distintos cada um com funções próprias;
- ☐ A Elca dedica-se à importação das mercadorias, alvarás sanitários, autorizações de funcionamento e atendimento de vistorias (docs.10 e 11);
- ☐ A Elca e a Elegância integram o Grupo Internacional Estée Lauder;
- ☐ As notas fiscais auditadas pela RFB possuem erro quanto às datas de expedição, o que é normal face ao volume de vendas da empresa;
- ☐ A Elca não detém contrato de exclusividade com a Estée Lauder ou com a Sertrading sendo livre para vender os produtos;
- ☐ É equivocada a desconsideração da Elca apenas por pertencer ao mesmo Grupo Econômico da Elegância: não é cabível equiparar empresa comercial à industrial;
- ☐ É equivocada a desconsideração da personalidade jurídica da Elegância e Elca sob a alegação de confusão patrimonial, pois há separação dos patrimônios das pessoas jurídicas (contabilidades próprias, espaços próprios, capacidade operacional, funções distintas);
- ☐ O AFRF não é a autoridade competente para desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade sendo referida função atribuída à autoridade judicial;
- ☐ Não ocorreu simulação, pois as empresas possuem regularidade fiscal e capacidade operacional, operando de forma regular não podendo se falar em quebra da cadeia de

IPI (produtos não sujeitos ao tributo) nem da aplicação da multa que somente pode ser aplicada ao importador;

- ☐ O IPI no presente caso é o incidente na importação e não se equiparando ao devido na saída de mercadoria de estabelecimento;
- ☐ Não houve intuito doloso na importação por encomenda pela Elca;
- ☐ Presunção baseada em indícios é precária para fins probatórios, pois não leva em consideração as situações individuais e as peculiaridades na importação de cosméticos;
- ☐ A interessada adquiriu as mercadorias no mercado interno de produtos nacionalizados não participando das operações de comércio exterior;
- ☐ Não há dolo nas operações da interessada bem como não foi comprovada qualquer espécie de conduta dolosa pela Fiscalização;
- ☐ A presente multa possui caráter confiscatório em afronta ao princípio da vedação do confisco;
- ☐ Não foi comprovada a simulação no presente caso;

Impugnação da Devedora Solidária Maria Laura Carneiro Peixoto Gonçalves Santos:

- ☐ Não há nos autos a descrição das condutas, as quais poderiam incluir a interessada como devedora solidária;
- ☐ A interessada ingressou na estrutura empresarial somente em 20/03/2015, o que a isenta da responsabilidade tributária de fatos ocorridos antes de sua entrada na empresa;
- ☐ A impugnante era apenas funcionária não gozando de autonomia decisória;
- ☐ As DI foram preenchidas pela importadora e não pela Elca em que a interessada é administradora;
- ☐ Ausência de conduta dolosa da impugnante;
- ☐ Não cabe a solidariedade para perdimento de mercadorias, pois não se constitui de penalidade não tributária;
- ☐ Não pode ser aplicado o art.135 do CTN sem a efetiva comprovação pelo Fisco da existência de conduta dolosa dos responsáveis em relação ao débito tributário ou à penalidade;

Impugnação da ELCA:

- ☐ Ausência de motivação legal para a aplicação da solidariedade tributária;
- ☐ Há incompatibilidade entre a desconsideração da personalidade jurídica da impugnante e a posterior atribuição de solidariedade;
- ☐ É equivocada a responsabilização solidária da Elca apenas por pertencer ao mesmo Grupo Econômico da Elegancia, pois não há norma específica que a responsabilize de forma solidária os seus integrantes;
- ☐ É equivocada a desconsideração da personalidade jurídica da Elegancia e Elca sob a alegação de confusão patrimonial, pois é possível a separação dos patrimônios das pessoas jurídicas;
- ☐ Não houve intuito doloso na importação por encomenda pela Elca;

- ☐ Há inviabilidade operacional da Elca e Elegancia serem uma única empresa;
- ☐ Inexiste a responsabilidade da impugnante no preenchimento das DI;
- ☐ Não cabe a aplicação da solidariedade no caso de pena de perdimento por não se constituir a multa pena tributária;
- ☐ Houve cerceamento de defesa, pois não há como se identificar no Auto de Infração a fundamentação legal pertinente à acusação;
- ☐ A RFB em outras fiscalizações envolvendo a interessada reconheceu que suas operações eram regulares bem como detentora de capacidade jurídica e operacional;
- ☐ Não é possível a aplicação do art.124, I, do CTN, pois não ficou caracterizado o interesse comum, fazendo-se necessária a exclusão da impugnante do polo passivo do presente processo.

É o relatório.

A 17ª Turma da DRJ-SPO, em sessão datada de 27/02/2019, por unanimidade de votos, **julgou improcedentes as impugnações**. Foi exarado o Acórdão nº 16-86.051, às fls. 2.727/2.755, com a seguinte ementa:

DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Restando comprovada a interposição fraudulenta, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelos arts. 673, 675, inciso IV, 689 e §1º do Decreto nº 6.759/09 e arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03, considerada dano ao Erário, punida com a multa correspondente ao respectivo valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

O contribuinte ELEGÂNCIA, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-SPO em 28/03/2019** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 2.835), **apresentou Recurso Voluntário em 26/04/2019**, às fls. 2.976/3.081, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Impugnação.

O responsável solidário ELCA, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-SPO em 27/03/2019** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 2.834), **apresentou Recurso Voluntário em 24/04/2019**, às fls. 2.878/2.951, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Impugnação.

A responsável solidária MARIA LAURA, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-SPO em 26/03/2019** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 2.833), **apresentou Recurso Voluntário em 24/04/2019**, às fls. 2.878/2.951, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem as demais condições de admissibilidade, por isso deles tomo conhecimento.

**I – DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO ELEGÂNCIA
DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA (ELEGÂNCIA)**

**I.1 – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR
OMISSÃO NA APRECIÇÃO DE ALEGAÇÃO DE DEFESA**

Alega o Recorrente que, em sua Impugnação, aduziu que a presente autuação seria nula por erro na sujeição passiva, uma vez que apenas a conduta praticada pelo importador (no caso, a SERTRADING) é que estaria sujeita à penalização prevista no art. 23, do Decreto-Lei nº 1455/1976, não lhe alcançando contribuinte, uma vez que que adquiriu mercadorias já desembaraçadas e nacionalizadas de um terceiro, encomendante da operação de importação. Entretanto, afirma que a DRJ/SPO optou por manter-se absolutamente silente sobre essa matéria.

Contudo, analisando o Acórdão da DRJ/SPO, verifico que houve, sim, manifestação sobre a alegação de nulidade, como pode se verificar pelos seguintes trechos da decisão, às fls. 2732/2733:

DA NULIDADE

O fato de não haver a extinção do processo de perdimento e a instauração de outro processo para a cobrança de multa não se constitui de hipótese de nulidade do processo administrativo, conforme disposto no art.59 do Decreto nº 70.235/1972.

Quanto à motivação legal, todos os fatos, procedimentos e fundamento legal estão contidos na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls.36 e ss bem como no Auto de Infração de fls.02 e ss.

O Decreto nº 70.235/1972, através de seu artigo 59, estabelece todas (*numerus clausus*) as situações em que os atos/procedimentos venham a ser considerado como nulos. Diz, citado dispositivo, que:

(...)

Esses – e somente eles – os vícios que determinariam a nulidade do ato administrativo. Como nenhum deles veio, efetivamente, a ocorrer no presente processo – daí o porque não terem sido objeto de qualquer menção, pela contestação trazida – é de se descartar a possibilidade de o referido procedimento vir a ser objeto da pretensa nulidade.

E de forma mais específica às fls. 2734/2737:

No presente caso, **o real adquirente da mercadoria não poderia manter-se oculto, pelo contrário, sua identidade deveria ter sido obrigatoriamente revelada, haja vista que a importação só está acontecendo por demanda e financiamento desta empresa, a quem cabe, inclusive, o ônus de comprovar perante a Receita Federal, ou outros órgãos competentes, em casos de fiscalização, a origem lícita dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.** Em desrespeito à legislação, empresas deliberadamente mantêm-se ocultas nas operações de comércio exterior pelas mais diversas razões, a depender dos interesses envolvidos.

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua

conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

A Interposta pessoa diz-se daquele que comparece num dado negócio jurídico em nome próprio, mas no interesse de outrem, substituindo-o e encobrindo-o. Trata-se do presta-nome ou testa-de-ferro. Age em lugar do verdadeiro interessado, que, por motivos não de todo lícitos, deseja ocultar sua participação num ato negocial.

(...)

No presente caso, de acordo com a Fiscalização ficou comprovado que a ELCA cedeu seu nome como adquirente na realização de importações por encomenda, operadas pela empresa SERTRADING (BR) LTDA (tanto pela matriz, de CNPJ 04.626.426/0001-06, quanto pela filial, de CNPJ 04.626.426/0007-00), **em que se acobertou o real beneficiário das operações (Elegância).**

Não houve erro na autuação, pois a Elegância foi responsável pela operação de comércio exterior, sendo a multa aplicada ao adquirente das mercadorias, conforme previsto na legislação acima citada.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar.

I.2 - DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR INOBSERVÂNCIA DO RITO PROCESSUAL PARA APLICAÇÃO DE PENALIDADE DE 100% DO VALOR ADUANEIRO

O Recorrente alega que os trâmites para aplicação da pena de perdimento prevista no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 são disciplinados de forma separada na legislação e precedidos de procedimento fiscalizatório específico para apuração de sua eventual ocorrência, mas que a ação das Autoridades Fazendárias não observaram estes requisitos, dentre os quais a oitiva do Recorrente antes da aplicação da pena de perdimento. E, em razão de ser uma multa substitutiva, o mesmo procedimento para apuração da penalidade “original” deveria ter sido igualmente seguido. Em suas palavras:

Por ser uma das mais gravosas penalidades - já que impõe a expropriação das mercadorias - a aplicação de tal penalidade é tratada de forma separada na legislação e precedida de procedimento fiscalizatório específico para apuração de sua eventual ocorrência, inclusive com a oportunidade de impugnação do ato de perdimento pelo contribuinte no prazo de 20 dias. Esse processo é submetido ao Ministro da Fazenda (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 27, § 4º), podendo ser delegado a outra autoridade específica.

(...)

Diante do texto legal, resta clara a necessidade de haver procedimento próprio para apuração da pena de perdimento, por ser um procedimento de controle apenas aduaneiro. Na impossibilidade de localização das mercadorias, deve ser extinto esse primeiro procedimento promovido no âmbito da Inspeção da Receita Federal, para então ser instaurado outro processo para lavratura de auto de infração cobrando a multa substitutiva.

(...)

Em razão de ser uma multa substitutiva, é certo e indubitável que o mesmo procedimento para apuração da penalidade 'original' deve ser igualmente seguido e observado, sob pena de nulidade da autuação.

A DRJ/SPO refutou a nulidade indicada pela Recorrente, afirmando o seguinte:

"O fato de não haver extinção do processo de perdimento e a instauração de novo processo para a cobrança de multa não se constitui como hipótese de nulidade do processo administrativo, conforme disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972." (fls. 2.732)

Contudo, embora respeitável, esse entendimento merece ser reformado.

Primeiro porque, a inobservância do procedimento especial para apuração da pena de perdimento retira da d. Autoridade Fiscal sua competência para lavratura da presente autuação, na qual é cobrada diretamente a multa substitutiva em face da Recorrente, restando tal conduta capitulada pelo no art. 59, inciso I do Decreto nº 70.235/1972 (ato lavrado por pessoa incompetente).

Conclusão em sentido contrário levaria ao esdrúxulo entendimento de que o rito especial imposto pela legislação seria letra morta. Ora, a d. Autoridade Fiscal deveria antes ter instaurado procedimento próprio para apuração da pena de perdimento, mas assim não o fez. Optou por ignorá-lo, deliberadamente, tornando-se absolutamente incompetente para o lançamento da multa em exame.

A falta de aplicação do rito processual próprio pode, inclusive, ser interpretada como um indicativo de que a aplicação da penalidade e da legislação aduaneira ao caso concreto foi apenas uma forma atabalhoada e inadequada de se pretender apenar a Recorrente pela suposta quebra da cadeia do IPI.

A maneira encontrada pelo d. agente fiscal foi de aplicar sucessivas presunções, sem se atentar o rito da pena de perdimento porque não era esse o seu objetivo final, mas sim a cobrança do IPI, feita posteriormente em outro lançamento fiscal.

Como se não bastasse, o desrespeito ao rito processual especial também implica na "preterição do direito de defesa", hipótese de nulidade prevista pelo art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972. Isto porque caso este rito tivesse sido regularmente instaurado, teria sido conferida à Recorrente a oportunidade de apresentar as suas razões, segunda as regras próprias previstas pela legislação.

A nulidade do Auto de Infração pode ocorrer pela ausência dos requisitos previstos no art. 10 do Decreto 70.235/72, ou pela existência de algum dos vícios indicados no art. 59 do mesmo diploma legal. Pelo teor da fundamentação apresentada, e tendo em vista que todos os requisitos do referido art. 10 encontram-se devidamente preenchidos, verifica-se que o Recorrente alega a preterição do seu direito de defesa e incompetência da autoridade como vícios a ensejarem a nulidade da autuação.

Contudo, observo que o Recorrente interpretou equivocadamente a legislação processual. Com efeito, **não vislumbro neste tópico do seu Recurso Voluntário qualquer citação ao art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76:**

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

(...)

§ 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)

O dispositivo é bastante claro ao determinar que a multa substitutiva da pena de perdimento deve ser aplicada “*quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida*”. E prossegue determinando que “*o rito e as competências*” serão aqueles “*estabelecidos no Decreto nº 70.235*”. Não há qualquer disposição no sentido de que deve ser aberto um procedimento para localização das mercadorias, ou de que o rito do art. 27 deve ser realizado previamente à imposição da multa substitutiva. A única condição estabelecida na lei é que a mercadoria não tenha sido localizada, ou tenha sido consumida ou revendida. E, em seguida, afirma que, neste caso, o rito e as competências devem ser aqueles estabelecidos no Decreto nº 70.235/76, ao contrário do que afirma o Recorrente.

A legislação de regência mostra-se bastante coerente, pois o dispositivo que o Recorrente deseja que seja seguido previamente estabelece a necessidade de que a peça inicial seja o auto de infração, e que este esteja acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda:

Art. 27. As infrações mencionadas nos artigos 23, 24 e 26 serão apuradas através de processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda.

Ora, como poderia existir um termo de apreensão ou termo de guarda se as mercadorias não foram localizadas ou consumidas ou revendidas? Logo, verifica-se que o rito estabelecido pelo art. 27 é próprio para casos onde há a aplicação da pena de perdimento, seguindo-se o rito do Decreto nº 70.235/76 quando for o caso de aplicação da multa substitutiva.

O Auditor-Fiscal, durante a fase inquisitorial, seguiu todo um procedimento investigatório, com apresentação de Termo de Início de Procedimento Fiscal, de diversas intimações para que o contribuinte pudesse prestar esclarecimentos sobre suas operações e apresentasse documentos comprobatórios das mesmas, para, somente ao final, firmar sua convicção pela interposição fraudulenta de terceiros mediante simulação de operações de compra e venda.

Todas estas etapas foram minuciosamente detalhadas no item “DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)”, parte integrante do Auto de Infração, seguindo um encadeamento lógico que não permite restar qualquer dúvida quanto às razões que fundamentam suas conclusões. Destes documentos foi dada ciência ao contribuinte, sendo-lhe oportunizado prazo de 30 dias para produzir sua ampla defesa e para acessar os autos do processo administrativo, conforme previsto na legislação. Assim procedeu o contribuinte, apresentando Impugnação junto à DRJ e, assim, inaugurando a fase litigiosa, exercendo, portanto, o contraditório.

Dessa forma, não vislumbro qualquer preterição ao seu direito de defesa, inclusive pela verificação das peças contestatórias, Impugnação e Recurso Voluntário, onde percebe-se que teve perfeita compreensão de todos os fatos que lhe estavam sendo imputados pela Fiscalização. Contudo, em nenhuma destas peças de defesa, alegou que as mercadorias

ainda poderiam ser localizadas, ou que não tinham sido consumidas nem revendidas, à época da autuação.

A Autoridade Fiscal, por seu turno, apresentou documentos comprobatórios de que as mercadorias tinham sido revendidas sendo, inclusive, esta documentação a prova da quebra da cadeia do IPI. Foram apresentadas tabelas com a relação de notas fiscais indicando a distribuição das mercadorias importadas no atacado, no varejo, e para algumas outras unidades da ELEGÂNCIA, antes de serem, finalmente, vendidas no atacado e no varejo.

Além disso, também instou o contribuinte a se manifestar, como reconhecido pelo próprio Recorrente à fl. 3003, embora discordando dos efeitos da intimação recebida:

Nem se alegue que a Recorrente foi intimada no curso da fiscalização a indicar se ainda era detentora das mercadorias objeto do perdimento, eis que o procedimento específico previsto na Lei nº 1.455/1976 e no Decreto nº 7.574/2011 prevê a oitiva do Recorrente antes da aplicação da pena de perdimento, o que não foi feito nesse caso.

Por fim, ressalte-se que, apesar do Recorrente ter feito referência a apenas um único parágrafo da decisão da DRJ/SPO, a sua extensão foi bem maior (ver fl. 2.747), inclusive abordando a existência dos ritos processuais distintos. Apesar disso, o Recorrente insiste na tese exposta na Impugnação, não indicando porque a decisão da DRJ/SPO estaria errada:

Como se vê, na legislação aduaneira **há previsão legal para conversão da pena de perdimento de mercadorias em multa** de valor equivalente ao seu valor aduaneiro, **quando houver impossibilidade de apreensão das mesmas**, quer seja em função da sua não localização, quer seja pelo seu consumo. O lançamento objeto do presente processo fez-se em decorrência da impossibilidade prática de se concretizar o perdimento das mercadorias.

A penalidade de perdimento de mercadorias está prevista no art. 675 do RA, especialmente no inciso II:

(...)

A autoridade competente para aplicação da referida penalidade é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

"Art. 676. A aplicação das penalidades a que se refere o art. 675 será proposta por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010)."

Dispõe o Art. 23, inciso IV, do Decreto-lei nº 1.455/76, que se consideram dano ao erário, entre outras, as infrações relativas às mercadorias enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a XIX do Art. 105, do Decreto-lei 37/66. Por sua vez, o § 1º deste mesmo art. 23, com a redação dada pela Lei 10.637/02, estabelece que o dano ao erário, assim caracterizado por força da lei, decorrente das infrações previstas no caput do artigo, será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

Conforme consta dos autos, e bem especificado no relatório precedente a este voto, a infração cometida, passível da pena de perdimento, e neste processo convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias foi a interposição fraudulenta com a não informação do adquirente de fato das mercadorias importadas bem como da não comprovação da origem dos recursos para as operações de importações de mercadorias.

Cabe lembrar que o presente PAF diz respeito à aplicação de multa pelo valor aduaneiro por impossibilidade de aplicação da pena de perdimento, portanto, equivocada a alegação da interessada.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar.

I.3 - DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR ERRO NA SUJEIÇÃO PASSIVA - ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76

Alega o Recorrente que somente pode incidir na conduta descrita no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 o importador, e jamais um contribuinte que adquiriu as mercadorias já desembaraçadas e nacionalizadas de um terceiro, encomendante da operação de importação. Para comprovar a inaplicabilidade do citado dispositivo, passa a explicar o modelo de importação adotado pela SERTADING e pela ELCA, fornecedora da ELEGÂNCIA, chamado "importação por encomenda".

Explica que a ELCA e SERTRADING celebraram contrato de importação por encomenda, sendo que a SERTRADING atua como importadora e a ELCA atua como encomendante das importações operadas, posteriormente revendendo os produtos já nacionalizados à ELEGÂNCIA.

Sustenta que não poderia ser atribuída à ELEGÂNCIA a multa substitutiva da pena de perdimento, por não ser o responsável pela operação no comércio exterior, cuja prática compete exclusivamente ao importador, no caso, a ELCA. Afirma que adquiriu localmente os produtos da ELCA, após terem sido devidamente nacionalizados pela SERTRADING, e a conduta prevista no art. 23 é praticada por quem ocultou e não por quem poderia, eventualmente, ter sido ocultado.

Analisando o relatório da fiscalização, a empresa ELEGÂNCIA é acusada pela Autoridade Fiscal de participar de conluio com a ELCA e a SERTRADING para simular operações de importações nas quais figuraria como "adquirente no mercado interno de produtos nacionalizados", enquanto a ELCA seria a "importadora por encomenda" de produtos importados pela SERTRADING.

Contudo, a verdadeira operação, ocultada pela simulação, era a importação realizada pela SERTRADING "por encomenda" ou "por conta e ordem" feita pela ELEGÂNCIA, e não pela ELCA, que apenas cedia seu nome como encomendante para ocultar a ELEGÂNCIA como real adquirente das mercadorias importadas, caracterizando a ocorrência de dano ao Erário por meio da interposição fraudulenta de terceiros prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. Ou seja, como a ELEGÂNCIA não desejava aparecer como "importador por encomenda", interpôs, por meio de simulação, a empresa ELCA.

A responsabilidade da ELEGÂNCIA, em decorrência dos fatos narrados, é definida expressamente pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966:

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)

Da mesma forma dispõe o art. 121 do CTN, ao definir que sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada não apenas ao pagamento de tributo, mas também de penalidade pecuniária. Os recorrentes se caracterizam como sujeitos passivos, na qualidade de solidários, em decorrência do que dispõe o art. 124, inciso I, do CTN, pois é bastante evidente a existência de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Deve ser destacado que este dispositivo legal não trata de caso de responsabilidade tributária (definida no Capítulo V do CTN), mas sim de interesse comum no fato gerador entre a ELCA e a ELEGÂNCIA, o que torna ambas as empresas como solidárias. Vejamos o texto legal:

CAPÍTULO IV - Sujeito Passivo

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo **ou penalidade pecuniária.**

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

SEÇÃO II

Solidariedade**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.

A pena de perdimento, assim, deve ser aplicada sobre ambos os sujeitos passivos solidários, pouco importando se irão constar no mesmo Auto de Infração ou em Autos de Infração distintos. Da mesma forma, não há diferença na situação das empresas na relação jurídico-tributária com a Fazenda Nacional em decorrência da forma como participaram do fato, uma como importadora ostensiva (ELCA) e outra como importadora oculta (ELEGÂNCIA), sendo suficiente que ambas tenham concorrido para a ocorrência do fato jurídico que gerou a imposição da pena de perdimento e sua posterior conversão em multa, conforme dispõe o art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/66.

Nesse sentido já decidiu o STJ:

i) Recurso Especial nº 1.653.557/SC. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data da Publicação: 23/04/2020.

O recurso foi admitido à e-STJ fl. 607.

Passo a decidir.

(...)

O Tribunal de origem negou provimento ao recurso de apelação.

Transcrevo os fundamentos que deram suporte ao julgado (e-STJ fls. 502/513):

Mérito

Pretende a autora afastar a inaptidão de seu CNPJ, efetivada pela fiscalização no curso de Representação Fiscal promovida para este fim, em razão do reconhecimento de que houve interposição fraudulenta de terceiros na atividade de comércio exterior envolvendo ela, demandante.

(...)

*E os motivos da interposição fraudulenta, segundo o auto de infração, foram valor FOB declarado de apenas US\$ 9.562,27, o que representa um valor médio por kg líquido de somente US\$ 0,49/kg, muito abaixo do custo da maioria das matérias primas utilizadas na confecção das mercadorias, inferido de laudo técnico da ABIT, falta de capacidade financeira da adquirente GR2 IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. **Segundo a investigação, a autora não teria disponibilidade financeira para arcar com a importação em questão.***

(...)

*Muito embora este juízo venha reconhecendo a inaplicabilidade da inaptidão de CNPJ para casos de interposição fraudulenta, em razão da superveniência da Lei n. 11.488/2007, caso no qual deve ser aplicada multa, **a jurisprudência tem feito distinções, conforme recente julgado:***

(...)

1. A cessão de nome em operações de comércio exterior - objetivando ocultação do verdadeiro responsável -, como infração isolada, foi excluída do rol das ilicitudes punidas com a declaração de inapetência do CNPJ, passando a ser sancionada com a multa prevista no art. 33 da L. 11.488/2007.

2. O mesmo não ocorre nos casos em que não comprovada a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 10.637/2002). Nestes casos, ainda, além da declaração de inapetência do CNPJ do importador ostensivo - prevista no citado dispositivo legal - presume-se a interposição fraudulenta de terceiros na operação, com o perdimento da mercadoria importada - penalizando, assim, o real adquirente oculto (art. 23, V e §§2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação da Lei 10.637/2002).

(...)

Logo, com razão a apelante ao alegar que a cessão de nome para viabilizar operações de comércio exterior não deve ser confundida com a não comprovação da origem dos recursos aplicados na importação, pois são conceitos diferentes. No concernente, embora esta (não comprovação da origem dos recursos) sempre permita presumir a ocultação do real adquirente (interposição fraudulenta), o contrário não é verdadeiro - ou seja, a (mera) ocultação do verdadeiro comprador pode ocorrer também quando o importador ostensivo emprega recursos próprios na importação. E é precisamente neste último caso que incide a multa por cessão de nome prevista no art. 33 da L. 11.488/2007 - objetivando punir e reprimir nova incursão na mesma conduta ilícita, por parte de empresa regularmente estabelecida que tenha comprovado a origem e disponibilidade dos valores empregados na operação.

(...)

Vale acrescentar que também não é possível conhecer do recurso especial quando o artigo de lei apontado como violado nas razões do apelo não contém comando normativo capaz de infirmar o fundamento do acórdão atacado, o que atrai a aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF - "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

(...)

Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, I, do RISTJ, NÃO CONHEÇO do recurso especial. Caso exista nos autos prévia fixação de honorários sucumbenciais pelas instâncias de origem, majoro, em desfavor da parte recorrente, em 10% (dez por cento) o valor já arbitrado (na origem), nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, observados, se aplicáveis, os limites percentuais previstos nos §§ 2º e 3º do referido dispositivo, bem como os termos do art. 98, § 3º, do mesmo diploma legal.

(ii) STJ. Agravo em Recurso Especial nº 1.072.953 – SP. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Publicação em 29/06/2020:

1. Trata-se de Agravo em face de decisão que não admitiu Recurso Especial interposto pela QUEFIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, assim ementado:

(...)

1. Embora a apelante sustente inexistir prova da infração que lhe foi imputada no processo administrativo nº 12466.000585/2004-10, o acervo probatório do feito demonstra cabalmente que **a Quefio utilizou-se da empresa Intercip Internacional Ltda. para se ocultar perante o Fisco enquanto importadora de mercadorias.**

2. Como se observa da análise dos documentos da reprografia do PA, apensa aos autos, a Intercip emitiu à apelante recibos referentes a reembolso de fechamento de câmbio e ICMS. Vez que a importadora é a responsável pelo fechamento de câmbio e pela tributação incidente nesta etapa, **não há porque se crer que os valores pagos representam simples adiantamento de numerário, e não a ocorrência de simulação.** A conclusão é ratificada pelo fato de que consta dos registros contábeis da Intercip a existência de contas referentes a custos de importação própria referenciadas à apelante, como salientou o perito judicial em laudo complementar, e, em específico, a entrada de valores pagos pela apelante a título de adiantamento referente a contratos de câmbio, mencionados em sentença.

3. Nem se alegue que a Quefio não é responsável pelos lançamentos e controle contábil da Intercip, a eximir-se do que ali declarado. Não há qualquer prova nos autos, ou mesmo razão plausível, para que sustente que a Intercip deliberadamente fraudou seus registros, em prejuízo próprio, para responsabilizar a apelante por infração fiscal. **Diante da ampla documentação comprobatória, é de se ter a ocorrência de simulação, ocultando a participação da Quefio no procedimento de importação realizado, inexistente qualquer evidência contrária.**

4. **A despeito da argumentação do contribuinte, a existência de vínculo de solidariedade fiscal entre as empresas é manifesta. A Quefio naturalmente detinha interesse, partilhado com a Intercip, na importação das mercadorias, evento que constitui o fato gerador do tributo, a atrair a incidência do artigo 124, I, do CTN.** A solidarização da apelante, quanto ao tributo incidente e eventual infração fiscal, é prevista também pelos artigos 32, parágrafo único, III, e 95, V, do Decreto-Lei nº 37/1966.

(...)

3. Nas razões do Apelo Nobre inadmitido, a parte recorrente aponta violação dos art. 144 do CTN, em razão da impossibilidade jurídica da exigência fiscal, pois toda ela se fundamenta em legislação posterior à ocorrência dos fatos geradores relacionados com os Processos 163/02 e 164/02; bem como do 124 do mesmo diploma legal, sob o fundamento de não existir entre a Recorrente e a Intercip Internacional Ltda. interesse comum na situação que constitui o fato gerador do Imposto de Importação ou do IPI, visto que estes fatos são de interesse exclusivo da empresa Importadora.

(...)

7. É o relatório.

(...)

9. **O recurso não merece prosperar.**

(...)

12. **Quanto à violação do art. 124 do CTN e à alegada inexistência de prejuízo ao erário, o Tribunal de origem, soberano na análise de fatos e provas, entendeu ser inequívoco o vínculo de solidariedade fiscal entre as empresas e inafastável a ocorrência do dano imputável.** Desse modo, o acolhimento das alegações deduzidas no Apelo Nobre ensejaria a incursão no acervo fático-probatório da causa, o que encontra óbice na Súmula 7/STJ, segundo a qual a pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial.

(...)

14. Ante o exposto, conhece-se do Agravo para negar seguimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

(iii) STJ. Recurso Especial nº 1.767.386 – SC. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Publicação em 05/12/2018:

Trata-se de recurso especial interposto por Céramus Bahia S/A Produtos Cerâmicos com fundamento no artigo 105, III, a, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, assim ementado (fl. 1812):

TRIBUTÁRIO. **ADUANEIRO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE INTERPOSTA PESSOA. PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ ELIDIDA.**

(...)

2. Na hipótese, a retenção se dá com guarida na existência de elementos que despertam **fundadas suspeitas quanto ao cometimento de infração à legislação, pela ocorrência de interposta pessoa.**

3. O auto de infração está devidamente fundamentado, encontrando lastro nos documentos produzidos no procedimento administrativo, que apresentam **fortes indícios de que a autora teria promovido a importação em favor de terceiro, sem a observância das regras pertinentes.**

Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos em acórdão assim ementado (fls. 1911/1912):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES NO ACÓRDÃO. EXISTÊNCIA. SUPRIMENTO.

(...)

3. **Responsabilidade Solidária:** uma vez que o acórdão embargado, na esteira do foi decidido pela r. sentença, **concluiu que a operação havia sido enquadrada na modalidade de importação por encomenda, o encomendante é responsável solidário,** nos termos do art. 32, parágrafo único, "d", do DL 37/66. A multa imposta à pessoa jurídica justifica-se pela cessão seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (art. 33 da Lei 11.488/07).

(...)

Em suas razões, o recorrente alega violação dos artigos 489 e 1022 do CPC/2015, ao argumento de que a Corte de origem não se manifestou a respeito de pontos importantes ao deslinde da controvérsia, pois limitou-se a reproduzir o procedimento administrativo fiscal e votos de processos diversos, carecendo de fundamentação específica do caso.

Quanto à questão de fundo, **sustenta ofensa aos seguintes artigos:** i) 112, **124**, 127, II e 134, **todos do CTN** e 673, 675, IV e 689, § 1º do Decreto n. 6.759/2009, ao fundamento de que foi responsabilizada por circunstâncias que somente envolviam terceiros, pois sua participação foi presumida, conforme a documentação acostada aos autos;

(...)

É o relatório. Passo a decidir.

(...)

Posto isso e, após detido estudo dos autos, fica cristalino que a real pretensão da recorrente é a revisão da lide de forma ampla, no sentido de que esta Corte se pronuncie a respeito de **temas como ausência de participação na empreitada constatada pela RFB e inexistência de interposição fraudulenta** (ou de qualquer outro ato fraudulento) **e de dano ao erário, situações que já foram devidamente consideradas e ponderadas pelas instâncias ordinárias** em estrita observância às normas de regência, bem como à descrição fática controversa e às provas carreadas aos autos.

(...)

Ante o exposto, não conheço do recurso especial.

(iv) TRF da 3ª Região. Apelação Cível nº 5024327-39.2017.4.03.6100. Relatora Desembargadora Federal Marli Marques Ferreira. Publicação em 06/03/2020:

Ou seja, para todos os efeitos fiscais, **a importadora declarou se tratar de uma importação própria, sem adquirentes pré-determinados, o que não corresponde à realidade**, como demonstra o conjunto probatório contido nos autos." (p. 92 do Relatório Fiscal) (...) "**O presente relatório deixa clara a ocultação da real adquirente RIMAR em importações realizadas pela HIDRORIMAR**". Assim, a RIMAR é o sujeito passivo principal do presente auto de infração, ou seja, contribuinte nos termos do art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional (detalhamento nas páginas seguintes). Ficou claramente demonstrado ao longo do presente relatório a condição de real destinatário das mercadorias importadas.

A HIDRORIMAR, por seu turno, é responsável (art. 121, II, CTN) **e sua solidariedade (art. 124 do CTN) deve-se ao fato de que a referida empresa concorreu para a prática da infração (art. 95, I, DL 37/1966) ao inserir seu nome no campo "adquirente" das DI**. Ademais, nos termos do art. 95, IV, do DL 37/1966, responde pela infração a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria. A ORANIO DOMINGUES também é responsável solidária, visto que concorreu para a prática da infração e dela se beneficiou (art. 95, I, DL 37/1966), ao antecipar recursos para o financiamento das importações e receber mercadorias com ocultação da real adquirente.

Cumprir destacar que, **sem a participação do administrador das empresas HIDRORIMAR, RIMAR e ORANIO DOMINGUES**, cuja responsabilidade, em todo o período fiscalizado, coube ao **sócio NILTON MORALES HERNANDES**, de acordo com os contratos sociais das empresas, **a fraude não teria ocorrido**. Conforme demonstrado ao longo do presente relatório, diversos são os momentos em que fica evidenciada a atuação da administração das empresas na simulação de importação mediante ocultação do real adquirente.

(v) TRF da 3ª Região. Apelação/Remessa Necessária nº 1707449. Relator Desembargador Federal Nery Junior. Publicação em 18/01/2017:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS POR EMPRESA INTERPOSTA. SIMULAÇÃO E INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. ARTIGO 23, §§ 2º E 3º E ARTIGO 618 DO REGULAMENTO ADUANEIRO. REMESSA OFICIAL E APELAÇÕES IMPROVIDAS.

1. **O Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 124, inciso II, como solidariamente obrigadas "as pessoas expressamente designadas por lei", sendo esta, o Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro). Nessa esteira, o inciso I deste artigo dispõe que a solidariedade tributária ocorre entre "pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal".**

2. O artigo 105, inciso III, do Decreto nº 4.543/2002 define como responsável solidário "o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora".

3. No presente caso, **a empresa Dinlailai transferiu créditos para realização de importação pela Palmex**, consubstanciado no contrato de câmbio nº 04/030772, e representadas na DI nº 04/1207740-4 e DI nº 04/1208681-0, no valor de R\$ 60.000,00 e R\$ 51.450,00, na data de 01.12.2004, **restando configurada sua participação na ocorrência do fato gerador da obrigação principal, em decorrência da transferência dos recursos financeiros**, muito embora não apresentada razões que levaram a apelante a efetivar o depósito.

4. Por fim, **restou evidenciado no decorrer do PAF nº 11845.000030/2008-66 a responsabilidade da apelante, mediante ocultação na transferência de recursos financeiros à empresa Palmex, caracterizado pela simulação e interposição fraudulenta de terceiros**, configurando, assim, dano ao erário, na forma prevista no artigo 618, do Decreto-Lei nº 1.455/76, que pune com pena de perdimento de mercadorias, garantido a possibilidade de conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do artigo 23, §§ 2º e 3º do mesmo diploma.

5. Remessa Oficial e Apelações improvidas

Igualmente nesse sentido, os seguintes precedentes deste Conselho:

(i) Acórdão nº 3301-007.280, Sessão de 16/12/2019:

SOLIDARIEDADE. SUJEIÇÃO PASSIVA. DEFINIÇÃO LEGAL.

A responsabilidade solidária na sujeição passiva decorre de interesse comum e de lei, nos termos do artigo 124, I e II do CTN, restando configurada a responsabilidade dos reais adquirentes e dos intervenientes na importação pelo recolhimento do imposto, bem como pelas infrações, nos termos do artigo 32 e artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

(ii) Acórdão nº 3201-005.523, Sessão de 24/07/2019:

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA, NÃO LOCALIZADA OU REVENDIDA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria importada caso tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida.

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO. PRÁTICA OU BENEFÍCIO PRÓPRIO. REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

São solidariamente obrigadas as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o

ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação. Aplicação do art. 124, I do CTN e art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E PESSOAL. INFRAÇÃO. PRÁTICA OU BENEFÍCIO PRÓPRIO. PRÁTICA DE ATOS.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie e/ou são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com infração de lei, os sócios administradores de pessoas jurídicas. Aplicação do art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66 e 135, caput e inciso III do CTN.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. QUALIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação.

(iii) Acórdão nº 3301-004.980, Sessão de 27/07/2018:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO E CONVERSÃO EM MULTA. ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS NA IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não apresentada documentação capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por configurada a interposição fraudulenta de terceiros. Na impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não localização, consumo ou transferência a terceiros, aplica-se a penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Cabe a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, nos termos do art. 124, I, do CTN, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar.

**I.4 - DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR FALTA DE MOTIVAÇÃO
LEGAL DO LANÇAMENTO**

Alega o Recorrente que ocorreu a desconsideração da personalidade jurídica da Elegância como pessoa jurídica autônoma, para considerá-la parte de outra pessoa jurídica, a ELCA, tratando ambas como uma única pessoa jurídica, sem indicar a previsão legal que autorize essa medida.

A matéria será melhor examinada nos itens “DESCONSIDERAÇÃO DA ELCA APENAS POR PERTENCER AO MESMO GRUPO ECONÔMICO DA ELEGÂNCIA” e “SOBRE

A REAL NECESSIDADE DE ESTRUTURA EMPRESARIAL PARA A IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE COSMÉTICOS NO BRASIL”. Nestes, será verificado que não ocorreu a “desconsideração da personalidade jurídica da Elegância”, daí porque não há que se falar em ausência de indicação da previsão legal que autorize essa medida (já que ela não ocorreu). Aliás, de forma totalmente contraditória, o Recorrente, já no tópico seguinte, afirma que “conforme indicado anteriormente, a ELCA não teve sua personalidade jurídica diretamente questionada pela fiscalização”.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar.

1.5 - DA OPERAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO

Neste item, o Recorrente elenca diversos subitens sobre circunstâncias fáticas que, ao seu ver, levariam ao cancelamento da atuação. Em apertada síntese, resumo sua abordagem sobre os seguintes fatos:

- DO MODELO NEGOCIAL ADOTADO, PROPÓSITO NEGOCIAL DE CADA EMPRESA E EVIDÊNCIAS QUE ATESTAM A SUBSTÂNCIA DA ELEGÂNCIA: *o modelo adotado pela Estée Lauder no Brasil possui efetivo substrato econômico, resultante de um processo de evolução ao longo de mais de duas décadas de atuação no país, e cuja estratégia de negócios se apoia fundamentalmente nas distintas funções desempenhadas pela ELCA e Elegância. Tanto isso é verdade que, conforme indicado anteriormente, a ELCA não teve sua personalidade jurídica diretamente questionada pela fiscalização;*

- RAZÕES NEGOCIAIS DO MODELO DE NEGÓCIOS DA ESTÉE LAUDER NO BRASIL: *“a fiscalização não traz quaisquer elementos contundentes que apontem a falta de independência ou confusão patrimonial. Todos os indícios que serão melhor examinados a seguir podem ser perfeitamente explicados e justificados, mormente porque muitos deles se referem à racionalização de gastos, muito comum entre empresas pertencentes ao mesmo grupo, algo que nunca se negou”;*

- HISTÓRICO DAS OPERAÇÕES: *“Acreditando no potencial do País e colhendo os frutos de sua estratégia até então exitosa através da atuação da ELCA, o grupo Estée Lauder concluiu pela importância da migração para canais tradicionais de contato com o consumidor. Sendo assim, o grupo decidiu ter lojas próprias no Brasil, de forma a estar ainda mais próximo ao seu cliente, conhecido por ser bastante exigente”;*

“Diante disso, foi constituída em 2006 a Elegância, ora Recorrente, para implementar um modelo de negócio inteiramente novo. Assim, quase 10 anos após a constituição da ELCA, a Elegância passou a atuar no Brasil, abrindo lojas em importantes shoppings, distribuídas por várias cidades do país, visando atingir diretamente o público alvo”;

“Nesse sentido, a estrutura da ELCA continuou a ser exclusivamente dedicada às negociações com tradings para encomenda junto a fornecedores estrangeiros; procedimentos de comércio exterior pós-desembaraço aduaneiro; atuação como atacadista do grupo no Brasil; interações com agências de controle e órgãos reguladores, com destaque para a gestão das

licenças e registros obtidos sob a supervisão da Anvisa e a gestão do centro de distribuição, com confecção de etiquetas, fixação de etiquetas nos produtos e controle de prazo de validade”;

“Por sua vez, a Elegância - constituída em 2006, portanto, 10 anos depois da já exitosa instalação da ELCA no Brasil - começou a desempenhar outras funções, exclusivamente direcionadas ao novo core business varejista do grupo”;

- ATUAÇÃO ESPECÍFICA DA ELEGÂNCIA - CAPACIDADE OPERACIONAL: *“Como exposto anteriormente, as atividades da Elegância sempre estiveram muito mais voltadas a cativar o público consumidor, criando relacionamento com canais de distribuição e promoção e implementando a estratégia de marketing e venda dos produtos adquiridos localmente junto à ELCA. Dentre elas, destacam-se: Desenvolvimento e treinamento de equipes; Relacionamento com media influencers; Seleção e desenvolvimento de canais de vendas; Implementação da estratégia de marketing; Contratos de patrocínio”;*

- SUBSTÂNCIA DA ELCA - CAPACIDADE OPERACIONAL: *“No que tange à ELCA, tampouco há que se falar de falta de capacidade operacional, visto que a empresa vivencia uma atribulada rotina de funções, que vão desde o cumprimento das normas, políticas e diretrizes estabelecidas pela Anvisa, Inmetro e Procon, passando pelo estabelecimento de parcerias locais para desenvolvimento de novos produtos, até a negociação e tratativas com as tradings responsáveis pelos procedimentos de importação e aduana”;*

- REGULARIDADE DO FLUXO DE PAGAMENTOS ENTRE ELCA E ELEGÂNCIA E DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL DA RECORRENTE: *“Tradicionalmente, as acusações de fraude e simulação são acompanhadas de questionamentos sobre a integridade (i) dos fluxos financeiros das operações examinadas, e (ii) da escrituração comercial dos agentes envolvidos. No auto de infração em epígrafe, em nenhum momento a contabilidade da Recorrente ou os fluxos de pagamento entre a Elegância, ELCA e Sertrading foram colocados à prova;*

- IRRELEVÂNCIA DA CONSTATAÇÃO DE QUE AS EMPRESAS INTEGRAM O MESMO GRUPO ECONÔMICO: *“O auto de infração é sustentado pelo simples fato de a ELCA e Elegância integrarem o grupo Estée Lauder. Ora, este é um dado de realidade, e a Recorrente não o está negando. A questão central a ser abordada - e que foi largamente comprovada até aqui - é que ELCA e Elegância exercem funções completamente distintas, tendo sido criadas em momentos diferentes para desempenhar atividades específicas”;*

- ELCA E ELEGÂNCIA PERTENCEM A EMPRESAS LOCALIZADAS NO MESMO ENDEREÇO NO EXTERIOR: *“Ora, se pertencentes ao mesmo grupo empresarial, é de se esperar que, em algum nível, o endereço da alta administração do grupo esteja situado no mesmo local. Essa conclusão é tão evidente quanto constatar que a família Lauder é acionista do grupo Estée Lauder. Esse aspecto é absolutamente irrelevante para fins fiscais”;*

- O CONTADOR DA ELCA É O MESMO RESPONSÁVEL PELA ASSINATURA DOS LIVROS DA ELEGÂNCIA, BEM COMO ALGUNS FUNCIONÁRIOS DA ELEGÂNCIA REALIZARAM ATIVIDADES PARA A ELCA: *“Difícil antecipar qual seria a expectativa do dd. fiscal autuante neste caso. Deveria o grupo possuir estruturas de apoio administrativo duplicadas no Brasil, a despeito de o compartilhamento de custos ser uma prática mundialmente difundida e reconhecida pela RFB? Novamente, mais este indício revela a*

carência de sentido lógico da autuação. As empresas não podem ser obrigadas a duplicar despesas quando existe uma forma mais racional e econômica de desempenhar atividades de 'back office', como é o caso da contabilidade”;

- ESCRITÓRIOS DA ELCA E ELEGÂNCIA LOCALIZAM-SE EM ÁREAS CONTÍGUAS: *“Neste ponto há dificuldade de saber qual seria a expectativa do dd. autuação. Deveria o escritório da Elegância estar localizado em outro edifício apenas para que não fosse 'vizinho' da ELCA? Seus funcionários deveriam possuir endereço situado em outro bairro? Se o escritório fosse estabelecido em outra cidade ou Estado, isso seria suficiente? E, mais importante, qual o fundamento legal para se considerar a instalação dos escritórios, tal como realizado pela Recorrente, como irregular?”;*

- A ATUAL ADMINISTRADORA DA ELEGÂNCIA JÁ ATUOU COMO ADMINISTRADORA DA ELCA: *“A realocação de gestores dentro do mesmo conglomerado talvez seja uma das interações mais comuns entre empresas do mesmo grupo. Este indício nada mais representa do que mais uma consequência natural da existência de entidades diferentes coexistindo sob o mesmo organograma”;*

- EMAILS DE FUNCIONÁRIOS DA ELEGÂNCIA FAZEM MENÇÃO À ESTÉE LAUDER (@BR.ESTEE.COM), E NÃO À ELCA: *“ELCA e Elegância integram o grupo internacional Estée Lauder. Logo, é previsível que os e-mails dos funcionários façam menção à Estée Lauder. Aqui tem-se mais um aspecto empresarial mezinho sendo tratado como um fato excêntrico. Absolutamente irrelevante para fins tributários”;*

- EXISTÊNCIA DE SISTEMA INTEGRADO USADO NAS DEMANDAS DOS PRODUTOS: *“Qualquer grupo empresarial faz uso de sistemas integrados. Por premissa os softwares produzidos por empresas como a SAP (contratada pela ELCA e Elegância), Oracle e Totvs são populares justamente por oferecer soluções de tecnologia da informação integradas. No ambiente empresarial as palavras de ordem são planejamento, celeridade e redução de custos. Há sentido em a ELCA utilizar um sistema vendido pela Oracle, permanecendo a Elegância com o SAP? Não!”;*

- EXISTÊNCIA DE NOTAS FISCAIS COM DATA DE RETORNO DO ARMAZÉM PARA A ELCA POSTERIOR A DATA DE VENDA PARA A ELEGÂNCIA: *“Conforme esclarecido no curso da fiscalização, nessa época a movimentação dos estoques da ELCA era de responsabilidade da empresa Cotia Armazéns Gerais S.A. ("Cotia"). De fato, em algumas situações pontuais foram constatadas falhas na emissão das Notas Fiscais Eletrônicas pela Cotia, as quais foram emitidas com erro nas datas de retorno das mercadorias. Com efeito, nos casos apontados, as mercadorias foram vendidas pela ELCA antes do recebimento da nota de retorno de armazenagem, que por um erro operacional foram emitidas após o efetivo retorno”;*

- EQUIVOCADO JUÍZO ACERCA DA CAPACIDADE OPERACIONAL DA ELCA: *“Nesse ponto, cabe lembrar que a ELCA opera através de uma trading company, que realiza as importações por sua conta e ordem. Além disso, embora esse aspecto tenha causado surpresa à fiscalização, a equipe da ELCA sempre foi essa, há 22 anos, muito antes mesmo da constituição da Elegância, e é perfeitamente adequada às funções exercida pela ELCA até que se prove o contrário, o que não foi feito pela fiscalização. Caso fossem contratadas mais dez,*

vinte ou cinquenta pessoas a dd. fiscalização reconheceria a sua capacidade operacional? Qual sentido há nisso?”;

- EQUIVOCADO JUÍZO ACERCA DA SUPOSTA EXCLUSIVIDADE DA ELCA NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTÉE LAUDER: “Em primeiro lugar, a ELCA não possui contrato de exclusividade para comercialização das mercadorias Estée Lauder ou importadas pela SERTRADING. Neste aspecto, a conclusão do relatório carece de substrato jurídico, ilustrando, portanto, uma mera ilação. A ELCA, diga-se de passagem, é livre para vender a outros, inclusive, como registrado anteriormente, há provas de que já formou parcerias para desenvolvimento de produtos localmente com terceiros”; e

“Em segundo lugar, a dd. autuação se apega ao fato de não existir um contrato de fornecimento entre a ELCA e Elegância. Porém, conforme informado no curso da fiscalização, os contratos comerciais entre Elegância e ELCA são formalizados individualmente a cada pedido de compra e venda e emissão subsequente da fatura dos produtos vendidos”;

- FALTA DE MOTIVAÇÃO PARA FUNDAMENTAR A "ANORMALIDADE" DAS OPERAÇÕES E DESCONSIDERAR A PERSONALIDADE JURÍDICA DA ELCA: “O raciocínio tecido pela Fiscalização tem como consequência a desconsideração da personalidade jurídica das empresas, deixando de considerá-las individualmente (ao revés, tornando-as uma única entidade congregada com a Recorrente) em decorrência da suposta simulação entre elas. Na prática, a conclusão apontada pelo dd. Auditor fiscal implica na desconsideração da personalidade jurídica da ELCA”;

- DA INEXISTÊNCIA DE ABUSO DE PERSONALIDADE JURÍDICA E DE CONFUSÃO PATRIMONIAL: “Com relação à alegação de confusão patrimonial, cabe frisar que não há dificuldade de identificar a separação dos patrimônios das pessoas jurídicas. Há clara distinção patrimonial entre as pessoas envolvidas, que obedeceram rigorosamente as regras de escrituração contábil e fiscal”;

“As únicas evidências apresentadas pela fiscalização são eventos circunstanciais e isolados. Esses meros indícios sozinhos não têm força para compor um conjunto probatório minimamente aceitável para caracterizar a existência de confusão patrimonial”;

Verifico que o Recorrente tem razão em parte de suas alegações. Com efeito, algumas das circunstâncias fáticas apresentadas pela Fiscalização não são aptas sequer a se constituir como indícios de interposição fraudulenta, por serem absolutamente normais na estrutura organizacional de um sem número de empresas, tais como: o fato da ELCA e da ELEGÂNCIA pertencerem a empresas localizadas no mesmo endereço no exterior; do contador da ELCA ser o mesmo responsável pela assinatura dos livros da ELEGÂNCIA, bem como alguns funcionários da elegância realizarem atividades para a ELCA; os escritórios da ELCA e ELEGÂNCIA localizarem-se em áreas contíguas; o atual administradora da ELEGÂNCIA já ter atuado como administradora da ELCA; e-mails de funcionários da ELEGÂNCIA fazerem menção à ESTEE LAUDER (@br.estee.com), e não à ELCA; existência de sistema integrado usado nas demandas dos produtos; ou até mesmo a o modelo comercial implementado, com a divisão de atividades/funções entre duas empresas de um mesmo grupo.

Entretanto, existem outros fatos noticiados pela Autoridade Fazendária que fornecem substrato fático para a imputação fiscal e que precisam ser confrontados com as

alegações apresentadas pelo Recorrente. Neste voto serão analisados tais fatos, capazes de sustentar a autuação, bem como as respectivas contrarrazões do Recorrente, capazes de infirmá-las, tendo em vista ser pacífico, na doutrina e na jurisprudência, que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

Além disso, o art. 489, § 1º, inciso IV, do CPC já estabelece que o julgador somente precisa enfrentar os argumentos que possam infirmar (enfraquecer, invalidar) sua decisão:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo **capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador**;

A acusação fiscal e respectivo enquadramento legal se encontram sintetizados às fls. 38/39 do relatório fiscal integrante do Auto de Infração:

As referidas ações fiscais permitiram-nos constatar que a ELCA cedeu seu nome como adquirente na realização de importações por encomenda, operadas pela empresa SERTRADING (BR) LTDA (tanto pela matriz, de CNPJ 04.626.426/0001-06, quanto pela filial, de CNPJ 04.626.426/0007-00), em que se acobertou o real beneficiário das operações. Conforme ficará exaustivamente demonstrado ao longo deste relatório, a real adquirente das mercadorias importadas é a ELEGÂNCIA.

(...)

Em resumo, face à ocultação, por parte da ELCA, da condição de real adquirente da empresa ELEGÂNCIA, este procedimento fiscal visa à lavratura de auto de infração, na empresa ELEGÂNCIA, com solidariedade na empresa ELCA, de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas mediante ocultação, conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, combinado com os §§1º e 3º do mesmo artigo (com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010), no Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 689, XXII, combinado com o § 1º do mesmo artigo (com a redação dada pelo Decreto nº 8.010/2013) e no art. 11, I, da Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

O art. 23, V, e seus §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 estabelecem a seguinte norma:

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)

A questão central, neste processo, para que se possa considerar ocorrido o dano ao Erário, conforme previsto no dispositivo legal acima transcrito, é comprovar que, ao tempo da importação das mercadorias, a ELCA já tinha conhecimento de que a mercadoria seria destinada à ELEGÂNCIA, não havendo o *animus* de negociar livremente as mercadorias para quem se dispusesse a pagar o preço.

A) FLUXO DE MERCADORIAS

Com o intuito de identificar quem eram os destinatários das mercadorias importadas pela ELCA, foram extraídas dos sistemas da RFB tanto as informações a respeito das DI's referentes a essas mercadorias, para o período em análise, quanto as notas fiscais eletrônicas (NFe) emitidas pela referida empresa.

Conforme já mencionado na introdução deste relatório, a SERTRADING (importadora) realizou operações de importação de mercadorias para a ELCA em 2014 e 2015. Estas operações de importação foram realizadas na modalidade de importação por encomenda, sendo que, os serviços cobrados pela importadora estavam embutidos no valor de venda das mercadorias à ELCA. Cerca de 97,7% de todas as aquisições (avaliando suas as NFe de entrada) desta empresa no período foram oriundas da SERTRADING.

Além disso, observou-se que o desembaraço de praticamente todas as mercadorias importadas, em 2014 e 2015, pela SERTRADING, para a ELCA, foi feito no Porto de Vitória, no Espírito Santo (ES), devido a benefícios fiscais existentes naquela região.

O estabelecimento declarado como adquirente nas DI's pela ELCA é o registrado no CNPJ 01.175.381/0003-74, localizado em Cariacica-ES, no seguinte endereço: RODOVIA GOVERNADOR MARIO COVAS, KM 282, que é o mesmo local em que está registrada a filial de CNPJ 04.626.426/0007-00 da SERTRADING. Esta filial passou a emitir notas fiscais (NFe) de venda para a ELCA a partir de 08/2014, sendo que, entre 11/2014 e 12/2015, apenas ela emitiu NFe para a ELCA. Entre 01/2014 e 07/2014 apenas a matriz da SERTRADING (CNPJ 04.626.426/0001-06) emitia as notas de saída para a ELCA.

Em análise mais apurada, constatou-se que os principais exportadores das mercadorias, representando cerca de 99%, no período em análise, são empresas do grupo ESTÉE LAUDER (inclusive contendo, todas elas, explicitamente, os dizeres “ESTÉE LAUDER” em seus nomes) que, como mencionado anteriormente, são coligadas da ELCA e da ELEGÂNCIA.

A logística das operações de comércio exterior é toda implementada através de um sistema corporativo integrado, acessado pelas empresas nacionais e seus fornecedores estrangeiros (todos do mesmo grupo econômico), usado para dar suporte a todo o processo de abastecimento das empresas brasileiras. Nesse sistema são alimentados, por exemplo, dados sobre as necessidades de mercadorias por parte da ELEGÂNCIA (devido aos estoques das lojas da empresa e às demandas de outros clientes). Posteriormente, os fornecedores estrangeiros do grupo acessam esses dados e, com base nessas informações, disponibilizam a relação dos produtos que possivelmente serão exportados ao Brasil, aguardando apenas a ELCA analisar esta relação e informar qual será a lista final de produtos a serem enviados.

Outra constatação feita pela Fiscalização foi a de que, analisando todas as importações realizadas no Brasil, no período de 2014 e 2015, cujo exportador tenha sido uma empresa que continha os dizeres “ESTÉE LAUDER” em seu nome, verificou-se que cerca de 99% do montante total dessas importações foi feito pela SERTRADING, todas tendo a ELCA como adquirente. Assim, a ELCA teria sido uma importadora quase que exclusiva das mercadorias exportadas pelas empresas estrangeiras do grupo, embora tenha dito, em resposta apresentada em 26/03/2018 ao TERMO DE INTIMAÇÃO DIFIS I / EQFIA IV nº 4066/2018, que “não possuía contrato de exclusividade para a comercialização das mercadorias importadas pela SERTRADING”. No referido termo, a ELCA tinha sido intimada a “esclarecer se a empresa foi a importadora exclusiva no Brasil das mercadorias importadas por encomenda pela SERTRADING, e posteriormente revendidas à ELEGÂNCIA, nos anos de 2014 e 2015. **Em caso negativo, deveria apontar outras empresas do mercado nacional que importaram os mesmos produtos, no mesmo período, e os revenderam no mercado brasileiro**”.

Segue abaixo tabela das exportações realizadas em 2014 e 2015 por empresas cujos nomes continham “ESTÉE LAUDER” para o Brasil, retirada do Auto de Infração. Levando em consideração que a SERTRADING realizou importações para a ELCA num montante total de cerca de R\$65,656 milhões nesse mesmo biênio, é possível constatar, a partir da tabela abaixo, que cerca de R\$65,272 milhões foram oriundos destas empresas estrangeiras contendo a designação “ESTÉE LAUDER”, o que representa, como já citado anteriormente, quase 99% de tudo que foi exportado pelos fornecedores estrangeiros do grupo.

IMPORTADOR	ADQUIRENTE	VALOR ADUANEIRO (R\$)	% do TOTAL
SERTRADING (BR) LTDA.	ELCA COSMETICOS LTDA	65.272.403,90	98,91%
DUFY LOJAS FRANCAS LTDA.	DUFY LOJAS FRANCAS LTDA.	476.113,40	0,72%
DUFY DO BRASIL DUTY FREE SHOP LTDA.	DUFY DO BRASIL DUTY FREE SHOP LTDA.	211.247,61	0,32%
FAZER DISPLAY INDUSTRIA E COMUNICACAO VISUAL - EIRELI	FAZER DISPLAY INDUSTRIA E COMUNICACAO VISUAL - EIRELI	28.368,62	0,04%
MAPPEL INDUSTRIA DE EMBALAGENS S.A.	MAPPEL INDUSTRIA DE EMBALAGENS S.A.	2.540,16	0,00%
ELCA COSMETICOS LTDA	ELCA COSMETICOS LTDA	679,49	0,00%
TOTAL		65.991.353,18	-

Prosseguindo no fluxo destas mercadorias importadas pela SERTRADING para a ELCA, elas foram revendidas, em 2014 e 2015, quase que em sua totalidade (mais de 99%), para a empresa ELEGÂNCIA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA, de CNPJ 08.377.511/0007-24, filial situada em Serra, também no ES. Muitas destas mercadorias saíram com um intervalo de tempo muito pequeno, entre sua importação e revenda, para a ELEGÂNCIA. A seguir, consta um gráfico elaborado pelo Auditor-Fiscal demonstrando a transferência de mercadorias entre as empresas:



Verifica-se, aparentemente, um comportamento de transferência das mercadorias entre as empresas bastante alinhado no tempo durante o período em análise, o que indica que as mercadorias, após importadas pela ELCA, foram transferidas quase que na sequência para a ELEGÂNCIA.

Depois de adquirir as mercadorias da ELCA, o estabelecimento de CNPJ 08.377.511/0007-24 da ELEGÂNCIA transferiu, então, mais de 50% das mercadorias para as demais unidades da empresa, as quais comercializaram as mercadorias, tanto com outras pessoas jurídicas, como com pessoas físicas em suas lojas, e revenderam parte das demais mercadorias para outros vários clientes. Segue, abaixo, tabela extraída do Auto de Infração contendo as principais saídas - que correspondem a cerca de 90% no período de 2014 e 2015 – do referido estabelecimento da ELEGÂNCIA, por CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) e principais empresas participantes nas NFe de saída.

CNPJ Base	Empresa Participante na Nfe de Saída	CFOP	Descrição do CFOP	Valor (R\$) - 2014	Valor (R\$) - 2015	TOTAL	% do TOTAL
08.377.511	ELEGANCIA DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS LTDA.	6152	Transferência de mercad. adquirida ou recebida de terceiros	32.068.455,01	50.122.232,07	82.190.687,08	47,4%
05.753.951	DOTCOM GROUP COMERCIO DE PRESENTES S.A.	6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	9.876.537,60	14.781.933,80	24.658.471,40	14,2%
40.196.511	ROTHENBERG COMERCIO DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	5.923.073,58	5.530.861,57	11.453.935,15	6,6%
08.377.511	ELEGANCIA DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS LTDA.	6557	Transferência de material de uso ou consumo	3.006.206,80	5.620.581,03	8.626.787,83	5,0%
27.197.888	DUFY DO BRASIL DUTY FREE SHOP LTDA.	6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	1.817.917,74	5.989.604,35	7.807.522,09	4,5%
05.810.121	HEAVEN COMERCIO DE COSMETICOS LTDA - EPP	6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	2.898.963,12	4.177.527,62	7.076.490,74	4,1%
13.441.256	RCR RIO REPRESENTACOES E SERVICOS LTDA	6949	Outra saída de mercad. ou prest. de serviço não especificado	2.625.064,93	4.218.942,65	6.844.007,58	3,9%

34.552.042	TABATINGA FREE SHOP IMP EXP E COM LTDA	6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	2.536.686,99	151.048,35	2.687.735,34	1,5%
11.724.258	BELEZA.COM COMERCIO DE PRODUTOS DE BELEZA E SERVICOS DE CABELEIREIROS S.A.	6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	527.007,33	1.454.317,88	1.981.325,21	1,1%
04.177.443	PUIG BRASIL COMERCIALIZADORA DE PERFUMES LTDA.	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	1.829.113,75	-	1.829.113,75	1,1%
08.377.511	ELEGANCIA DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS LTDA.	5152	Transferência de mercad. adquirida ou recebida de terceiros	639.118,30	1.084.725,11	1.723.843,41	1,0%

Conforme já mencionado anteriormente, analisando as notas fiscais de entrada e de saída da ELCA, percebeu-se que, em várias situações, as mercadorias eram adquiridas da SERTRADING e revendidas à ELEGÂNCIA em um intervalo muito pequeno de tempo e em quantidades idênticas ou muito aproximadas. A Fiscalização, então, realizou o rastreio de várias mercadorias, comparando o código e a descrição das mercadorias, as datas de emissão das NFe e as quantidades comercializadas.

Seguem abaixo duas tabelas a serem confrontadas, a primeira contendo informações das NFe contendo exemplos de mercadorias vendidas (após importação por encomenda) pela SERTRADING para a ELCA e a segunda de notas contendo dados sobre estas mesmas mercadorias no momento em que são revendidas à ELEGÂNCIA. As mercadorias foram destacadas no relatório da Fiscalização com diferentes cores a fim de facilitar a análise. Foi feito um confronto entre as datas de emissão das NFe de entrada e saída das mercadorias da ELCA e as quantidades comercializadas, com o objetivo de comprovar que, na verdade, a importação das mercadorias era encomendada pela ELEGÂNCIA, real adquirente oculta das importações e única destinatária dos produtos comercializados pela ELCA. O comportamento observado acima se repete para todas as mercadorias comercializadas pela ELCA que foram analisadas por esta fiscalização no período de 2014 a 2015:

1ª tabela – NFe de Entrada: Mercadorias adquiridas pela ELCA da SERTRADING entre 2014 e 2015						
Descrição da Mercadoria	Data Emissão Nfe	Chave da Nfe	Número NFe	Valor na Nfe (R\$)	Quantidade	
MT13290000 MAC MINERALIZE SKINFINISH PO FACIAL SOFT AND GENTLE MS: 25351.314838/2014-68 VCTO:-2/6/2019 MARCA: MAC AP	30/07/2015	3215070462642600070055001000000809100111168	809	565.678,07	18.315	
M0N9190000 MAC RETRO MATTE LIPSTICK BATOM FLAT OUT FABULOUS MS: 25351.101219/2013-07 VCTO:-27/2/2018 MARCA: MAC A	08/05/2015	32150504626426000700550010000005781006499990	578	325.801,36	59.664	
MM2E030000 MAC PREP + PRIME BB BEAUTY BALM COMPACT SPF 30 CREME DE HIDRATAÇÃO FACIL LIGHT PLUS MS: 25351.357075/2012-0	30/01/2014	32140104626426000106550050000247161007234117	24716	55.400,43	2.448	
MM2E030000 MAC PREP + PRIME BB BEAUTY BALM COMPACT SPF 30 CREME DE HIDRATAÇÃO FACIL LIGHT PLUS MS: 25351.357075/2012-0	03/02/2014	32140204626426000106550050000247831003662897	24783	156.115,38	7.056	
M2LP930000 MAC MATTE LIPSTICK BATOM HEROINE MS: 25351.226056/2006-37 VCTO-16/6/2016 MARCA: MAC APRESENTAÇÃO: ESTOJOP	28/04/2015	32150404626426000700550010000005351005551858	535	191.690,75	36.870	
7G2K010000 CLINIQUE REPAIRWEAR LASER FOCUS WRINKLE CORRECTING EYE CREAM CREME PARA AEREA DOS OLHOS MS: 25351.708873/2	31/07/2014	32140704626426000106550050000281571000685547	28157	22.644,99	1.488	
6K0G010000 CLINIQUE ANTI-BLEMISH SOLUTIONS CLARYFING LOTION LOCAO CLAREADORA PARA PELE ACNEICA MS: 25351.738283/2011-6	19/03/2014	32140304626426000106550050000255881006099267	25588	21.108,07	1.548	
775W010000 3-STEP SKIN CARE SYSTEM 3 - KIT 3 PASSOS SKIN CARE SYSTEM 3 - CONTEUDO: CLINIQUE CLARIFYING LOTION 3 = ESFO	16/12/2014	32141204626426000700550010000002331000666625	233	51.794,75	1.710	
28K9010000 CLINIQUE HAPPY PERFUME SPRAY PERFUME MS: 25351.304320/2010-67 VCTO-18/5/2015 MARCA: CLINIQUE APRESENTAÇÃO	16/03/2015	32150304626426000700550010000004341002222652	434	101.397,19	4.224	
MT1N460000 MAC MINERALIZE BLUSH BLUSH PO WARM SOUL MS: 25351.327381/2014-32 VCTO:-11/6/2019 MARCA: MAC APRESENTAÇÃO:E	22/10/2015	32151004626426000700550010000009651005550257	965	100.128,66	4.890	

COJCO10000 SMASHBOX TRY IT KIT = KIT CONTENDO: SMASHBOX PHOTO FINISH FOUNDATION PRIMER OIL-FREE = BASE CREMOSA FACIA	03/01/2014	32140104626426000106550050000242571003485544	24257	105.600,63	2.751
7WCR410000 CLINIQUE MOISTURE SURGE CC CREAM SPF 30 CREME FACIAL CORRETOR LIGHT MEDIUM MS: 25351.558006/2013-22 VCTO-17/	19/03/2015	32150304626426000700550010000004491008111189	449	91.840,30	19.854
2XWN010000 KIT FRAGRANCIA TOMMY HILFGER SPRING FY11 SET - CONTENDO: TOMMY HILFGER TOMMY COLOGNE SPRAY . AGUA DE COLON	30/03/2015	32150304626426000700550010000004811008308885	481	91.598,96	2.004

2ª tabela: Mesmas mercadorias da tabela anterior revendidas pela ELCA para a ELEGÂNCIA entre 2014 e 2015

Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria	Data Emissão Nfe	Chave da Nfe	Número Nfe	Valor na Nfe (R\$)	Quantidade
MT13290000	PO FACIAL - MINERALIZE SKINFIN	24/08/2015	32150801175381000374550010000014321009011134	1432	684.068,64	18.300
M0N9190000	BATOM - FLAT OUT FABULOUS	27/05/2015	32150501175381000374550010000012891006111970	1289	414.133,90	59.658
MM2E030000	CREME HIDRATANTE FACIAL - PREP	13/02/2014	32140201175381000374550010000006341002222854	634	78.633,86	2.447
MM2E030000	CREME HIDRATANTE FACIAL - PREP	08/02/2014	32140201175381000374550010000006191009111105	619	221.593,19	7.051
M2LP930000	BATOM - MATTE LIPSTICK - HEROI	06/05/2015	32150501175381000374550010000012491008111971	1249	243.309,77	36.864
7G2K010000	CREME PARA OS OLHOS - REPAIRWE	07/08/2014	32140801175381000374550010000008781000499996	878	28.716,65	1.486
6K0G010000	LOCAO ANTI-BLEMISH SOLUTIONS C	14/04/2014	32140401175381000374550010000007181004199999	718	29.990,33	1.548
775W010000	KIT 3 PASSOS - SKIN CARE SYST	29/12/2014	32141201175381000374550010000010521001211134	1052	65.777,89	1.710
Z8K9010000	PERFUME - HAPPY PERFUME SPRAY	06/04/2015	32150401175381000374550010000012001003243336	1200	128.688,32	4.223
MT1N460000	BLUSH PO - MINERALIZE BLUSH -	30/10/2015	32151001175381000374550010000015561001455115	1556	110.128,66	4.890

COJCO10000	TRY IT KIT - BASE, CREME, DELI	15/01/2014	32140101175381000374550010000005801003319332	580	164.483,77	2.747
7WCR410000	CREME FACIAL CORRETOR DE COR -	06/04/2015	32150401175381000374550010000012011007688887	1201	116.507,25	19.854
2XWN010000	KIT FRAGRANCIA TOMMY SPRING FY	14/04/2015	32150401175381000374550010000012191009111972	1219	116.331,40	2.004

B) QUEBRA DA CADEIA DE IPI

Verificou-se, no âmbito da ação fiscal, que três estabelecimentos da ELEGÂNCIA deveriam ser contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (art. 79 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001 e art. 13 da Lei nº 11.281, de 20/02/2006), por ocasião da revenda/“transferência a outros estabelecimentos do próprio remetente” das mercadorias importadas no mercado interno. Como não optante do Simples Nacional, a referida empresa estaria obrigada a recolher o IPI tanto na importação como na saída de mercadorias para venda no mercado interno (art. 24, I e III c/c art. 9º, I, do Decreto nº 7.212/2010).

Desse modo, alega a Fazenda Nacional que a ocultação do verdadeiro adquirente afastaria a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno por ela realizada, permitindo uma substancial redução no montante de tributos recolhidos por tal empresa.

Apesar da ELCA ter destacado o IPI em suas notas de venda, no valor de R\$24.784.047,15, tal montante entraria apenas como crédito do estabelecimento supracitado da ELEGÂNCIA no cálculo do imposto devido, na condição de real adquirente e equiparado a industrial. E, em suas vendas, nenhum dos estabelecimentos da ELEGÂNCIA destacou valor de IPI nas NFes, uma vez que a empresa não se considerou contribuinte do imposto.

A Autoridade Fiscal alega que a ELEGÂNCIA é a real adquirente das mercadorias importadas e, portanto, deveria destacar o IPI em suas notas fiscais de venda no mercado interno e, também, nas NFe das transferências desses produtos estrangeiros realizadas para os demais estabelecimentos comerciais da empresa.

Conforme relatado, após adquirir as mercadorias da ELCA, o estabelecimento de CNPJ 08.377.511/0007-24 da ELEGÂNCIA (enquadrado como equiparado a industrial segundo o inciso IX, art. 9º do RIPI), nos anos de 2014 e 2015, revendeu uma parte das mercadorias no atacado para outros clientes e, também, transferiu, cerca de mais de 50% destas, para as demais unidades da empresa, as quais comercializaram tais produtos, tanto com outras pessoas jurídicas, como com pessoas físicas em suas lojas (aqui acontecem vendas no atacado e à varejo).

No caso de vendas feitas por outros estabelecimentos atacadistas da mesma firma, as unidades de CNPJ 08.377.511/0053-60 e 08.377.511/0001-39, por terem recebido as mercadorias importadas, por transferência, do estabelecimento de Serra-ES e, posteriormente, terem comercializado no atacado estes produtos, equiparam-se também a industriais (inciso III, art. 9º do RIPI).

Para a unidade de CNPJ 08.377.511/0001-39, o lançamento do IPI, **no montante de R\$7.385.304,51** se deu no processo administrativo nº 10314.720848/2018-14, julgado pela DRJ - Recife procedente à unanimidade, em sessão realizada em 01/07/2020, tendo sido apresentado Recurso Voluntário a este Conselho, ainda pendente de julgamento.

Para a unidade de CNPJ 08.377.511/0053-60, o lançamento do IPI, **no montante de R\$8.827.550,44** se deu no processo administrativo nº 10314.720849/2018-51, julgado pela DRJ - Recife procedente à unanimidade, em sessão realizada em 25/06/2020, tendo sido apresentado Recurso Voluntário a este Conselho, ainda pendente de julgamento.

Para a unidade de CNPJ 08.377.511/0007-24, o lançamento do IPI, **no montante de R\$263.660.355,76** se deu no processo administrativo nº 10314.720807/2018-10, julgado pela DRJ - Belém procedente à unanimidade, em sessão realizada em 04/06/2019, tendo sido apresentado Recurso Voluntário a este Conselho, ainda pendente de julgamento.

C) INEXISTÊNCIA DE CONTRATO FORMAL ENTRE A ELCA E A ELEGÂNCIA

Foi encaminhado Termo de Intimação à ELCA solicitando o contrato comercial que trata do fornecimento de mercadorias à empresa ELEGÂNCIA, identificada como principal cliente da ELCA. No entanto, a empresa afirmou não possuir contrato de fornecimento de mercadorias com a ELEGÂNCIA, apesar desta ser o cliente para a qual forneceu mais de 99% dos seus produtos entre 2014 e 2015.

Posteriormente, foi tomado o depoimento dos seguintes profissionais:

- Felipe Nunes Durão Romero – Analista de Importação da ELCA
- Alfredo Rodrigues da Silva Júnior – Administrador da ELCA

· Fernando Cássio Rabelo Tavares – Contador da ELCA e da ELEGÂNCIA

As respostas abaixo são aquelas que, retiradas dentre as informações prestadas, indicam o nível de inter-relacionamento entre as empresas, com o objetivo de demonstrar a confusão patrimonial e administrativa entre ambas:

- 1) Qual a relação entre as empresas "05.517.840/0001-40 ESTEE LAUDER INC.", "05.720.714/0001-98 ESTEE LAUDER INTL. INC. " (Sócias da ELCA), "08.284.961/0001-87 CALLA LLC" e "08.284.962/0001-21 ALTON LLC" (Sócias da ELEGÂNCIA) ? Existe vínculo entre elas ?

Quando perguntado, o Sr. Alfredo esclareceu que, tanto as sócias da ELCA, quanto as empresas CALLA e ALTON, sócias da ELEGÂNCIA, fazem parte do grupo econômico "ESTEE LAUDER".

- 3) O Contrato de aluguel da sala da ELCA no Brooklyn prevê que cerca de 21% da área da Locatária (de um total de 365,84m2 do segundo andar do prédio) serão cedidos à empresa. Quais outras empresas ocupam, fisicamente ao lado da ELCA, o restante da área disponível no andar ?

Quando questionado, o Sr. Alfredo esclareceu que todo o restante da área do andar é ocupado pela ELEGÂNCIA.

- 5) Qual o vínculo empregatício do Sr. Fernando Tavares com a ELCA, uma vez que o mesmo participou da entrevista anterior, realizada em 10/04/17, como contador da empresa ? Pois o mesmo consta nos sistemas da Receita como contador da ELEGÂNCIA.

Quando perguntado, o Sr. Fernando informou que responde contabilmente pelas duas empresas.

- 6) Como funciona exatamente o processo dos pedidos/encomendas de mercadorias ? Quem faz a solicitação? Qual setor define quais e quantas mercadorias importar ?

Quando perguntado, o Sr. Felipe informou que não lida diretamente com os pedidos de mercadorias. Que ele apenas recebe a informação, da "PLANTA", sobre mercadorias que estão prontas para embarcar para o Brasil e repassa essas informações à SERTRADING, para que esta cuide de toda a parte de comércio exterior.

O Sr. Alfredo esclareceu que a "PLANTA" seriam as fornecedoras estrangeiras do grupo ESTEE LAUDER.

O Sr. Alfredo informou também que os pedidos são transmitidos aos fornecedores estrangeiros com base em um sistema corporativo integrado do grupo ESTEE LAUDER – internamente chamado de FOCUS -, que agrega as informações tanto da ELCA (como as quantidades e as características das mercadorias em trânsito nas importações e, também seu estoque de produtos no Brasil), quanto da ELEGÂNCIA (estoques de suas lojas e demandas de outros clientes).

Os estudos de mercado, de cronograma e projeção de vendas são realizados pela ELEGÂNCIA e utilizados para alimentar o sistema corporativo no processo da realização dos pedidos/encomendas de mercadorias que são visualizados pela "PLANTA".

D) CAPACIDADE OPERACIONAL DA ELCA

Quanto à capacidade operacional da ELCA, o Auditor-Fiscal constatou que, além do compartilhamento de espaço físico com outra empresa do mesmo grupo econômico (ELEGÂNCIA), sua matriz, situada em Guarulhos, manteve uma média de apenas 2,7 trabalhadores nos anos de 2014 e 2015, enquanto que a sua filial localizada no Brooklyn Paulista manteve uma média de 7,3 trabalhadores no período e chegou a terminar o ano de 2015 com 7 funcionários em GFIP.

E a filial da empresa no Espírito Santo, de CNPJ 01.175.381/0003-74, que concentra quase que a totalidade da movimentação comercial da empresa, ficou com uma média de 4,4 funcionários cadastrados em GFIP no período em análise. Tais números demonstram uma quantidade de funcionários bastante reduzida, no entender do Fisco, para uma empresa independente que realizou importações na ordem de R\$65 milhões nos anos de 2014/15 (de 13 a 15 trabalhadores em carteira, considerando todas as unidades, no período em análise).

E) CONCLUSÃO SOBRE O PEDIDO

Consta da acusação fiscal que as importações realizadas pela ELCA (importador por encomenda ostensivo), na verdade, tinham como real adquirente a ELEGÂNCIA (importador oculto), em operações nas quais foi identificada pelo Fisco a existência de interposição fraudulenta de terceiros mediante simulação. Para o cometimento de tal infração, como já diversas vezes decidido pelo STJ e pelos Tribunais Regionais Federais, não há necessidade de que as empresas: **(i)** não possuam estrutura física; **(ii)** não possuam capacidade econômica e financeira; ou **(iii)** que sejam empresas de fachada, formalizadas unicamente com o objetivo de fraude.

Conforme consta de pacífica jurisprudência, basta que reste evidenciado que as duas empresas agiam em conluio, já sabendo, antes mesmo de efetuar a importação, que as mercadorias tinham como real adquirente o importador oculto, e que o importador ostensivo figuraria como mero intermediário, sem qualquer propósito econômico na operação, tendo como única finalidade ocultar o real adquirente, por qualquer das razões a seguir expostas, consideradas todas em conjunto, parcialmente, ou mesmo isoladamente:

- a) deixar de ser equiparado a industrial, não pagando IPI na saída das mercadorias, o que quebra a cadeia desse imposto (o real adquirente da mercadoria, pela legislação, é equiparado a industrial e, portanto, deve recolher o IPI devido na revenda dos produtos, conforme o art. 9º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI);
- b) sonegar outros tributos, tais como ICMS, PIS, COFINS, IR etc.;
- c) praticar o crime de lavagem de dinheiro;
- d) não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior;
- e) acobertar as operações entre pessoas vinculadas, nos termos da legislação pertinente, influenciando diretamente no tratamento tributário das operações;
- f) acobertar os reais interessados em operações fraudulentas em sentido amplo;
- g) interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos;

h) subfaturar as importações, assim como cometer qualquer outra irregularidade tributária, pois, estando o verdadeiro interessado pela mercadoria (o real adquirente) oculto, este não é alcançado pela autoridade aduaneira, recaindo somente sobre o importador (“laranja”, em muitos casos) as penalidades devidas; e

i) a busca de benefícios fiscais decorrentes da chamada “guerra fiscal” entre os Estados da federação que, muitas vezes, apenas fomenta a criação ou simulação de empresas com o fim único de se obter tais vantagens.

Essa lista de razões para justificar a montagem de um esquema de interposição fraudulenta por meio de simulação foi retirada de didática decisão do TRF da 4ª Região no julgamento da Apelação Cível nº 5007530-34.2018.4.04.7002, com data da decisão em 18/02/2020, transcrita neste voto, e que faz uma síntese de motivos esparsamente acolhidos nas diversas decisões do STJ também colacionadas neste voto.

É preciso compreender que, em função das várias possibilidades de fraudes que podem ser cometidas, diferentes esquemas de interposição de terceiros podem ser necessários, alguns inclusive de forma completamente oposta. Por exemplo, empresas que desejem apenas reduzir o valor do IPI devido na revenda da mercadoria importada no mercado interno valem-se apenas da interposição de uma terceira empresa (importador ostensivo) entre o exportador no exterior (vendedor da mercadoria) e o real adquirente da mercadoria importada (importador oculto). Com isso, conseguem “quebrar” a cadeia do IPI, pois a legislação equipara a industrial apenas o importador e determinadas as filiais e demais estabelecimentos deste, e não o posterior adquirente, nos termos do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI – RIPI):

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

(...)

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, **importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora** (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79, e Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 13);

E nem se diga que esta cobrança de IPI seria indevida, pois o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 946.648, em decisão de 30/06/2016, entendeu que possui repercussão geral a controvérsia relativa à incidência do IPI na saída do estabelecimento importador de mercadoria para a revenda, no mercado interno, considerada a ausência de novo beneficiamento no campo industrial. O Julgamento foi finalizado em 24/08/2020, com publicação em 16/11/2020:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BENS IMPORTADOS. INCIDÊNCIA NO DESEMPAÇO ADUANEIRO E NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR PARA COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CONSTITUCIONALIDADE.

1. A sistemática legal de tributação dos bens importados pelo imposto sobre produtos industrializados – IPI é compatível com a Constituição.

2. Recurso Extraordinário a que se nega provimento, com a fixação da seguinte tese de julgamento para o Tema 906 da repercussão geral: "**É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno**".

Para que este estratagema funcione, não há a necessidade de que a empresa interposta, que apenas cede seu nome para que a empresa de despacho aduaneiro informe na Declaração de Importação (DI), seja uma empresa de fachada. Nestes casos, tanto é possível constituir uma empresa nova para esta função, como pode-se utilizar de alguma outra empresa já existente, que nem sequer precisa pertencer ao mesmo grupo empresarial da real adquirente. Esta empresa também pode ou não ter capacidade financeira e operacional.

O que é verdadeiramente essencial para caracterizar a infração é que as operações de compra e venda sejam meras simulações, tendo em vista a completa desnecessidade de sua intermediação, pela razão de que as mercadorias importadas já possuem um encomendante pré-determinado, que as irá adquirir quase que imediatamente.

No presente caso, restou comprovado que praticamente todas as mercadorias exportadas pelo grupo ESTEE-LAUDER para suas filiais brasileiras, a ELCA e a ELEGÂNCIA, tinham como encomendante nas DIs a ELCA, e também praticamente todas estas mercadorias eram repassadas quase que imediatamente, conforme comprovam as notas fiscais de entrada e de saída, para a ELEGÂNCIA, por um preço muito baixo (para reduzir a incidência do IPI), para somente então serem revendidas no atacado e no varejo, agora por preços muito maiores, já que a saída das mercadorias, nesta etapa, não é mais tributada pelo IPI.

Constata-se que a interposição da ELCA tem como única finalidade fraudar o Fisco, pela redução do IPI que seria normalmente devido. A empresa não possui concorrentes, pois praticamente somente ela importa os produtos da ESTEE-LAUDER. A ELEGÂNCIA também não possui concorrentes, pois quase toda a mercadoria importada pela ELCA lhe é destinada, a preços baixos, sem que a ELCA procure no mercado outros compradores que lhe paguem um valor maior.

Situação totalmente distinta ocorre quando o objetivo da operação é sonegar outros tributos, tais como ICMS, PIS, COFINS, IR etc. Para tanto, o procedimento não é de revender internamente por um preço baixo, mas sim por um preço alto, fazendo com que praticamente todo o lucro fique na empresa intermediária A, enquanto que o real adquirente B recebe a mercadoria por um custo o mais alto possível.

Neste proceder, o lucro e o valor agregado por A será alto e, por via de consequência, também o IRPJ, a CSLL, o PIS/COFINS, o IPI e o ICMS devidos. O valor agregado na operação por B, quando fizer a revenda para o atacado ou varejo, será baixo, já que estará recebendo a mercadoria a um custo muito alto, e assim também será baixo seu lucro e

valor agregado, resultando na necessidade de recolhimento de tributos em valores muito menores do que se tivesse realizado a importação diretamente.

A grande vantagem para a empresa B em introduzir uma empresa intermediária A, neste caso, é deslocar para esta a maior parte da carga tributária que incidiria na operação, ficando ainda com os créditos de PIS/Cofins e de ICMS (IPI não seria mais devido por não ser equiparada a industrial), sendo que não há qualquer intenção que a empresa A recolha algum destes tributos. A empresa A pode simplesmente não apresentar as declarações corretas para o Fisco, ou apresentar mas não efetuar o recolhimento. Caso seja autuada, após algum tempo nesta operação, poderá recorrer administrativamente e permanecer nesta sistemática de operação por alguns anos, algo entre 5 a 10 anos. Se perder nesta instância, poderá ainda recorrer ao Poder Judiciário, postergando o pagamento dos seus débitos tributários por mais outros anos.

Ao final, sendo executada judicialmente, nada haverá a ser obtido pela Fazenda Nacional, pois este esquema fraudulento requer que a empresa interposta A, que cede seu nome, não possua patrimônio, o mesmo ocorrendo com seus sócios, em geral “laranjas”. Com isso, espera-se obter sucesso na supressão do pagamento de tributos. Veja-se que, nesta modalidade de fraude, é essencial que a empresa interposta não possua patrimônio, nem seus sócios. Já a empresa B estaria juridicamente protegida, pois não teria sonegado nenhum imposto, já que não poderia ser acusada por ter baixos lucros ou até mesmo prejuízos a compensar.

Logo, existem artifícios dolosos que necessitam de empresas sem capacidade operacional nem financeira, mas existem outros que, ao contrário, podem se utilizar de empresas já existentes e financeiramente saudáveis.

Observe-se que a própria legislação já diferencia as consequências legais para as duas situações: quando o importador ostensivo possui estrutura operacional e capacidade financeira para realizar as importações, não ocorre a chamada interposição fraudulenta “presumida”, sendo necessário que as autoridades fiscais identifiquem quem seria o importador oculto. Existindo provas concretas e seguras de que outra pessoa seria a real adquirente das mercadorias, o importador ostensivo incorre na penalização por cessão do nome (além da pena de perdimento da mercadoria), nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

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

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

De outro lado, quando o importador ostensivo não faz prova de origem dos recursos para as importações que realiza (através de uma empresa de despacho aduaneiro ou de uma trading, que no presente caso é a SERTRADING), demonstrando que não possui capacidade financeira e/ou operacional para realizar aquelas operações (caso de empresa “de fachada” ou “laranja”), sua interposição passa a ser “presumida”, com a subsunção à regra disposta no art. 81, §1º, da Lei nº 9.430/96, c/c a regra do art. 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76:

Lei nº 9.430/96

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º **Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.** (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, **a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:** (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - **prova do regular fechamento da operação de câmbio,** inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - **identificação do remetente dos recursos,** assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 4º **O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455,** de 7 de abril de 1976. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Decreto-Lei nº 1.455/76

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

(...)

§ 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)

Antes da vigência da Lei nº 11.488/2007, em qualquer caso, dispondo ou não de capacidade operacional e financeira, a penalidade para a empresa interposta seria a declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ.

Como resta demonstrado, é irrelevante para o deslinde da questão principal se a ELCA era empresa há muito existente, ou se possuía atividades independentes da ELEGÂNCIA, ou se possuía capacidade financeira/operacional. **O que o Recorrente deveria demonstrar, DE FORMA CUMULATIVA, é que as mercadorias importadas pela ELCA através das DI**

que são objeto deste processo: **(i)** não tinham encomendante pré-determinado; **(ii)** não foram vendidas para a ELEGÂNCIA a preço inferior ao que seriam se o fossem para empresas de fora do grupo econômico ESTEE-LAUDER; **(iii)** não foram vendidas quase que exclusivamente para a ELEGÂNCIA; **(iv)** foram comercializadas com outros clientes que não a ELEGÂNCIA em quantidades significativas e com preços equivalentes; **(v)** foram regularmente adquiridas pela ELEGÂNCIA, em transações comerciais que seguem a normalidade do mercado, especialmente demonstrando, com comprovantes bancários, o efetivo pagamento de todas as notas fiscais de saída da ELCA para a ELEGÂNCIA; e **(vi)** foram adquiridas com recursos financeiros da ELCA, para os quais é possível efetuar a comprovação da origem, disponibilidade e transferência.

Os demais fatos usualmente narrados em casos de interposição fraudulenta através de simulação, como: **(i)** curto espaço de tempo entre a importação das mercadorias e a emissão das notas fiscais de saída; **(ii)** a saída das mercadorias diretamente do local de sua importação para as instalações do suposto “real adquirente”; **(iii)** tanto o importador ostensivo (que cede seu nome) quanto o real adquirente (oculto) pertencerem a um mesmo grupo econômico; ou **(iv)** a existência de instalações compartilhadas e de confusão patrimonial, são elementos que apenas reforçam a existência de uma simulação com o propósito de encobrir uma interposição fraudulenta de terceiros, mas não significa que a inexistência destes fatos, mesmo de todos eles simultaneamente, implica a inexistência da simulação.

Para comprovar a licitude da operação, o Recorrente precisa comprovar que cumpre com todos os seis requisitos listados acima (não existir encomendante pré-determinado, não ter adquirido as mercadorias da ELCA a preço inferior ao que normalmente seria praticado por uma empresa importadora que buscasse obter lucros com a operação, etc). Mesmo a comprovação de um ou dois destes requisitos não é suficiente para comprovar a inexistência da simulação.

Vejamos que **a presente simulação pode ocorrer em situação oposta**, por exemplo, **com o real adquirente não possuindo capacidade financeira e operacional para a realização da transação**, e assim desejando não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior, como bem indicado na didática decisão do TRF da 4ª Região no julgamento da Apelação Cível nº 5007530-34.2018.4.04.7002. Explico.

Se a empresa A, real adquirente das mercadorias, deseja reduzir o IPI devido através da interposição fraudulenta de terceiros, **e não pode possuir/demonstrar capacidade financeira/operacional**, por qualquer motivo que seja, ela pode se utilizar da empresa B, que poderá: **(i)** comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos; **(ii)** possuir capacidade operacional para realizar a distribuição das mercadorias e armazená-las em depósitos próprios; **(iii)** pertencer ou não ao seu grupo econômico, ou seja, ser a ela vinculada ou não; e **(iv)** elevar o tempo entre a importação da mercadoria e a emissão da nota fiscal de venda para A.

Mesmo assim, se os demais requisitos para elidir a hipótese de simulação não forem satisfeitos (não existir encomendante pré-determinado, não existir aquisição de mercadorias a preço inferior ao que normalmente seria praticado por uma empresa importadora que buscasse obter lucros com a operação, não existir revenda a cliente exclusivo, etc), ainda assim restará evidenciada a simulação.

É que, neste caso, o que verdadeiramente importa é que existam duas empresas realizando uma determinada operação que poderia ser realizada por uma única, não se vislumbrando qualquer propósito negocial nesta dupla participação que não seja a intenção exclusiva de reduzir a carga tributária através da **simulação de uma operação de compra e venda**, a qual só é realizada em seu aspecto formal, mas sendo desprovida de conteúdo material. Nesse contexto, o real adquirente será aquela empresa que, ao final, irá realizar a venda das mercadorias no atacado e/ou no varejo.

Logo, percebe-se que o cerne da questão é a simulação que ocorre nas duas etapas da operação, tanto na importação (operação de compra e venda internacional) quanto na suposta revenda no mercado interno para aquele que seria o real adquirente. Entendo necessário, portanto, analisar as características jurídicas deste tipo de contrato, bem como as características legais do que se considera uma simulação, para verificar se esta análise corrobora com todas as afirmações e elementos probatórios já abordados neste voto.

Maria Helena Diniz, em sua obra Curso de Direito Civil Brasileiro, vol. 03, 2017, págs. 35, 36, 40, 41, 42, 43, 44, 89, 195, 197/199 e 201, apresenta algumas características essenciais do contrato de compra e venda:

A. Conceito e requisitos de validade do contrato

(...)

Sendo o contrato um negócio jurídico, requer, para a sua validade, a observância dos requisitos do art. 104 do Código Civil: agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa em lei. Desse modo, **será necessária a presença de requisitos subjetivos, objetivos e formais, para que o contrato seja válido.**

Os requisitos subjetivos são: (...); d) consentimento das partes contratantes, visto que o contrato é originário do **acordo de duas ou mais vontades isentas de vícios** (erro, **dolo**, coação, lesão, estado de perigo, **simulação e fraude**) sobre a existência e natureza do contrato, o seu objeto e as cláusulas que o compõem. Deve haver coincidência de vontades, porque cada contraente tem determinado interesse e porque o acordo volitivo é a força propulsora do contrato: é ele que cria a relação jurídica que vincula os contraentes sobre determinado objeto.

(...)

B. Princípios fundamentais do direito contratual

Regem as obrigações contratuais os princípios:

1º) **da autonomia da vontade, no qual se funda a liberdade contratual dos contratantes**, consistindo no poder de estipular livremente, como melhor lhes convier, mediante acordo de vontades, a disciplina de seus interesses, suscitando efeitos tutelados pela ordem jurídica. **Esse poder de autorregulamentação dos interesses das partes contratantes, condensado no princípio da autonomia da vontade, envolve liberdade contratual (Gestaltungsfreiheit), que é a de determinação do conteúdo da avença e a de criação de contratos atípicos, e liberdade de contratar (Abschlussfreiheit), alusiva à de celebrar ou não o contrato e à de escolher o outro contratante. Além da liberdade de criação do contrato, abrange, portanto: a) a liberdade de contratar ou não contratar, isto é, o poder de decidir, segundo seus interesses, se e quando estabelecerá com outrem uma relação jurídica contratual.** Todavia, o princípio de que a pessoa pode abster-se de contratar sofre exceções, como, p.ex., quando o indivíduo tem obrigação de contratar imposta pela lei, como é o caso

das companhias seguradoras relativamente aos seguros obrigatórios; **b) a liberdade de escolher o outro contraente**, embora às vezes a pessoa do outro contratante seja insuscetível de opção, como, p.ex., nas hipóteses de serviço público concedido sob regime de monopólio, ou seja, das empresas concessionárias de serviço público;

(...)

É preciso não olvidar que **a liberdade contratual não é ilimitada ou absoluta, pois está limitada pela supremacia da ordem pública, que veda convenções que lhe sejam contrárias e aos bons costumes, de forma que a vontade dos contraentes está subordinada ao interesse coletivo. Pelo Código Civil, no art. 421, "A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato"** (CF, arts. 1º, IV, 5º, XXIII, e 170, III). O contrato deverá ter, portanto, por finalidade e por limite a sua função social.

(...)

Ante o disposto no art. 421, repellido está o individualismo, nítida é, como diz Francisco Amaral, a função institucional do contrato, visto que **limitada está a autonomia da vontade pela intervenção estatal, ante a função econômico-social daquele ato negocial, que o condiciona ao atendimento do bem comum e dos fins sociais. Amputa-se, assim, os excessos do individualismo e da autonomia da vontade**. Como a lei não define a locução "*função social do contrato*", poderá ela ser interpretada de formas diversas, **conduzindo à declaração de nulidade de cláusulas ou até mesmo de toda a avença**. Por isso, procuramos delinear alguns parâmetros a serem seguidos, pois com essa função social do contrato teremos o justo processo legal substantivo, o contrato deve ter alguma utilidade social, de modo que os interesses dos contratantes venham a amoldar-se ao interesse da coletividade.

E **nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública**, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos (CC, art. 2.035, parágrafo único). (...) **Humberto Theodoro Júnior apresenta alguns exemplos de contratos que se desviam de sua função social, não tendo interesse coletivo**, não merecendo proteção jurídica, tais como locação de imóvel em zona residencial para fins empresariais; venda de produto ou serviço mediante propaganda enganosa; **alienação de bens, fraudando credores; ato negocial conducente à concorrência desleal; negócio simulado para prejudicar terceiro**; turismo sexual por agência de viagens etc.

(...) A autonomia privada como autorregulamentação de interesses só se justificaria se o contrato corresponder a uma **função considerada socialmente útil pelo ordenamento**.

Assim, o princípio da autonomia da vontade é o poder conferido aos contratantes de estabelecer vínculo obrigacional, **desde que se submetam às normas jurídicas e seus fins não contrariem o interesse geral**, de tal sorte que a ordem pública e os bons costumes constituem limites à liberdade contratual. O princípio da autonomia da vontade sofre, portanto, restrições, trazidas pelo dirigismo contratual, que é a intervenção estatal na economia do negócio jurídico contratual, por entender-se que, se se deixasse o contratante estipular livremente o contrato, ajustando qualquer cláusula sem que o magistrado pudesse interferir, mesmo quando um a das partes ficasse em completa ruína, a ordem jurídica não estaria assegurando a igualdade econômica. **A expressão dirigismo contratual é aplicável às medidas restritivas estatais que invocam a supremacia dos interesses coletivos sobre os meros interesses individuais dos contraentes, com o escopo de dar execução à política do Estado de coordenar os vários setores da vida econômica e de proteger os economicamente mais fracos, sacrificando benefícios particulares em prol da coletividade**, mas sempre conciliando os interesses das partes e os da sociedade.

(...)

D. Interpretação do contrato

(...)

A interpretação do negócio jurídico contratual situa-se no âmbito do conteúdo da declaração volitiva, fixando-se em normas empíricas, mais de lógica prática do que de norma legal, pois o novo Código Civil contém, unicamente, cinco normas interpretativas, não tendo nenhum capítulo relativo à interpretação do contrato. Realmente, prescreve a lei pátria que:

1º) **nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção do que ao sentido literal da linguagem** (CC, art. 112). Assim, o intérprete do sentido negocial não deverá ater-se, unicamente, à exegese do contrato, isto é, ao exame gramatical de seus termos, mas sim à fixação da vontade dos contraentes, **procurando seus efeitos jurídicos, indagando sua intenção**, sem se vincular, estritamente, ao teor linguístico do ato negocial. Por outras palavras, o intérprete deverá, prendendo-se ao tipo contratual, reconstituir o ato volitivo dos contratantes, **pesquisando qual teria sido a sua real intenção e os fins econômicos visados por eles**, corrigindo sua manifestação, escrita ou verbal, erroneamente expressa (RT, 518:229, 510:133, 115:717, 125:573, 146:703; RF, 71:113);

(...)

3 . Modalidades contratuais previstas no Código Civil

(...)

B. Compra e venda

b.1. Conceito e caracteres

Com fundamento no art. 481 do Código Civil, a compra e venda vem a ser, como nos ensina Caio Mário da Silva Pereira, o contrato em que uma pessoa (vendedor) se obriga a transferir a outra (comprador) a propriedade de uma coisa corpórea ou incorpórea, **mediante o pagamento de certo preço** em dinheiro ou valor fiduciário correspondente.

(...)

Afirmam os civilistas, ao procederem à sua caracterização jurídica, que esse contrato é:

1º) bilateral ou sinalagmático, porque cria obrigações para ambos os contratantes, que serão ao mesmo tempo credores e devedores. A bilateralidade está no fato de estabelecer para o vendedor a obrigação de transferir a propriedade da coisa alienada **e de impor ao comprador o dever de pagar o preço avençado**. Se não houvesse essa reciprocidade de obrigações, ter-se-ia, p. ex., uma doação. É muito importante essa característica, pois a execução da prestação por um dos contraentes será causa do cumprimento da do outro, e, havendo inadimplemento de qualquer uma das obrigações, romper-se-á o equilíbrio contratual;

2º) oneroso, porque ambas as partes contratantes auferem vantagens patrimoniais de suas prestações, pois, de um lado, **o sacrifício da perda da coisa corresponderá ao proveito do recebimento do preço avençado**, e, de outro, o sacrifício do pagamento do preço ajustado corresponderá ao proveito do recebimento da coisa. Há, pois, uma equivalência entre os ônus e as vantagens;

(...)

b.2. Elementos constitutivos

(...)

Examinaremos tão-somente os elementos essenciais, comuns a todo e qualquer contrato dessa espécie, que são:

(...)

2º) **o preço, que deverá apresentar os seguintes caracteres:**

a) **pecuniariedade**, por constituir uma soma em dinheiro (CC, art. 481; Lei n. 10.192/2001; Decreto-lei n. 857/1969, art. 2º) que o comprador paga ao vendedor em troca da coisa adquirida. Porém, nada obsta que seja pago por coisas representativas de dinheiro ou a ele redutíveis (...), como cheque, duplicata, letra de câmbio, nota promissória (...), títulos da dívida pública (apólices) (...). Se consistir numa outra coisa, ter-se-á permuta (...). **Como a pecuniariedade é seu elemento essencial, o preço não poderá ser convencionado mediante prestação de serviço**, hipótese em que se configurará um contrato inominado e não compra e venda;

b) **seriedade**, pois deverá ser sério, real e verdadeiro, indicando firme objetivo de se constituir numa contraprestação relativamente ao dever do alienante de entregar a coisa vendida, **de modo que não denuncie qualquer simulação absoluta ou relativa. Se for fictício, não se terá venda alguma, porém uma doação dissimulada, suscetível de ser anulada. Se for irrisório, não haverá venda, ante a grande diferença entre o valor da coisa e o preço estipulado**. Todavia, não se exige justo preço, ou uma perfeita equivalência objetiva entre a coisa e o preço, mas apenas que este não seja tão irrelevante a ponto de significar uma liberalidade do alienante ou o seu intuito de não o exigir, embora, às vezes, o contrato contenha cláusula que o exija, caso em que os juristas o interpretam como sendo o preço normal ou corrente no mercado ou na Bolsa;

Veja-se que a validade de qualquer contrato depende do atendimento de requisitos subjetivos, dentre os quais o livre consentimento das partes contratantes, visto que o contrato é originário do acordo de duas ou mais vontades isentas de vícios, tais como a simulação e/ou fraude.

Se o importador ELCA não possui o interesse de comercializar os produtos livremente no mercado, tendo como único objetivo repassa-las quase que integralmente para a ELEGÂNCIA, e praticamente pelo mesmo preço que as adquiriu, com apenas uma pequena margem de lucro que não justifica o risco do negócio, não há qualquer função social neste contrato entre a ELCA e o exportador.

A realização deste negócio não visa a qualquer finalidade econômica, nem possui qualquer relevância social. Não visa a dinamizar a economia do país, ao contrário, visa a sobrepujar o interesse coletivo com o interesse individual/privado, através da diminuição da carga tributária do IPI, retirando recursos públicos para serem absorvidos por particulares, em claro detrimento dos interesses da sociedade brasileira.

A professora Maria Helena, em excerto de sua obra dedicado à interpretação dos contratos, acima colacionado, afirma que “*nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção do que ao sentido literal da linguagem (CC, art. 112)*”. Assim, o intérprete do sentido negocial “*não deverá ater-se, unicamente, à exegese do contrato, isto é, ao exame gramatical de seus termos, mas sim à fixação da vontade dos contraentes, procurando seus efeitos jurídicos, indagando sua intenção*”, pesquisando qual teria sido a sua real intenção e os fins econômicos visados por eles.

Observa-se claramente, pela descrição do *modus operandi* e pelas provas trazidas aos autos, que uma das principais finalidades desta importação ser realizada pela ELCA, e não

diretamente pela própria ELEGÂNCIA, é a economia tributária. Da forma como foram realizadas as importações, só existem benefícios para os particulares, em claro detrimento do interesse coletivo, que necessita dos recursos tributários para a consecução de seus objetivos primordiais.

Que fique bem claro que o entendimento aqui exposto não é o de que seja vedado ao contribuinte buscar alternativas que lhe tragam redução de sua carga tributária; o que se entende proibido pelo ordenamento é que este objetivo seja alcançado através da realização de operações meramente simuladas, que não contém qualquer propósito negocial, desprovidas de qualquer racionalidade econômica/financeira, exceto pela economia de tributos.

Exemplo bastante claro de possibilidade de economia tributária juridicamente permitida é a opção pelo regime de tributação completo ou simplificado nas declarações de imposto de renda da pessoa física. O próprio sistema eletrônico de preenchimento e envio das declarações, fornecido pela Receita Federal, informa ao contribuinte qual o valor do imposto a pagar ou a restituir, a depender da opção feita. Ao contribuinte é lícito escolher a opção que lhe seja mais interessante, não havendo qualquer imposição de que tenha que escolher a mais gravosa.

Como visto na lição de Maria Helena Diniz, “*A autonomia privada como autorregulamentação de interesses só se justificaria se o contrato corresponder a uma função considerada socialmente útil pelo ordenamento*”. Ora, um contrato de importação de mercadorias realizado por uma empresa que não tem qualquer intenção de disponibilizar os produtos no mercado nacional à população, funcionando como mera intermediária para possibilitar uma redução de tributos por uma terceira empresa, não atende à função social do contrato (também conhecido como função social da empresa).

Da mesma forma, temos o outro lado desta moeda, que é o contrato, escrito ou verbal, de compra e venda entre a ELCA e a ELEGÂNCIA. Interpretando os termos da operação, descritos pelo Auditor-Fiscal, é possível interpretá-lo e, assim, extrair a sua real intenção. E, pelo que se verifica, não há um verdadeiro acordo de vontades para a sua realização, de acordo com as características que a doutrina e a própria legislação brasileira reconhecem existir nesta modalidade contratual.

Com efeito, como bem descrito pela professora Maria Helena, um dos seus elementos constitutivos é o preço, e a seriedade deste. Nos termos dos arts. 481 e 489 do Código Civil, a compra e venda vem a ser o contrato em que uma pessoa (vendedor) se obriga a transferir a outra (comprador) a propriedade de uma coisa corpórea ou incorpórea, mediante o pagamento de certo preço:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

(...)

Art. 489. Nulo é o contrato de compra e venda, quando se deixa ao arbítrio exclusivo de uma das partes a fixação do preço.

Por seriedade, entende-se a característica de que o preço deverá ser sério, real e verdadeiro, indicando firme objetivo de se constituir numa contraprestação relativamente ao dever do alienante de entregar a coisa vendida, “*de modo que não denuncie qualquer simulação*”

absoluta ou relativa”. Portanto, “*se for fictício, não se terá venda alguma, porém uma doação dissimulada, suscetível de ser anulada. Se for irrisório, não haverá venda, ante a grande diferença entre o valor da coisa e o preço estipulado*”. Todavia, não se exige justo preço, ou uma perfeita equivalência objetiva entre a coisa e o preço, mas apenas que este não seja tão irrelevante a ponto de significar uma liberalidade do alienante ou o seu intuito de não o exigir.

Segundo narra a Fiscalização, os valores das vendas realizadas pela ELEGÂNCIA no atacado e no varejo foram muito superiores aos valores pelos quais adquiriu estas mesmas mercadorias da ELCA, razão pela qual teria restado configurada a “quebra da cadeia do IPI” e motivado a lavratura de autos de infração para lançar o IPI não apurado pelo contribuinte:

7.7 DO DANO AO ERÁRIO E DA QUEBRA DA CADEIA DO IPI

Cumprindo inicialmente esclarecer que, nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 – exaustivamente abordado ao longo do presente relatório fiscal –, a simples ocultação já se configura, por si só, como ensejadora do dano ao erário:

(...)

Diante do excerto transcrito acima, uma vez caracterizada a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, comprovado estaria o dano ao erário, sendo desnecessário, por parte da fiscalização, o perquirir outras eventuais vantagens auferidas pelo infrator.

Não obstante o relatado, verificou-se, no âmbito da presente ação fiscal, que três estabelecimentos da ELEGÂNCIA são contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (art. 79 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24/08/2001 e art. 13 da Lei nº 11.281, de 20/02/2006), por ocasião da revenda/“transferência a outros estabelecimentos do próprio remetente” das mercadorias importadas no mercado interno. Como não optante do Simples Nacional, a referida empresa estaria obrigada a recolher o IPI tanto na importação como na saída de mercadorias para venda no mercado interno (art. 24, I e III c/c art. 9º, I, do Decreto nº 7.212/2010).

Desse modo, a ocultação do verdadeiro adquirente afastaria a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno por ela realizada, permitindo uma substancial redução no montante de tributos recolhidos por tal empresa.

Cabe mencionar que o estabelecimento de CNPJ 08.377.511/0007-24 da ELEGÂNCIA, situado em Serra-ES, foi o único cliente da ELCA (destinatário de mais de 99% das vendas desta empresa) em se tratando das mercadorias importadas por encomenda no biênio 2014/2015, com valor faturado relevante.

Apesar da ELCA ter destacado o IPI em suas notas de venda, no valor de R\$24.784.047,15, tal montante entraria apenas como crédito do estabelecimento supracitado da ELEGÂNCIA no cálculo do imposto devido, na condição de real adquirente e equiparado a industrial. E, em suas vendas, nenhum dos estabelecimentos da ELEGÂNCIA destacou valor de IPI nas NFe, uma vez que a empresa não se considerou contribuinte do imposto.

(...)

Como exaustivamente demonstrado neste relatório, a ELEGÂNCIA é a real adquirente das mercadorias importadas e, portanto, deveria destacar o IPI em suas notas fiscais de venda no mercado interno e, também, nas NFe das transferências desses produtos estrangeiros realizadas para os demais estabelecimentos comerciais da empresa.

(...)

A devida apuração com o cálculo detalhado e o lançamento do imposto foram tratados em PAFs específicos, abertos sob a égide dos Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) n.ºs 0816500-2018-00385-7, 0816500-2018-00638-4 e 0816500-2018-00639-2.

(...)

7.9 DA CONCLUSÃO EM RELAÇÃO AO PROCEDIMENTO FISCAL

(...)

5. Quanto à quebra da cadeia de IPI

· A ocultação do verdadeiro adquirente afastou a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno realizadas pela ELEGÂNCIA, permitindo uma substancial redução no montante de tributos recolhidos por tal empresa. Mais de R\$ 80 milhões de IPI deixaram de ser recolhidos no biênio 2014/15.

Esta redução de mais de 80 milhões de reais no montante do IPI que deveria ter sido recolhido pela ELEGÂNCIA se deve ao fato de ter sido interposta uma empresa, no caso a ELCA, entre a importação da mercadoria e sua revenda pela ELEGÂNCIA no mercado interno, cuja consequência foi possibilitar que esta última operação se desse sem a incidência do IPI. A operação de venda **com** incidência do tributo é realizada por um valor artificialmente baixo, muito inferior ao que seria praticado em uma operação não simulada, para diminuir a base de cálculo do IPI; posteriormente, numa nova etapa da cadeia produtiva, **sem** a incidência deste tributo, aí sim as vendas podem ser reais, com os valores normalmente praticados no mercado.

Me parece evidente que neste esquema a ELCA não tem qualquer possibilidade de determinar o valor da venda a ser praticado, o que implica a nulidade destes contratos de compra e venda por deixar ao arbítrio exclusivo da ELEGÂNCIA a fixação do preço, ou mesmo por tal preço de venda ser fictício, ante a grande diferença entre o valor da coisa e o preço estipulado, nas palavras da professora Maria Helena.

Observe-se que não há característica da “seriedade” em um preço de venda praticamente no mesmo nível do preço de compra. As empresas são criadas com a finalidade de lucro (exceto se foram filantrópicas etc), não apenas para remunerar seus sócios, mas para bancar seus custos. Não há qualquer sentido empresarial na ELCA vender para a ELEGÂNCIA por um preço próximo ao de aquisição de suas mercadorias, indicando a inexistência da autonomia de vontade das partes.

Indo além, o fato das vendas da ELCA serem praticamente exclusivas para a ELEGÂNCIA, como demonstrado pela Autoridade Fiscal com base nas notas fiscais eletrônicas de saída, ofende a um dos princípios fundamentais do direito contratual, o Princípio da Autonomia da Vontade, fundado na liberdade contratual dos contratantes, consistindo no poder de estipular livremente, como melhor lhes convier, mediante acordo de vontades, a disciplina de seus interesses.

Esse poder de autorregulamentação dos interesses das partes contratantes, condensado no princípio da autonomia da vontade, envolve a liberdade de contratar (Abschlussfreiheit), alusiva à de celebrar ou não o contrato e à de escolher o outro contratante. Nas palavras da professora Maria Helena, “*abrange, portanto, a liberdade de contratar ou não*

contratar, isto é, o poder de decidir se e quando estabelecerá com outrem uma relação jurídica contratual". Prossegue a autora afirmando que este princípio envolve ainda *"a liberdade de escolher o outro contraente"*.

Por fim, observando o que estipula o art. 481 do Código Civil, tem-se que o contrato de compra e venda é bilateral ou sinalagmático, *"porque cria obrigações para ambos os contratantes, que serão ao mesmo tempo credores e devedores"*. A bilateralidade está no fato de estabelecer para o vendedor a obrigação de transferir a propriedade da coisa alienada **e de impor ao comprador o dever de pagar o preço avençado**. O Recorrente, contudo, não apresentou qualquer prova de que realizava os pagamentos pelas compras efetuadas junto à ELCA, como comprovantes de pagamento de boletos ou de transferência bancária, correlacionando-os, obviamente, com cada fatura ou nota fiscal emitida pela ELCA.

Assim, pelas características das operações aqui analisadas, entendo que não há uma verdadeira operação de compra e venda, segundo a normalidade que se observa em contratos desta natureza, mas mera simulação, com o objetivo de dissimular uma outra operação de compra e venda, fazendo crer que a ELEGÂNCIA adquire seus produtos da ELCA, quando na verdade adquire da própria matriz da sua controladora no exterior, a ESTEE-LAUDER.

O Código Civil, em seu art. 167, determina que *"é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou"*. Assim, a operação que deve subsistir é a aquisição dos produtos importados da ESTEE-LAUDER pela ELEGÂNCIA, sendo nulos os negócios jurídicos firmados entre a ESTEE-LAUDER e a ELCA, bem como entre a ELCA e a ELEGÂNCIA, cujo objetivo exclusivo era dissimular a real operação, ocultando o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas.

Flávio Tartuce, em sua obra Direito Civil, vol. 03, 2019, afirma sobre a simulação:

Partindo para o seu conceito, na simulação há um desacordo entre a vontade declarada ou manifestada e a vontade interna. Em suma, **há uma discrepância entre a vontade e a declaração; entre a essência e a aparência**.

(...)

Na simulação, as duas partes contratantes estão combinadas e objetivam iludir terceiros. Como se percebe, sem dúvida, há um vício de repercussão social, equiparável à fraude contra credores, mas que gera a nulidade e não anulabilidade do negócio celebrado, conforme a inovação constante do art. 167 do CC.

(...)

Como já foi expresso, **o art. 167 do CC/2002 reconhece a nulidade absoluta do negócio jurídico simulado, mas prevê que subsistirá o que se dissimulou**, se válido for na substância e na forma. O dispositivo trata da simulação relativa, aquela em que, na aparência, há um negócio; e na essência outro.

Dessa maneira, percebe-se na simulação relativa dois negócios: um aparente (simulado) e um escondido (dissimulado). Eventualmente, esse negócio camuflado pode ser tido como válido, no caso de simulação relativa. Segundo o Enunciado n. 153 do CJF/STJ, também aprovado na III Jornada de Direito Civil, em 2004, *"na simulação relativa, o negócio simulado (aparente) é nulo, mas o dissimulado será válido se não ofender a lei nem causar prejuízo a terceiros"*.

(...)

Feitas tais considerações, e seguindo-se no estudo do tema, **o art. 167, §1º, do CC elenca hipóteses** em que ocorre a simulação, a saber:

a) De negócios jurídicos que visam a conferir ou a transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem (simulação subjetiva).

(...)

Sem prejuízo desses casos, em outros **a simulação pode estar presente todas as vezes que houver uma disparidade entre a vontade manifestada e a vontade oculta**. Isso faz com que o rol previsto no art. 167 do CC seja meramente exemplificativo (*numerus apertus*), e não taxativo (*numerus clausus*).

(...)

A partir de todas essas conclusões, quanto ao conteúdo, a simulação pode ser assim classificada:

a) Simulação absoluta – situação em que na aparência se tem determinado negócio, mas na essência a parte não deseja negócio algum.(...)

b) Simulação relativa – situação em que o negociante celebra um negócio na aparência, mas na essência almeja outro ato jurídico, conforme outrora exemplificado quanto ao comodato e à locação. A simulação relativa, mais comum de ocorrer na prática, pode ser assim subclassificada:

- **Simulação relativa subjetiva** – caso em que o vício social acomete elemento subjetivo do negócio, pessoa com que o mesmo é celebrado (art. 167, §1º, I, do CC). **A parte celebra o negócio com uma parte na aparência, mas com outra na essência, entrando no negócio a figura do testa de ferro**, laranja ou homem de palha, que muitas vezes substitui somente de fato aquela pessoa que realmente celebra o negócio jurídico ou contrato. **Trata-se do negócio jurídico celebrado por interposta pessoa**.

Alega o Recorrente que o ordenamento jurídico não admite a possibilidade de tributação conjunta das entidades que compõem um grupo econômico, e que pertencer a um grupo econômico não poderia ser motivação para a Fiscalização desconsiderar a personalidade jurídica de empresas, mesmo na eventualidade de outra empresa do grupo apresentar capacidade contributiva ou caso tenha supostamente se beneficiado de uma das opções lícitas concedidas pela legislação brasileira.

Entretanto, **como minuciosamente analisado neste tópico**, o Auditor-Fiscal não realizou uma “*tributação conjunta das entidades que compõem um grupo econômico*”, nem muito menos desconsiderou a personalidade jurídica de empresas. O procedimento seguido foi simplesmente considerar nulos os negócios jurídicos simulados, para considerar existente unicamente o negócio jurídico que foi dissimulado, conforme determina textualmente o art. 167 do Código Civil.

No mesmo sentido do quanto exposto neste tópico, trago os seguintes precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região para proceder a tal análise:

i) Apelação Cível. Processo: 5007530-34.2018.4.04.7002. Data da Decisão: 18/02/2020. Órgão Julgador: 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Relatora: Desembargadora Federal Marina Vasques Duarte.

VOTO

(…)

No decorrer da ação fiscal, verificou-se que **a sociedade empresária Polen** – Comércio Importação e Exportação de Produtos Manufaturados Ltda - ME, doravante denominada POLEN, no âmbito da Declaração de Importação nº 13/0399662-8, registrada em 01/03/2013, **ocultou a real compradora na operação de importação**, com concorrência da pessoa jurídica WA Iluminação Ltda, doravante WA, simulando tratar-se de uma importação direta. A atuação da empresa é de intermediária em operações de importação, **servindo de anteparo para a real compradora WA Iluminação Ltda, a qual permaneceu oculta**.

(…)

Referida Declaração Aduaneira, inicialmente selecionada para análise fiscal, teve seu conteúdo incluído em Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, tendo em vista a existência de indícios de ocultação do(s) real(is) interessado(s) na operação. **Ao final da ação fiscal realizada, restou caracterizada a ocultação da real compradora na operação de importação, a saber, a empresa WA, simulando tratar-se de uma importação direta realizada pela POLEN**. O objetivo final do procedimento detectado era o de manter oculta a real compradora na operação de importação, com o fim último de dificultar o controle aduaneiro e tributário sobre seus participantes, deixando de ser equiparado a industrial, não pagando o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída das mercadorias e não se submetendo a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior.

Em termos de motivos, a ocultação na importação do adquirente, combatida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, **é artifício em geral empregado para afastar obrigações tributárias principais e acessórias, não sendo, entretanto, o único objetivo. Dentre os principais e mais conhecidos podem ser citados: a)** deixar de ser equiparado a industrial, não pagando IPI na saída das mercadorias, o que quebra a cadeia desse imposto (o real adquirente da mercadoria, pela legislação, é equiparado a industrial e, portanto, deve recolher o IPI devido na revenda dos produtos, conforme o art. 9º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI); **b)** sonegar outros tributos, tais como ICMS, PIS, COFINS, IR etc.; **c)** praticar o crime de lavagem de dinheiro; **d)** não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior; **e)** acobertar as operações entre pessoas vinculadas, nos termos da legislação pertinente, influenciando diretamente no tratamento tributário das operações; **f)** acobertar os reais interessados em operações fraudulentas em sentido amplo; **g)** interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos; **h)** subfaturar as importações, assim como cometer qualquer outra irregularidade tributária, pois, estando o verdadeiro interessado pela mercadoria (o real adquirente) oculto, este não é alcançado pela autoridade aduaneira, recaindo somente sobre o importador (“laranja”, em muitos casos) as penalidades devidas; e **i)** a busca de benefícios fiscais decorrentes da chamada “guerra fiscal” entre os Estados da federação que, muitas vezes, apenas fomenta a criação ou simulação de empresas com o fim único de se obter tais vantagens.

(…)

Um subterfúgio, porém, passou a ser sistematicamente empregado, mormente pelas “tradings” com maior volume de operações, a fim de transparecer como próprias as operações que eram realizadas por ordem de terceiros. O grande motivador para tal se prendia à alegação de que tais operações seriam realizadas com recursos das “tradings”, e não de terceiros (os “clientes” das “tradings”).

Assim, **argumentava-se que as operações até seriam por ordem de terceiros, mas por conta (da) própria “trading”. Com a prosperidade proporcionada pelo vultoso**

incremento do comércio exterior, não foi difícil notar que várias dessas "tradings" transformaram-se em empresas de inegável capacidade econômica e financeira. Desta forma, certamente não tinham problemas em empregar recursos próprios na operação (contratos de câmbio liquidados antecipadamente, impostos pagos no ato do registro da DI, etc.). Uma simples questão de fluxo de caixa para as "tradings", pois os **valores eram prontamente retornados pelo cliente após a conclusão da operação.**

Esta conclusão consistia numa "venda", previamente entabulada, e pela qual a "trading" era remunerada com uma espécie de comissão, agregada ao custo da mercadoria nacionalizada.

3) **Importação para Revenda a Encomendante Predeterminado: verificava-se que as "tradings" de maior porte haviam se transformado num grande "guarda-chuva" a abrigar inúmeros responsáveis pelas importações,** os quais acabavam não sendo devidamente apresentados ao Fisco. Importante notar que o artifício descrito propiciava importantes e indevidas vantagens aos clientes dessas "tradings", que, assim, acabavam esquivando-se de obrigações tributárias principais e acessórias. Mais uma vez a legislação precisou ser atualizada em face das práticas adotadas pelos intervenientes nas operações de comércio exterior, a fim de que, definitivamente, esta espécie de operação (por suposta conta da "trading", mas por ordem do encomendante) se submetesse ao devido tratamento legal, sem outras manobras. Surgiu, então, a importação para revenda a encomendante predeterminado. (...).

Tal como nas modalidades anteriores, a nova legislação tratou de estender as condições de sujeição passiva e responsabilidade tributária ao encomendante, razão pela qual sua identificação é imprescindível na declaração de importação.

No procedimento especial de controle aduaneiro para análise das operações de importação, **a empresa POLEN, apresentada como importadora, formalmente constituída em 26/10/1998,** informa ter sede cadastral na cidade de Foz do Iguaçu, tendo como sócios o Sr. ADVALDO VANZELLA e a Srª. TANIA REGINA RODRIGUES MONTEIRO VANZELLA.

Referida empresa registrou a Declaração de Importação nº 13/0399662-8 em 01/03/2013 junto à Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Paranaguá, com o fim de nacionalizar lâmpadas de LED, driver, pasta térmica, fontes, refletor e chip de LED. Para a instrução do despacho, foram apresentados Conhecimento de Transporte Marítimo nº 865105621, Fatura nº PA01-050 e Romaneio de Carga (Packing List).

(...)

Após análise minuciosa - pelo Fisco - dos documentos apresentados/obtidos nos autos originários, restou comprovado que **a POLEN não demonstrou a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos necessários à prática da operação de importação** no âmbito da operação de importação relativa a Declaração de Importação nº 12/1947031-9.

Quanto a Declaração de Importação nº 13/0399662-8, registrada em 01/03/2013, conclui-se que a WA ILUMINACAO LTDA efetuou o adiantamento dos recursos necessários à prática da operação de importação, restando caracterizado que a POLEN ocultou a real compradora WA ILUMINACAO LTDA, simulando tratar-se de uma importação direta.

(...)

Veja-se, aqui, se faz necessária uma distinção. A inaptidão do CNPJ é declarada por falta de capacidade econômica e/ou falta de comprovação de origem de valores. Trata-se de análise interna da própria empresa da apelante. Não se relaciona a operação aduaneira, em si, ou seja, à caracterização de interposta pessoa em importação.

Está-se diante de duas linhas de investigação administrativa: a primeira, quanto ao real importador e a segunda (desdobrada), quanto à própria existência material da interposta empresa, no caso, da apelante.

Assim, **eventual constatação de capacidade financeira para fins de manutenção do CNPJ não implica, por si só e automaticamente, na inexistência de interposta pessoa em importação.**

Tendo isso por conta, o juiz singular bem concluiu (sentença): (...) **a interposição fraudulenta não resta descaracterizada com a descoberta do real financiador da importação, inicialmente oculto; é, isto sim, mais um elemento probatório a evidenciar a atitude ilícita das empresas em conluio.** (...) Ou seja, a identificação da origem dos recursos não se traveste de excludente da conduta ilícita praticada pela apelante.

Inclusive, a decisão proferida nos autos do processo administrativo que julgou a representação administrativa por inaptidão do CNPJ, citada pela apelante no corpo da apelação (evento 24), expressamente dispõe:

23. Por óbvio, **o adiantamento de clientes também não é permitido nas operações realizadas sob a modalidade de importação direta, onde sequer é admitida a participação de terceiros.** Neste caso, com a identificação do adquirente oculto, poderá ficar caracterizada, entre outras irregularidades, a infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (cessão de nome).

(...)

De fato, **nos autos originários deste apelo, o Fisco demonstrou, detalhadamente, a prática do ilícito** (caracterização da interposta pessoa).

Portanto, o pedido principal da ora apelante não procede.

ii) Agravo de Instrumento. Processo: 5002210-86.2020.4.04.0000. Data da Decisão: 13/02/2020. Órgão Julgador: 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Relator: Desembargador Federal Francisco Donizete Gomes.

Trata-se de agravo de instrumento interposto por Connect Brasil Importação e Exportação Eirelli contra decisão que, nos autos de ação anulatória de ato administrativo movida contra a União, objetivando, em sede liminar, o restabelecimento de seu CNPJ, que foi baixado pela ré, indeferiu pedido de tutela de urgência, nos seguintes termos:

1. Relatório

Trata-se de ação proposta por CONNECT BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI em face da UNIÃO - FAZENDA NACIONAL objetivando, em sede liminar, o restabelecimento de seu CNPJ, que foi baixado pela ré.

Narra que o ato foi praticado nos autos do processo administrativo n. 10909.72201/2019-57 no dia 04 de setembro de 2019 diante da **constatação de (suposta) infração de interposição fraudulenta de terceiros que teria por objetivo a quebra da cadeia de IPI em relação às operações de importação** amparadas pelas Declarações de Importação nº 19/1359870-7 e nº 19/0860134-7, objeto dos Processos Administrativos nº 10909.721952/2019-17 e nº 10909.721385/2019-91, respectivamente, registradas pela empresa Trust Importação e Exportação Eireli, inscrita no CNPJ sob o nº 07.426.908/0004-53.

(...)

Decido.

2. Fundamentação

(...)

Os documentos que acompanham a inicial revelam que houve intensa investigação por parte da autoridade fiscal até a efetiva aplicação de pena de perdimento.

(...)

Numa análise própria das medidas liminares, não verifico elementos a elidir a conclusão da autoridade fiscal. Ao contrário, a conclusão é baseada na investigação aprofundada de vários fatos que são descritos ao decorrer dos procedimentos administrativos.

A respeito da tipicidade adotada, a autoridade fiscal assevera que :

(...) não se está a contestar se a CONNECT funciona em sua sede ou se cumpre com suas obrigações fiscais e trabalhistas, apesar dos fatos indícios de que é apenas uma empresa corriqueiramente denominada como "laranja" - ocupa apenas uma sala em imóvel do grupo TRUST, seu proprietário foi durante anos funcionário da TRUST, não possuía até há poucos empregados registrados, movimenta recursos incompatíveis com suas operações de compra e venda. A inexistência de fato configura-se por força do art. 29, inciso II, alínea "e", item 2, da Instrução Normativa n. 1.863/2018, que assim considera aquela empresa que realizar exclusivamente operações de terceiros, com o intuito de acobertar os reais beneficiários.

(...)

Não há que se entrar em pormenores dos autos lavrados, uma vez que foram considerados escorreitos e perfeitos, aplicando-se penalidade de perdimento às operações amparadas pelas DI 19/1359870-7 e 19/0860134-7. Descabida, pois, a pretensão da representada de rediscutir questões atinentes àquelas autuações. De se reforçar, tão somente, que foram comprovadas a fraude e simulação naquelas operações, nos termos acima esposados. No caso, todas as operações de compra da CONNECT em 2019 foram importações registradas pela TRUST, em que esta simulava uma venda para a CONNECT, com o objetivo de evadir-se da incidência do IPI (e também do ICMS), porém as mercadorias eram entregues diretamente a terceiros compradores. TRUST também utilizava a CONNECT para reduzir seu lucro, uma vez que as mercadorias eram supostamente vendidas para a CONNECT por valores abaixo do custo, mas entregues aos reais compradores por preços até cinco vezes maiores.

(...)

Algumas ponderações realizadas pela autoridade fiscal merecem destaque e conduzem, em princípio, à legalidade da medida aplicada contra a autora (fl. 12, PROCADM7, evento 1):

A pessoa jurídica CONNECT BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ n.º 22.827.321/0001-05 é uma Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) tendo atualmente como único dirigente/acionista o Sr. Ulisses Ribeiro dos Santos, CPF n.º 049.954.689-00. Com base nas informações cadastrais existentes nos sistemas da Receita Federal, a empresa possui o seguinte histórico cadastral:

a) Foi constituída em 10 de julho de 2015. Inicialmente, tinham como sócios os senhores ULISSES RIBEIRO DOS SANTOS, CPF n.º 049.954.689-00 e JULIO CEZAR DA SILVA, CPF n.º 079.469.119-63. Este último retirou-se da sociedade da empresa em 09/10/2018.

b) Em consulta aos sistemas internos cadastrais RFB, constata-se que deste 23/11/2017 a sua matriz possui domicílio em Itajaí/SC, na Rua Cesar Augusto Dalcoquio, 4255 - Galpão A. Ou seja, o mesmo endereço das empresas participantes do grupo "TRUST GROUP" e especificamente exatamente o mesmo galpão da empresa TAGLOG SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA.

(...)

c) Constata-se que o atual único sócio da empresa com 100% das cotas, Sr. Ulisses Ribeiro dos Santos possuía vínculos empregatícios com a empresa importadora TRUST - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI desde 13/10/2015, ou seja, três meses após a constituição da empresa CONNECT BRASIL, atuando na função de assistente administrativo, até 15/07/2019. Ressalte-se conforme documento instrutivo de despacho (anexo 01), que a fatura comercial é datada de 21/05/2019, ou seja, o Sr. Ulisses Ribeiro dos Santos, CPF nº 049.954.689-00 na época da negociação da mercadoria objeto deste Relatório Fiscal ainda mantinha vínculo empregatício com a importadora TRUST.

(...)

d) Em consulta aos recolhimentos previdenciários no sistema GFIPWEB, constata-se que a CONNECT BRASIL até 08/07/2019 não possuía empregados registrados, sendo o único recolhimento realizado em nome de seu proprietário Sr. ULISSES RIBEIRO DOS SANTOS até tal data.

e) Em extração das notas fiscais no sistema Receita BX (anexos 06 e 07) de compras de mercadorias referente ao ano de 2019, constata-se que a CONNECT BRASIL realizou operações de compra de mercadoria referente a sua atividade comercial cadastrada no CNAE exclusivamente da empresa TRUST - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI.

f) Do total de mercadorias compradas da empresa TRUST, constata-se que a CONNECT BRASIL, adquiriu ao longo de 2019 mercadorias no valor total emitido em notas fiscais de R\$ 548.522,38 (anexo 07) e emitiu notas fiscais de vendas a terceiros de exatamente as mesmas mercadorias adquiridas pela TRUST, no valor total de R\$1.461.364,55 (anexos 08 e 09). Ou seja, um valor 2,65 vezes superior ao comprado pela CONNECT. Ressalte-se que não foram recolhidos IPI para tais vendas da CONNECT BRASIL a terceiros, salvo a nota fiscal n.º 147.

g) Em consulta ao sistema RADAR, constata-se que a empresa CONNECT BRASIL, possui a sua habilitação para operar no comércio exterior SUSPensa, seja na condição de importador ou na condição de adquirente. Ou seja, a mesma perante a Receita Federal do Brasil, não está habilitada para importar uma quantidade de mercadoria equivalente ao montante adquirido da empresa TRUST no valor total de R\$548.533,38 (anexo 07). Salienta-se que a totalidade de mercadorias adquiridas pela CONNECT BRASIL junto a TRUST são originárias de importações conforme já demonstrado anteriormente (anexo 05). (grifei)

(...)

h) Foi constatado no curso da verificação física das mercadorias importadas pela DI n.º 19/1359870-7, a informação de que a empresa CONNECT BRASIL é o distribuidor de tal mercadoria. Ou seja, constata-se a presença de terceiro oculto na operação de importação, visto se tratar de importação por conta própria da empresa TRUST.

(...)

Diante do quadro apresentado, constata-se que a empresa CONNECT BRASIL, detectada na conferência física das mercadorias importadas pela DI n.º 19/1359870-7 como distribuidor das mercadorias importadas e também oculto a importação realizada, atua exclusivamente para atender interesses da empresa TRUST IMPORTAÇÃO, visto operar exclusivamente para a mesma, estar situado no mesmo endereço cadastral das empresas do grupo conhecido como "TRUST GROUP" da qual pertencem as empresas TRUST IMPORTAÇÃO E TAGLOG LOGÍSTICA. Ressalte-se que a CONNECT BRASIL realiza operações comerciais de compra de mercadorias objeto de sua atividade comercial exclusivamente da empresa TRUST IMPORTAÇÃO.

(...)

Além disto o sócio da CONNECT BRASIL, Sr. Ulisses Ribeiro dos Santos foi empregado da empresa TRUST IMPORTAÇÃO entre 13/10/2015 até 15/07/2019, ou seja, possuía vínculos empregatícios com a importadora durante toda a negociação da mercadoria importada assim como durante a época de seu embarque (anexo 01). Também, constata-se que a CONNECT BRASIL não possui habilitação ativa no sistema RADAR, ou seja, não há como a mesma figurar no processo de importação como empresa importadora ou adquirente da mercadoria.

Conforme será demonstrado no tópico a seguir, verificou-se que as mercadorias negociadas da TRUST para a CONNECT BRASIL eram "vendidas" com valor unitário das mercadorias com valores abaixo dos importados pela TRUST, em comparação aos preços observados nas notas fiscais de entrada das mercadorias idênticas e de mesmo NCM 8539.50.00 importadas pela TRUST (anexos 09 e 10).

O intuito era claro: sonegação de tributos, em especial IPI. Ao interpor a empresa CONNECT BRASIL como sua distribuidora e revender as mercadorias para a mesma, com preços abaixo dos valores importados, permitiu a CONNECT a não se equiparar a industrial e, portanto, não recolher IPI nas saídas.

Ressalte-se que estas vendas da CONNECT BRASIL para terceiros eram praticadas com valores em média de 2,66 vezes superior. Além disto conforme será demonstrado, as vendas já partiam da TRUST para a CONNECT BRASIL, com o real adquirente pré-determinado.

Vários foram os argumentos expostos pela autoridade fiscal a indicar que os valores de revenda praticados entre a TRUST e a autora são impraticáveis no mercado, evidenciando a prática de fraude e simulação. Além disso, há elementos que indicam que as mercadorias repassadas pela TRUST a Connect foram revendidas em sua integralidade a terceiros, inclusive na mesma data em que a importadora emitiu a nota fiscal em favor da autora (fls. 22, PROCADM7, evento 1).

Não verifico, por ora, desproporcionalidade ou irregularidade na penalidade imposta, prevalecendo a presunção de legitimidade do ato administrativo.

Diante das irregularidades constatadas e da aparente regularidade do trâmite administrativo, não se faz presente, ao menos numa análise inicial, a verossimilhança nas alegações.

Por consequência, não há motivações a consubstanciar o restabelecimento do CNPJ da autora nesta fase processual.

3. Dispositivo

Ante o exposto, indefiro o pedido de tutela de urgência.

(...)

Decido.

Nos termos do artigo 1.019, I, do Código de Processo Civil, poderá o relator atribuir efeito suspensivo ao recurso ou deferir, em antecipação de tutela, total ou parcialmente, a pretensão recursal.

Para o deferimento de antecipação da tutela recursal ou atribuição de efeito suspensivo, é necessária a conjugação dos requisitos previstos no artigo 995, parágrafo único, do CPC, quais sejam, a probabilidade de provimento do recurso e a possibilidade da decisão agravada provocar lesão grave e de difícil reparação à parte.

Neste caso, está preenchido o risco de dano grave, pelas próprias consequências da declaração de inaptidão do CNPJ da empresa.

Contudo, a probabilidade de provimento do recurso é remota.

(...)

Conforme constatou a autoridade fiscal:

(...) não se está a contestar se a CONNECT funciona em sua sede ou se cumpre com suas obrigações fiscais e trabalhistas, apesar dos fartos indícios de que é apenas uma empresa corriqueiramente denominada como "laranja" - ocupa apenas uma sala em imóvel do grupo TRUST, seu proprietário foi durante anos funcionário da TRUST, não possuía até há poucos empregados registrados, movimenta recursos incompatíveis com suas operações de compra e venda. A inexistência de fato configura-se por força do art. 29, inciso II, alínea "e", item 2, da Instrução Normativa n. 1.863/2018, que assim considera aquela empresa que realizar exclusivamente operações de terceiros, com o intuito de acobertar os reais beneficiários.

Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade;:

(...)

II - Inexistente de dato, assim denominada aquela que:

(...)

e) realizar exclusivamente:

2. operações de terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários.

Não há que se entrar em pormenores dos autos lavrados, uma vez que foram considerados escorreitos e perfeitos, aplicando-se penalidade de perdimento às operações amparadas pelas DI 19/1359870-7 e 19/0860134-7. Descabida, pois, a pretensão da representada de rediscutir questões atinentes àquelas autuações. De se reforçar, tão somente, que foram comprovadas a fraude e simulação naquelas operações, nos termos acima esposados. No caso, todas as operações de compra da CONNECT em 2019 foram importações registradas pela TRUST, em que esta simulava uma venda para a CONNECT, com o objetivo de evadir-se da incidência do IPI (e também do ICMS), porém as mercadorias eram entregues diretamente a terceiros compradores. TRUST também utilizava a CONNECT para reduzir seu lucro, uma vez que as mercadorias eram supostamente vendidas para a CONNECT por valores abaixo do custo, mas entregues aos reais compradores por preços até cinco vezes maiores.

(...)

Como destacou o magistrado de origem, "vários foram os argumentos expostos pela autoridade fiscal a indicar que os valores de revenda praticados entre a TRUST e a autora são impraticáveis no mercado, evidenciando a prática de fraude

e simulação. Além disso, há elementos que indicam que as mercadorias repassadas pela TRUST a Connect foram revendidas em sua integralidade a terceiros, inclusive na mesma data em que a importadora emitiu a nota fiscal em favor da autora (fls. 22, PROCADM7, evento 1)."

O exame dos autos originários, especial dos documentos colacionados no evento 1 - PROCADM7, permite verificar que houve um extenso, cauteloso e fundamentado trabalho de fiscalização, não permitindo que se possa concluir, em sede de agravo de instrumento, de forma diversa daquela adotada pela autoridade fiscal.

Sobre a presunção de legitimidade do ato administrativo fiscalizatório, trago à colação a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. CARACTERIZAÇÃO. MERCADORIA. PERDIMENTO. 1. Presente situação fática configuradora de interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria importada, com base no art. 23, V, § 1º, do Decreto Lei 1.455/76. 2. Ante a presunção de legitimidade dos atos administrativos, somada à extensão e riqueza de detalhes dos fatos ilícitos noticiados no auto de infração, a autora deveria ter apresentado argumentos igualmente consistentes em sentido contrário - ou seja, capazes de lançar dúvida sobre a autuação fiscal, indicando a lisura da importação realizada, o que não ocorreu *in casu*. 3. Apelação da União provida para manter a aplicação da pena de perdimento. (TRF4, APELREEX 5009269-18.2013.404.7002, SEGUNDA TURMA, Relator CLÁUDIA MARIA DADICO, juntado aos autos em 05/08/2015)

Logo, merece ser mantida a r. decisão agravada, que considerou hígido o ato administrativo até que seja produzida prova em sentido contrário, mantendo os seus efeitos durante o processamento do recurso.

Indefiro, portanto, o pedido de antecipação da tutela recursal.

iii) Apelação Cível nº 5016122-35.2016.4.04.7003/PR. Data da Decisão: 02/10/2019. Órgão Julgador: 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Relatora: Desembargadora Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère.

RELATÓRIO

(...)

A apelante argui a nulidade do procedimento administrativo porquanto cerceado seu direito de defesa, vez que "o órgão fazendário, aleatoriamente, imputou conduta ilícita à apelante e, para tanto, emitiu mandado de intimação genérico (que não descrevia as supostas condutas ilícitas, continha apenas dispositivos legais abstratos, fl. 38, doc. 03). Por não saber por quais fatos e condutas estava sendo investigada, vez que a intimação apenas continha uma generalidade de informações não aferíveis no plano concreto, não pôde a apelante se defender adequadamente de todas as condutas ilícitas a ela imputadas (somente conhecidas após a instrução do procedimento fiscal)" ; e "que o agente da ré (auditor fiscal da Aduana) promoveu diligência na sede a apelante sem intimá-la com a antecedência e demais exigências que dita a Lei nº 9.784/1999, art. 41, e durante tal ato instrutório, colheu, sem tradutor oficial, depoimento do Sr. Wang Changhai, estrangeiro (Chinês), que detém pouco domínio do vernáculo, questionando-o sobre sua relação com a apelante e sobre o contrato particular juntado ao PAF, lavrando o competente termo."

Sustenta a nulidade da sentença, porquanto julgou que o autor não provou a origem dos recursos da importação, prevalecendo a presunção de veracidade do ato administrativo

que concluiu pela ocultação do real importador (empresa Novo Mundo), no entanto, indeferiu perícia contábil e oitiva do exportador e, desta forma, "ficou impossibilitada de provar que nada pagou ao exportador porque este havia mesmo lhe concedido prazo e que o Sr. Changhai Wang era um fiador e agente de negócio, e não o dono oculto da carga (como alega a União)." (sic)

Quanto à multa de 10% por cessão do nome, argui que deve ser entendido que substituiu a pena de perdimento, ou que é indevida sua cumulação com o perdimento.

(...)

É o relatório.

VOTO

A sentença da lavra do eminente Juiz Federal Marcos César Romeira Moraes deve ser mantida por seus próprios fundamentos, os quais adoto como razões de decidir:

(...)

A base da pena de perdimento não se restringe ao mero recolhimento de tributos, envolvendo principalmente o conceito de dano ao erário, que está além do prejuízo fiscal imediato.

Isso porque **o dano ao erário não se refere, pura e simplesmente, à tributação, mas também àquelas hipóteses consideradas lesivas ao erário, tanto que não incide imposto de importação quando for decretada a pena de perdimento**, nos termos do art. 1º, § 4º, do Decreto Lei nº 37/66, e art. 71, inc. II, do Regulamento Aduaneiro - Decreto 6.759/2009 (salvo na hipótese em que a mercadoria não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida).

Em verdade, **o termo utilizado "dano" não é apropriado, porque para a tipificação legal não se indaga acerca da existência de um dano propriamente dito no sentido material da expressão (salvo nas hipóteses de sonegação fiscal, por exemplo). Requer, apenas, que o ato seja ilícito, não se perquirindo se ocorreu um dano material, mas que a conduta se enquadre numa norma que a considera ilícita para fins de aplicação da pena de perdimento.**

Com efeito, embora a interposição fraudulenta de terceiro possa criar inúmeras possibilidades de quebra da cadeia do IPI e da correta identificação dos contribuintes desse tributo, por exemplo, além de permitir acesso a variadas formas de manipulações ilegais nos valores recolhidos a título de contribuições sociais, como a contribuição Social Sobre o Líquido e PIS, bem como Imposto de Renda, inclusive para empresas sujeitas ao regime tributário favorecido e simplificado SIMPLES, **o perdimento das mercadorias, no caso, é sanção do ilícito, e não ressarcimento pelos eventuais tributos não recolhidos.**

(...)

2. Interposição fraudulenta de terceiros

A autora foi submetida ao procedimento especial de fiscalização aduaneira n. 10950.723344/20152-57, nos termos do art. 23, inciso V, do DL nº 1.455/76, tendo em vista indícios de irregularidades relativas à ocultação do verdadeiros sujeitos passivos nas operações de importação e dos recursos empregados em suas atividades, bem como a condição de real adquirente de mercadorias importadas.

Ao final, o referido procedimento concluiu que a interposição fraudulenta, de fato, ocorreu, com as seguintes conclusões e determinação de providências (v. Evento 1, PROCADM5, p. 248/249):

Por todo o exposto, lavra-se o Auto de Infração para aplicação da PENA DE PERDIMENTO das mercadorias importadas através da declaração de importação nº 12/0175019-0, em obediência aos artigos 23, parágrafo 1º e 25 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/02, regulamentado pelo art. 689, inciso XXII, do Decreto nº 6.759/2009.

(...)

A identificação do real sujeito passivo dos tributos incidentes na operação de importação, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, é considerada muito importante pela legislação aduaneira, que veda a interposição fraudulenta de terceiros. Em caso de não ser possível essa identificação, a própria lei presume essa fraude, sendo que o ônus da prova compete ao importador/adquirente.

A ação ou omissão na ocultação do sujeito passivo atinge, excluindo ou modificando, a obrigação tributária em uma dos aspectos essenciais da hipótese de incidência, qual seja, o aspecto pessoal. Ocorre, nessa situação, simulação tributária por transferência subjetiva, afetando-se o critério pessoal da regra matriz de incidência, que permite identificar o sujeito passivo.

Cumprido frisar que **a prática de tais infrações é artifício em geral empregado para afastar obrigações tributárias, mas não é o único objetivo. Dentre os principais e mais conhecidos podem ser citados:** (a) não figurar como contribuinte equiparado a industrial e evitar a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações subsequentes; (b) não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior; (c) interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos.

Expostos os fundamentos jurídicos que gravitam em torno da infração imputada à autora, passo a analisar os fatos e as provas produzidas, a fim de definir se houve a prática da infração imputada à autora.

(...)

Após a apresentação de documentos e de defesa administrativa, constatou-se, primeiramente, que **o real proprietário das mercadorias acobertadas pela declaração de importação nº 12/0175019-0 era a empresa Grande Mundo Comércio de Importação e Exportação LTDA**, CNPJ nº 11.901.831/0001-50, com sede em Umuarama PR, **conforme um contrato particular (fls. 73/78) firmado em 20/09/2011 celebrado entre o importador e esta última empresa**, o que se evidencia pela Cláusula Primeira:

(...)

A Cláusula Segunda deixa expresso que **a importadora somente teria a posse da mercadoria, sendo responsável pela venda**, o que reforça conclusão de que a propriedade era mesmo da empresa Grande Mundo.

Do "RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL PROCESSO FISCAL Nº 10950.720538/2012-09" (Evento 1, PROCADM5, fls. 227 e seguintes) extrai-se ainda trechos importantes para corroborar tal conclusão:

Apesar de constar no contrato firmado entre as empresas que a responsabilidade pelo pagamento da fatura comercial objeto da importação é da empresa ES COMERCIO DE MÁQUINAS, conforme figura abaixo, **a empresa GRANDE MUNDO possibilitou a operação de importação com o aporte de recursos**. Conforme disposto nas cláusulas quarta e quinta do contrato onde consta a forma de partilhamento dos lucros auferidos nas vendas das mercadorias, a empresa GRANDE MUNDO participará com os percentuais de 60% e 50%. Ora, inconcebível numa sociedade essa participação

considerada elevada nos lucros se não houve dispêndio na aquisição das mercadorias importadas.

Ademais, **se a ES COMERCIO DE MÁQUINAS não efetuar as vendas das mercadorias no prazo de 90 dias perderá o direito da “posse” das mesmas, passando o direito de venda à empresa GRANDE MUNDO.**

(...)

Assim, se torna evidente que a importação só foi possível com a participação e a disponibilidade de recursos da empresa GRANDE MUNDO, condição esta não informada na operação de importação, especialmente, no que tange aos registros formais perante à Receita Federal.

(...)

Esses são, portanto, os principais fundamentos da autuação e da consequente aplicação da pena de perdimento.

Todo ato administrativo goza da presunção de legitimidade, conforme lição de Hely Lopes Meirelles:

Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde a exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não poderiam ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para só após dar-lhes execução. (...) Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca. (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo Brasileiro. 23. ed., São Paulo: Malheiros, 1990, p. 139).

Com efeito, os atos administrativos gozam de presunção de legitimidade, pois "se a Administração Pública se submete à lei, presume-se, até prova em contrário, que todos os seus atos sejam verdadeiros e praticados com observância das normas legais pertinentes" (in DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 4. ed., São Paulo, Atlas, 1994, p. 65).

Essa presunção pode ser afastada mediante prova em sentido contrário, que não se efetivou nos presentes autos.

A importação em questão poderia ter sido feita pela autora, mas na modalidade por conta e ordem de terceiro, devidamente identificado. Jamais poderia ter sido feita por conta própria.

Portanto, deve ser mantida a decisão que reconheceu a prática de interposição fraudulenta de terceiros no caso em análise, com base no art. 23, inciso V, §§1º e 2, do Decreto-lei n. 1.455/76, e, consequentemente, a pena de perdimento aplicada no Processo Administrativo Fiscal n. 10950.723344/2012-57.

iv) Apelação Criminal nº 5007935-05.2016.4.04.7208/SC. Data da Decisão: 14/08/2019. Órgão Julgador: 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Relator: Desembargador Federal João Pedro Gebran Neto.

VOTO

1. Considerações iniciais

O Ministério Público Federal ofereceu denúncia em face de DARIO TOMASELLI NETO e VANDERLEI FAGUNDES pela prática do delito previsto no artigo 299 do Código Penal.

Segundo narra a inicial acusatória, no dia 13/01/2010, o denunciado Dario, na qualidade de sócio-administrador da empresa Torent do Brasil Importação e Exportação LTDA., juntamente com o réu VANDERLEI, na qualidade de sócio-administrador das empresas Fine Collection Indústria e Comércio de Malhas LTDA. e Têxtil Fine LTDA ME., procederam ao registro da Declaração de Importação nº 10/0066386-0, perante Alfândega da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no Porto de Itajaí/SC, nela inserindo declaração falsa, com o fim de ocultar os verdadeiros adquirentes das mercadorias.

Explica a denúncia que os acusados fizeram inserir na DI nº 10/0066386-0 a informação de que a respectiva operação aduaneira se dava na modalidade importação direta, por conta e ordem da empresa Torent do Brasil. Ocorre que o fisco identificou a existência de uma triangulação envolvendo o fornecedor estrangeiro, a empresa Torent do Brasil e as reais interessadas pelas mercadorias da DI, no caso, as empresas Fine Collection e Têxtil Fine, ambas administradas pelo réu.

Proferida sentença que julgou procedente a pretensão punitiva para condenar o réu VANDERLEI pela prática do delito previsto no art. 304 c/c 299 do Código Penal, a defesa e o Ministério Público Federal apelaram.

(...)

4. Materialidade

No presente caso, de acordo com a denúncia, no dia 13/01/2010, o acusado, na condição de sócio-administrador das empresas Fine Collection Indústria e Comércio de Malhas LTDA. e Têxtil Fine LTDA. ME., juntamente com o denunciado Dario, na qualidade de sócio-administrador da empresa Torent do Brasil Importação e Exportação LTDA., com unidade de designios, procederam ao registro na Declaração de Importação nº 10/0066386-0, perante a Alfândega da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no Porto de Itajaí/SC, **nela inserindo declaração falsa com a finalidade de alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante, ocultando os verdadeiros adquirentes das mercadorias.**

A materialidade do delito restou plenamente demonstrada através dos seguintes elementos probatórios, constantes do inquérito policial (autos nº 5010603-89.2015.4.04.7205):

(a) Procedimento nº 13971.722429/2014-20, o qual comprova a ocorrência da importação das mercadorias a partir das informações prestadas pelo próprio importador da mercadoria - Torent do Brasil Importação e Exportação Ltda. na DI nº 10/0066386-0 (apenso 1, AP-INQPOL2, fls. 98-101);

(b) Auto de Infração nº 13971.000064/2014-89 (apenso 1, AP-INQPOLI, fls. 7-41 e AP-INPOL2, fls. 01-30);

(c) Declaração de Importação nº 10/0066386-0 (apenso 1, AP-INQPOL2, fls. 98-101)

(d) Fatura Comercial (Invoice), Romaneio de Carga (Packing List) de nº 5302142 (apenso 1, AP-INQPOL2, fls. 119-121) e Conhecimento de Carga (Bill of Lading) nº 859088034 (apenso 1, AP-INQPOL2, fls. 122-124), pelos quais se verifica a importação de fio cru de fibra de algodão, os quais informam como importadora e adquirente das mercadorias importadas a empresa Torent do Brasil Importação e Exportação LTDA.

(e) Notas fiscais 714, 715 e 716 emitidas pela Torent do Brasil Importação e Exportação LTDA., **nas quais se verifica que a operação aduaneira relativa à DI nº 10/0066386-0, que teve por mercadoria 19.731,60 kg de fios algodão penteado 30/1, no valor de R\$98.168,77 (noventa e oito mil cento e sessenta e oito reais e setenta e sete centavos), tinha, em verdade, por destinatária a empresa Fine Collection que, posteriormente, repassou a mercadoria para a empresa New Têxtil, em valores idênticos as notas fiscais** (documento 3 do anexo eletrônico);

(f) Extratos bancários (apenso 1, AP-INQPOL2, fls. 106-117);

Diante disso, verifica-se que os documentos constantes no inquérito policial demonstram que **foi registrada importação sob a DI nº 10/0066386-0, a qual foi vendida para apenas um destinatário, qual seja, o grupo formado pela Fine Collection e Têxtil Fine** (ambas administradas pelo réu), de modo que os custos da operação foram suportados por essas empresas para as quais as mercadorias se destinavam, configurando a presunção legal constante do art. 27 da Lei nº 10.637/2002, no sentido de que a operação se deu por conta e ordem do grupo econômico.

Ressalta-se que no delito de uso de documento falso, a materialidade se comprova por meio dos autos de infração que embasam a denúncia, os quais devem ser tomados como válidos, dada a presunção de legalidade que lhes é inerente pela condição de ato administrativo.

Sendo assim, plenamente demonstrada a materialidade do delito narrado na denúncia, uma vez que os elementos trazidos aos autos apontam que o grupo formado pela empresa Fine Collection Ind. e Comércio de Malhas LTDA. e Têxtil Fine LTDA. ME, administrado pelo réu, foi o responsável por custear a operação de importação e o real adquirente da mercadoria.

5. Autoria

5.1. Apesar das alegações defensivas, tenho que restou suficientemente comprovada a autoria delitiva do réu, não apenas pelos documentos já citados, mas também através dos depoimentos das testemunhas, do interrogatório do acusado e das circunstâncias do caso concreto. Vejamos.

Em juízo, a testemunha de acusação, Gilberto Antônio Dezorzi, Auditor Fiscal da Receita Federal, confirmou desde logo que foi o responsável pela produção do auto de infração, afirmando que as empresas foram autuadas porque introduziram mercadorias estrangeiras no território nacional, fazendo parecer que as mercadorias tinham como adquirentes a empresa Torent do Brasil, quando as reais adquirentes das mercadorias foram as empresas Fine Collection e Têxtil Fine. Afirmou que a empresa Fine Collection foi a real destinatária da mercadoria, enquanto a Têxtil Fine foi a supridora dos recursos para a aquisição das mercadorias, inclusive mediante pagamento de contrato de câmbio anterior ao desembaraço das mercadorias. Ressaltou que as duas empresas tem como sócio comum o réu e que os recursos para a importação vieram da empresa Têxtil Fine e não da Torent Brasil. Declarou que na DI e nos documentos apresentados para o desembaraço das mercadorias apresentados à Receita Federal, buscavam demonstrar que a mercadoria era importada diretamente para a empresa Torent por conta e ordem dela, sem mencionar nenhuma outra empresa. Respondeu que consta no relatório a informação que o acusado sabia, desde o início da operação, que a empresa Torent estava importando mercadorias que no futuro, após desembaraço, teria como destino a sua empresa, o que restou evidenciado pelo pagamento dos contratos de câmbio que ele fez em momentos anteriores ao embarque da mercadoria no exterior, o qual encaminhou à empresa Torent, para que essa pudesse liquidar os contratos de câmbio. Disse que o critério objetivo de apuração da Receita Federal em relação às datas para que não tenha fraude é o fluxo dos recursos, os quais fluíram da empresa Fine Collection para a empresa Torent Brasil, para que essa pudesse liquidar os compromissos em momento inclusive anterior ao pagamento dos contratos de câmbio,

restando caracterizada a interposição fraudulenta de pessoas, de acordo com as normas vigentes. Quanto à origem dos recursos, disse que ficou comprovada que se encontrava na empresa Têxtil Fine, através dos documentos apresentados por essa empresa e de seus extratos bancários, bem como da contabilidade e dos extratos bancários da empresa Torent. Por fim, salientou que em pelo menos um momento a empresa Torent não tinha saldo suficiente para o contrato de câmbio, informação que consta no relatório.

(...)

Diante das declarações das testemunhas, do interrogatório do réu e das circunstâncias do caso concreto, resta evidente a participação do acusado para a consecução do delito.

5.2. Em princípio, insta salientar que a inserção de dados incorretos sobre a identificação do real adquirente é o que se denomina de interposição fraudulenta de agentes na operação de importação.

(...)

Diante disso, no caso dos autos, resta evidente, em face das circunstâncias e dos elementos probatórios, que houve a interposição fraudulenta de terceiro na operação de importação narrada na denúncia, tendo em vista que as empresas administradas pelo réu foram as reais adquirentes da mercadoria, porém não foram mencionadas na DI.

5.3. Isso posto, verifica-se que os elementos probatórios supracitados demonstram que houve a ocultação do real comprador e responsável pela operação na importação amparada pela Declaração de Importação 10/0066386-0, haja vista que as empresas administradas pelo acusado foram as destinatárias finais da totalidade das mercadorias.

(...)

Cabe ressaltar que a empresa Torent do Brasil emitiu a nota fiscal de entrada e, na mesma data, notas fiscais de saída, contendo exatamente a mercadoria importada, inclusive na mesma quantidade informada na DI.

Sendo assim, resta evidente que a empresa Torent não foi a verdadeira importadora das mercadorias constantes na Declaração de Importação mencionada na denúncia, caracterizando assim a interposição fraudulenta de terceiros em operações de importações.

Além disso, de acordo com notas fiscais de saída (715 e 716), verificou-se que as mercadorias importadas foram destinadas posteriormente à empresa New Têxtil LTDA, por ordem da empresa Fine Collection, administrada pelo réu, em uma possível simulação de venda (CFOP 5.119 – Venda à ordem de mercadoria adquirida), conforme nota de entrega número 716.

No mais, reproduzo trecho do auto de infração nº 13971.000064/2014-89 (apenso 1, AP-INQPOL1, fls. 07-41, AP-INQPOL2, fls. 01-30), o qual narra a forma de importação de fio cru de fibra de algodão, por meio de interposição fraudulenta de terceira pessoa:

O primeiro indício da ocultação da real adquirente das mercadorias importadas na operação em comento ocorre quando se verifica a coincidência entre a data da emissão da nota fiscal de entrada e das notas fiscais de saída das mercadorias importadas, amoldando-se à figura de importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, apesar de a fiscalizada Torent declarar realizar as importações na modalidade “por conta própria” ou importação direta. Analisando as Tabelas 2 e 3, acima, assim também a nota fiscal de entrada e as notas fiscais de saída, **é possível confirmar a proximidade entre as datas de desembaraço, entrada e saída das mercadorias importadas (10/01/2010, 18/01/2010 e 18/01/2010, sucessivamente)**. Já,

se analisarmos somente a nota fiscal de entrada e as notas fiscais de saída, veremos que a data de emissão de uma e outras é idêntica.

Analisando-se ainda a tabela 2 verifica-se que a quantidade de mercadoria importada corresponde quantidade igual nas notas fiscais de saída. Na última coluna da tabela 2 (“Quant. p/DI”) podemos verificar que a quantidade importada através da DI 10/0066386-0 é a mesma da nota fiscal de entrada (714), sendo a mesma também nas notas fiscais de saída (715 e 716).

Lembremos que a característica básica no caso de importações diretas é a venda pulverizada das mercadorias no mercado interno. Muitíssimo diferente do que vemos acontecer com a importação objeto do presente procedimento de fiscalização, onde toda a mercadoria importada (contida na nota fiscal de entrada emitida pela fiscalizada Torent de nº 714) foi destinada através das notas fiscais 715 e 716 para a fiscalizada New Têxtil a mando da fiscalizada Fine Collection.

Esta relação de unidade entre Notas Fiscais de Saída e Nota Fiscal de entrada é típica das importações por conta e ordem de terceiros ou para revenda a encomendante predeterminado.”

De fato, **resta evidente que a empresa Torent do Brasil ao fazer a Declaração de Importação perante a Receita Federal já havia negociado as mercadorias com as empresas Têxtil Fine e Fine Collection, fato que deveria ter sido mencionado na DI,** conforme regulamentação da Receita Federal do Brasil (arts. 4º e 5º da IN RFB nº 1861/2018).

Prova disso são os lançamentos contidos nos extratos bancários da empresa Torent do Brasil, conforme análise realizada pela autoridade fiscal, **em que restou demonstrada a existência de repasses de recursos da empresa Têxtil Fine para a importadora,** nas mesmas datas de liquidação dos contratos de câmbio vinculados a DI nº 10/0066386-0, ou seja, nos dias 05/10/2009 e 18/12/2009, bem como no dia 13/01/2010, coincidentemente o mesmo dia do registro da DI, data em que foram debitados os tributos relacionados à operação aduaneira em análise.

Além disso, o auditor da Receita Federal responsável pela autuação é inequívoco ao afirmar, em seu depoimento, que as empresas foram autuadas porque introduziram mercadorias estrangeiras no território nacional, **fazendo parecer que as mercadorias tinham como adquirente a empresa Torent do Brasil, quando as reais adquirentes das mercadorias foram as empresas Fine Collection e Têxtil Fine. Na oportunidade, também confirmou que o acusado tinha conhecimento da operação,** uma vez que realizou o pagamento dos contratos de câmbio em momentos anteriores ao embarque da mercadoria no exterior (evento 65, VÍDEO2).

Sendo assim, conforme já mencionado, **resta evidente a interposição fraudulenta de terceiros realizada quando a empresa Torent do Brasil emitiu nota fiscal de entrada e, na mesma data, notas fiscais de saída, contendo exatamente a mercadoria importada, nas mesmas quantidades da DI,** em dissonância com a modalidade de importação direta declarada na DI nº 10/0066386-0.

Logo, a relação de unicidade entre as notas fiscais é típica das importações por conta e ordem de terceiros ou com encomendante determinado, operações distintas daquela declarada na DI.

(...)

Nesse contexto, **tenho que a falsidade da DI visou ocultar as reais adquirentes das mercadorias, no caso as empresas administradas pelo réu,** as quais eximiram-se da responsabilidade solidária de pagamento dos tributos incidentes na importação, bem

como seriam consideradas estabelecimento equiparado a indústria, para fins de tributação do IPI.

Ademais, **a defesa não trouxe aos autos nenhum elemento que contestasse as informações dos documentos trazidos pela Receita Federal ao longo de toda a instrução processual**, não remanescendo dúvidas da participação do acusado na prática delitiva.

Cabe ressaltar que esta Corte tem consolidado o entendimento de que **os procedimentos administrativos realizados por servidores públicos no exercício de suas funções, gozam de presunção de legitimidade e veracidade, próprias dos atos administrativos, sendo consideradas provas irrefutáveis**, elencadas no rol de exceções previsto no artigo 155 do Código de Processo Penal.

(...)

5.4. No mais, sustenta a defesa que a Declaração de Importação não foi preenchida pela Fine Collection Ltda. e que não teria havido qualquer participação das empresas e do acusado, razão pela qual a autoria não poderia ser imputada ao réu.

Sem razão a defesa.

Em análise ao conjunto probatório carreado aos autos verifica-se que o acusado foi o responsável pelo pagamento dos contratos de câmbio antes mesmo do embarque das mercadorias no exterior e que as empresas por ele administradas foram as reais adquirentes das mercadorias e as beneficiadas com a prática delitiva.

Além disso, não remanescem dúvidas de que houve a interposição fraudulenta de terceiros no caso concreto, uma vez que a empresa Torent do Brasil emitiu a nota fiscal de entrada e de saída na mesma data, contendo exatamente a mercadoria importada que foi informada na DI.

Não obstante, em seu interrogatório (evento 65, VIDEO4), o próprio apelante reconheceu que havia realizado o pagamento adiantado pelo recebimento da mercadoria, declarando ser uma prática usual que objetiva garantir a entrega do produto.

Aliás, ressalta-se que em seu interrogatório judicial o acusado confirmou ser o responsável pela administração da empresa, bem como pela compra das mercadorias, restando comprovado que foi o responsável pelos adiantamentos e pela negociação envolvendo a prática delitiva.

Sendo assim, em análise ao conjunto probatório, principalmente o auto de infração, resta evidente que houve a prática de uso de documento ideologicamente falso, uma vez que todos os elementos indicam a triangulação entre as empresas Torent do Brasil (falsa adquirente), Têxtil Fine (responsável pelo pagamento da operação aduaneira) e Fine Collection (real adquirente).

Assim, afastam-se as alegações defensivas de que o apelante não seria o responsável pelo preenchimento das DI's, uma vez que restou comprovado que a importação registrada na DI nº 10/0066386-0, apesar de ter sido promovida pela empresa Torent, tinha como destinatário final da totalidade das mercadorias grupo formado pelas empresas em que o réu é o sócio-proprietário e único administrador, restando evidente a sua participação na consecução do delito.

(...)

Logo, **o dolo está configurado, pois o réu atuou de modo consciente e voluntário, com a intenção de praticar o delito**, tendo plena ciência de que estava custeando as despesas da importação, as quais eram realizadas por conta e ordem de terceiro, quando detinha consciência de que praticava ato vedado pela legislação penal.

v) Apelação Criminal nº 5000388-45.2015.4.04.7208/SC. Data da Decisão: 19/06/2019. Órgão Julgador: 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Relator: Desembargador Federal Leandro Paulsen.

3. Autoria e materialidade. Após analisar detidamente todo o material produzido ao longo da instrução criminal, concluo no sentido de que a sentença de primeiro grau foi exauriente ao tratar do tema. A julgadora apreciou cada um dos fatos deduzidos na inicial acusatória de modo preciso e detalhado, inclusive absolvendo os réus de grande parte das imputações. Transcrevo, por elucidativo, o trecho relacionado à condenação que ainda se discute:

[...] A denúncia aduz que as operações de importação relativas às Declarações de Importação 09/1539166-4, 09/1571039-5, 09/1614578-0, 09/1687383-2, 10/0856181-0, 10/0908811-6, 10/1108027-5, 10/1899496-5, 11/2462233-2, 12/0290058-7, 11/2369715-0, 11/1406424-8, 10/1528010-4, 11/1588663-2, 11/0282690-3, 11/0929346-3, 11/1260380-0, 11/2182087-3 , 11/2436386-8, 12/0622303-2 e 12/0730269-6 teriam sido formalizadas com amparo em documentos falsificados e informações inverídicas sobre a identificação dos reais importadores das mercadorias, e também sobre os valores realmente pagos na sua aquisição em solo estrangeiro.

A materialidade desses fatos criminosos descritos na denúncia está estampada, essencialmente:

1) no Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal nº 0927800/00110/12 (Processo 50044402120144047208, evento 2, AP-INQPOL2, AP-INQPOL3 e AP-INQPOL4);

2) nas Declarações de Importação abaixo listadas (Processo 50044402120144047208, informações adicionais, anexos eletrônicos):

(...)

Assim, entendo que há, no mínimo, dúvida se ocorreu ou não o subfaturamento, o que é suficiente para afastar o pedido de condenação neste ponto, com fundamento no art. 386, II, do Código de Processo Penal.

Entretanto, apesar de não restar comprovado o subfaturamento, entendo haver elementos de sobra a caracterizar, como se verá a seguir, o crime de descaminho à conduta perpetrada pelos réus.

A inserção, quando da formalização das operações de importação, de dados incorretos sobre a identificação do real importador, configura o que costumeiramente se denomina de interposição fraudulenta de agentes na operação de importação.

(...)

A circunstância de o adquirente da mercadoria ser o importador de fato tem consequências jurídicas evidentes, entre as quais a de gerar responsabilidade solidária pelo recolhimento de tributos incidentes na importação (Código Tributário Nacional, art. 124, incisos I e II; Decreto nº 6.759/2009, art. 106, inciso III; Lei nº 10.865/2004, art. 6º, inciso I; Lei nº 10.336/2001, art. 11), também a de caracterizá-lo como estabelecimento equiparado a industrial para, em função disso, torná-lo contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (Medida Provisória 2.158-35/2001, art. 79; Lei nº 11.281/2006, art. 13; Lei nº 4.502/64, art. 35, inciso I, alínea 'b'), e, ainda, a de fazer com que a Administração Aduaneira considere, evidentemente, em relação a ele, e não a outrem, as exigências, restrições e limitações que pudessem ser levantadas em relação à importação realizada, valendo lembrar que a atribuição dos valores

importados a quem for o verdadeiro importador releva, por exemplo, porque, quanto maiores os valores importados por determinada empresa dentro de um período temporal, maiores as exigências impostas pela Administração para que possa figurar como agente no comércio exterior (Instrução Normativa SRF 650/2006, art. 2º, caput, incisos e § 2º), e maiores as possibilidades de que suas operações sejam selecionadas para canais mais rigorosos de fiscalização para fins de conferência aduaneira (Instrução Normativa SRF nº 680, de 02.10.2006, art. 21, § 1º).

(...)

Está claro, portanto, que a ocultação, quando da formalização das operações de importação, do real importador das mercadorias que foram comercializadas, representa conduta gravosa que atenta não só contra a regularidade do comércio exterior e dos controles aduaneiros, como também contra a ordem tributária e os controles fiscais, e até mesmo contra a regularidade do mercado e os controles impeditivos da concorrência desleal.

E, partindo dessa análise até aqui efetivada, tem-se que, neste caso presente, são abundantes as circunstâncias - e os elementos probatórios a elas inerentes - indicativas de que realmente houve interposição fraudulenta quando dos fatos narrados na denúncia, tentando-se criar a aparência de que o importador seria a empresa ALLIANCE IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA., quando o verdadeiro importador, que efetivamente custeou a operação de comércio exterior, seria empresa diversa.

Ao fazer-se a presente afirmação, desde logo se destaca que a demonstração da existência da fraude foi muito bem explicitada na representação fiscal para fins penais (Processo 50044402120144047208, evento 1, AP-INQPOL2) e no auto de infração lavrado (Processo 50044402120144047208, evento 1, AP-INQPOL3 e AP-INQPOL4). Interessante registrar, inclusive, que toda a documentação que evidencia a fraude foi mencionada na representação fiscal para fins penais e no auto de infração, com indicação das folhas dos cadernos investigatórios onde pode ser prontamente localizada.

Com efeito, a empresa Imporlog Trading realizava importação de materiais automotivos por conta e ordem de terceiros de mercadorias supostamente adquiridas pela empresa Alliance Importadora e Exportadora Ltda. Contudo, a Receita Federal, por ocasião da conferência aduaneira da DI 12/0622303-2, parametrizada ao canal vermelho, verificou que a empresa Alliance vinha promovendo importações desde 2009, mas não detinha capacidade econômica, financeira e operacional compatível com as importações realizadas.

Como indícios dessa ausência de capacidade, verificou-se que a empresa Alliance é optante do Simples e vinha apresentando as declarações fiscais zeradas, mesmo nos anos em que constatado movimento, não recolhendo sequer os tributos relativos ao Simples (Processo 50044402120144047208, Informações Adicionais, Anexos Eletrônicos, Apenso 5, AP-INQPOL4, págs. 49/50, e AP-INQPOL5; Apenso 6, AP-INQPOL1, págs. 01/30).

Diante desses indícios, o Fisco tentou localizar a empresa no domicílio declarado no CNPJ, sem obter êxito. Conforme os depoimentos prestados em Juízo pelos auditores fiscais Patrícia Mancuso Firmbach (evento 117, VIDEO8) e Rolf Abel (evento 117, VIDEO9), que participaram dessa diligência, no local havia apenas um galpão, que parecia um depósito, sujo e mofado, com o pátio vazio em que havia grama crescendo, num terreno fechado por muros altos, também com o portão fechado, em verdadeiro estado de abandono. Essas características descritas pelas testemunhas vão ao encontro do relato e das fotografias constantes no Termo de Realização de Diligência e Constatação do Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência nº 0927800-2012-00101-0 (Processo 50044402120144047208, Informações Adicionais, Anexos Eletrônicos,

Apenso 6, AP-INQPOL1, págs. 38/41) e do relatório constante no auto de infração (Processo 50044402120144047208, evento 2, AP-INQPOL3, págs. 37/39).

Procedendo-se, enfim, à intimação do réu Ricardo Carlito Pereira, sócio da empresa Alliance, do termo de início de procedimento fiscal, não houve a apresentação de documentação comprobatória da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos financeiros empregados nas operações e o Livro Caixa. Ainda, da documentação apresentada pelo réu Ricardo Carlito, constatou-se divergências em relação aos contratos de câmbio celebrados (Processo 50044402120144047208, Informações Adicionais, Anexos Eletrônicos, Apenso 6, AP-INQPOL4, págs. 67/76).

Perante essa omissão em entregar os documentos, a Receita Federal intimou a empresa Imporlog Trading, importadora por conta e ordem da Alliance, para comprovar a origem dos recursos, já que foi a empresa Imporlog, segundo manifestação da Alliance, a responsável pelos pagamentos ao exportador, com os recursos supostamente enviados pela própria empresa Alliance. Entretanto, tampouco a empresa Imporlog conseguiu reunir elementos para demonstrar a origem desses recursos.

Cumpre salientar, neste ponto, que não há qualquer demonstrativo de que a empresa Alliance teria, de fato, remetido valores para a Imporlog, tendo alegado que essa remessa teria se dado com dinheiro em espécie. Interessante, também, que todas as movimentações financeiras realizadas pela empresa Alliance se davam por dinheiro em espécie, inclusive quando supostamente vendia as mercadorias importadas, ainda que seus clientes tivessem sede em São Paulo, o que demandaria que se efetuassem regularmente o transporte físico de grande soma de dinheiro, o que poderia ter-se comprovado através de documentos de contratação de empresa de transporte, por exemplo, mas que não restou comprovado.

Aliás, essas vendas também não restaram demonstradas, já que, intimados, três dos supostos clientes, que juntos eram responsáveis por mais de 50% das vendas da Alliance no mercado nacional, sequer foram encontrados. Outros clientes indicados e intimados pelo Fisco não tinham documentos a comprovar os pagamentos pelas mercadorias, a não ser a própria nota fiscal de venda emitida pela Alliance, limitando-se a alegar que teriam sido efetuados mediante cheques de terceiros ou em dinheiro, sendo que os pagamentos se davam sempre à vista. Ainda, o fato de que o recibo emitido pelo réu Ricardo era da mesma data da expedição da Nota Fiscal também demonstra que as vendas eram simuladas. Por fim, um dos clientes informou jamais ter efetuado qualquer compra da Alliance (Processo 50044402120144047208, evento 2, AP-INQPOL4, págs. 11/19).

Essas alegações de que as operações se davam sempre com dinheiro em espécie ou cheques de terceiros que seriam trocados ou repassados, em verdade, servem apenas como tentativa de justificar a ausência de movimentação financeira em contas bancárias, mas não podem ser reputadas válidas diante de um contexto em que a empresa teria importado US\$ 421.531,94 entre os anos de 2009 e 2011, com um faturamento declarado de mais de um milhão de reais. É óbvio que tais operações eram realizadas através de movimentações bancárias, mas que o réu não pôde comprovar, pois não eram realizadas pela empresa Alliance.

Do mesmo modo, as alegações de que as negociações se davam sempre de modo verbal com os importadores, não havendo documentos outros que não as faturas comerciais para comprová-las, também demonstram que a Alliance sequer teria negociado com os exportadores. Nesse ponto, a apresentação de documentos supostamente autenticados por cartório notarial no país exportador não servem como prova, pois, para autenticar um documento, basta levar seu original no cartório, não havendo como se comprovar se as informações nele contidas são ou não verídicas. Ainda, o documento não passa de uma declaração assinada por suposto representante da empresa exportadora (Processo 50044402120144047208, evento 2, AP-INQPOL5, págs. 38/40), não havendo prova, por exemplo, dos atos constitutivos da empresa exportadora indicando o declarante

como responsável pela empresa, sendo que a autenticação pelo tabelionato apenas comprova que a pessoa que assinou o documento foi realmente a declarada como assinante, como bem salientado no auto de infração lavrado pela fiscalização aduaneira (Processo 50044402120144047208, evento 2, AP-INQPOL4, págs. 33/36).

(...)

Enfim, todos esses fatos e provas coligidas aos autos demonstram, sem sombra de dúvidas, que a empresa Alliance Importadora e Exportadora Ltda. não tinha capacidade econômica, financeira e operacional compatível com as importações realizadas.

(...)

Passo, então, a análise da culpabilidade dos réus pelos fatos denunciados.

Ricardo Carlito Pereira, sócio e responsável pela empresa Alliance, também constava como sócio-proprietário de outra empresa, a RAP IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA. - ME, que promovia importação do mesmo tipo de produtos que a Alliance (compostos automotivos - Processo 50044402120144047208, evento 2, AP-INQPOL3, pág. 34). Mas, além de possuir o mesmo objeto, esta empresa também estava sediada e funcionava no mesmo local, qual seja, o galpão situado na Rua Gaspar, 286, Bairro Fiuza Lima, Itajaí. Contudo, se o réu Ricardo, como restou demonstrado anteriormente, não conseguiu demonstrar a capacidade econômica, financeira e operacional compatível com as importações realizadas pela empresa Alliance, a situação toma contornos ainda mais claros quando se constata que o réu possuía outra empresa do mesmo ramo, com as mesmas atividades. Salienta-se que, em suas declarações de imposto de renda, além de restar claro que os rendimentos auferidos não eram suficientes a demonstrar a origem dos recursos utilizados pela empresa Alliance ou pela empresa RAP, o réu jamais informou ser sócio de qualquer uma delas.

Além disso, ao ser intimado pela fiscalização aduaneira, o réu tomou providências para tentar dar veracidade à tese de que a Alliance seria empresa ativa no comércio, como, por exemplo, afixando placas no endereço informado no CNPJ, além de pequena reforma com pintura e jardinagem do terreno, além de tentar demonstrar que a empresa estaria funcionando, com fotos de funcionários e produtos no galpão. No entanto, até mesmo essas fotos não podem ser consideradas válidas, já que a empresa importava automotivos, mas, no interior do galpão, existiam produtos de cerâmica, como vasos sanitários.

Ou seja, de todo o conjunto probatório, resta claro que o réu tinha participação ativa na ocultação da verdadeira adquirente das mercadorias importadas ficticiamente pela empresa Alliance.

Quanto ao réu Andrei Alex Vargas, apesar de aduzir que sua participação se limitava a atuar como trading para a empresa Alliance, restou claro nos autos que sua atuação se dava muito além disso.

Com efeito, compulsando-se os autos, vê-se que a empresa Imporlog, do réu Andrei, foi a responsável pelas importações da quase totalidade das operações efetuadas pela Alliance. Mas, para além de ter sido responsável por estas operações, a Imporlog também efetuava as importações para a empresa RAP, do réu Ricardo. Ressalta-se que eram as mesmas mercadorias importadas. Aliás, todas as declarações de importação juntadas aos autos, até mesmo pela própria Defesa Técnica do réu Andrei, em que a empresa Imporlog constava como importadora por conta e ordem de terceiros, as mercadorias importadas eram sempre as mesmas: compostos pneumáticos (câmaras de ar, válvulas, etc.).

(...)

Mas não só esses fatos demonstram que a atuação do réu Andrei junto ao réu Ricardo se dava de forma consciente acerca da ocultação da verdadeira adquirente.

Ao não ter logrado êxito na intimação da empresa Alliance no endereço vinculado no CNPJ, a Receita Federal conseguiu intimar o réu Ricardo pessoalmente, sendo que, no Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação, a Alliance foi comunicada de que servidores da Alfândega da Receita Federal compareceram no endereço e constataram não haver nenhuma empresa em funcionamento no local. Após essa intimação, o réu Ricardo, como já mencionado nesta sentença, promoveu algumas reformas simples no endereço para dar a aparência de que a Alliance ali funcionava a pleno vapor. No entanto, o que se viu é que tanto a Alliance como a RAP tinham o mesmo endereço, qual seja, Rua Gaspar, 286, no bairro Fiuza Lima, em Itajaí, uma na sala 2 e outra na sala 3.

Acontece que o imóvel localizado nesse endereço é de propriedade de OTILI FELSKI, CPF 059.116.569-49, constando no cadastro do imóvel junto à Prefeitura tratar-se de "DEPOSITO/GALPÃO FECHADO (Processo 50044402120144047208, apenso eletrônico 2, AP_INQPOL2, pág. 46). Não obstante, foi apresentado um contrato de locação, em que o locador seria a empresa UNIPROTEC PROTEÇÃO ANTICORROSIVA LTDA., CNPJ 08.825.544/0001-02, e locatário a empresa Alliance (Processo 50044402120144047208, apenso eletrônico 2, AP_INQPOL2, 33/35). Todavia, a conta de luz estava no nome da Uniprotce (Processo 50044402120144047208, apenso eletrônico 2, AP_INQPOL2, fl. 21/26) Mas o que chama a atenção é que a empresa Uniprotec tem, em seu quadro societário, Juliana Gidsicki Vargas, esposa do réu Andrei.

Mas há mais.

Das fotos trazidas pela Alliance para demonstrar que a empresa realmente funcionaria no endereço, constata-se haver apenas uma sala, no mezanino no galpão. Contudo, também a empresa Uniprotec, além da empresa RAP, estavam naquele endereço estabelecidas. Ou seja, certamente não havia espaço apto a abrigar 3 empresas naquele local. Ainda, as mesmas fotos revelam um caminhão estacionado no pátio do terreno, de placas JKW6913, registrado no RENAVAL em nome do réu Andrei Alex Vargas, vinculando, mais uma vez, o réu Andrei aos fatos.

Ainda, o principal elemento a demonstrar a culpabilidade do réu Andrei são os contratos de câmbio de cada uma das declarações de importação registradas, em que a empresa Imporlog aparece como contratante, bem como os comprovantes de pagamento dos tributos (guias DARE) e os extratos de transferências bancárias (Processo 50044402120144047208, apenso eletrônico 4, AP_INQPOL1, págs. 06/47).

A partir desses documentos, verifica-se que a empresa Imporlog efetuava o pagamento dos tributos a partir de débito de sua própria conta bancária, sendo que as guias DARE eram expedidas em seu nome.

Para justificar a origem dos recursos empregados, apresentou recibos assinados, que demonstrariam que teria recebido dinheiro da empresa Alliance. Contudo, esses recibos, desconexos de qualquer outro elemento de prova, e já que demonstrada a ausência de capacidade da empresa Alliance, não podem ser tomados como verdadeiros.

(...)

No que toca especificamente à quebra da cadeia do IPI, é evidente que sempre se poderá defender tese no sentido de que, pelos motivos mais diversos, nas operações de venda posteriores à internação das mercadorias, não deveria haver incidência de IPI. A só defesa dessa tese, porém, nunca dispensaria, diante daquelas normas tributárias anteriormente já citadas na presente decisão (Medida Provisória 2.158-35/2001, art. 79; Lei nº 11.281/2006, art. 13; Lei nº 4.502/64, art. 35, inciso I, alínea 'b'), idoneidade na

documentação apresentada para importação das mercadorias, com informação correta sobre os preços pagos e a identidade do exportador e do importador, e adoção plena e adequada de todos os procedimentos formais inerentes ao registro contábil e fiscal das operações envolvendo tais mercadorias, ao menos até que a aplicabilidade das normas em questão, na forma como interpretadas pela Administração Tributária, viesse a ser afastada por decisão judicial.

Quanto à tipicidade, entendo que a intenção final dos réus era a de promover a entrada de mercadoria em solo nacional com a ilusão de impostos, de modo que a empresa realmente adquirente não recolhesse os impostos federais devidos, incidindo no art. 334, caput, segunda parte, do Código Penal, com a redação anterior a Lei nº 13.008/2014.

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado neste mesmo sentido, muito embora, na grande maioria das vezes, os recursos direcionados a esta Corte não sejam conhecidos pois, como dito, tal matéria é essencialmente de cunho probatório, e trata de questões de fato, e não de direito. Um novo julgamento destas lides implicaria revolver o acervo probatório, o que é vedado ao STJ, conforma a Súmula nº 07.

i) Recurso Especial nº 1.460.259/SC. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Data da Publicação: 27/02/2020.

DECISÃO

Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado por Megaforth Indústria e Comércio Ltda, com base no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fls. 793/794):

(...)

1. A fiscalização autuou solidariamente as empresas Megaforth e Carlos Roberto Girolla EPP sob a justificativa de que ambas concorreram para a prática da infração. O lastro fático para a autuação conjunta consiste nas provas contundentes de que a empresa Blumenau Comércio Exterior possuía existência somente de direito e de que as empresas Megaforth e Carlos Roberto Girolla eram as responsáveis de fato e as mantenedoras das operações comerciais, sob o gerenciamento logístico e comercial do proprietário de ambas, que as usava de forma associada e complementar: a Carlos Roberto Girolla EPP atuava como adquirente formal das mercadorias no mercado interno e a Megaforth oferecia o lastro operacional às operações. Além disso, também a empresa Blumenau era gerida pelo proprietário das autuadas, que a utilizava meramente como uma empresa de fachada, com a única função de interpô-la entre o fornecedor chinês e a Megaforth, aparecendo a Carlos Roberto Girolla EPP como responsável pela emissão das notas fiscais de saída.

(...)

4. Amoldam-se as condutas praticadas no conceito de fraude dado pelo art. 72 da Lei nº 4.502/1964, já que todas as provas coligidas pela fiscalização demonstram, sem sombra de dúvida, a inidoneidade da documentação que amparou as importações, ao não mencionarem as verdadeiras adquirentes das mercadorias. A prática da interposição fraudulenta reduziu o pagamento de IPI, visto que as adquirentes, caso houvessem importado legalmente, seriam equiparadas, por efeito do disposto no art. 79 da MP nº 2.158-35/2001, a estabelecimento industrial.

(...)

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

A Corte de origem, ao afastar a alegação de nulidade do auto de infração, adotou os seguintes fundamentos (fls. 788/791):

(...)

O auto de infração descreve minuciosamente as condutas ilícitas perpetradas pelas empresas autuadas, tipificadas sob a forma de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, mediante a utilização de documentos que não refletem a realidade da transação comercial, com o intuito de ocultar o real adquirente das mercadorias, restando demonstrado o dano ao Erário, nos termos do disposto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, *in verbis*:

(...)

Com efeito, todas as provas coligidas pela fiscalização demonstram, sem sombra de dúvida, a inidoneidade da documentação que amparou as importações, ao não mencionarem as verdadeiras adquirentes das mercadorias. Cabe assinalar que a prática da interposição fraudulenta reduziu o pagamento de IPI, visto que as adquirentes, caso houvessem importado legalmente, seriam equiparadas, por efeito do disposto no art. 79 da MP nº 2.158-35/2001, a estabelecimento industrial.

(...)

Por fim, quanto à aplicação da pena de perdimento, o tribunal de origem registrou que "o auto de infração descreve minuciosamente as condutas ilícitas perpetradas pelas empresas autuadas, tipificadas sob a forma de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, mediante a utilização de documentos que não refletem a realidade da transação comercial, com o intuito de ocultar o real adquirente das mercadorias, restando demonstrado o dano ao Erário, nos termos do disposto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976" (fl. 790). Assim, a alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem, de que as condutas seria ilícitas e se enquadrariam na hipótese legal para fins de aplicação da pena de perdimento, tal como colocada a questão nas razões recursais, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ.

ii) Recurso Especial nº 1.592.132/PE. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data da Publicação: 04/09/2018.

Recurso admitido na origem.

Passo a decidir.

(...)

Considerado isso, vejamos, no que interessa, o que está consignado no voto condutor do acórdão recorrido (e-STJ fl. 157 e seguintes):

(...)

(...) A autoridade administrativa fazendária, em processo administrativo, aplicou penalidades por ter verificado a interposição fraudulenta, na importação de mercadorias estrangeiras, não se comprovando a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação. O suporte fático que embasou a atuação administrativa se embasou quando da declaração de importação de valores a título de imposto de importação e impostos sobre produtos industrializados quando se verificou a incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômico-financeira da empresa importadora. O faturamento declarado pelo importador seria insuficiente para suportar os gastos decorrentes da importação

das mercadorias, cuja entrada no mercado interno a este título, foi considerada pela Receita como indício de sonegação ou atuação da importadora em nome de terceiro. O capital social da empresa importadora foi integralizado, inicialmente, no montante de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais), cujas atividades se iniciaram em meados de 2003, foi alterado por sucessivas alterações na integralização, mas que não suporta a movimentação financeira decorrente das importações que ensejaram a aplicação das penalidades impugnadas.

Evidenciou-se, na verdade, que uma das sócias (Manuela Guerra Montenegro) não conseguiu comprovar a origem dos recursos empregados na integralização de mais de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), tendo apresentado em questionamento da Receita recibo no valor de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), em função de negócio realizado com a empresa Tropical Distribuidora Importação e Exportação Ltda, que apresentou declaração de inatividade referente ao mesmo período.

Constatou a administração tributária que se evidenciava uma interposição fraudulenta, o que nos termos do art. 23, V, §§ 1º e 2º do DL 1.455/76, com a redação da Lei nº10.637/2002, caracteriza dano ao erário, punível com a pena de perdimento de bens, por não ter ficado comprovada a origem, disponibilidade e transferência de recursos na operação de importação de mercadorias estrangeiras.

(...)

Contra as evidências oriundas dos documentos constantes nos autos e da conclusão do trabalho administrativo a parte recorrente não apresenta qualquer argumento capaz de afastar o enquadramento de sua atuação, nos dispositivos legais aplicados.

(...)

Apesar de a parte recorrente alegar a comprovação dos recursos utilizados nas importações, em qualquer momento evidencia através de provas cabais tais alegações, sendo a penalidade em função de dano ao erário decorrência de expressa previsão legal.

(...)

As movimentações financeiras decorrentes das importações não encontraram respaldo nos documentos apresentados, seja durante o processo administrativo fiscal, seja durante a instrução dos autos.

(...)

Pois bem.

Não há violação do art. 535 do CPC/1973 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado.

No caso, o órgão judicial foi exaustivo no exame das provas trazidas aos autos pela parte recorrente e concluiu pela rejeição de suas alegações, não havendo falar, por isso, em violação do referido artigo.

Quanto à pretensão relacionada aos demais artigos de lei, o recurso não tem condição de ser conhecido.

(...)

De outro lado, ainda que possível fosse superar esse óbice, convém acrescentar que a situação fático-probatória descrita no acórdão recorrido não pode ser revista em recurso

especial, porquanto esse mister dependeria do reexame fático-probatório, providência inadequada como enuncia a Súmula 7 do STJ.

Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, NEGO-LHE PROVIMENTO.

iii) Recurso Especial nº 1.537.452/SC. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 14/09/2017.

Juízo positivo de admissibilidade às fls. 1123.

É o relatório. Passo a decidir.

(...)

No que diz respeito art. 2º da Lei 9.784/99 e 80 da 9.430/96, a Corte de origem, após ampla análise do conjunto fático-probatório, firmou compreensão de que a decisão de baixa do CNPJ da empresa foi devidamente fundamentada, constatada a inexistência de fato da empresa, após detalhada apuração, inclusive no endereço da apelante. Nesse sentido, transcrevo o seguinte trecho da fundamentação do voto condutor na origem (fl. 1078/1080):

FUNDAMENTAÇÃO

Mérito

(...)

Verifica-se, no entanto, que o conjunto probatório aponta para a inexistência de fato da sociedade empresária autora.

Conforme se denota da prova documental acostada aos autos, a autora promoveu a importação de considerável volume de mercadorias nos últimos dois anos, em reiteradas práticas comerciais, contudo a estrutura comercial que alega possuir no Município de Joinville resume-se a uma sala comercial que, segundo restou demonstrado em procedimento fiscal e pelo mandado de constatação emitido por este Juízo, não comporta tais atividades.

As faturas de energia elétrica e de telefonia referentes ao endereço comercial da autora revelam que não havia atividade diária no local, assim como as declarações do vizinho do imóvel, do síndico (colhidas no processo administrativo fiscal) e da zeladora (colhida pelo Sr. Oficial do Juízo), corroboram tal assertiva.

A autora não possui qualquer auxílio de colaboradores em Joinville, sendo gerenciada tão somente pelo sócio-gerente, Clayton Vinícius do Nascimento, que por sua vez possui endereço residencial em Guarulhos/SP, conforme constou dos contratos de patrocínio juntados no evento 31.

As notas fiscais apresentadas nos eventos 29/30 demonstram ter a autora comercializado entre 08/2012 e 02/2013 grande volume de equipamentos para natação e mergulho, bem como peças automotivas, especificamente para-choques, estes revendidos exclusivamente para DPF AUTO PEÇAS LTDA, sendo a maior parte dos demais produtos direcionada a clientes fora do Estado de Santa Catarina. Por sua vez, não logrou êxito em demonstrar que tais mercadorias fossem estocadas ou movimentadas por ela, até o momento da instauração do procedimento fiscal.

A análise dos autos demonstra que o processo administrativo instaurado foi muito bem instruído e obedeceu aos ditames legais, tendo a autoridade fiscal apurado que tais

operações de comércio exterior serviram para acobertar, no caso das importações de peças para veículos, a verdadeira importadora, DPF AUTO PEÇAS LTDA (evento 11 - ANEXO 1).

Especificamente em relação à DI 13/0381539-9, a partir da qual a Receita Federal do Brasil passou a investigar indícios de fraude, restou apurada a ocultação do sujeito passivo real comprador e responsável pela operação, mediante interposição fraudulenta de terceiros, com emprego de fraude e simulação.

Ocorre que, embora tenha constado a autora como sendo importadora e adquirente da mercadoria, os bens adquiridos no exterior foram destinados integralmente a DPF Auto Peças Ltda, sociedade empresária com sede em Cajamar/SP.

Conforme apurado pela autoridade aduaneira, em todos os documentos que instruíram o despacho aduaneiro a autora foi apontada como importadora e adquirente das mercadorias e o local previsto para entrega das mercadorias nos documentos foi o endereço dessa, na Rua Três de Maio, 58, sala 307, Centro, Jonville/SC.

Pela constatação efetuada pelo Juízo no local, é certo que não haveria como armazenar ou manipular a mercadoria importada (1.455 peças de automóvel – peso líquido de 5.026kg) no endereço fornecido, composto de uma sala comercial com 36m² aproximadamente (evento 24). E considerando as demais importações promovidas pela autora, efetivamente seria de se esperar que esta possuísse local adequado para o recebimento das mercadorias.

Notadamente em relação à importação objeto da DI nº 13/0381539-9, registrada em 27/02/2013, foram intimadas pelo Fisco, a prestar informações, a pessoa jurídica GAFOR S.A, contratada para o transporte da mercadoria, e TRANSCASA TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA que efetuou transporte de mercadorias semelhantes em momento anterior.

Conforme constatou-se pelas informações prestadas, confirmadas pela autora, as mercadorias teriam como destino a pessoa jurídica DPF - AUTO PEÇAS LTDA, sediada na Rodovia Anhanguera, km 33 (Rua Osasco, 379, Parque Empresarial, unidade 07) em Cajamar/SP.

Segundo relatou a autoridade fiscal, foram identificados 14 (quatorze) 'pares' de Notas Fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas pela empresa LATINA, sendo as notas de entrada e saída emitidas nas mesmas datas, demonstrando o repasse integral das importações pela autora para terceiros. Dentre essas notas, foram identificadas a nota de entrada nº 970, emitida em 27/02/13, e de saída nº 976, em favor de DPF - AUTO PEÇAS LTDA, emitida em 01/03/13, relativas às mercadorias objeto da DI nº 13/0381539-9, as quais sequer haviam sido desembaraçadas.

(...)

Apurou-se, ainda, que os endereços eletrônicos dos sócios da autora confundem-se com os endereços das pessoas jurídicas DTS PARA-CHOQUES, PDF AUTO PEÇAS LTDA e DPF - AUTO PEÇAS, e que a contratação com as transportadoras dera-se diretamente com essa última mencionada.

Conforme destacado no processo fiscal:

(...) para que a operação de importação sob a DI nº 13/0381539-9 fosse caracterizada como importação na modalidade 'direta', a empresa LATINA deveria ter conduzido diretamente as negociações, o que NÃO OCORREU. Tais negociações foram intermediadas pela empresa DTS Para-choques (mesma empresa e mesmos sócios da DPF), conforme informações prestadas pela empresa transportadora GAFOR. É possível verificar que a pessoa a ser contatada na empresa LATINA é Tancredo Marx

Winther, que, na verdade, possui e-mail na empresa DTS Para-choques (que é a mesma empresa e possui os mesmos sócios da empresa DPF evento 11 - ANEXO1).

Conforme asseverado pela autoridade fiscal a sociedade empresária DPF – AUTO PEÇAS LTDA, como fabricante de peças é contribuinte do IPI e também deveria ser no caso da importação, pois tal operação deveria se dar por conta e ordem de terceiros, na medida em que os recursos financeiros originaram-se daquela pessoa jurídica.

As informações levantadas por meio do procedimento fiscal instaurado demonstram de forma clara e inequívoca que as importações realizadas pela autora foram feitas dentro de esquema fraudulento visando ocultar o verdadeiro importador das mercadorias, justificando a baixa da inscrição no CNPJ da autora.

Dessa forma, não há como dar guarida aos pedidos formulados.

Assim, tem-se que a revisão a que chegou o Tribunal de origem sobre a questão demanda o reexame dos fatos e provas constantes nos autos, o que é vedado no âmbito do recurso especial. Incide ao caso a Súmula 7/STJ.

Ante o exposto, não conheço do recurso especial.

iv) Agravo em Recurso Especial nº 824.256/SC. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 14/11/2016.

DECISÃO

Trata-se de agravo interposto por Alpha Comércio de Artigos Eletrônicos Ltda contra decisão que inadmitiu recurso especial ante a incidência da Súmula 7/STJ.

(...)

É o relatório. Decido.

(...)

Dito isso, observa-se que a Corte de origem, após ampla análise do conjunto fático-probatório dos autos, concluiu pela legitimidade da pena de perdimento em razão da ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, senão vejamos (fls. 683-686):

(...)

Verifica-se, em análise à documentação trazida aos autos, que a empresa autora atuava em conjunto com demais empresas (Long Jump - Representação de Brinquedos e Serviços Ltda., VFR Comércio de Brinquedos Ltda, Proservice Ind. E Com. de Brinquedos e Aparelhos Eletrônicos Ltda. e Califórnia Classic Ind. e Com. De Confecções Ltda.), havendo confusão patrimonial, social e gerencial entre elas, com o intuito de ocultar os intervenientes nas operações entabuladas.

Diversos foram os contratos de mútuo celebrados entre a autora e as empresas mencionadas, evidenciando a confusão patrimonial. Confira-se trecho do Auto de Infração (evento 1, OUT7, fls. 07-08):

(...)

A empresa foi então questionada sobre o motivo da utilização desses contratos de mútuo, e, em entrevista (vide anexo 19, perguntas 18, 19 e 20), o sócio responder que recorre aos mútuos em tempos de indisponibilidade de recursos, junto a 'partes relacionadas', empresas como JL e PROSERVICE.

Porém, o suprimento do caixa via contratos de mútuo não parece ser uma operação eventual, à qual a ALPHA recorre quando se vê impossibilitada de captar recursos junto a instituições financeiras. Dado o fluxo financeiro da empresa, fica clara a habitualidade com que esses contratos de mútuo foram celebrados. Soma-se a essa habitualidade o fato de serem quase sempre celebrados em datas próximas aos dispêndios aduaneiros, fatos que elevam esses recursos à condição de essenciais quando da análise das operações de importação da empresa.

(...)

Outrossim, também foi constatada a confusão nos quadros sociais das empresas. Vagner Lefort e Luiz Fiorini são sócios da autora, da Long Jump, da JL, sendo que Vagner também era sócio da VFR (empresa com a qual a autora celebrou diversos contratos de mútuo). A Pro-Service, por exemplo, emprestou recursos, em 2010, para a Long Jump, na monta de aproximadamente R\$ 2,41 Milhões, ao mesmo tempo em que recebe recursos da JL. (vide anexo 46 e 51).

No que se refere à confusão administrativa, transcrevo as observações efetuadas no Auto de Infração (evento 1, OUT7, fl. 15):

Além da confusão societária, podemos, ainda, falar em confusão administrativa. Foram encontrados e-mails's grampeados às notas fiscais de venda da ALPHA contendo a surpreendente atuação de pessoas ligadas à LONG JUMP nas práticas administrativas da ALPHA. Por exemplo, cita-se a Nota Fiscal nº 13729 de 2009 (antes mesmo de os sócios da LONG JUMP assumirem o controle da ALPHA) à qual estava grampeada uma cópia de um e-mail solicitando o cancelamento desta nota fiscal emitida para uma determinada empresa, de nome A.C. Morgado (vide anexo 39). O que chama a atenção foi o fato de que ambos os e-mail's, do remetente e do destinatário, são e-mails com o domínio '@longjump'.

(...)

No caso específico das mercadorias que a autora pretende a liberação (skates da marca HANG TEN), diversos são os elementos que demonstram que a importação era realizada em benefício da Long Jump:

(a) Em importação anterior de skates efetuada pela autora (DI 11/2396386-1), os recursos para pagamento ao exportador provieram da empresa ProService Ind. E Com. De Brinquedos e Aparelhos Eletrônicos Ltda., a qual tem por sócios os mesmos sócios da Long Jump.

(b) Os skates importados com amparo na DI 11/2396386-1 foram enviados a empresa pertencente ao grupo da Long Jump (evento 1, OUT7, fl. 27), sendo que parte das mercadorias foram 'revendidas' à empresa Califórnia Classic Ind. e Com. De Confecções Ltda. (a qual é optante do Simples, muito embora tenha por sócio Vagner Lefort, o qual também é sócio da Long Jump e da Alpha, participando, portanto, de grupo que movimenta milhões);

(c) No site brasileiro da marca HANG TEN consta como responsável pelo registro do domínio a ALPHA, mas como e-mail de contato ti@longlump.com.br.

(d) No referido site (da HANG TEN) o endereço indicado do seu show room corresponde ao local onde ficava a matriz da Pro-Service, até novembro de 2011. Tal endereço foi posteriormente indicado como domicílio da Califórnia Classic Ind. E Com. De Confecções Ltda.

Os elementos constantes dos autos demonstram a ocultação de sociedades empresárias envolvidas nas operações de importação efetuadas pela autora, razão pela qual a aplicação da pena de perdimento das mercadorias afigura-se legítima.

Outrossim, cumpre ressaltar que a capacidade econômica da autora para realização das operações de importação é irrelevante no caso dos autos. De fato, a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados gera a presunção de interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, §2º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976). Ocorre que, na hipótese dos autos, restou inequivocamente comprovada a efetiva participação de terceiros nas operações, sendo, pois, irrelevantes as conclusões do laudo pericial (evento 93, LAUDPERI1), por meio do qual foi analisada apenas a transferência dos recursos utilizados na operação fiscalizada.

Também não prospera a alegação da autora de que incorreu dano ao erário.

Há fortes indícios de que a autora, juntamente com as demais empresas do grupo, utilizavam-se de diversos artifícios para a prática de ilícitos fiscais.

De acordo com a Receita Federal, a autora não recolhe IPI desde 2007 (evento 1, OUT6, fl. 51), o que demonstra a supressão de tributos, considerando que a demandante efetua costumeiramente importação de mercadorias. A orientação no sentido da impossibilidade de cobrança de IPI do comerciante equiparado a industrial, quando da saída de seu estabelecimento dos produtos industrializados que importou, foi adotada recentemente pelo STJ (EREsp 1.400.759/RS, julgado em 11-06-2014), sendo certo que a apelante agiu com intuito deliberado de deixar de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, até então exigido pela Receita Federal.

De qualquer sorte, ainda que não tivesse havido a supressão de tributos, é certo que a simples ocultação do verdadeiro importador/adquirente constitui comportamento lesivo à fiscalização aduaneira, subtraindo da Receita Federal a possibilidade de exercício do controle aduaneiro.

Não se olvide, ainda, que o ilícito perpetrado pela autora pode causar distorções na verificação, por parte do Fisco, da real dimensão da atividade econômica dos destinatários dos bens, impedindo, por exemplo, a correta identificação dos contribuintes de IPI e o controle dos valores a serem recolhidos a título de contribuições sociais e imposto de renda.

É, pois, de ser rejeitada a demanda, sendo legítima a pena de perdimento das mercadorias importadas pela autora com amparo na Declaração de Importação nº 12/0449287-7.

[...]

Assim, a alteração das conclusões adotadas pelo Tribunal de origem, tal como colocada a questão nas razões recursais, demandaria novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em Recurso Especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo.

A partir da análise dessas decisões, constata-se que o Poder Judiciário, em posicionamento pacífico, não admite a tese de que o contribuinte goza de liberdade contratual absoluta, podendo estruturar as suas operações da forma que bem lhe convier, desde que não cometa atos ilícitos (os que advogam esta posição entendem que a simulação de operações comerciais não se configura em um “ato ilícito”).

Verifica-se, do conteúdo dos julgados, que a estruturação das operações deve seguir alguma lógica comercial, deve fazer algum sentido, que não seja unicamente o de reduzir tributos. Ou, como se convencionou denominar na doutrina, estes arranjos contratuais devem possuir “propósito negocial”.

Superada esta controvérsia, observa-se nas decisões que o provimento judicial irá depender das provas acostadas ao autos, deixando de lado questões conceituais, abstratas, para fazer uma análise dos casos concretos, concentrando seu foco em verificar se nas operações identificadas pelo Fisco está suficientemente comprovada a simulação.

Com base na análise da jurisprudência, é possível identificar algumas situações que tem sido admitidas como prova da simulação praticada e a ocorrência da interposição fraudulenta. Estas situações mostram-se bastante variadas, justamente porque a interposição fraudulenta, como bem assinado pelos tribunais brasileiros, se presta a atingir uma grande variedade de objetivos.

Assim, não é possível estabelecer como premissa, por exemplo, que somente empresas sem comprovação da origem lícita dos seus recursos podem estar envolvidas em planejamentos tributários que se caracterizem pela interposição fraudulenta de terceiros. Isso porque esta é uma característica presente em planejamentos tributários realizados com o objetivo de lavagem de capitais, nos quais a redução dos tributos não é essencial.

Quando o planejamento visa a simplesmente reduzir a tributação, nada impede que o importador direto, ou o terceiro interposto, possuam recursos financeiros para as operações, bem como estrutura física (funcionários, instalações), ou que atue há muitos anos no setor. Assim, nem sempre ocorre a “constituição de empresa nova” para executar o planejamento tributário. Na verdade, tal situação apenas torna a simulação “mais sofisticada” e difícil de ser identificada.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

I.6 – DA ALEGAÇÃO DE ERRO NA CAPITULAÇÃO DO LANÇAMENTO - ARTIGO 105 DO DECRETO-LEI Nº 37/66

Alega o Recorrente que, apesar de ter sido aplicada a penalidade de 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, a base legal utilizada pela Fiscalização não só não se coaduna com a acusação, como tampouco estabelece tal penalidade. A multa para esse caso seria de perdimento, sem previsão para a aplicação da multa substitutiva de 100% do valor aduaneiro.

O Recorrente apresentou Parecer da professora Iris Sansoni onde se afirma que o fato de eventualmente haver falta de recolhimento do IPI nas vendas - o que não se sustenta e se admite apenas para efeitos de demonstrar o raciocínio equivocado que pode ter sido adotado pelo fiscal, uma vez que ela não é contribuinte do referido imposto - não pode justificar a aplicação de penalidades impostas na hipótese de redução de tributos devidos na importação, pois são momentos e fatos geradores absolutamente distintos.

No entanto, conforme consta do tópico anterior, a acusação fiscal e respectivo enquadramento legal se encontram sintetizados às fls. 38/39 do relatório fiscal integrante do Auto de Infração, e a capitulação do fato não se deu exclusivamente com base no art. 105 do DL nº 37/66, ao contrário do que afirma o Recorrente:

As referidas ações fiscais permitiram-nos constatar que a ELCA cedeu seu nome como adquirente na realização de importações por encomenda, operadas pela empresa SERTRADING (BR) LTDA (tanto pela matriz, de CNPJ 04.626.426/0001-06, quanto pela filial, de CNPJ 04.626.426/0007-00), em que se acobertou o real beneficiário das operações. Conforme ficará exaustivamente demonstrado ao longo deste relatório, a real adquirente das mercadorias importadas é a ELEGÂNCIA.

(...)

Em resumo, face à ocultação, por parte da ELCA, da condição de real adquirente da empresa ELEGÂNCIA, este procedimento fiscal visa à lavratura de auto de infração, na empresa ELEGÂNCIA, com solidariedade na empresa ELCA, de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas mediante ocultação, **conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, combinado com os §§1º e 3º do mesmo artigo (com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010), no Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 689, XXII, combinado com o § 1º do mesmo artigo (com a redação dada pelo Decreto nº 8.010/2013) e no art. 11, I, da Instrução Normativa SRF nº 228/2002.**

O art. 23, V, e os §§1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976 estabelecem a seguinte norma:

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)

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

I.7 - DA ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE PENALIDADES ADUANEIRAS PARA A ELEGÂNCIA, QUE NÃO PARTICIPOU DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

Alega o Recorrente que outro motivo também aduzido na Impugnação e que impõe o cancelamento do auto diz respeito à impossibilidade de ter praticado qualquer infração à legislação aduaneira, uma vez que não participou de qualquer operação de importação e apenas e tão somente adquiriu no mercado local mercadorias já devidamente desembaraçadas.

Contudo, a participação da ELEGÂNCIA nos fatos que ensejaram o presente lançamento já foi exaustivamente discutida nos tópicos anteriores, sendo desnecessária sua mera repetição. Observa-se, ao longo do Recurso Voluntário, que as mesmas argumentações são retomadas em diversos tópicos da defesa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

1.8 - DA ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO CONFISCO

Alega o Recorrente que a Constituição Federal proibiu expressamente o efeito confiscatório de tributos (artigo 150, IV). Em que pese a ausência de limite constitucional, nos termos do entendimento até então adotado pelo Supremo Tribunal Federal, confiscatória seria a multa aplicada de forma desarrazoada, que comprometa o patrimônio ou exceda o limite da capacidade contributiva do contribuinte.

Assim, caso se entenda que houve efetivamente a infração e que a Recorrente esteja sujeita a penalidades de cunho aduaneiro, requer-se a forma do v. acórdão para que a multa aplicada no presente caso seja afastada ou, ao menos, reduzida a um patamar equivalente e compatível com ato praticado.

Entretanto, analisar se a multa aplicada possui caráter confiscatório implicaria analisar a sua própria constitucionalidade. Inicialmente, deve ser destacado que tal análise é vedada pela Súmula CARF nº 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Além disso, a vedação contida no referido art. 150, IV, da Constituição Federal se refere a tributos, e não a multas por descumprimento de obrigações tributárias:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar **tributo** com efeito de confisco;

O CTN, em seu art. 3º, deixa bastante claro que “multa” não se insere no conceito de “tributo”:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

I.9 - DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO NO CASO CONCRETO

Alega o Recorrente que a ELCA - entidade distinta e operacionalmente independente em relação à Recorrente - escolheu a importação por encomenda por entender ser a forma que lhe é mais conveniente, realizou efetivamente as consequências econômicas dessas transações, cuja tributação é regulamente suportada em Lei. Nesse caso, os atos praticados são consistentes com a intenção das partes e com os efeitos econômicos almejados além dos tributários, não há simulação.

Contudo, a partir da análise dos precedentes dos TRFs e do STJ já colacionados neste voto, constata-se que o Poder Judiciário, em posicionamento pacífico, não admite a tese de que o contribuinte goza de liberdade contratual absoluta, podendo estruturar as suas operações da forma que bem lhe convier, desde que não cometa atos ilícitos (os que advogam esta posição entendem que a simulação de operações comerciais não se configura em um “ato ilícito”).

Verifica-se, do conteúdo dos julgados, que a estruturação das operações deve seguir alguma lógica comercial, deve fazer algum sentido, que não seja unicamente o de reduzir tributos. Ou, como se convencionou denominar na doutrina, estes arranjos contratuais devem possuir “propósito negocial”.

I.10 - DA ALEGAÇÃO DE ERRO NA AUTUAÇÃO EM RELAÇÃO À DEFINIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O recorrente sustenta que não poderia ser atribuída à ELEGÂNCIA a multa substitutiva da pena de perdimento, por não ser o responsável pela operação no comércio exterior, cuja prática compete exclusivamente ao importador, no caso, a ELCA. Afirma que adquiriu localmente os produtos da ELCA, após terem sido devidamente nacionalizados pela SERTRADING, e a conduta prevista no art. 23 é praticada por quem ocultou e não por quem poderia, eventualmente, ter sido ocultado.

Contudo, se a imputação feita à empresa ELEGÂNCIA foi de que seria o real adquirente das mercadorias, então revela-se como sujeito passivo contribuinte, vinculado diretamente ao fato gerador e sobre quem deve ser aplicada a multa substitutiva da pena de perdimento. Em relação à ELCA, esta empresa também é sujeito passivo solidário, em decorrência do que dispõe o art. 124, inciso I, do CTN, pois é bastante evidente a existência de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Deve ser destacado que não se trata de caso de responsabilidade tributária, mas sim de interesse comum no fato gerador entre a ELEGÂNCIA e a ELCA, o que torna ambas as empresas como solidárias. Vejamos o texto legal:

CAPÍTULO IV - Sujeito Passivo

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo **ou penalidade pecuniária**.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

SEÇÃO II

Solidariedade

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. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

(...)

CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária

SEÇÃO I

Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Leandro Paulsen, em sua obra Direito Tributário – Constituição e Código Tributário, 14ª ed., 2012, traz as seguintes referências sobre a solidariedade tributária:

Solidariedade. “Há solidariedade, quando **na mesma obrigação concorre** mais de um credor, ou **mais de um devedor**, cada um com direito, ou obrigação à dívida toda.” (art. 896, parágrafo único, do CC)

– “**O credor tem direito a exigir e receber de um ou alguns dos devedores, parcial, ou totalmente, a dívida comum.**” (art. 904, caput, do CC)

Não é forma de inclusão de terceiro, mas grau de responsabilidade dos coobrigados. “4. **A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário.**

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.” (DERZI, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729)

(...)

Presunção de solidariedade. “**No direito tributário toda dívida será solidária**, desde que alcance duas ou mais pessoas, **como consequência do pressuposto de fato que dá origem à respectiva obrigação**. Isto resulta da própria natureza *ex lege* da obrigação tributária. Esta solidariedade se estabelece sem necessidade de que a lei o diga expressamente. (...) Assim, no direito tributário não vige a regra de que a solidariedade não se presume. **No direito tributário toda dívida que alcança duas ou mais pessoas é solidária**, salvo disposição de lei em contrário. A regra que predomina na obrigação tributária, em relação à solidariedade, é inversa: presume-se a solidariedade, caso a lei silencie.” (RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. Compêndio de Direito Tributário, segundo volume, 3ª edição, 1995, p. 303/304). Refere-se à hipótese de, e.g., duas pessoas serem coproprietárias de um imóvel rural. Responderão solidariamente pelo total do ITR respectivo. Ou seja, **o raciocínio vale para quando mais de uma pessoa pode ser enquadrada como contribuinte pela ocorrência de uma situação de fato comum a ambas**.

A pena de perdimento, assim, deve ser aplicada sobre ambos os sujeitos passivos solidários, pouco importando se irão constar no mesmo Auto de Infração ou em Autos de Infração distintos. Da mesma forma, não há diferença na situação das empresas na relação jurídico-tributária com a Fazenda Nacional em decorrência da forma como participaram do fato, uma como importadora ostensiva (ELCA) e outra como importadora oculta (ELEGÂNCIA), sendo suficiente que ambas tenham concorrido para a ocorrência do fato jurídico que gerou a imposição da pena de perdimento e sua posterior conversão em multa, conforme dispõe o art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

Nesse sentido já decidiu o STJ:

i) Recurso Especial nº 1.653.557/SC. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data da Publicação: 23/04/2020.

O recurso foi admitido à e-STJ fl. 607.

Passo a decidir.

(...)

O Tribunal de origem negou provimento ao recurso de apelação.

Transcrevo os fundamentos que deram suporte ao julgado (e-STJ fls. 502/513):

Mérito

Pretende a autora afastar a inaptidão de seu CNPJ, efetivada pela fiscalização no curso de Representação Fiscal promovida para este fim, em razão do reconhecimento de que houve interposição fraudulenta de terceiros na atividade de comércio exterior envolvendo ela, demandante.

(...)

E os motivos da interposição fraudulenta, segundo o auto de infração, foram valor FOB declarado de apenas US\$ 9.562,27, o que representa um valor médio por kg líquido de somente US\$ 0,49/kg, muito abaixo do custo da maioria das matérias primas utilizadas na confecção das mercadorias, inferido de laudo técnico da ABIT, falta de capacidade financeira da adquirente GR2 IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. **Segundo a investigação, a autora não teria disponibilidade financeira para arcar com a importação em questão.**

(...)

Muito embora este juízo venha reconhecendo a inaplicabilidade da inaptidão de CNPJ para casos de interposição fraudulenta, em razão da superveniência da Lei n. 11.488/2007, caso no qual deve ser aplicada multa, **a jurisprudência tem feito distinções, conforme recente julgado:**

(...)

1. A cessão de nome em operações de comércio exterior - objetivando ocultação do verdadeiro responsável -, como infração isolada, foi excluída do rol das ilicitudes punidas com a declaração de inaptidão do CNPJ, passando a ser sancionada com a multa prevista no art. 33 da L. 11.488/2007.

2. **O mesmo não ocorre nos casos em que não comprovada a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos** empregados em operações de comércio exterior (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 10.637/2002). **Nestes casos, ainda, além da declaração de inaptidão do CNPJ do importador ostensivo** - prevista no citado dispositivo legal - **presume-se a interposição fraudulenta de terceiros na operação, com o perdimento da mercadoria importada - penalizando, assim, o real adquirente oculto** (art. 23, V e §§2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação da Lei 10.637/2002).

(...)

Logo, com razão a apelante ao alegar que **a cessão de nome para viabilizar operações de comércio exterior não deve ser confundida com a não comprovação da origem dos recursos aplicados na importação, pois são conceitos diferentes.** No concernente, embora esta (não comprovação da origem dos recursos) sempre permita presumir a ocultação do real adquirente (interposição fraudulenta), o contrário não é verdadeiro - ou seja, **a (mera) ocultação do verdadeiro comprador pode ocorrer também quando o importador ostensivo emprega recursos próprios na importação.** E é precisamente neste último caso que incide a multa por cessão de nome prevista no art. 33 da L. 11.488/2007 - objetivando punir e reprimir nova incursão na mesma conduta ilícita, por parte de empresa regularmente estabelecida que tenha comprovado a origem e disponibilidade dos valores empregados na operação.

(...)

Vale acrescentar que também **não é possível conhecer do recurso especial quando o artigo de lei apontado como violado nas razões do apelo não contém comando**

normativo capaz de infirmar o fundamento do acórdão atacado, o que atrai a aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF – “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia”.

(...)

Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, I, do RISTJ, NÃO CONHEÇO do recurso especial. Caso exista nos autos prévia fixação de honorários sucumbenciais pelas instâncias de origem, majoro, em desfavor da parte recorrente, em 10% (dez por cento) o valor já arbitrado (na origem), nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, observados, se aplicáveis, os limites percentuais previstos nos §§ 2º e 3º do referido dispositivo, bem como os termos do art. 98, § 3º, do mesmo diploma legal.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.

I.11 - DA ALEGAÇÃO SOBRE A REAL NECESSIDADE DE ESTRUTURA EMPRESARIAL PARA A IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE COSMÉTICOS NO BRASIL

O Recorrente alega que são frágeis “os argumentos da fiscalização de que as empresas seriam uma única pessoa, que a ELCA e ELEGÂNCIA não teriam propósito individual e que as empresas teriam sido organizadas unicamente para fins fiscais”, pois “a ELEGÂNCIA é uma empresa ativa, criada há 12 anos, para o desenvolvimento e gestão do mercado varejista”, assim como a ELCA, que “detém o registro de mais de 2.000 produtos nos órgãos regulatórios no país, sendo responsável pelo cumprimento das normas, políticas e diretrizes estabelecidas pela Anvisa, Inmetro e Procon”.

Contudo, o que consta da acusação fiscal é que as importações realizadas pela ELCA (importador ostensivo), na verdade, tinham como real adquirente a ELEGÂNCIA (importador oculto), em operações nas quais foi identificada pelo Fisco a existência de interposição fraudulenta de terceiros mediante simulação. Para o cometimento de tal infração, como já diversas vezes decidido pelo STJ, não há necessidade de que as empresas: **(i)** não possuam estrutura física; **(ii)** nem capacidade econômica e financeira; ou **(iii)** que sejam empresas de fachada, formalizadas unicamente com o objetivo de fraude.

Conforme consta das decisões colacionadas alhures, basta que reste evidenciado que as duas empresas agiam em conluio, já sabendo, antes mesmo de efetuar a importação, que as mercadorias tinham como real adquirente a ELEGÂNCIA, e que a ELCA figuraria como mero intermediário, sem qualquer propósito econômico na operação, tendo como única finalidade ocultar o real adquirente, por qualquer das razões a seguir expostas, consideradas todas em conjunto, parcialmente, ou mesmo isoladamente:

- a) deixar de ser equiparado a industrial, não pagando IPI na saída das mercadorias, o que quebra a cadeia desse imposto (o real adquirente da mercadoria, pela legislação, é equiparado a industrial e, portanto, deve recolher o IPI devido na revenda dos produtos, conforme o art. 9º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI);
- b) sonegar outros tributos, tais como ICMS, PIS, COFINS, IR etc.;
- c) praticar o crime de lavagem de dinheiro;

- d) não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior;
- e) acobertar as operações entre pessoas vinculadas, nos termos da legislação pertinente, influenciando diretamente no tratamento tributário das operações;
- f) acobertar os reais interessados em operações fraudulentas em sentido amplo;
- g) interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos;
- h) subfaturar as importações, assim como cometer qualquer outra irregularidade tributária, pois, estando o verdadeiro interessado pela mercadoria (o real adquirente) oculto, este não é alcançado pela autoridade aduaneira, recaindo somente sobre o importador (“laranja”, em muitos casos) as penalidades devidas; e
- i) a busca de benefícios fiscais decorrentes da chamada “guerra fiscal” entre os Estados da federação que, muitas vezes, apenas fomenta a criação ou simulação de empresas com o fim único de se obter tais vantagens.

Essa lista de razões para justificar a montagem de um esquema de interposição fraudulenta por meio de simulação foi retirada de didática decisão do TRF da 4ª Região no julgamento da Apelação Cível nº 5007530-34.2018.4.04.7002, com data da decisão em 18/02/2020, já transcrita neste voto, e que faz uma síntese de motivos esparsamente acolhidos nas diversas decisões do STJ também colacionadas neste voto.

É preciso compreender que, em função das várias possibilidades de fraudes que podem ser cometidas, diferentes esquemas de interposição de terceiros podem ser necessários, alguns inclusive de forma completamente oposta. Por exemplo, empresas que desejem apenas reduzir o valor do IPI devido na revenda da mercadoria importada no mercado interno valem-se apenas da interposição de uma terceira empresa (importador ostensivo) entre o exportador no exterior (vendedor da mercadoria) e o real adquirente da mercadoria importada (importador oculto). Com isso, conseguem “quebrar” a cadeia do IPI, pois a legislação equipara a industrial apenas o importador, e não o posterior adquirente.

Para que este estratagema funcione, não há a necessidade de que a empresa interposta, que apenas cede seu nome para que a empresa de despacho aduaneiro informe na Declaração de Importação (DI), seja uma empresa de fachada. Nestes casos, tanto é possível constituir uma empresa nova para esta função, como pode-se utilizar de alguma outra empresa já existente, que nem sequer precisa pertencer ao mesmo grupo empresarial da real adquirente. Esta empresa também pode ou não ter capacidade financeira e operacional.

O que é verdadeiramente essencial para caracterizar a infração é que as operações de compra e venda sejam meras simulações, tendo em vista a completa desnecessidade de sua intermediação, pela razão de que as mercadorias importadas já possuem um encomendante pré-determinado, que as irá adquirir quase que imediatamente.

No presente caso, restou comprovado que praticamente todas as mercadorias exportadas pelo grupo ESTEE-LAUDER para suas filiais brasileiras, a ELCA e a ELEGÂNCIA, tinham como encomendante nas DIs a ELCA, e também praticamente todas estas mercadorias eram repassadas quase que imediatamente, conforme comprovam as notas fiscais de entrada e de saída, para a ELEGÂNCIA, por um preço muito baixo (para reduzir a incidência do IPI), para

somente então serem revendidas no atacado e no varejo, agora por preços muito maiores, já que a saída das mercadorias, nesta etapa, não é mais tributada pelo IPI.

Constata-se que a interposição da ELCA tem como única finalidade fraudar o Fisco, pela redução do IPI que seria normalmente devido. A empresa não possui concorrentes, pois praticamente somente ela importa os produtos da ESTÉE-LAUDER. A ELEGÂNCIA também não possui concorrentes, pois quase toda a mercadoria importada pela ELCA lhe é destinada, a preços baixos, sem que a ELCA procure no mercado outros compradores que lhe paguem um valor maior.

Situação totalmente distinta ocorre quando o objetivo da operação é sonegar outros tributos, tais como ICMS, PIS, COFINS, IR etc. Para tanto, o procedimento não é de revender internamente por um preço baixo, mas sim por um preço alto, fazendo com que praticamente todo o lucro fique na empresa intermediária A, enquanto que o real adquirente B recebe a mercadoria por um custo o mais alto possível.

Neste proceder, o lucro e o valor agregado por A será alto e, por via de consequência, também o IRPJ, a CSLL, o PIS/COFINS, o IPI e o ICMS devidos. O valor agregado na operação por B, quando fizer a revenda para o atacado ou varejo, será baixo, já que estará recebendo a mercadoria a um custo muito alto, e assim também será baixo seu lucro e valor agregado, resultando na necessidade de recolhimento de tributos em valores muito menores do que se tivesse realizado a importação diretamente.

A grande vantagem para a empresa B em introduzir uma empresa intermediária A, neste caso, é deslocar para esta a maior parte da carga tributária que incidiria na operação, ficando ainda com os créditos de PIS/Cofins e de ICMS (IPI não seria mais devido por não ser equiparada a industrial), sendo que a empresa A não irá recolher nenhum destes tributos. A empresa A pode simplesmente não apresentar as declarações corretas para o Fisco, ou apresentar mas não efetuar o recolhimento. Caso seja autuada, após algum tempo nesta operação, poderá recorrer administrativamente e permanecer nesta sistemática de operação por alguns anos, algo entre 5 a 10 anos. Se perder nesta instância, poderá ainda recorrer ao Poder Judiciário, postergando o pagamento dos seus débitos tributários por mais outros anos.

Ao final, sendo executada judicialmente, nada haverá a ser obtido pela Fazenda Nacional, pois este esquema fraudulento requer que a empresa interposta A, que cede seu nome, não possua patrimônio, o mesmo ocorrendo com seus sócios, em geral “laranjas”. Com isso, espera-se obter sucesso na supressão do pagamento de tributos. Veja-se que, nesta modalidade de fraude, é essencial que a empresa interposta não possua patrimônio, nem seus sócios. Já a empresa B estaria juridicamente protegida, pois não teria sonegado nenhum imposto, já que não poderia ser acusada por ter baixos lucros ou até mesmo prejuízos a compensar.

Logo, existem artifícios dolosos que necessitam de empresas sem capacidade operacional nem financeira, mas existem outros que, ao contrário, podem se utilizar de empresas já existentes e financeiramente saudáveis.

Observe-se que a própria legislação já diferencia as consequências legais para as duas situações: quando o importador ostensivo possui estrutura operacional e capacidade financeira para realizar as importações, não ocorre a chamada interposição fraudulenta “presumida”, sendo necessário que as autoridades fiscais identifiquem quem seria o importador

oculto. Existindo provas concretas e seguras de que outra pessoa seria a real adquirente das mercadorias, o importador ostensivo incorre na penalização por cessão do nome (além da pena de perdimento da mercadoria), nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

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

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

De outro lado, quando o importador ostensivo não faz prova de origem dos recursos para as importações que realiza (através de uma empresa de despacho aduaneiro ou de uma trading, que no presente caso é a SERTRADING), demonstrando que não possui capacidade financeira e/ou operacional para realizar aquelas operações (caso de empresa “de fachada” ou “laranja”), sua interposição passa a ser “presumida”, com a subsunção à regra disposta no art. 81, §1º, da Lei nº 9.430/96, c/c a regra do art. 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76:

Lei nº 9.430/96

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Decreto-Lei nº 1.455/76

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

(...)

§ 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)

Antes da vigência da Lei nº 11.488/2007, em qualquer caso, dispondo ou não de capacidade operacional e financeira, a penalidade para a empresa interposta seria a declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ.

Como resta demonstrado, é irrelevante para o deslinde da questão principal se a ELCA era empresa há muito existente, ou se possuía atividades independentes da ELEGÂNCIA, ou se possuía capacidade financeira/operacional. **O que o Recorrente deveria demonstrar, de forma cumulativa, é que as mercadorias importadas pela ELCA através das DIs que são objeto deste processo:** (i) não tinham encomendante pré-determinado; (ii) não foram vendidas para a ELEGÂNCIA a preço inferior ao que seriam se o fossem para empresas de fora do grupo econômico ESTEE-LAUDER; (iii) não foram vendidas quase que exclusivamente para a ELEGÂNCIA; (iv) foram comercializadas com outros clientes que não a ELEGÂNCIA em quantidades significativas e com preços equivalentes; (v) foram regularmente adquiridas pela ELEGÂNCIA, em transações comerciais que seguem a normalidade do mercado, especialmente demonstrando, com comprovantes bancários, o efetivo pagamento de todas as notas fiscais de saída da ELCA para a ELEGÂNCIA; e (vi) foram adquiridas com recursos financeiros da ELCA, para os quais é possível efetuar a comprovação da origem, disponibilidade e transferência.

Os demais fatos usualmente narrados em casos de interposição fraudulenta através de simulação, como: (i) curto espaço de tempo entre a importação das mercadorias e a emissão das notas fiscais de saída; (ii) a saída das mercadorias diretamente do local de sua importação para as instalações do suposto “real adquirente”; (iii) tanto o importador ostensivo (que cede seu nome) quanto o real adquirente (oculto) pertencerem a um mesmo grupo econômico; ou (iv) a existência de instalações compartilhadas e de confusão patrimonial, são elementos que apenas reforçam a existência de uma simulação com o propósito de encobrir uma interposição fraudulenta de terceiros, mas não significa que a inexistência destes fatos, mesmo de todos eles simultaneamente, implica a inexistência da simulação.

Para comprovar a licitude da operação, o Recorrente precisa comprovar que cumpre com todos os seis requisitos listados acima (não existir encomendante pré-determinado, não ter adquirido as mercadorias da ELCA a preço inferior ao que normalmente seria praticado por uma empresa importadora que buscasse obter lucros com a operação, etc). Mesmo a comprovação de um ou dois destes requisitos não é suficiente para comprovar a inexistência da simulação.

Vejamos que **a presente simulação pode ocorrer em situação oposta**, por exemplo, **com o real adquirente não possuindo capacidade financeira e operacional para a**

realização da transação, e assim desejando não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior, como bem indicado na didática decisão do TRF da 4ª Região no julgamento da Apelação Cível nº 5007530-34.2018.4.04.7002. Explico.

Se a empresa A, real adquirente das mercadorias, deseja reduzir o IPI devido através da interposição fraudulenta de terceiros, **e não pode possuir/demonstrar capacidade financeira/operacional**, por qualquer motivo que seja, ela pode se utilizar da empresa B, que poderá: **(i)** comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos; **(ii)** possuir capacidade operacional para realizar a distribuição das mercadorias e armazená-las em depósitos próprios; **(iii)** pertencer ou não ao seu grupo econômico, ou seja, ser a ela vinculada ou não; e **(iv)** elevar o tempo entre a importação da mercadoria e a emissão da nota fiscal de venda para A.

Mesmo assim, se os demais requisitos para elidir a hipótese de simulação não forem satisfeitos (não existir encomendante pré-determinado, não existir aquisição de mercadorias a preço inferior ao que normalmente seria praticado por uma empresa importadora que buscasse obter lucros com a operação, não existir revenda a cliente exclusivo, etc), ainda assim restará evidenciada a simulação.

É que, neste caso, o que verdadeiramente importa é que existam duas empresas realizando uma determinada operação que poderia ser realizada por uma única, não se vislumbrando qualquer propósito negocial nesta dupla participação que não seja a intenção exclusiva de reduzir a carga tributária através da **simulação de uma operação de compra e venda**, a qual só é realizada em seu aspecto formal, mas sendo desprovida de conteúdo material. Nesse contexto, o real adquirente será aquela empresa que, ao final, irá realizar a venda das mercadorias no atacado e/ou no varejo.

Logo, percebe-se que o cerne da questão é a simulação que ocorre nas duas etapas da operação, tanto na importação (operação de compra e venda internacional) quanto na suposta revenda no mercado interno para aquele que seria o real adquirente. Entendo necessário, portanto, analisar as características jurídicas deste tipo de contrato, bem como as características legais do que se considera uma simulação, para verificar se esta análise corrobora com todas as afirmações e elementos probatórios já abordados neste voto.

Maria Helena Diniz, em sua obra Curso de Direito Civil Brasileiro, vol. 03, 2017, págs. 35, 36, 40, 41, 42, 43, 44, 89, 195, 197/199 e 201, apresenta algumas características essenciais do contrato de compra e venda:

A. Conceito e requisitos de validade do contrato

(...)

Sendo o contrato um negócio jurídico, requer, para a sua validade, a observância dos requisitos do art. 104 do Código Civil: agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa em lei. Desse modo, **será necessária a presença de requisitos subjetivos, objetivos e formais, para que o contrato seja válido**.

Os requisitos subjetivos são: (...); d) consentimento das partes contratantes, visto que o contrato é originário do **acordo de duas ou mais vontades isentas de vícios** (erro, **dolo**, coação, lesão, estado de perigo, **simulação e fraude**) sobre a existência e natureza do contrato, o seu objeto e as cláusulas que o compõem. Deve haver coincidência de vontades, porque cada contraente tem determinado interesse e porque o acordo volitivo

é a força propulsora do contrato: é ele que cria a relação jurídica que vincula os contraentes sobre determinado objeto.

(...)

B. Princípios fundamentais do direito contratual

Regem as obrigações contratuais os princípios:

1º) **da autonomia da vontade, no qual se funda a liberdade contratual dos contratantes**, consistindo no poder de estipular livremente, como melhor lhes convier, mediante acordo de vontades, a disciplina de seus interesses, suscitando efeitos tutelados pela ordem jurídica. **Esse poder de autorregulamentação dos interesses das partes contratantes, condensado no princípio da autonomia da vontade, envolve** liberdade contratual (*Gestaltungsfreiheit*), que é a de determinação do conteúdo da avença e a de criação de contratos atípicos, e **liberdade de contratar (Abschlussfreiheit)**, alusiva à de celebrar ou não o contrato e à de escolher o outro contratante. **Além da liberdade de criação do contrato, abrange, portanto: a) a liberdade de contratar ou não contratar, isto é, o poder de decidir, segundo seus interesses, se e quando estabelecerá com outrem uma relação jurídica contratual.**

Todavia, o princípio de que a pessoa pode abster-se de contratar sofre exceções, como, p.ex., quando o indivíduo tem obrigação de contratar imposta pela lei, como é o caso das companhias seguradoras relativamente aos seguros obrigatórios; **b) a liberdade de escolher o outro contraente**, embora às vezes a pessoa do outro contratante seja insuscetível de opção, como, p.ex., nas hipóteses de serviço público concedido sob regime de monopólio, ou seja, das empresas concessionárias de serviço público;

(...)

É preciso não olvidar que **a liberdade contratual não é ilimitada ou absoluta, pois está limitada pela supremacia da ordem pública, que veda convenções que lhe sejam contrárias e aos bons costumes, de forma que a vontade dos contraentes está subordinada ao interesse coletivo. Pelo Código Civil, no art. 421, "A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato"** (CF, arts. 1º, IV, 5º, XXIII, e 170, III). O contrato deverá ter, portanto, por finalidade e por limite a sua função social.

(...)

Ante o disposto no art. 421, repellido está o individualismo, nítida é, como diz Francisco Amaral, a função institucional do contrato, visto que **limitada está a autonomia da vontade pela intervenção estatal, ante a função econômico-social daquele ato negocial, que o condiciona ao atendimento do bem comum e dos fins sociais. Amputa-se, assim, os excessos do individualismo e da autonomia da vontade**. Como a lei não define a locução "*função social do contrato*", poderá ela ser interpretada de formas diversas, **conduzindo à declaração de nulidade de cláusulas ou até mesmo de toda a avença**. Por isso, procuramos delinear alguns parâmetros a serem seguidos, pois com essa função social do contrato teremos o justo processo legal substantivo, o contrato deve ter alguma utilidade social, de modo que os interesses dos contratantes venham a amoldar-se ao interesse da coletividade.

E **nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública**, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos (CC, art. 2.035, parágrafo único). (...) **Humberto Theodoro Júnior apresenta alguns exemplos de contratos que se desviam de sua função social, não tendo interesse coletivo**, não merecendo proteção jurídica, tais como locação de imóvel em zona residencial para fins empresariais; venda de produto ou serviço mediante propaganda enganosa; **alienação de bens, fraudando credores; ato negocial**

conducente à concorrência desleal; negócio simulado para prejudicar terceiro; turismo sexual por agência de viagens etc.

(...) A autonomia privada como autorregulamentação de interesses só se justificaria se o contrato corresponder a uma **função considerada socialmente útil pelo ordenamento.**

Assim, o princípio da autonomia da vontade é o poder conferido aos contratantes de estabelecer vínculo obrigacional, **desde que se submetam às normas jurídicas e seus fins não contrariem o interesse geral**, de tal sorte que a ordem pública e os bons costumes constituem limites à liberdade contratual. O princípio da autonomia da vontade sofre, portanto, restrições, trazidas pelo dirigismo contratual, que é a intervenção estatal na economia do negócio jurídico contratual, por entender-se que, se se deixasse o contratante estipular livremente o contrato, ajustando qualquer cláusula sem que o magistrado pudesse interferir, mesmo quando um a das partes ficasse em completa ruína, a ordem jurídica não estaria assegurando a igualdade econômica. **A expressão dirigismo contratual é aplicável às medidas restritivas estatais que invocam a supremacia dos interesses coletivos sobre os meros interesses individuais dos contraentes, com o escopo de dar execução à política do Estado de coordenar os vários setores da vida econômica e de proteger os economicamente mais fracos, sacrificando benefícios particulares em prol da coletividade**, mas sempre conciliando os interesses das partes e os da sociedade.

(...)

D. Interpretação do contrato

(...)

A interpretação do negócio jurídico contratual situa-se no âmbito do conteúdo da declaração volitiva, fixando-se em normas empíricas, mais de lógica prática do que de norma legal, pois o novo Código Civil contém, unicamente, cinco normas interpretativas, não tendo nenhum capítulo relativo à interpretação do contrato. Realmente, prescreve a lei pátria que:

1º) **nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção do que ao sentido literal da linguagem** (CC, art. 112). Assim, o intérprete do sentido negocial não deverá ater-se, unicamente, à exegese do contrato, isto é, ao exame gramatical de seus termos, mas sim à fixação da vontade dos contraentes, **procurando seus efeitos jurídicos, indagando sua intenção**, sem se vincular, estritamente, ao teor linguístico do ato negocial. Por outras palavras, o intérprete deverá, prendendo-se ao tipo contratual, reconstituir o ato volitivo dos contratantes, **pesquisando qual teria sido a sua real intenção e os fins econômicos visados por eles**, corrigindo sua manifestação, escrita ou verbal, erroneamente expressa (RT, 518:229, 510:133, 115:717, 125:573, 146:703; RF, 71:113);

(...)

3 . Modalidades contratuais previstas no Código Civil

(...)

B. Compra e venda

b.1. Conceito e caracteres

Com fundamento no art. 481 do Código Civil, a compra e venda vem a ser, como nos ensina Caio Mário da Silva Pereira, o contrato em que uma pessoa (vendedor) se obriga a transferir a outra (comprador) a propriedade de uma coisa corpórea ou incorpórea, **mediante o pagamento de certo preço** em dinheiro ou valor fiduciário correspondente.

(...)

Afirmam os civilistas, ao procederem à sua caracterização jurídica, que esse contrato é:

1º) bilateral ou sinalagmático, porque cria obrigações para ambos os contratantes, que serão ao mesmo tempo credores e devedores. A bilateralidade está no fato de estabelecer para o vendedor a obrigação de transferir a propriedade da coisa alienada **e de impor ao comprador o dever de pagar o preço avençado**. Se não houvesse essa reciprocidade de obrigações, ter-se-ia, p. ex., uma doação. É muito importante essa característica, pois a execução da prestação por um dos contraentes será causa do cumprimento da do outro, e, havendo inadimplemento de qualquer uma das obrigações, romper-se-á o equilíbrio contratual;

2º) oneroso, porque ambas as partes contratantes auferem vantagens patrimoniais de suas prestações, pois, de um lado, **o sacrifício da perda da coisa corresponderá ao proveito do recebimento do preço avençado**, e, de outro, o sacrifício do pagamento do preço ajustado corresponderá ao proveito do recebimento da coisa. Há, pois, uma equivalência entre os ônus e as vantagens;

(...)

b.2. Elementos constitutivos

(...)

Examinaremos tão-somente os elementos essenciais, comuns a todo e qualquer contrato dessa espécie, que são:

(...)

2º) o preço, que deverá apresentar os seguintes caracteres:

a) **pecuniariedade**, por constituir uma soma em dinheiro (CC, art. 481; Lei n. 10.192/2001; Decreto-lei n. 857/1969, art. 2º) que o comprador paga ao vendedor em troca da coisa adquirida. Porém, nada obsta que seja pago por coisas representativas de dinheiro ou a ele redutíveis (...), como cheque, duplicata, letra de câmbio, nota promissória (...), títulos da dívida pública (apólices) (...). Se consistir numa outra coisa, ter-se-á permuta (...). **Como a pecuniariedade é seu elemento essencial, o preço não poderá ser convencionado mediante prestação de serviço**, hipótese em que se configurará um contrato inominado e não compra e venda;

b) **seriedade**, pois deverá ser sério, real e verdadeiro, indicando firme objetivo de se constituir numa contraprestação relativamente ao dever do alienante de entregar a coisa vendida, **de modo que não denuncie qualquer simulação absoluta ou relativa. Se for fictício, não se terá venda alguma, porém uma doação dissimulada, suscetível de ser anulada. Se for irrisório, não haverá venda, ante a grande diferença entre o valor da coisa e o preço estipulado**. Todavia, não se exige justo preço, ou uma perfeita equivalência objetiva entre a coisa e o preço, mas apenas que este não seja tão irrelevante a ponto de significar uma liberalidade do alienante ou o seu intuito de não o exigir, embora, às vezes, o contrato contenha cláusula que o exija, caso em que os juristas o interpretam como sendo o preço normal ou corrente no mercado ou na Bolsa;

Veja-se que a validade de qualquer contrato depende do atendimento de requisitos subjetivos, dentre os quais o livre consentimento das partes contratantes, visto que o contrato é originário do acordo de duas ou mais vontades isentas de vícios, tais como a simulação e/ou fraude.

Se o importador ELCA não possui o interesse de comercializar os produtos livremente no mercado, tendo como único objetivo repassa-las quase que integralmente para a ELEGÂNCIA, e praticamente pelo mesmo preço que as adquiriu, com apenas uma pequena margem de lucro que não justifica o risco do negócio, não há qualquer função social neste contrato entre a ELCA e o exportador.

A realização deste negócio não visa a qualquer finalidade econômica, nem possui qualquer relevância social. Não visa a dinamizar a economia do país, ao contrário, visa a sobrepujar o interesse coletivo com o interesse individual/privado, através da diminuição da carga tributária do IPI, retirando recursos públicos para serem absorvidos por particulares, em claro detrimento dos interesses da sociedade brasileira.

A professora Maria Helena, em excerto de sua obra dedicado à interpretação dos contratos, acima colacionado, afirma que “*nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção do que ao sentido literal da linguagem (CC, art. 112)*”. Assim, o intérprete do sentido negocial “*não deverá ater-se, unicamente, à exegese do contrato, isto é, ao exame gramatical de seus termos, mas sim à fixação da vontade dos contraentes, procurando seus efeitos jurídicos, indagando sua intenção*”, pesquisando qual teria sido a sua real intenção e os fins econômicos visados por eles.

Observa-se claramente, pela descrição do *modus operandi* e pelas provas trazidas aos autos, que uma das principais finalidades desta importação ser realizada pela ELCA, e não diretamente pela própria ELEGÂNCIA, é a economia tributária. Da forma como foram realizadas as importações, só existem benefícios para os particulares, em claro detrimento do interesse coletivo, que necessita dos recursos tributários para a consecução de seus objetivos primordiais.

Que fique bem claro que o entendimento aqui exposto não é o de que seja vedado ao contribuinte buscar alternativas que lhe tragam redução de sua carga tributária; o que se entende proibido pelo ordenamento é que este objetivo seja alcançado através da realização de operações meramente simuladas, que não contém qualquer propósito negocial, desprovidas de qualquer racionalidade econômica/financeira, exceto pela economia de tributos.

Exemplo bastante claro de possibilidade de economia tributária juridicamente permitida é a opção pelo regime de tributação completo ou simplificado nas declarações de imposto de renda da pessoa física. O próprio sistema eletrônico de preenchimento e envio das declarações, fornecido pela Receita Federal, informa ao contribuinte qual o valor do imposto a pagar ou a restituir, a depender da opção feita. Ao contribuinte é lícito escolher a opção que lhe seja mais interessante, não havendo qualquer imposição de que tenha que escolher a mais gravosa.

Como visto na lição de Maria Helena Diniz, “*A autonomia privada como autorregulamentação de interesses só se justificaria se o contrato corresponder a uma função considerada socialmente útil pelo ordenamento*”. Ora, um contrato de importação de mercadorias realizado por uma empresa que não tem qualquer intenção de disponibilizar os produtos no mercado nacional à população, funcionando como mera intermediária para possibilitar uma redução de tributos por uma terceira empresa, não atende à função social do contrato (também conhecido como função social da empresa).

Da mesma forma, temos o outro lado desta moeda, que é o contrato, escrito ou verbal, de compra e venda entre a ELCA e a ELEGÂNCIA. Interpretando os termos da operação, descritos pelo Auditor-Fiscal, é possível interpretá-lo e, assim, extrair a sua real intenção. E, pelo que se verifica, não há um verdadeiro acordo de vontades para a sua realização, de acordo com as características que a doutrina e a própria legislação brasileira reconhecem existir nesta modalidade contratual.

Com efeito, como bem descrito pela professora Maria Helena, um dos seus elementos constitutivos é o preço, e a seriedade deste. Nos termos dos arts. 481 e 489 do Código Civil, a compra e venda vem a ser o contrato em que uma pessoa (vendedor) se obriga a transferir a outra (comprador) a propriedade de uma coisa corpórea ou incorpórea, mediante o pagamento de certo preço:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

(...)

Art. 489. Nulo é o contrato de compra e venda, quando se deixa ao arbítrio exclusivo de uma das partes a fixação do preço.

Por seriedade, entende-se a característica de que o preço deverá ser sério, real e verdadeiro, indicando firme objetivo de se constituir numa contraprestação relativamente ao dever do alienante de entregar a coisa vendida, “*de modo que não denuncie qualquer simulação absoluta ou relativa*”. Portanto, “*se for fictício, não se terá venda alguma, porém uma doação dissimulada, suscetível de ser anulada. Se for irrisório, não haverá venda, ante a grande diferença entre o valor da coisa e o preço estipulado*”. Todavia, não se exige justo preço, ou uma perfeita equivalência objetiva entre a coisa e o preço, mas apenas que este não seja tão irrelevante a ponto de significar uma liberalidade do alienante ou o seu intuito de não o exigir.

Segundo narra a Fiscalização, os valores das vendas realizadas pela ELEGÂNCIA no atacado e no varejo foram muito superiores aos valores pelos quais adquiriu estas mesmas mercadorias da ELCA, razão pela qual teria restado configurada a “quebra da cadeia do IPI” e motivado a lavratura de autos de infração para lançar o IPI não apurado pelo contribuinte:

7.7 DO DANO AO ERÁRIO E DA QUEBRA DA CADEIA DO IPI

Cumprindo inicialmente esclarecer que, nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 – exaustivamente abordado ao longo do presente relatório fiscal –, a simples ocultação já se configura, por si só, como ensejadora do dano ao erário:

(...)

Diante do excerto transcrito acima, uma vez caracterizada a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, comprovado estaria o dano ao erário, sendo desnecessário, por parte da fiscalização, o perquirir outras eventuais vantagens auferidas pelo infrator.

Não obstante o relatado, verificou-se, no âmbito da presente ação fiscal, que três estabelecimentos da ELEGÂNCIA são contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (art. 79 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24/08/2001 e art. 13 da Lei nº 11.281, de 20/02/2006), por ocasião da revenda/“transferência a outros estabelecimentos do próprio remetente” das mercadorias importadas no mercado interno. Como não optante do Simples Nacional, a referida empresa estaria obrigada a

recolher o IPI tanto na importação como na saída de mercadorias para venda no mercado interno (art. 24, I e III c/c art. 9º, I, do Decreto nº 7.212/2010).

Desse modo, a ocultação do verdadeiro adquirente afastaria a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno por ela realizada, permitindo uma substancial redução no montante de tributos recolhidos por tal empresa.

Cabe mencionar que o estabelecimento de CNPJ 08.377.511/0007-24 da ELEGÂNCIA, situado em Serra-ES, foi o único cliente da ELCA (destinatário de mais de 99% das vendas desta empresa) em se tratando das mercadorias importadas por encomenda no biênio 2014/2015, com valor faturado relevante.

Apesar da ELCA ter destacado o IPI em suas notas de venda, no valor de R\$24.784.047,15, tal montante entraria apenas como crédito do estabelecimento supracitado da ELEGÂNCIA no cálculo do imposto devido, na condição de real adquirente e equiparado a industrial. E, em suas vendas, nenhum dos estabelecimentos da ELEGÂNCIA destacou valor de IPI nas NFes, uma vez que a empresa não se considerou contribuinte do imposto.

(...)

Como exaustivamente demonstrado neste relatório, a ELEGÂNCIA é a real adquirente das mercadorias importadas e, portanto, deveria destacar o IPI em suas notas fiscais de venda no mercado interno e, também, nas NFes das transferências desses produtos estrangeiros realizadas para os demais estabelecimentos comerciais da empresa.

(...)

A devida apuração com o cálculo detalhado e o lançamento do imposto foram tratados em PAFs específicos, abertos sob a égide dos Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nºs 0816500-2018-00385-7, 0816500-2018-00638-4 e 0816500-2018-00639-2.

(...)

7.9 DA CONCLUSÃO EM RELAÇÃO AO PROCEDIMENTO FISCAL

(...)

5. Quanto à quebra da cadeia de IPI

· A ocultação do verdadeiro adquirente afastou a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno realizadas pela ELEGÂNCIA, permitindo uma substancial redução no montante de tributos recolhidos por tal empresa. Mais de R\$ 80 milhões de IPI deixaram de ser recolhidos no biênio 2014/15.

Esta redução de mais de 80 milhões de reais no montante do IPI que deveria ter sido recolhido pela ELEGÂNCIA se deve ao fato de ter sido interposta uma empresa, no caso a ELCA, entre a importação da mercadoria e sua revenda pela ELEGÂNCIA no mercado interno, cuja consequência foi possibilitar que esta última operação se desse sem a incidência do IPI. A operação de venda **com** incidência do tributo é realizada por um valor artificialmente baixo, muito inferior ao que seria praticado em uma operação não simulada, para diminuir a base de cálculo do IPI; posteriormente, numa nova etapa da cadeia produtiva, **sem** a incidência deste tributo, aí sim as vendas podem ser reais, com os valores normalmente praticados no mercado.

Me parece evidente que neste esquema a ELCA não tem qualquer possibilidade de determinar o valor da venda a ser praticado, o que implica a nulidade destes contratos de compra e venda por deixar ao arbítrio exclusivo da ELEGÂNCIA a fixação do preço, ou mesmo por tal preço de venda ser fictício, ante a grande diferença entre o valor da coisa e o preço estipulado, nas palavras da professora Maria Helena.

Observe-se que não há característica da “seriedade” em um preço de venda praticamente no mesmo nível do preço de compra. As empresas são criadas com a finalidade de lucro (exceto se foram filantrópicas etc), não apenas para remunerar seus sócios, mas para bancar seus custos. Não há qualquer sentido empresarial na ELCA vender para a ELEGÂNCIA por um preço próximo ao de aquisição de suas mercadorias, indicando a inexistência da autonomia de vontade das partes.

Indo além, o fato das vendas da ELCA serem praticamente exclusivas para a ELEGÂNCIA, como demonstrado pela Autoridade Fiscal com base nas notas fiscais eletrônicas de saída, ofende a um dos princípios fundamentais do direito contratual, o Princípio da Autonomia da Vontade, fundado na liberdade contratual dos contratantes, consistindo no poder de estipular livremente, como melhor lhes convier, mediante acordo de vontades, a disciplina de seus interesses.

Esse poder de autorregulamentação dos interesses das partes contratantes, condensado no princípio da autonomia da vontade, envolve a liberdade de contratar (Abschlussfreiheit), alusiva à de celebrar ou não o contrato e à de escolher o outro contratante. Nas palavras da professora Maria Helena, “*abrange, portanto, a liberdade de contratar ou não contratar, isto é, o poder de decidir se e quando estabelecerá com outrem uma relação jurídica contratual*”. Prossegue a autora afirmando que este princípio envolve ainda “*a liberdade de escolher o outro contraente*”.

Por fim, observando o que estipula o art. 481 do Código Civil, tem-se que o contrato de compra e venda é bilateral ou sinalagmático, “*porque cria obrigações para ambos os contratantes, que serão ao mesmo tempo credores e devedores*”. A bilateralidade está no fato de estabelecer para o vendedor a obrigação de transferir a propriedade da coisa alienada **e de impor ao comprador o dever de pagar o preço avençado**. O Recorrente, contudo, não apresentou qualquer prova de que realizava os pagamentos pelas compras efetuadas junto à ELCA, como comprovantes de pagamento de boletos ou de transferência bancária, correlacionando-os, obviamente, com cada fatura ou nota fiscal emitida pela ELCA.

Assim, pelas características das operações aqui analisadas, entendo que não há uma verdadeira operação de compra e venda, segundo a normalidade que se observa em contratos desta natureza, mas mera simulação, com o objetivo de dissimular uma outra operação de compra e venda, fazendo crer que a ELEGÂNCIA adquire seus produtos da ELCA, quando na verdade adquire da própria matriz da sua controladora no exterior, a ESTEE-LAUDER.

O Código Civil, em seu art. 167, determina que “*é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou*”. Assim, a operação que deve subsistir é a aquisição dos produtos importados da ESTEE-LAUDER pela ELEGÂNCIA, sendo nulos os negócios jurídicos firmados entre a ESTEE-LAUDER e a ELCA, bem como entre a ELCA e a ELEGÂNCIA, cujo objetivo exclusivo era dissimular a real operação, ocultando o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas.

Flávio Tartuce, em sua obra Direito Civil, vol. 03, 2019, afirma sobre a simulação:

Partindo para o seu conceito, na simulação há um desacordo entre a vontade declarada ou manifestada e a vontade interna. Em suma, **há uma discrepância entre a vontade e a declaração; entre a essência e a aparência.**

(...)

Na simulação, as duas partes contratantes estão combinadas e objetivam iludir terceiros. Como se percebe, sem dúvida, há um vício de repercussão social, equiparável à fraude contra credores, mas que gera a nulidade e não anulabilidade do negócio celebrado, conforme a inovação constante do art. 167 do CC.

(...)

Como já foi expresso, **o art. 167 do CC/2002 reconhece a nulidade absoluta do negócio jurídico simulado, mas prevê que subsistirá o que se dissimulou**, se válido for na substância e na forma. O dispositivo trata da simulação relativa, aquela em que, na aparência, há um negócio; e na essência outro.

Dessa maneira, percebe-se na simulação relativa dois negócios: um aparente (simulado) e um escondido (dissimulado). Eventualmente, esse negócio camuflado pode ser tido como válido, no caso de simulação relativa. Segundo o Enunciado n. 153 do CJP/STJ, também aprovado na III Jornada de Direito Civil, em 2004, “na simulação relativa, o negócio simulado (aparente) é nulo, mas o dissimulado será válido se não ofender a lei nem causar prejuízo a terceiros”.

(...)

Feitas tais considerações, e seguindo-se no estudo do tema, **o art. 167, §1º, do CC elenca hipóteses** em que ocorre a simulação, a saber:

a) De negócios jurídicos que visam a conferir ou a transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem (simulação subjetiva).

(...)

Sem prejuízo desses casos, em outros **a simulação pode estar presente todas as vezes que houver uma disparidade entre a vontade manifestada e a vontade oculta**. Isso faz com que o rol previsto no art. 167 do CC seja meramente exemplificativo (*numerus apertus*), e não taxativo (*numerus clausus*).

(...)

A partir de todas essas conclusões, quanto ao conteúdo, a simulação pode ser assim classificada:

a) Simulação absoluta – situação em que na aparência se tem determinado negócio, mas na essência a parte não deseja negócio algum.(...)

b) Simulação relativa – situação em que o negociante celebra um negócio na aparência, mas na essência almeja outro ato jurídico, conforme outrora exemplificado quanto ao comodato e à locação. A simulação relativa, mais comum de ocorrer na prática, pode ser assim subclassificada:

- **Simulação relativa subjetiva** – caso em que o vício social acomete elemento subjetivo do negócio, pessoa com que o mesmo é celebrado (art. 167, §1º, I, do CC). **A parte celebra o negócio com uma parte na aparência, mas com outra na essência, entrando no negócio a figura do testa de ferro**, laranja ou homem de palha, que

muitas vezes substitui somente de fato aquela pessoa que realmente celebra o negócio jurídico ou contrato. **Trata-se do negócio jurídico celebrado por interposta pessoa.**

Logo, entendo que o fato da ELCA ser uma empresa devidamente formalizada e com certa estrutura operacional e financeira não é suficiente para descaracterizar as operações aqui analisadas como mera simulação.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.

I.13 - DA ALEGAÇÃO SOBRE SER EQUIVOCADA A DESCONSIDERAÇÃO DA ELCA APENAS POR PERTENCER AO MESMO GRUPO ECONÔMICO DA ELEGÂNCIA

Alega o Recorrente que o ordenamento jurídico não admite a possibilidade de tributação conjunta das entidades que compõem um grupo econômico, e que pertencer a um grupo econômico não poderia ser motivação para a Fiscalização desconsiderar a personalidade jurídica de empresas, mesmo na eventualidade de outra empresa do grupo apresentar capacidade contributiva ou caso tenha supostamente se beneficiado de uma das opções lícitas concedidas pela legislação brasileira.

Entretanto, **como minuciosamente analisado no tópico anterior**, o Auditor-Fiscal não realizou uma *“tributação conjunta das entidades que compõem um grupo econômico”*, nem muito menos desconsiderou a personalidade jurídica de empresas. O procedimento seguido foi simplesmente considerar nulos os negócios jurídicos simulados, para considerar existente unicamente o negócio jurídico que foi dissimulado, conforme determina textualmente o art. 167 do Código Civil.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.

I.14 - DAS RAZÕES NEGOCIAIS DO MODELO DE NEGÓCIOS DA ESTÉE LAUDER NO BRASIL

O Recorrente alega que, embora a Fiscalização tenha chegado à conclusão de que a ELCA e a ELEGÂNCIA não seriam independentes uma da outra e atuariam como áreas de uma mesma entidade, não traz quaisquer elementos contundentes que apontem a falta de independência ou confusão patrimonial. Todos os indícios levantados pela Fiscalização podem ser perfeitamente explicados e justificados, *“mormente porque muitos deles se referem à racionalização de gastos, muito comum entre empresas pertencentes ao mesmo grupo, algo que nunca se negou”*.

Afirma que a Elegância conseguiu comprovar que não é uma empresa de fachada, que tem funcionários e administração próprios, sede, armazém, estoque, capital de giro, margem de lucro, enfim, por mais que o fiscal tenha buscado sustentar sua acusação em evidências mais fortes, ele não logrou êxito, tendo que amparar sua acusação em indícios meramente foi mais, como endereço do site, e-mails, etc.

Sustenta, ainda, que o grupo Estée Lauder tomou a seguinte decisão estratégica: as atividades de *supply chain* continuariam centralizadas na ELCA, e o desenvolvimento do mercado varejista - algo então inteiramente novo para o grupo no Brasil - seria gerido por uma nova empresa especializada, a Elegância. Assim, a estrutura da ELCA continuou a ser exclusivamente dedicada às negociações com tradings para encomenda junto a fornecedores estrangeiros; procedimentos de comércio exterior pós-desembaraço aduaneiro; atuação como atacadista do grupo no Brasil; dentre outras atividades. Por sua vez, a Elegância - constituída em 2006, portanto, 10 anos depois da instalação da ELCA no Brasil - começou a desempenhar outras funções, exclusivamente direcionadas ao novo core business varejista do grupo.

Contudo, como já exaustivamente narrado neste voto, a existência de divisão de tarefas entre as duas empresas não tem qualquer relevância na acusação que é verdadeiramente imputada ao Recorrente, que é a interposição fraudulenta mediante simulação de operações de compra e venda. Naquele tópico foram indicadas quais as comprovações efetivadas pela Fiscalização, e que precisariam ser rebatidas para que a autuação pudesse ser cancelada:

Contudo, o que consta da acusação fiscal é que as importações realizadas pela ELCA (importador ostensivo), na verdade, tinham como real adquirente a ELEGÂNCIA (importador oculto), em operações nas quais foi identificada pelo Fisco a existência de interposição fraudulenta de terceiros mediante simulação. Para o cometimento de tal infração, como já diversas vezes decidido pelo STJ, não há necessidade de que as empresas: **(i)** não possuam estrutura física; **(ii)** nem capacidade econômica e financeira; ou **(iii)** que sejam empresas de fachada, formalizadas unicamente com o objetivo de fraude.

(...)

Como resta demonstrado, é irrelevante para o deslinde da questão principal se a ELCA era empresa há muito existente, ou se possuía atividades independentes da ELEGÂNCIA, ou se possuía capacidade financeira/operacional. **O que o Recorrente deveria demonstrar, de forma cumulativa, é que as mercadorias importadas pela ELCA através das DIs que são objeto deste processo: (i) não tinham encomendante pré-determinado; (ii) não foram vendidas para a ELEGÂNCIA a preço inferior ao que seriam se o fossem para empresas de fora do grupo econômico ESTEE-LAUDER; (iii) não foram vendidas quase que exclusivamente para a ELEGÂNCIA; (iv) foram comercializadas com outros clientes que não a ELEGÂNCIA em quantidades significativas e com preços equivalentes; (v) foram regularmente adquiridas pela ELEGÂNCIA, em transações comerciais que seguem a normalidade do mercado, especialmente demonstrando, com comprovantes bancários, o efetivo pagamento de todas as notas fiscais de saída da ELCA para a ELEGÂNCIA; e (vi) foram adquiridas com recursos financeiros da ELCA, para os quais é possível efetuar a comprovação da origem, disponibilidade e transferência.**

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

I.15 – DA ALEGAÇÃO DE REGULARIDADE DO FLUXO DE PAGAMENTOS ENTRE ELCA E ELEGÂNCIA E DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL DA RECORRENTE

Alega o Recorrente que, “*tradicionalmente, as acusações de fraude e simulação são acompanhadas de questionamentos sobre a integridade (i) dos fluxos financeiros das operações examinadas, e (ii) da escrituração comercial dos agentes envolvidos*”. Contudo, no

Auto de Infração em epígrafe, em nenhum momento sua contabilidade ou os fluxos de pagamento entre a Elegância, ELCA e Sertrading teriam sido colocados à prova, e que o silêncio da autuação revelaria a conformidade das transações que, em suas palavras, *“estão sendo arbitrariamente questionadas e manifestam o equívoco da autuação, fundada em elementos que não se sustentam”*.

Prossegue apresentando os seguintes questionamentos: *“i) Que tipo de ocultação é esta em que todas as operações foram regularmente contabilizadas, e cujos livros não foram questionados pela autuação? ii) Como se falar em simulação, sem que qualquer irregularidade fosse indicada em relação à capacidade e independência financeira da Recorrente ou da Elca? iii) Onde está a prova da fraude, se todos os pagamentos feitos pela Elegância e recebidos pela ELCA foram submetidos ao crivo da dd. fiscalização, sem que qualquer desvio fosse apontado relativamente aos fluxos financeiros das transações?”*.

Em relação à primeira questão, o fato da Autoridade Fazendária não ter afirmado que a Contabilidade estava irregular não implica que não tenha ocorrido a interposição fraudulenta. Simular uma operação de compra e venda traz consigo a necessidade de que as operações estejam formalmente regulares, justamente para que a simulação possa ser eficaz e surtir os efeitos esperados. Em momento algum, como bem afirma o Recorrente, a Fiscalização questionou a regularidade formal de alguma das duas empresas.

A constatação de que a escrituração contábil das empresas estava irregular teria levado ao arbitramento dos valores das operações, o que não foi feito pela Fiscalização. Na verdade, a base de cálculo para a autuação foi justamente os valores apresentados pela ELEGÂNCIA para as suas operações de venda de mercadorias.

Quanto à segunda questão, a resposta já consta tanto no tópico anterior quanto no tópico IV.4: Para o cometimento de tal infração, como já diversas vezes decidido pelo STJ, não há necessidade de que as empresas: (i) não possuam estrutura física; (ii) nem capacidade econômica e financeira; ou (iii) que sejam empresas de fachada, formalizadas unicamente com o objetivo de fraude.

Em relação à última questão, trata-se de mais um fato que, tomado isoladamente, não leva à conclusão de que não houve a interposição fraudulenta. Mais uma vez: *“o que o Recorrente deveria demonstrar, de forma cumulativa, é que as mercadorias importadas pela ELCA através das DIs que são objeto deste processo: (i) não tinham encomendante pré-determinado; (ii) não foram vendidas para a ELEGÂNCIA a preço inferior ao que seriam se o fossem para empresas de fora do grupo econômico ESTEE-LAUDER; (iii) não foram vendidas quase que exclusivamente para a ELEGÂNCIA; (iv) foram comercializadas com outros clientes que não a ELEGÂNCIA em quantidades significativas e com preços equivalentes; (v) foram regularmente adquiridas pela ELEGÂNCIA, em transações comerciais que seguem a normalidade do mercado, especialmente demonstrando, com comprovantes bancários, o efetivo pagamento de todas as notas fiscais de saída da ELCA para a ELEGÂNCIA; e (vi) foram adquiridas com recursos financeiros da ELCA, para os quais é possível efetuar a comprovação da origem, disponibilidade e transferência”*.

Entretanto, em relação a este último questionamento, deve ser ressaltado que ao Recorrente assiste parcial razão. Explico.

É verdade que *“tradicionalmente, as acusações de fraude e simulação são acompanhadas de questionamentos sobre a integridade (i) dos fluxos financeiros das operações examinadas, e (ii) da escrituração comercial dos agentes envolvidos”*. Deve-se ter em mente, todavia, que existem simulações mais complexas ou menos complexas, mais sofisticadas ou menos sofisticadas. Nada impede que o grupo econômico planeje a simulação de compra e venda e, para dar mais ares de legitimidade, determine que seja efetivamente realizado o pagamento pelas aquisições da ELEGÂNCIA junto à ELCA.

Mesmo existindo essa possibilidade de maior sofisticação na simulação, e tendo este Relator o entendimento de que outros requisitos são mais importantes para elidir a infração, como a revenda pela ELCA para concorrentes da ELEGÂNCIA em quantidades e valores que demonstrem sua liberdade de contratar, é inegável que a comprovação da regularidade dos pagamentos efetuados pela ELEGÂNCIA seria um elemento probatório a mais para sustentar sua tese de defesa.

Ocorre que esta prova é manejada de uma forma equivocada pela defesa. A inexistência de uma acusação formal pelo Fisco sobre os pagamentos contabilizados serem meras simulações não leva à conclusão de que eles efetivamente foram realizados. A lógica do Recorrente é a seguinte: se a Autoridade Fiscal não afirmou que os pagamentos foram meramente simulados, então eles efetivamente ocorreram.

Contudo, o que demonstra que a ELEGÂNCIA realizou o pagamento das compras efetivadas junto à ELCA são os comprovantes bancários, vinculados às respectivas faturas/notas fiscais, e não a falta de questionamentos por parte da Autoridade Fiscal. Seria o mesmo que a ELEGÂNCIA ser fiscalizada pela Receita Federal em relação ao IRPJ/CSLL e alegar que não precisa apresentar os comprovantes de pagamento para justificar seus custos, sob a alegação de que já foi fiscalizada neste processo e a Fiscalização nada questionou sobre os pagamentos.

Observe-se que o Recorrente apresentou apenas registros contábeis, e não uma tabela correlacionando faturas e comprovantes de pagamentos, acompanhada de cópia de tais documentos. Se o Auditor-Fiscal entendeu suficientemente comprovada a interposição fraudulenta com outros elementos, sem a necessidade de perquirir sobre a comprovação dos pagamentos, isso não valida tais registros, exceto se houver uma manifestação expressa sobre estes elementos, o que não ocorreu.

Como dito, demonstrar a efetiva realização destes elementos não seria uma prova definitiva da inexistência da infração imputada ao Recorrente, mas iria, certamente, corroborar com suas alegações, influenciando em seu favor a decisão deste julgamento. Contudo, o Recorrente não trouxe aos autos qualquer prova de sua existência. Preferiu, tão-somente, alegar a sua comprovação com base na ausência de questionamentos pela Fiscalização.

A meu ver, deveria ter apresentado uma planilha com todas os números de suas faturas/notas fiscais, correlacionadas com os comprovantes de pagamento e as respectivas datas em que ocorreram. E, como elemento probatório, um número razoável destes documentos, talvez 2 ou 3 comprovantes de pagamento por mês. Considerando que o período fiscalizado abrange 48 meses, não seria um volume grande de documentos.

Caso persistisse alguma dúvida entre os julgadores, seria perfeitamente possível um pedido de diligência para analisar 100% das faturas/notas fiscais, tendo em vista que a

apresentação de uma amostragem razoável destas já fornece indícios suficientes para que o procedimento fiscal não se destine a efetuar uma produção probatória que caberia ao recorrente, mas sim a apenas eliminar dúvidas sobre a totalidade dos pagamentos.

A referida planilha já consta em registros fiscais/contábeis de qualquer empresa minimamente organizada, pois não é razoável supor que uma empresa não saiba como e nem quando pagou uma fatura/nota fiscal. Assim, surpreende que o Recorrente, apesar de em outros momentos do seu recurso ter alegado o cerceamento do princípio da ampla defesa, deixou de produzir prova que lhe era de fácil produção e de considerável força probatória.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

I.16 – DA ALEGAÇÃO DE EQUIVOCADO JUÍZO ACERCA DA SUPOSTA EXCLUSIVIDADE DA ELCA NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTÉE LAUDER

A primeira alegação do Recorrente neste tópico do seu Recurso Voluntário é que “a ELCA não possui contrato de exclusividade para comercialização das mercadorias Estée Lauder ou importadas pela SERTRADING”. Afirma que a conclusão do relatório carece de substrato jurídico, ilustrando, portanto, uma mera ilação, e que a ELCA é livre para vender a outros, havendo provas de que já formou parcerias para desenvolvimento de produtos localmente com terceiros.

Contudo, um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para comprovar a interposição fraudulenta foi o fato de que o principal exportador das mercadorias importadas pela ELCA, com mais de 99% do volume total, são empresas do grupo ESTÉE LAUDER, e que estas mercadorias foram revendidas, no período fiscalizado, quase que em sua totalidade (mais de 99%), para a ELEGÂNCIA. Sendo que, muitas delas, saem com um intervalo de tempo muito pequeno, entre sua importação e revenda, para a ELEGÂNCIA.

Se há um contrato formal de exclusividade ou não, pouco importa, porque os fatos que indicam a existência de operações de compra e venda simuladas, caracterizando uma interposição fraudulenta, permanecem íntegros, inclusive a existência efetiva de uma exclusividade de comercialização para a ELEGÂNCIA, independentemente de haver exclusividade formalizada em documentos. Ressaltando, ainda, que os contratos verbais são perfeitamente admitidos no direito brasileiro (com alguma poucas exceções, como contratos de compra e venda de imóveis, etc).

Quanto à alegação de que a ELCA é livre para vender a outros, além da ELEGÂNCIA, o Recorrente limita-se a afirmar esta condição, sem trazer qualquer prova para sustenta-la. Poderia, sem maiores esforços, apresentar notas fiscais de saída de mercadorias, em preços e quantidades semelhantes às suas supostas vendas para a ELEGÂNCIA, mas não o fez. O Fisco, por sua vez, não deixou de cumprir com seu ônus probatório, trazendo aos autos a relação de notas fiscais que embasa suas afirmações.

Transcrevo, a seguir, trecho do Relatório de Fiscalização, com um resumo que bem elucida o tema, à fl. 153:

3. Quanto ao FLUXO DE MERCADORIAS

· Cerca de 97,7% de todas as aquisições da ELCA no período foram oriundas da SERTRADING. O estabelecimento declarado como adquirente nas DI pela ELCA é o registrado no CNPJ 01.175.381/0003-74, localizado em Cariacica – ES, no mesmo local em que está registrada a filial de CNPJ 04.626.426/0007-00 da SETRADING.

· O principal exportador das mercadorias importadas pela ELCA, mais de 99%, são empresas do grupo ESTÉE LAUDER que, como mencionado anteriormente, são coligadas da empresa.

· As mercadorias importadas pela ELCA foram revendidas, no biênio 2014/2015, quase que em sua totalidade (mais de 99%), para a empresa ELEGÂNCIA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA, de CNPJ 08.377.511/0007-24, filial situada também no ES. Sendo que, muitas delas, saem com um intervalo de tempo muito pequeno, entre sua importação e revenda, para a ELEGÂNCIA. O referido estabelecimento da ELEGÂNCIA transferiu, então, mais de 50% das mercadorias para as demais unidades da empresa (as quais comercializam essas mercadorias a atacado ou a varejo) e revendeu parte das demais mercadorias para outros vários clientes.

· Foi possível realizar o rastreio de várias mercadorias, pelas NFe de entrada e saída da ELCA, comparando o código e a descrição das mercadorias, as datas de emissão das NFe e as quantidades comercializadas. Constatou-se que a importação das mercadorias era encomendada pela ELEGÂNCIA, real adquirente das importações e única destinatária dos produtos comercializados pela ELCA.

Ao longo do Relatório de Fiscalização a Autoridade Fazendária detalha melhor todas estas questões, também já reproduzidas no tópico “III.3 - FLUXO DE MERCADORIAS”, que integra este voto.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

I.17 - DA ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA SUBSTITUTIVA DIANTE DA FALTA DE DOLO

Alega o Recorrente que a comprovação do dolo é necessária para que se possa cogitar da interposição fraudulenta e da pena de perdimento. Ausente essa comprovação no caso concreto, impõe-se a necessidade de cancelamento do auto.

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 dispõem o seguinte:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A partir dos fatos narrados no TVF, conclui-se que o contribuinte ELEGÂNCIA buscou dissimular as importações por ele realizadas através da simulação de uma operação anterior de importação realizada pela ELCA, com o objetivo (presente, portanto, o dolo) de modificar uma característica essencial da obrigação tributária, qual seja, o aspecto pessoal da norma tributária, substituindo a operação realizada entre os sujeitos A e C, por uma operação realizada inicialmente entre A e B e em seguida entre B e C, reduzindo, assim, o montante dos tributos devidos, e modificando assim outra característica essencial da obrigação tributária, a base de cálculo.

Portanto, a acusação fiscal é de ocorrência de fraude, prevista no art. 72 acima transcrito, e que estaria sendo levada a efeito por meio de uma simulação.

Destaco o conceito de dolo, segundo a lição do professor Luiz Regis Prado:

Conceito de dolo. “Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo). Dolo, como resolução delitiva, é ‘saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito’. Age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito. O dolo é, de certo modo, a ‘imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo’ da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa. O juízo de periculosidade objetiva da conduta... exige necessariamente a aferição do dolo.” (PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. 6.ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006. p. 113)

Obviamente, não é possível extrair da mente dos autores da suposta simulação se tal operação foi preparada com o objetivo de lesar o Fisco, reduzindo fraudulentamente o montante dos tributos devidos, ou se tal redução foi uma mera consequência, um efeito colateral de uma operação com outros objetivos, como já visto neste voto.

Tal conclusão somente poderá ser alcançada através da análise das circunstâncias do caso concreto, sopesando os fatos trazidos aos autos, verificando a razoabilidade e a lógica da recorrente em realizar suas operações nos moldes descritos, comparando com o que é normal e usualmente esperado em tais situações, constatando se os benefícios que se alega obter realmente ocorreram.

Por todo o exposto nos tópicos precedentes, entendo que tal mecanismo fraudulento jamais poderia ter ocorrido ao acaso. No formato em que foi esquematizada, esta operação só poderia ter sido levada adiante com o consentimento e ação direta dos responsáveis pela administração das empresas envolvidas, ou seja, pela administração do grupo econômico. Até porque seriam os únicos beneficiados com a redução na carga tributária; o valor que era antes dispendido com o pagamento dos tributos passou, subitamente, a se transformar em lucro para os sócios. Logo, entendo presente, nesta atuação, o dolo dos agentes em sonegar, mediante fraude, simulação e conluio, tributo devidos à União.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO ELCA COSMÉTICOS LTDA (ELCA)

Conforme minuciosamente exposto no Relatório Fiscal e também ao longo deste voto, a Autoridade Tributária indicou que a empresa ELCA cedeu seu nome com vistas a ocultar a real adquirente das mercadorias, que seria a ELEGÂNCIA, e participou de conluio para simular operações de compra e venda de mercadorias, caracterizando a ocorrência de dano ao Erário por meios da interposição fraudulenta de terceiros prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A sujeição passiva da ELCA como contribuinte solidário se deu nos seguintes termos, às fls. 175/176:

11. DA SUJEIÇÃO PASSIVA E A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

O presente relatório deixa claro que, sem a participação dos envolvidos, a simulação e a fraude não teriam ocorrido, já que a ELCA inseriu seu nome no campo “adquirente” das DIs, ocultando, assim, a ELEGÂNCIA nas operações de importação por encomenda realizadas em 2014 e 2015.

Ou seja: é fato que todos os envolvidos concorreram para a prática da infração.

(...)

Identificar é individualizar a partir dos requisitos para a determinação dos sujeitos passivos (constantes das normas jurídicas instituidoras dos tributos ou daquelas estabelecidas de deveres instrumentais ou ainda daquelas sancionadoras), os sujeitos de direito que devem figurar no pólo passivo das obrigações tributárias surgidas com a ocorrência dos fatos jurídicos descritos neste procedimento fiscal.

Na dicção do CTN, surgidas as obrigações tributárias, identificar significa apontar quem são os sujeitos de direito obrigados ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, pois seguindo de perto as disposições normativas do CTN, verifica-se que seu art. 121 assim define:

(...)

Ou seja, há duas espécies de sujeito que podem figurar no pólo passivo da obrigação tributária: aqueles que têm relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário identificado, conforme a descrição contida na hipótese de incidência; e aqueles outros que, não tendo a mesma relação com o fato jurídico tributário, foram eleitos para satisfazer a obrigação tributária.

Note-se que, embora não tenha relação direta com o fato gerador, deve o responsável guardar relação indireta, seja com o fato gerador, seja com a figura que tem relação direta com tal fato, que é o contribuinte (art. 128 do CTN).

Contribuintes e/ou responsáveis podem ser solidários. De acordo com o CTN:

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.

(...)

No caso em tela, avulta o cuidado na identificação dos respectivos contribuintes e responsáveis da obrigação tributária, pois, na ocultação do real adquirente ou na interposição fraudulenta, o que se pretende é justamente encobrir aqueles que tenham interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Sendo a ELCA e a ELEGÂNCIA (i) participantes do mesmo grupo econômico – ESTÉE LAUDER; e (ii) empresas que atuam como se fossem partes de uma só empresa, no mercado nacional; conforme exaustivamente demonstrado ao longo deste relatório, não há como dissociar o interesse de ambas as empresas nas ações praticadas no intuito de ocultar o real adquirente nas importações, no biênio 2014/2015, e, conseqüentemente, de promover a quebra de cadeia do IPI, fazendo, assim, com que a ELEGÂNCIA deixasse de arrecadar grande montante do imposto, devido à prática, com dolo, de fraude e simulação.

A ELCA apresentou Recurso Voluntário com diversos argumentos de defesa semelhantes aos apresentados pela ELEGÂNCIA e que já foram discutidos neste voto. A análise que se segue, então, irá tratar de aspectos específicos relacionados à sujeição passiva, ou a pontos não abordados pela defesa da ELEGÂNCIA, evitando uma repetição inútil.

II.1 – DA ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A Recorrente sustenta que alegou em sua Impugnação o cerceamento ao seu direito de defesa, uma vez que não haveria especificação do dispositivo legal que suportaria a sua responsabilização solidária no auto de infração, em total violação ao disposto no artigo 10 do Decreto 70.235/72, mas que a DRJ afastou a alegação de cerceamento, restringindo sua análise a dois pontos bastante sucintos: (i) inoccorrência de cerceamento na medida em que a Recorrente revelou conhecer as acusações "tendo-as rebatido de forma meticulosa"; e (ii) a alegação de nulidade estaria "focada em atos que teriam sido praticados pela autoridade autuante em momento anterior à formalização do ato de lançamento, ou seja, em conduta verificada no primeiro momento do procedimento fiscal".

Assim, contesta a decisão da DRJ em seu Recurso Voluntário, nos seguintes termos, em síntese:

Com a devida vênia, o entendimento da r. decisão não pode prevalecer.

Primeiro, porque o cerceamento de defesa do contribuinte não pode ser confundido com a total impossibilidade de apresentar defesa. Como é de se esperar, mesmo que em dúvida das acusações fiscais, a Recorrente demonstrou todos os possíveis argumentos para afastar a acusação fiscal e a sua responsabilização solidária.

(...)

A norma legal prevê que a nulidade deve ser declarada no caso de qualquer prejuízo ao direito de defesa e não na restrita hipótese de ausência de defesa. A Recorrente foi obrigada a "tatear no escuro" diante das inúmeras possibilidades geradas pela acusação vaga e incompleta em apenas dois parágrafos do Relatório Fiscal.

Ressalte-se que a defesa seria diferente em cada uma dessas hipóteses, eis que os pressupostos para atribuição de responsabilidade solidária são inteiramente distintos para cada um dos dois artigos citados. Descabido o entendimento de que a Recorrente

conseguiu se defender nos autos, porque houve efetivo prejuízo à defesa devido à incerteza no fundamento da acusação fiscal.

(...)

O autuante transcreve os art. 124 e 135 do CTN no tópico "Sujeição passiva e Responsabilidade solidaria", mas o art 135, III, só é citado quando o auditor fiscal se refere a administradora Maria Laura (Elegância).

Quanto se refere à Recorrente, não há qualquer indicação do dispositivo legal que suportaria a sua responsabilização solidária.

(...)

Se no caso estivéssemos diante de atribuição de solidariedade com base no art. 124 do CTN, importante indicar se a responsabilidade solidária decorre dos incisos I e II. Não há nem de perto como saber se um dos dois incisos foi eleito como base legal para tal acusação fiscal. O auditor transcreve nesse tópico uma série de artigos que tratam de responsabilidade por infrações, mas não estabelece qualquer nexo entre tais normas e o inciso II do art. 124 do CTN.

Logo, descabido o entendimento de que a Recorrente pode se defender plenamente nos autos. Ela, na realidade, se valeu de todas as possíveis alegações de solidariedade que poderia imaginar e pretendeu rebater uma a uma.

Segundo, porque diferente do que alega a r. decisão, a ausência de elementos necessários para a defesa da Recorrente não diz respeito a atos anteriores ao lançamento, mas na verdade a um dos elementos essenciais ao lançamento, qual seja a motivação.

Contudo, não há como acolher a tese do Recorrente.

Não entendo ser razoável afirmar que *“foi obrigada a tatear no escuro, diante do extenso Relatório Fiscal, num processo que se estendeu por meses, com diversas intimações diretamente relacionadas à interposição fraudulenta”* (que, por sinal, é a única acusação que consta no presente processo). Todas as infrações foram perfeitamente identificadas e foram apresentadas diversas evidências da sua ocorrência, as quais foram todas rebatidas, tanto pela ELCA quanto pela ELEGÂNCIA, por meio de um número ainda maior de argumentos.

Apesar de afirmar que teve sua defesa prejudicada *“diante das inúmeras possibilidades geradas pela acusação vaga e incompleta”*, o que se constata é que há apenas uma acusação por parte do Fisco, que pode ser aqui resumida colacionando apenas um parágrafo do Relatório Fiscal:

O presente relatório deixa claro que, sem a participação dos envolvidos, a simulação e a fraude não teriam ocorrido, já que a ELCA inseriu seu nome no campo “adquirente” das DIs, ocultando, assim, a ELEGÂNCIA nas operações de importação por encomenda realizadas em 2014 e 2015.

Como se verifica, trata-se de uma acusação bastante simples e direta, com todas as evidências analisadas separadamente em capítulos do Relatório Fiscal, todos devidamente rebatidos pela defesa, que se ateve aos pontos narrados. Ao contrário do que afirma o recorrente, sua defesa, apesar de minudente, em nenhum momento abordou temas que não diziam respeito à matéria aqui tratada, fato que contradiz a alegação de que a acusação gerou *“inúmeras possibilidades”*.

Outra alegação que merece destaque é que a “*acusação vaga e incompleta*”, segundo afirma o Recorrente, restou fundamentada “*em apenas dois parágrafos do Relatório Fiscal*”. Ora, a infração em comento não pode ser realizada por uma única empresa; houvesse a ELCA provado sua livre autonomia na aquisição das mercadorias, não haveria uma “*interposição fraudulenta*”. Logo, todo o Relatório Fiscal, de cerca de 160 páginas, se refere à conduta da ELEGÂNCIA em conluio com a ELCA, e os fundamentos da acusação são claramente direcionados à participação de ambas. Assim, vejo como injustificada a alegação de que a acusação contra a ELCA foi realizada “*em apenas dois parágrafos*”.

Em outro momento, o Recorrente afirma que “*o autuante transcreve os art. 124 e 135 do CTN no tópico “Sujeição passiva e Responsabilidade solidária”, mas o art. 135, III, só é citado quando o auditor fiscal se refere a administradora Maria Laura (Elegância)*”. Porém, logo no parágrafo seguinte, afirma que “*quando se refere à Recorrente, não há qualquer indicação do dispositivo legal que suportaria a sua responsabilização solidária*”.

Ora, se a Autoridade Fiscal indica mais dois sujeitos passivos (além da ELEGÂNCIA), uma pessoa física e outra jurídica, e invoca dois dispositivos legais, um deles sendo citado unicamente em relação à pessoa física (até mesmo porque o art. 135, III, não é cabível em relação a pessoas jurídicas, já que se refere a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas), não me parece existir qualquer dúvida de que o art. 124 é o dispositivo legal que suportaria a sujeição passiva solidária da ELCA. Assim, infundada a alegação de que “*não há qualquer indicação do dispositivo legal que suportaria a sua responsabilização solidária*”.

Contudo, não há necessidade de maiores explanações, pois o Recorrente, logo em seguida, já começa a analisar a aplicação do art. 124 do CTN para a ELCA, deixando bastante evidente que entendeu perfeitamente qual o dispositivo legal que estava sendo invocado pela Autoridade Tributária para suportar a sujeição passiva solidária:

Se no caso estivéssemos diante de atribuição de solidariedade com base no art. 124 do CTN, importante indicar se a responsabilidade solidária decorre dos incisos I e II. Não há nem de perto como saber se um dos dois incisos foi eleito como base legal para tal acusação fiscal. O auditor transcreve nesse tópico uma série de artigos que tratam de responsabilidade por infrações, mas não estabelece qualquer nexo entre tais normas e o inciso II do art. 124 do CTN.

Este trecho do Recurso Voluntário, no entanto, apesar de esclarecer o ponto anterior, traz novo questionamento do Recorrente: seria importante indicar se a sujeição passiva solidária decorre dos incisos I e II, pois “*não há nem de perto como saber se um dos dois incisos foi eleito como base legal para tal acusação fiscal*”.

Para responder a tal dúvida, vejamos inicialmente o texto do art. 124:

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.

Ora, por todo o exposto no Relatório Fiscal, não entendo que seja crível a dúvida sobre qual dos incisos se aplica ao presente caso. A acusação fiscal é de conluio entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico para simular operações de compra e venda de

mercadorias, de forma que caracterizaria interposição fraudulenta de terceiros. Imaginar que o enquadramento legal pudesse ser o inciso II não se mostra um raciocínio que possa ser considerado.

Por fim, alguns outros trechos do Recurso Voluntário, inclusive um tópico integralmente dedicado ao “interesse comum”, deixam claro que o Recorrente tinha plena ciência de qual a imputação que lhe estava sendo feita, em flagrante contradição com este argumento:

Fl. 2884:

Pertencer a um grupo econômico não poderia ser motivação para a fiscalização responsabilizar solidariamente seus integrantes.	DRJ/SP manifestou-se no sentido de que, além da participação no grupo econômico, a Recorrente atuaria <i>"de forma ostensiva no repasse de mercadorias para a empresa Elegância"</i> , o que comprovaria o "interesse comum" do art. 124, I, do CTN
---	---

Fl. 2887:

Importante lembrar que o ordenamento jurídico não admite a possibilidade de tributação conjunta das entidades que compõem um grupo econômico. Pertencer a um grupo econômico não poderia ser motivação para a fiscalização responsabilizar solidariamente seus integrantes, mesmo na eventualidade de outra empresa do grupo apresentar capacidade contributiva ou caso tenha supostamente se beneficiado de uma das opções lícitas concedidas pela legislação pátria.

Fl. 2893:

Vale notar que ao longo da fl. 177 do relatório fiscal estão dispostos os argumentos utilizados pela d. Autoridade Fiscal para exigir a responsabilidade solidária da Recorrente. **Segundo a fiscalização, "ambas as empresas teriam interesse nas ações praticadas no intuito de ocultar o real adquirente das importações"** a partir dos seguintes fatos:

Sendo a ELCA e a ELEGÂNCIA (i) participantes do mesmo grupo econômico — ESTÉE LAUDER; e (h) empresas que atuam como se fossem partes de uma só empresa, no mercado nacional; conforme exhaustivamente demonstrado ao longo deste relatório, não há como dissociar o interesse de ambas as empresas nas ações praticadas no intuito de ocultar o real adquirente nas importações, no biênio 2014/2015, e, conseqüentemente, de promover a quebra de cadeia do IPI, fazendo, assim, com que a ELEGÂNCIA deixasse de arrecadar grande montante do imposto, devido à prática, com dolo, de fraude e simulação.

Fl. 2898/2900:

V.2. - MÉRITO

V.2.1 - DA INEXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA FATO GERADOR DA MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO

Tal como se lê, a base legal da imputação da responsabilidade solidária a Recorrente é o art. 124 do CTN, que assim determina:

(...)

Nesse contexto, a Recorrente demonstrou nestes autos que não se está diante de caso de sujeição passiva solidária nos termos do artigo 124, I do CTN, em virtude da clara inexistência de interesse comum entre a Recorrente e a Elegância nas operações em exame.

(...)

Ao se examinar o alcance do enunciado "interesse comum na situação que constitua o fato gerador" tratado no art. 124, I, do CTN, não há outra conclusão a não ser constatar a ausência de conexão entre esse dispositivo e o modelo de negócio da Estée Lauder no Brasil, estrutura em que as funções e interesses da Recorrente e da Elca são completamente diversos.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da autuação.

II.2 – DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM

Como primeiro argumento deste tópico, o Recorrente alega a ausência de conexão entre o art. 124, I, do CTN e o modelo de negócio da Estée Lauder no Brasil, estrutura em que as funções e interesses da Recorrente e da ELCA seriam completamente diversos (fl. 2900).

Afirma que o interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN pressupõe que duas ou mais partes sejam igualmente obrigadas ao pagamento de um determinado tributo, podendo o Erário exigir a satisfação integral de seu crédito contra qualquer uma delas, sem que se obedeça a qualquer benefício de ordem, como se fossem apenas um devedor.

Logo, esse dispositivo legal não trataria da transferência da responsabilidade tributária a terceiros, estranhos ao liame obrigacional, matéria essa tratada em capítulo subsequente do CTN (Capítulo V — Responsabilidade Tributária, Seção III — Responsabilidade de Terceiros).

Contudo, não é esse o entendimento do Poder Judiciário.

No âmbito do STF, as decisões tem sido no sentido de que aquele que participa da interposição fraudulenta, formando um grupo econômico de fato, assume a condição de sujeito passivo solidário. Vejamos:

i) Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.174.155/RS. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Publicação no DJE nº 92 em 06/05/2019. Transitado em julgado em 28/05/2019.

Trata-se de agravo contra decisão que negou seguimento ao recurso extraordinário interposto em face de acórdão assim ementado:

(...)

3. É possível o reconhecimento da existência de grupo econômico quando diversas pessoas jurídicas exerçam suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, ou seja, com unidade de controle e estrutura meramente formal, e, ainda, quando se visualizar a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores (STJ, REsp 968564/RS, 5ª T., Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 02/03/2009; RMS nº 12872/SP, 3ª T., Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ 16/12/2002).

4. Nesses casos, a responsabilidade tributária estende-se a todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico, tanto pela desconsideração da personalidade jurídica em virtude do desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial (CC, art. 50), quanto pela existência de solidariedade decorrente da existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (CTN, art. 124, I).

(...)

A pretensão recursal não merece acolhida.

Destaco do voto condutor do acórdão recorrido (págs. 71 e seguintes do documento eletrônico 8):

(...)

Isso posto, nego seguimento ao recurso (art. 21, § 1º, do RISTF). Com base no art. 85, § 11, do Código de Processo Civil, majoro em 20% (vinte por cento) os honorários advocatícios anteriormente fixados pelo Juízo de origem, observados os limites do art. 85, § 2º e § 3º, do CPC.

Publique-se.

ii) Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.192.561/SP. Relator: Min. Roberto Barroso. Publicação no DJE nº 58 em 25/03/2019. Transitado em julgado em 16/04/2019.

Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado:

(...)

1. A respeito da solidariedade tributária, cumpre esclarecer que o **"interesse comum" previsto no art. 124, I, do CTN, se traduz no interesse jurídico comum dos sujeitos passivos na relação obrigacional tributária, é dizer, quando os sujeitos realizam conjuntamente a situação que constitui o fato gerador**, consoante jurisprudência pacífica do C. STJ. Quanto ao artigo 124, inciso II, do CTN, interpretado à luz da Constituição Federal (art. 146, III, CF), não deve ser entendido como autorização ao legislador ordinário para criar novas hipóteses de responsabilização de terceiros que não tenham participado da ocorrência do fato gerador, sendo esta a interpretação dada pelo C. STF ao julgar inconstitucional o art. 13 da Lei nº 8.620/93, no RE 562.276 (repercussão geral).

2. Deste modo, a aplicação do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91 restringe-se às **hipóteses em que empresa do grupo econômico tenha participado na ocorrência do fato gerador (art. 124, I, CTN)** ou em situações excepcionais, nas quais há desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como forma de encobrir débitos tributários (art. 124 do CTN/art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91/art. 50 do Código Civil), **não decorrendo a responsabilidade solidária exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico.**

3. Com relação à caracterização de grupo econômico, na seara do Direito Tributário, a Instrução Normativa RFB nº 971/2009 prevê que: "Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica."

(...)

O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. As recorrentes alegam violação ao art. 5º, LIV e LV, da CF. Sustentam, em síntese, que não compõem grupo econômico, de modo que não poderiam figurar no polo passivo da execução fiscal, tampouco serem objeto de medidas constritivas.

A decisão agravada negou seguimento ao recurso sob os seguintes fundamentos:

(...)

O recurso não merece acolhida, tendo em vista que a parte recorrente não apresentou mínima fundamentação quanto à repercussão geral das questões constitucionais discutidas, limitando-se a fazer observações genéricas sobre o tema. Tal como redigida, a preliminar de repercussão geral apresentada poderia ser aplicada a qualquer recurso, independentemente das especificidades do caso concreto, o que, de forma inequívoca, não atende ao disposto no art. 543-A, § 2º, do CPC.

(...)

Ademais, **incide na hipótese a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que afasta o cabimento de recurso extraordinário nos casos em que o deslinde da controvérsia depende previamente do exame de legislação infraconstitucional e do acervo probatório dos autos.** Com efeito, o acórdão recorrido consignou o seguinte:

“No mérito, a respeito da solidariedade tributária, prescreve o Código Tributário Nacional, em seu artigo 124, in verbis:

(...)

Deste modo, entendo que a aplicação do artigo 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91 restringe-se às hipóteses em que empresa do grupo econômico tenha participado na ocorrência do fato gerador (art. 124, I, CTN) ou em situações excepcionais, nas quais há desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como forma de encobrir débitos tributários (art. 124 do CTN/art. 30, IX, da Lei n.º 8.212/91/art. 50 do Código Civil), não decorrendo a responsabilidade solidária exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico.

(...)

Dissentar das conclusões adotadas demandaria o reexame da legislação infraconstitucional pertinente e do acervo probatório dos autos, providência vedada nesta fase processual. Confira-se:

(...)

O STF já assentou a ausência de repercussão geral da controvérsia referente à violação aos princípios da legalidade, do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e dos limites da coisa julgada, quando o julgamento da causa depender de prévia análise da adequada aplicação de normas infraconstitucionais (ARE 748.371-RG, Rel. Min. Gilmar Mendes).

Diante do exposto, com base no art. 932, IV e VIII, do CPC/2015 e no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego provimento ao recurso. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não houve prévia fixação de honorários advocatícios de sucumbência.

iii) Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.083.029/RJ. Relator: Min. Marco Aurélio. Publicação no DJE nº 264 em 22/11/2017. Transitado em julgado em 15/12/2017.

Colho do acórdão recorrido o seguinte trecho:

Inicialmente, cumpre ressaltar que a existência do grupo econômico está devidamente caracterizada nos autos, uma vez que todas as empresas, à exceção de uma, funcionam no mesmo endereço, confirmando, desse modo, a existência do aludido grupo econômico, mormente porque reforça a ideia de sinergia entre as integrantes do grupo, fato que, a toda evidência, é indiciário de que as referidas empresas compartilhar os mesmos funcionários e bens, reduzindo custos e aumentando lucros.

Ademais, em nenhum momento as co-executadas negam a condição de integrantes do GRUPO SENDAS. Pelo contrário, admitem fazer parte do grupo de sociedades ou grupo econômico, quando sustentam que o fato de pertencerem ao mesmo grupo de sociedades não é suficiente para que respondam solidariamente pelo: débitos tributários cobrados, nos moldes exigidos no art. 124, I, do CTN.

(...)

Portanto, as empresas que compõem o GRUPO SENDAS possuem responsabilidade solidária pelo débito cobrado (COFINS), na forma do art. 124, I, do CTN c/c o art. 30, IX, da Lei n 8.212/91.

Segundo a agravada, há abuso na personalidade jurídica, tendo em vista a ocorrência da distribuição de juros sobre o capital próprio pela holding SENDAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

(...)

Portanto, merece ser mantida a decisão que determinou a inclusão do agravante no polo passivo da execução fiscal.

As razões do extraordinário partem de pressupostos fáticos estranhos ao acórdão atacado, buscando-se, em síntese, o reexame dos elementos probatórios para, com fundamento em quadro diverso, assentar-se a viabilidade do recurso.

(...)

Assim, o que sustentado não foi enfrentado pelo Órgão julgador. Apesar da interposição de embargos declaratórios, não houve debate e decisão prévios sobre os princípios princípios do contraditório e da ampla defesa. Frise-se, por oportuno, que a parte recorrente não arguiu o vício de procedimento. Este recurso somente serve à sobrecarga da máquina judiciária, ocupando espaço que deveria estar sendo utilizado no exame de outro processo.

3. Conheço do agravo e o desprovejo.

iv) Recurso Extraordinário com Agravo nº 922.784/RJ. Relator: Min. Dias Toffoli. Publicação no DJE nº 223 em 10/11/2015. Transitado em julgado em 01/12/2015.

Trata-se de agravo contra a decisão que não admitiu recurso extraordinário interposto contra acórdão da Terceira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, assim ementado:

(...)

2. No mérito, cinge-se a controvérsia sobre a validade da inclusão da agravante Sendas Distribuidora S/A no polo passivo da demanda executiva fiscal, sob o fundamento de reconhecimento de grupo econômico de fato.

3. **Os fatos narrados na r. decisão guerreada corroboram a tese de que a agravante (Sendas Empreendimentos e Participações Ltda., Sendas Comércio Exterior S/A, Sendas Agropecuária S/A e Senor Sendas Nordeste S/A) e a executada (Sendas S/A) possuem um forte vínculo e, portanto, pertencem a um grupo econômico de fato, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.** Logo, se a agravante é tida como uma das empresas que compõem o Grupo Sendas, ela possui responsabilidade solidária pelo débito objeto da ação executiva fiscal.

4. Nas palavras de Bradson Tibério Luna Camelo (In PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, pág. 929.), “os grupos econômicos de fato caracterizam-se por serem criados exclusivamente para reduzir riscos (repassando-os ao mercado), agindo como uma unidade nos benefícios e como entidades distintas nos malefícios”. Continua o il. Professor: “(...) **a formação de grupos econômicos de fato é um abuso de direito (não deve ser usado para permitir a sonegação fiscal) e, como tal, ensejaria responsabilização de todos os envolvidos** (...). São solidariamente responsáveis pelos débitos tributários as pessoas jurídicas envolvidas nos grupos econômicos de fato, por serem integrantes de uma só empresa (como se fosse uma sociedade comum)...**O interesse comum que enseja a responsabilidade solidária é decorrente da unidade de interesse jurídico das várias pessoas jurídicas.**” (Idem, pág. 929/30).

5. Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo.** Sobre a questão, decidiu o Eg. TRF da 3ª Região (AI 200803000452102 - Relator FÁBIO PREITO - QUARTA TURMA - Publicação DJF3 CJ1 24.11.2009, pág. 437).

(...)

Decido.

(...)

Ademais, ainda que superado tal óbice, as instâncias de origem decidiram a lide amparadas na legislação infraconstitucional pertinente (Código Tributário Nacional). Assim, a afronta aos dispositivos constitucionais suscitados no recurso extraordinário seria, se ocorresse, indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o apelo extremo. Ademais, o acolhimento da pretensão recursal demandaria o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que se mostra incabível em sede extraordinária. Incidência da Súmula nº 279/STF. Sobre o tema:

(...)

Ante o exposto, **conheço do agravo para negar seguimento ao recurso extraordinário.**

Publique-se.

No mesmo sentido tem decidido o STJ:

i) Recurso Especial nº 1.858.379/SC. Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca. Publicação em 23/04/2020.

DECISÃO

Trata-se de recurso especial contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, à unanimidade de votos, proveu, em parte, apelação, para, desclassificada a conduta praticada por RICARDO CARLITO PEREIRA para o tipo previsto no caput,

do art. 334 do Código Penal, reduzir -lhe a pena para 2 (dois) anos, 6 (seis) meses e 15 (quinze) dias de reclusão, em regime aberto, nos termos da seguinte ementa (e-STJ, fls. 1303/1304):

*DIREITOS PROCESSUAL PENAL E PENAL. PRESCRIÇÃO. CRIME CONTINUADO. DESCAMINHO. ART. 334, §1º, "D" DO CP. REDAÇÃO ANTERIOR À LEI 13.008/14. **IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. ALÍQUOTA REDUZIDA. DOSIMETRIA.***

(...)

3. Consuma o crime de descaminho aquele que, realizando importação por conta e ordem de terceiro, atribui a condição de importador à empresa fictícia de modo a ocultar o verdadeiro adquirente da mercadoria e, assim, obter de modo fraudulento redução de alíquota incidente na espécie por conta de benefícios fiscais outorgados pelo Estado.

(...)

É o relatório. Decido.

O recurso é tempestivo e a matéria foi devidamente prequestionada.

Colho da sentença condenatória (e-STJ, fls. 1.064/1.068):

(...)

E a interposição fraudulenta relacionada ao real importador das mercadorias propiciava que a empresa a qual estas eram ao final destinadas, que era quem verdadeiramente ordenou e custeou a importação, não viesse a ser caracterizada como tal pela Administração Tributária e Aduaneira, seja para eximir-se da responsabilidade solidária pelos tributos incidentes na importação (Código Tributário Nacional, art. 124, incisos I e II; Decreto n. 6.759/2009, art. 106, inciso III; Lei n. 10.865/2004, art. 6º, inciso I; Lei n. 10.336/2001, art. 11), seja para deixar de ser considerada estabelecimento equiparado a industrial para fins de tributação do IPI (Medida Provisória 2.158-35/2001, art. 79; Lei n. 11.281/2006, art. 13; Lei n. 4.502/64, art. 35, inciso I, alínea 'b'), seja também, enfim, para burlar os controles e registros aduaneiros acerca da identidade dos efetivos e verdadeiros realizadores das operações de exportação, destinados a aferir, entre outras coisas, os montantes importados por cada qual deles dentro de cada período, informação esta que releva considerando-se que, quanto maiores os valores importados por determinada empresa, maiores as exigências impostas pela Administração para que possa figurar como agente no comércio exterior (Instrução Normativa SRF 650/2006, art. 2º, caput, incisos e §2º), e maiores as possibilidades de que suas operações sejam selecionadas para canais mais rigorosos de fiscalização para fins de conferência aduaneira (Instrução Normativa SRF n. 680, de 02.10.2006, art. 21, § 1º).

(...)

Como se pode observar, as instâncias ordinárias, após ampla análise do material fático-probatório, entenderam que o recorrente praticou o ilícito de descaminho, destacando que os elementos dos autos demonstram que o réu tinha participação ativa na ocultação da verdadeira adquirente das mercadorias importadas ficticiamente pela empresa Alliance, promovendo a confecção de documentos com informações inverídicas relativos a operações de importação, com a interposição fraudulenta no polo importador.

Consignaram, ainda, que a autoria de RICARDO CARLITO PEREIRA é incontestável, uma vez que, de forma livre e consciente, na condição de administrador da empresa

ALLIANCE agiu ocultando os verdadeiros adquirentes das mercadorias, não havendo como negar-lhe a responsabilidade criminal pela conduta praticada.

(...)

E, estando provadas a materialidade e autoria do crime imputado ao recorrente, afastar essa conclusão, implica exame aprofundado do material fático-probatório, vedado em recurso especial, a teor da Súm. n. 7/STJ.

(...)

Diante do exposto, não conheço do recurso especial.

ii) Agravo em Recurso Especial nº 1.313.950/SP. Relator: Min. Assusete Magalhães. Publicação em 01/08/2018.

DECISÃO

Trata-se, na origem, de Agravo de Instrumento interposto por COMEMERCE DESENVOLVIMENTO MERCANTIL LTDA E OUTROS contra **decisão que deferiu o pedido de inclusão das empresas ora agravantes no polo passivo da execução fiscal** manejada pela FAZENDA NACIONAL, no valor de R\$ 12.527.453,43 (atualizado até 04/2011).

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região manteve a inclusão das empresas no feito executivo em acórdão, proferido na vigência do CPC/2015, cuja ementa transcrevo:

(...)

Opostos embargos de declaração (fls. 142/143e), esses foram rejeitados.

Irresignadas, **as empresas apresentaram Recurso Especial no qual apontaram violação aos arts. 535, inciso II, do CPC/73, 3º da Lei 6.830/80, 124 e 128 do Código Tributário Nacional**, sustentando, em síntese, além de negativa de prestação jurisdicional, que não subsiste o fundamento de que a defesa deve ser realizada nos autos dos embargos à execução e que, no caso, apesar das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico não há fraude ou confusão patrimonial.

(...)

Em relação ao art. 535 do CPC/73, deve-se ressaltar que o acórdão recorrido não incorreu em qualquer vício, uma vez que o voto condutor do julgado apreciou, fundamentadamente, todas as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida pela parte recorrente.

(...)

O Tribunal de origem, com base no exame dos elementos fáticos dos autos, consignou que, *in verbis*:

(...)

Assim, muito embora essas empresas possuam personalidades jurídicas distintas, formam uma organização econômica, cujo objetivo de seus sócios não foi a racionalização e ampliação da exploração empresarial, com a obtenção dos lucros daí decorrentes, mas, sim, a facilitação de movimentação patrimonial e de recursos entre as empresas do grupo de firma obscura e com o intuito de se furta à atuação do fisco.

Ou seja, não se trata de mero grupo econômico de fato, que, por si só, não acarretaria a corresponsabilização das demais empresas do grupo.

Mas, sim, de prática de abuso de personalidade jurídica, confusão patrimonial e transferência de patrimônio de forma fraudulenta.

O interesse comum entre essas empresas está caracterizado pela unidade de direção e objetivos finais idênticos, havendo claro aproveitamento por quaisquer delas das sonegações fiscais efetuadas pelas demais, pois agem de forma coordenada.

Ora, conforme ressaltado, as ligações entre as empresas deixam claro que, ao final, existe um comando único necessário à caracterização de um grupo econômico.

(...)

Nesse contexto, considerando a fundamentação do acórdão objeto do Recurso Especial, os argumentos utilizados pela parte recorrente somente poderiam ter sua procedência verificada mediante o necessário reexame de matéria fática, não cabendo a esta Corte, a fim de alcançar conclusão diversa, reavaliar o conjunto probatório dos autos, em conformidade com a Súmula 7/STJ.

(...)

Em face do exposto, com fundamento do art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo para conhecer em parte do Recurso Especial e, nesta extensão, negar-lhe provimento.

iii) Agravo em Recurso Especial nº 1.621.703/RJ. Relator: Min. Og Fernandes. Publicação em 27/03/2020.

Trata-se de agravo contra decisão que inadmitiu recurso especial interposto por Itajaí Transportes Coletivos Ltda., com amparo no art. 105, III, "a", da CF/1988, em oposição a acórdão do TRF da 2ª Região ementado nos seguintes termos (e-STJ, fl. 479):

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL E ART. 124, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

1. Agravo de instrumento interposto por ITAJAÍ TRANSPORTES COLETIVOS LTDA contra **decisão que considerou a Agravante integrante de grupo econômico e determinou sua inclusão no polo passivo da execução fiscal**, sob o fundamento: (...)

(...)

4. **A responsabilidade solidária de empresas integrantes de determinado grupo econômico decorre do art. 124, I, do CTN, que trata das situações em que haja o interesse comum na realização do fato gerador** (Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal), **sendo certo que, numa interpretação sistemática do CTN, o "interesse comum" a que se refere o art. 124, I, é exatamente aquele que juridicamente aproxima o devedor do fato gerador da obrigação principal**. Nesse sentido: REsp 884.845/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe /8/02/2009.

5. Agravo de instrumento ao qual se nega provimento.

Os embargos de declaração opostos contra a aludida decisão não foram providos.

Alega a agravante, nas razões do especial, **violação dos arts. 50 e 265 do Código Civil e 124 do Código Tributário Nacional, ao argumento de que a simples existência do grupo econômico não é suficiente para impor a responsabilidade solidária** e que, à época do fato gerador, a recorrente nem sequer havia sido constituída.

A negativa de admissibilidade teve por suporte a Súmula 7/STJ.

Impugnados os fundamentos da decisão combatida, passo à análise do recurso especial.

É o relatório.

O Tribunal de origem afirmou que existem indícios de conduta fraudulenta a justificar a responsabilização solidária, no caso concreto. Verifica-se (e-STJ, fl. 473):

(...)

Para afastar o entendimento a que chegou a Corte a quo, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar a inexistência de elementos a justificar a responsabilização, no caso, como sustentado neste recurso, é necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável em apelo extremo, por óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."

(...)

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, III, do CPC/2015, c/c o art. 253, parágrafo único, II, "a", do RISTJ, conheço do agravo para não conhecer do recurso especial.

iv) Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.035.029/SP. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Publicação em 30/05/2019.

EMENTA

(...)

1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, **não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a incontestável participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador**, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN.

2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que **a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade**; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprouvesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança.

3. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, **exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação**. Nesse sentido, cita-se o REsp. 859.616/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 15.10.2007.

4. Assim, para fins de responsabilidade solidária, **não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador**. Precedentes: AgRg no AREsp. 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.

5. **A circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato**, mas não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente.

(...)

VOTO

(...)

4. É certo que o CTN preconiza que **são solidariamente obrigadas (art. 124, I) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal** e em seu inciso II, as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

6. Aliás, a respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar aquele liame obrigacional, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN.

7. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprouvesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança.

(...)

9. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Eis o trecho do acórdão proferido no REsp. 859.616/RS:

(...)

10. A jurisprudência desta Corte entende que, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Nesse sentido:

(...)

11. Portanto, quando está em causa a apreciação de responsabilidade tributária a ser imposta a pessoas que não revestem a condição jurídica de contribuinte primário ou direto, o CTN impõe que essas pessoas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, II).

(...)

13. Anota-se, finalmente, que a circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas tenho para mim que não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente.

14. Com base nessas considerações, nega-se provimento ao Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL. É como voto.

v) Recurso Especial nº 1.689.431/ES. Relator: Min. Herman Benjamin. Publicação em 19/12/2017.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Os autos foram recebidos neste Gabinete em 23.8.2017.

Inicialmente, constata-se que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou a lide e solucionou a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado.

(...)

A hipótese não é de omissão, mas de insatisfação com o decisum. Também não há omissão sobre a fundamentação adotada no acórdão recorrido para considerar a vinculação existente entre a recorrente e a sociedade Minter Trading Ltda.

Nesse ponto, sustentou o Tribunal de origem, exaustiva e detidamente (fls. 1821-1833, e-STJ):

De acordo com o disposto no artigo 2º da Lei nº 8.397/92, a cautelar fiscal pode ser requerida contra o sujeito passivo do crédito tributário. Muito embora essa assertiva possa parecer simples, a leitura atenta da legislação, com a interpretação teleológica dos preceitos nela trazidos, revela que a cautelar fiscal pode atingir, como legitimado passivo, terceiro que, em princípio, sequer constava da certidão de dívida ativa ou que nem mesmo figurou no procedimento fiscal de lançamento tributário.

(...)

Nesse ponto, convém esclarecer que a desconconsideração da personalidade jurídica, consagrada no artigo 50 do Código Civil, e **a responsabilidade solidária decorrente da comunhão de interesses, prevista pelo artigo 124, inciso I, do Código Tributário**

Nacional, não se confundem com a responsabilidade solidária do sócio administrador, de que cuida o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Esta última atinge exclusivamente o gerente que atua ilegalmente ou com excesso de poderes na administração da empresa, as outras duas têm alcance mais amplo.

(...)

Quanto à formação de grupo econômico, o art. 2º, § 2º, da CLT, caracteriza-o pela união de uma ou mais empresas, com distintas personalidades jurídicas, sob direção ou administração de uma delas.

(...)

Nos termos do art. 494 da Instrução Normativa 971, de 13.11.2009 (DOU de 17.11.2009), da Receita Federal, "Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica."

Rubens Requião (in Curso de direito comercial, v. 2, 24 ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 273) afirma que 'são grupos de fato as sociedades que mantêm, entre si, laços empresariais através de participação acionária, sem necessidade de se organizarem juridicamente. Relacionam-se segundo o regime legal de sociedade isoladas, sob a forma de coligadas, controladoras e controladas, no sentido de não terem necessidade de maior estrutura organizacional*. Sérgio Pinto Martins (in Direito da seguridade social, 22 ed., São Paulo: Atlas, 2005, p. 244) sustenta que 'não há benefício de ordem, podendo a dívida ser exigida de qualquer empresa pertencente ao grupo econômico ou do próprio grupo. Não há necessidade, pela lei, de demonstrar a existência de incapacidade financeira entre as empresas para o fim de se exigir a obrigação'.

(...)

A própria criação da requerida por si só já demonstra a comunhão de interesses, já que existe a vontade de empresas e pessoas físicas em fazer investimentos no exterior, através de empresas Off-shores (empresa que tem a sua contabilidade num país distinto daquele(s) onde exerce a sua atividade), a fim de obterem isenções fiscais ou redução de impostos, segurança, sigilo e privacidade nos negócios, além de inúmeros outros fatores.

(...)

É evidente, pois, a vinculação à empresa MINTER TRADING LTDA e ao grupo econômico de fato que, por interesse em comum, se formou em torno dela: sendo que a forma de aquisição dos imóveis pela requerida em nada interfere na conclusão do feito.

Dessume-se de todo o acima que a decisão a quo, além de extremamente fundamentada e detalhada quanto ao conjunto de elementos fáticos que levaram à conclusão pela existência de "indícios claros de grupo econômico" (fl. 1833, e-STJ), indicou todos os "pontos de contato" entre a recorrente e a sociedade Minter Trading Ltda.

Novamente não se trata de omissão, mas de inconformismo direto com o resultado do acórdão, que foi contrário aos interesses da recorrente.

Superada a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por violação ao art. 535 do CPC/1973, no mérito não se conhece do Recurso Especial interposto.

A instância de origem decidiu a controvérsia com fundamento na avaliação detida do suporte fático-probatório dos autos, para concluir pela existência de claros indícios de formação de grupo econômico apto a colocar a recorrente no polo passivo da lide e a sujeita-la às restrições da Medida Cautelar Fiscal deferida em favor da Fazenda Pública.

Assim, é evidente que, para modificar o entendimento firmado no acórdão recorrido, seria necessário exceder as razões colacionadas no acórdão vergastado, o que demanda incursão no contexto fático-probatório dos autos, vedada em Recurso Especial, conforme Súmula 7 desta Corte: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial".

(...)

E mesmo se ultrapassada a vedação da súmula 7/STJ, o que se admite apenas por apreço à argumentação, no mérito melhor sorte não obteria o Recurso Especial. Isso porque a decisão recorrida aplicou corretamente os dispositivos legais tidos por violados, uma vez admitidos os fatos descritos no aresto impugnado.

(...)

A inclusão da recorrente no polo passivo da cautelar fiscal, dessarte, tem previsão legal, dependente apenas da sua condição de responsável tributário à luz do CTN.

Nesse particular, **o Superior Tribunal de Justiça entende que é aplicável a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN quando há comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial.**

(...)

De acordo com a decisão recorrida, a própria criação da recorrente já demonstraria a comunhão de interesses. Haveria a intenção de empresas e pessoas físicas em fazer investimentos no exterior, através de empresas Off-shores, a fim de obter isenções fiscais ou redução de impostos, segurança, sigilo e privacidade nos negócios, além de inúmeros outros fatores.

Vislumbra-se, portanto, a presença dos requisitos legais autorizadores das responsabilidades do art. 124 do CTN e, por consequência, da inclusão da recorrente no polo passivo da Medida Cautelar Fiscal com assento no art. 2º da lei 8.397/1992.

O art. 135 do CTN, por sua vez, foi bem afastado na origem, o que merece reiteração nesta instância pelos mesmos fundamentos (aplicabilidade, ao caso, do art. 124).

(...)

Ante todo o exposto, conheço, em parte, do Recurso Especial, e nessa parte nego-lhe provimento.

Como se verifica a partir do entendimento do STF e do STJ sobre o tema, a sujeição passiva da ELCA, com base no art. 124, I, do CTN, depende unicamente da comprovação fática de sua participação no conluio para a simulação das operações de compra e venda, através da qual se deu a sua interposição fraudulenta na importação. Esta comprovação, em meu entender, foi amplamente demonstrada, como já exposto neste voto, o que caracteriza o interesse comum, requisito para sua inclusão no polo passivo como solidário.

Como segundo argumento deste tópico, o Recorrente alega que a ocultação do real importador - objeto da acusação - pressupõe que a empresa que cedeu o seu nome - a ELCA - figure na qualidade de importadora responsável pelo registro das DIs, uma vez que eventuais informações inconsistentes previstas no referido documento seriam exclusivamente de sua responsabilidade. Contudo, sustenta que *“a Recorrente - assim como a Elegância - não era responsável pelo fornecimento dessas informações às autoridades aduaneiras, sendo ainda mais arbitrária a atribuição indireta dessa função à Recorrente”*.

E prossegue afirmando que:

O importador é o agente que, com recursos próprios, adquire as mercadorias, promove o seu despacho aduaneiro e, posteriormente, revende os produtos localmente. Na autuação em epígrafe, **a figura do importador** - conforme amplamente noticiado pelo relatório fiscal - **é representada pela empresa Sertrading, e não pela Elegância ou Elca.**

A Elca jamais poderia crer na existência de quaisquer irregularidades nos atos praticados pela Elegância, pelo simples fato de essa empresa não ter relação alguma com a importação dos produtos.

(...)

A própria i. Autoridade Fiscal reconhece que **a Sertrading deveria ter informado em campo próprio da DI os dados da empresa Elegância,** suposta real adquirente (fls. 142):

*Deste modo, o correto seria a importadora SERTRADING informar, no campo “ADQUIRENTE” da declaração de importação, o nome da empresa ELEGÂNCIA, ao invés de apontar a ELCA como destinatária das mercadorias. Fica evidente a não observância da legislação no tocante às obrigações acessórias, **porém, tal ação foi motivada pelo fato de que a ELCA cedeu seu nome à real adquirente das mercadorias importadas no período de 2014/15, a ELEGÂNCIA, o que deveria constar no Siscomex e nas DIs,** com a declaração do CNPJ desta última no campo próprio da declaração.*

Pelo que se depreende das afirmações do Recorrente, não teria havido qualquer dolo em sua conduta, tendo em vista que não poderia prever a existência de irregularidades nos atos praticados pela ELEGÂNCIA e, portanto, quem deveria responder por uma eventual infração, caso existente, seria a SERTRADING, empresa que prestou os serviços de importação e despacho aduaneiro, e que deveria ter informado corretamente o real adquirente da mercadoria.

Este argumento, contudo, não tem como prosperar. Como poderia a SERTRADING informar nas DIs a ELEGÂNCIA como o real adquirente, se estava intermediando o serviço de importação - atividade à qual se dedica - a pedido justamente da ELCA, empresa que apresentou todos os documentos necessários à importação em seu próprio nome?

Além disso, utiliza-se de excerto extraído do Relatório do Auditor-Fiscal de maneira completamente distorcida, contrariando o sentido óbvio e explícito do texto. Sim, é verdade que a Autoridade Fiscal “reconhece que a Sertrading deveria ter informado em campo próprio da DI os dados da empresa Elegância”; porém, no mesmo parágrafo, prossegue afirmando que:

*Fica evidente a não observância da legislação no tocante às obrigações acessórias, **porém, tal ação foi motivada pelo fato de que a ELCA cedeu seu nome à real adquirente das mercadorias importadas no período de 2014/15, a ELEGÂNCIA, o que deveria constar no Siscomex e nas DIs,** com a declaração do CNPJ desta última no campo próprio da declaração.*

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

II.3 – DA ALEGAÇÃO DE NÃO CABIMENTO DA APLICAÇÃO DA SOLIDARIEDADE NO CASO DE PENA DE PERDIMENTO

Sustenta o Recorrente que “há incompatibilidade de se responsabilizar terceiros na hipótese de pena de perdimento da mercadoria prevista no art. 23 do DL 1.455/76”, inclusive fazendo referência a parecer contratado pela Recorrente e elaborado pela professora Iris Sansoni. Afirma ainda que há a extinção da pena no momento da expropriação da mercadoria irregularmente importada, e assim eventual terceiro arrolado com devedor solidário não teria qualquer débito fiscal a responder, pois tal apreensão satisfaria integralmente a penalidade.

Alega, ainda, que essa premissa não se altera na hipótese de pena pecuniária substitutiva da pena de perdimento, pois a lógica deveria ser a mesma. Quem responderia pela multa seria apenas o infrator descrito no tipo legal pois, conforma regra do direito penal, a penalidade não deve passar da figura do delinquente.

Ocorre que o Recorrente, apesar de estar amparado por um Parecer, apresenta um entendimento contrário a **texto legislativo expresso** que permite a sujeição passiva solidária. Esta é a regra contida no art. 95, inciso I, c/c os arts. 94 e 96, ambos do Decreto-lei nº 37/66, bem como no art. 727, § 3º do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro):

Decreto-lei nº 37/66

TÍTULO IV - Infrações e Penalidades

CAPÍTULO I - Infrações

Art. 94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

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)

CAPÍTULO II - Penalidades

SEÇÃO I - Espécies de Penalidades

Art. 96 - As infrações estão sujeitas às seguintes penas, aplicáveis separada ou cumulativamente:

I - perda do veículo transportador;

II - perda da mercadoria;

III - multa;

IV - proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista.

Decreto 6.759/2009

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros **com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários** (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Como se pode verificar, o dispositivo prevê **literalmente** que devem responder pela infração, **conjunta ou isoladamente**, quem quer que, de qualquer forma, **concorra para sua prática**, ou dela se beneficie, e uma das penas previstas é a **perda da mercadoria**. Além disso, a multa de dez por cento prevista na Lei nº 11.488/2007 não prejudica a aplicação da pena de perdimento e, por decorrência lógica, nem da pena substitutiva de 100% do valor da mercadoria.

Nesse sentido, as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

i) Acórdão nº 9303-004.905. Sessão de 23 de março de 2017. Relatora: Érika Costa Camargos Autran. Decisão unânime.

Quanto a inviabilidade de aplicação de multa prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1455/76 ao importador ostensivo, por divergência de legislação, em que

a mais específica seria a penalidade descrita no art. 33 da Lei n.º 11.488/07, entendendo que o artigo 33 da Lei n.º 11.488/07, foi incluído no ordenamento jurídico visando a penalizar com multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, não inferior a R\$5.000,00 (cinco mil reais), a conduta de cessão do nome pelo importador ostensivo visando a ocultar os reais intervenientes da operação de importação. Vejamos:

(...)

E o art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, que teve a redação alterada pela lei n.º 10.637/02, prevê a aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, pela ocorrência de dano ao erário, relativo às mercadorias importadas na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, senão vejamos:

(...)

Analisando o disposto acima verifica-se que há dois tipos de interposição fraudulenta:

A - interposição fraudulenta propriamente dita ou comprovada, ou seja, quando resta caracterizada a fraude (artigo 23, V, Decreto-lei n.º 1.455/76, caput e artigo 13 da Instrução Normativa n.º 228/02);

B - a interposição fraudulenta presumida, que tem sua definição no §2º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76.

As referidas condutas ainda culminavam em inaptidão do CNPJ do importador, a teor do disposto no art. 81, §º 1, da Lei n.º 9430/96 e parágrafo único do artigo 11 da Instrução Normativa n.º 228/02, cumulativamente.

(...)

Tal imputação gerava transtornos para as empresas que tinham patrimônio e não eram somente criadas para realizar a operação fraudulenta.

Assim, foi publicada a Lei n.º 11.488/07, que no parágrafo único do artigo 33, tentou corrigir tal distorção legislativa a fim de adequar a cominação de inaptidão de CNPJ àquela empresa criada somente para efetuar importações irregulares sem existir de fato, ou seja, dita “de fachada”. Porém, para a empresa que existisse de fato haveria a cominação de uma multa de 10% sobre o valor da operação, limitada a R\$5.000,00.

(...)

Analisando os dois dispositivos, embora o artigo 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76, traga como penalidade a perda da mercadoria e isto afetaria diretamente o real adquirente, quem comete a infração, ou seja, **o sujeito ativo da interposição fraudulenta comprovada é tanto o importador ostensivo, quanto o real importador e adquirente, em coautoria, em razão de previsão da “solidariedade” entre as condutas, com base nos artigos 124, I, do Código Tributário Nacional e 95 do Decreto-lei n.º 37/66.**

E o artigo 33 da Lei n.º 11.488/07 nada previu sobre o assunto, mas somente a cominação de uma nova penalidade para a conduta de interposição fraudulenta presumida, sem, portanto, a comprovação da fraude e simulação propriamente dita, mas decorrente de presunção legal. A pena seria de 10%, mais branda, e se aplicaria somente ao importador ostensivo.

(...)

Cita-se a ementa de acórdão da 2ª turma do TRF4 (AMS 2005.72.08.005166-6/SC, publicado em 1/8/2007, relator Otávio Roberto Pamplona), o qual vai ao encontro do presente artigo no sentido de que não houve revogação do artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/76:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI Nº 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

(...)

5. O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.” (g.n.)

De tudo que foi esclarecido acima, entendo que a pena instituída no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007 surgiu, efetivamente, como alternativa à declaração de inaptidão, nas hipóteses anteriormente previstas nas instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que disciplinavam a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). E prevê multa de 10% sobre o valor da operação, limitada a R\$5.000,00, para o importador ostensivo que praticar interposição fraudulenta presumida, conforme disposição expressa da infração no § 2º do artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76.

E o art. 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76 pune, com multa de 100% sobre o valor da operação, tanto o importador ostensivo, quanto o real adquirente, em conjunto ou isoladamente, quando praticarem a interposição fraudulenta propriamente dita ou comprovada.

Desta feita, as normas têm situações fáticas de aplicação diferenciadas, sendo que o diferencial reside na comprovação da fraude, simulação e conluio para o artigo 23, V, Decreto-lei n.º 1.455/76, bem como o sujeito passivo, que pode ser o importador ostensivo e o real adquirente; ao passo que o artigo 33 da Lei n.º 11.488 traz penalidade mais branda para a infração de interposição fraudulenta presumida, sem prova de fraude, e tem por sujeito passivo somente o importador ostensivo que possui existência fática não só jurídica.

(...)

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

ii) Acórdão nº 9303-007.706. Sessão de 22 de novembro de 2018. Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Decisão unânime.

Discute-se a possibilidade de lançamento da multa em discussão, em face da existência de outra multa (art. 33 da Lei nº 11.488/07), alegadamente mais específica. Entendo que as duas multas têm objetos diversos e, portanto, podem coexistir.

Aliás, a questão aqui em litígio, já foi colocada ao lume desta 3ª Turma, para a mesma contribuinte, no processo nº 13971.722490/2011-24, **resultando no acórdão nº 9303-004.905**, que por unanimidade decidiu a questão ratificando o procedimento fiscal de aplicação das multas.

Adoto as razões de decidir expressas no voto da i. Conselheira Erika Costa Camargos Autran, que abaixo reproduzo:

(...)

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência de D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda, Caio M. Debossan e Erica Debossan Reinert, para negar-lhe provimento, mantendo o acórdão recorrido.

iii) Acórdão nº 9303-007.693. Sessão de 21 de novembro de 2018. Relator: Demes Brito. Decisão unânime.

Recurso Especial da solidária Link Comercial

O acórdão recorrido manteve a aplicação da penalidade do art. 23, V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, afirmando que esta não foi substituída pela multa disposta no art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

(...)

Assim, no caso em exame, tendo ocorrido o cometimento da infração veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.

O art. 23, V, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 volta-se a apenar a interposição fraudulenta de terceiros com o perdimento da mercadoria, ou multa no respectivo valor aduaneiro, sendo aplicável ao real adquirente e ao importador como responsável tributário (art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/66).

Por outro lado, a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável ao importador que ceder o nome em operações de comércio exterior para acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, sendo o adquirente posto na condição de responsável tributário.

Vê-se, por conseguinte, que se tratam de penas diferentes para condutas diversas.

Por isso, a aplicação da multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens.

Isso porque a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 substitui a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão, nos termos do parágrafo único do art. 81 da Lei nº 9.430/96, e não a pena de perdimento, motivo pelo qual é inaplicável a retroatividade benigna.

(...)

Em suma, deve ser afastado o pleito da Link Comercial.

iv) Acórdão nº 9303-006.509. Sessão de 14 de março de 2018. Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal. Decisão por maioria, porém unânime em relação à cumulação de penalidades e sujeição passiva.

Não se vislumbra nenhuma razão plausível para que se prestigie a inusitada interpretação de que o legislador, ao instituir a nova penalidade, tivesse a intenção de reduzir a sanção ou redefinir os limites de sua sujeição passiva ou de responsabilidade das partes envolvidas na infração por dano ao Erário. Como é de sabença, as infrações compreendidas nesse conceito são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (artigo 23, § 1º, do Decreto-lei 1.455/76). Completamente desarrazoado entender que, especifica e exclusivamente nos casos em que o dano ao Erário esteja associado à interposição fraudulenta de terceiros, a multa aplicável pela conversão da pena de perdimento deixe de ser equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias para converter-se em inexpressivos dez por cento do valor da operação. Fosse essa a intenção do legislador, a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este conceito está associada a ideia de penalidade gravíssima, cuja sanção é o perdimento das mercadorias.

No que se refere à sujeição passiva/responsabilidade pela infração, é de se perguntar: se o objetivo da legislação novel fosse, de fato, excluir a responsabilidade do importador pela infração de interposição fraudulenta, não seria suficiente que o texto da lei assim determinasse, de maneira clara e expressa?

Por que supor que o legislador, nesse intento, escolheria meios tão transversais, criando uma nova multa, e sem fazer nenhuma ressalva às responsabilidades decorrentes da outra?

(...)

É de clareza singular.

A Lei trata do efeito imediato da aplicação da multa, qual seja, afastar a declaração de inaptidão da pessoa jurídica (art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A meu ver, já seria suficiente, uma vez que apenas essa consequência foi prevista para os casos de imposição da multa por cessão de nome. Mas o Decreto deu o passo seguinte.

O parágrafo 3º do art. 727 confirma com todas as letras o entendimento de que a imposição de multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas, afastando qualquer possibilidade de que prospere a interpretação de que aquela retroaja na forma do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(...)

A derradeira conclusão é a de que o ato de ceder o nome com vistas ao acobertamento do real beneficiário acarreta duas infrações, cujos bens jurídicos tutelados são distintos: o próprio erário e o controle aduaneiro como um todo, e a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Enquanto o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 resguarda a higidez do CNPJ, coibindo seu uso indevido, em substituição

da declaração de inaptidão, o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 protege o Erário e o próprio controle aduaneiro.

Finalmente, descarta-se a hipótese de violação do princípio *non bis in idem*.

(...)

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

v) Acórdão nº 9303-006.480. Sessão de 14 de março de 2018. Relatora: Tatiana Midori Migiyama. Decisão unânime.

EMENTA

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONFIGURAÇÃO.

São solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

(...)

VOTO

(...)

Passadas tais considerações, passo a discorrer sobre a 1ª matéria trazida em recurso – qual seja, penalidade aplicável ao sujeito passivo.

Em relação à essa discussão, vê-se que esse Colegiado, por unanimidade de votos, já firmou o entendimento consignado no acórdão 9303-006.001 da lavra do ilustre conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(...)

Sendo assim, voto, nessa parte, por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

No que tange à outra discussão posta em recurso – qual seja, a exclusão ou não dos responsáveis solidários – Franklin e Arnaldo – do polo passivo, como responsáveis solidários, depreendendo-se da análise dos autos do processo, entendo da mesma forma exposta pelo redator designado do acórdão recorrido, considerando o entendimento exposto acima. O que transcrevo parte de seu voto (Grifos meus):

“Portanto a existência desta multa, aplicada pela cessão de nome, não prejudica a responsabilidade solidária aplicada nas infrações caracterizadas como dano ao erário. No presente caso, diante das provas produzidas no curso de fiscalização e de sua fundamentação, não há dúvidas de que houve ocultação do real adquirente.

Da mesma forma deve-se manter a responsabilidade solidária aos verdadeiros artífices das operações realizadas pela autuada. No caso as pessoas físicas Franklin Mendes Freiburger e Arnaldo Simões Júnior a quem deve ser aplicada a obrigação solidária decorrente dos art. 124, inc. I do CTN e art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

(...)

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

III – RECURSO VOLUNTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO MARIA LAURA CARNEIRO PEIXOTO GONCALVES SANTOS

Conforme exposto no Relatório Fiscal, a Autoridade Tributária indicou que MARIA LAURA CARNEIRO PEIXOTO GONCALVES SANTOS, administradora da empresa ELEGÂNCIA, deve ser responsabilizada solidariamente pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, conforme art. 135, III, do CTN.

A sujeição passiva de MARIA LAURA CARNEIRO PEIXOTO GONCALVES SANTOS como responsável solidária se deu nos seguintes termos, às fls. 176/178:

Note-se que, embora não tenha relação direta com o fato gerador, deve o responsável guardar relação indireta, seja com o fato gerador, seja com a figura que tem relação direta com tal fato, que é o contribuinte (art. 128 do CTN).

Contribuintes e/ou responsáveis podem ser solidários. De acordo com o CTN:

(...)

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

(...)

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

No caso em tela, avulta o cuidado na identificação dos respectivos contribuintes e responsáveis da obrigação tributária, pois, na ocultação do real adquirente ou na interposição fraudulenta, o que se pretende é justamente encobrir aqueles que tenham interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Sendo a ELCA e a ELEGÂNCIA (i) participantes do mesmo grupo econômico – ESTÉE LAUDER; e (ii) empresas que atuam como se fossem partes de uma só empresa, no mercado nacional; conforme exhaustivamente demonstrado ao longo deste relatório, não há como dissociar o interesse de ambas as empresas nas ações praticadas no intuito de ocultar o real adquirente nas importações, no biênio 2014/2015, e, conseqüentemente, de promover a quebra de cadeia do IPI, fazendo, assim, com que a ELEGÂNCIA deixasse de arrecadar grande montante do imposto, devido à prática, com dolo, de fraude e simulação.

Portanto, neste contexto, **também se responsabiliza solidariamente pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei (artigo 135-III do CTN), a administradora da empresa ELEGÂNCIA, o Sra. MARIA LAURA CARNEIRO PEIXOTO GONCALVES SANTOS, CPF 014.714.517-12.**

MARIA LAURA CARNEIRO PEIXOTO GONCALVES SANTOS apresentou Recurso Voluntário questionando os seguintes pontos:

a) Ausência de descrição individualizada dos fatos praticados pela Recorrente e a caracterização de que a sua conduta extrapolou a suas atribuições dentro da empresa;

b) Não há indicação de qualquer descumprimento da lei societária e do estatuto social que são os instrumentos que veiculam as normas de competência dos administradores e delimitam as situações em que pode haver responsabilidade por excesso de poderes ou infração a lei nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional;

c) A estrutura objeto da autuação não foi planejada e concebida pela Recorrente;

d) A Elca foi constituída em 1996 e a Elegância em 2006. No entanto, a Sra. Maria Laura ingressou na estrutura apenas no dia 20 de março de 2015;

e) A Sra. Maria Laura não foi a autora do modelo de negócio questionado pelo Fisco;

f) A Recorrente não possuía autonomia para constituição do modelo de negócio questionado pelo Fisco. Seus serviços sempre foram prestados mediante contrato disciplinado pela CLT, com recebimento de salário fixo, e, portanto, em posição que pressupõe total subordinação à vontade do empregador;

g) Eventual ilícito praticado pela pessoa jurídica não pode ser confundido com suposta intenção dolosa de sua administradora, cujo elemento não se faz presente na acusação fiscal;

h) Incompatibilidade de se responsabilizar terceiros na hipótese de pena de perdimento da mercadoria prevista no art. 23 do DL 1.455/1976, uma vez que a apreensão das mercadorias irregularmente internalizadas satisfaz integralmente a obrigação originada com a aplicação da pena; e

i) Quem responde pela multa é apenas o infrator descrito no tipo penal, o que torna descabida a aplicação da solidariedade nos termos do art. 124, CTN.

Em relação a estes dois últimos argumentos (“h” e “i”), observo que já foram objeto de análise em tópicos antecedentes, e a conclusão lá efetuada vale igualmente para a responsável solidária Maria Laura, ou seja, não conduzem ao acolhimento do seu pedido.

Por outro lado, em relação a todos os demais argumentos de defesa, verifico que a decisão da DRJ não apresentou fundamentos consistentes para a manutenção da autuação. Vejamos a decisão da instância de piso:

O art. 135 do CTN reforça a responsabilidade dos sócios pelos créditos tributários quando resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

(...)

O Relatório Fiscal faz uma exaustiva exposição dos fatos a respeito da composição societária da autuada. Em pesquisa à Junta Comercial de São Paulo, a autoridade fiscal verificou a composição da sociedade, ora autuada, arrolando-os como responsáveis tributários com base no art. 135, inciso III, do CTN.

Para a imputação da responsabilidade tributária, não há necessidade de caracterização da ocorrência de fraude, dolo ou simulação, pois o simples inadimplemento da obrigação tributária enseja a responsabilidade tributária por violar dispositivo específico de lei. É obrigação da contribuinte o adimplemento da obrigação tributária e o seu descumprimento ocasiona as sanções previstas na legislação tributária.

A presente autuação arrolou somente os responsáveis tributários, os quais são os sócios da pessoa jurídica, e os intervenientes em razão de interesse comum, aplicando-se, portanto, a personalização da pena.

(...)

As penalidades previstas na lei tributária, entre elas a imposição de multas, comunicam-se aos sócios, pois estes são responsáveis pela condução das atividades da empresa bem como aos intervenientes por interesse comum. Não só a pessoa jurídica responde pelo inadimplemento da obrigação tributária, incluindo-se as penalidades de caráter moratório, mas também os sócios, pois são decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária principal (art. 113, § 1º do CTN) previstos expressamente em lei (art. 135 do CTN). A pessoa jurídica é representada por seus sócios e administradores exercendo poderes para a gestão empresarial e, portanto, não cabe a alegação de que a interessada exime-se das responsabilidades tributárias.

(...)

Também se responsabiliza solidariamente pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei (artigo 135-III do CTN), a administradora da empresa ELEGÂNCIA, a Sra. MARIA LAURA CARNEIRO PEIXOTO GONÇALVES SANTOS, CPF 014.714.517-12.

De acordo com o relato da Fiscalização, a atual administradora da ELEGÂNCIA, que exerceu tal função antes de 18/07/2012 e após 21/05/2015 (nomeada por alteração no contrato social da empresa em 21/05/2015), Maria Laura Carneiro Peixoto Gonçalves Santos (fl. 107), foi administradora da ELCA entre 09/02/2011 e 18/07/2012.

O fato de ser a administradora da sociedade (art. 135, III, CTN) na época da ocorrência dos fatos geradores (ano-calendário de 2015) é devedora solidária por expressa previsão legal. Portanto, não merece prosperar a alegação de que a impugnante era apenas funcionária não gozando de autonomia decisória, pois suposto fato não a isenta de sua responsabilidade de administradora da empresa Elegância.

O fato de a interposição fraudulenta ter sido caracterizada com a participação das empresas Elca, Elegancia e a SERTRADING e sendo a impugnante administradora também da empresa Elca a sua responsabilidade está prevista no art. 135, III do CTN, como já visto.

A solidariedade cabe no presente caso, pois há cobrança de penalidade prevista em lei em decorrência de interposição fraudulenta originária da conversão em multa no valor aduaneiro das mercadorias, a qual se constitui de penalidade tributária.

Como se verifica, a decisão é extremamente confusa, dando a impressão de ter sido copiada de outro processo, sem a devida adaptação ao caso concreto. Com efeito, não consegui encontrar em qual parte do Relatório Fiscal a Fiscalização *“faz uma exaustiva exposição dos fatos a respeito da composição societária da autuada”*, muito menos onde

“verificou a composição da sociedade, ora autuada, arrolando-os como responsáveis tributários”, exceto apenas pelo extrato da JUCESP acostado aos autos às fls. 206/217.

Em verdade, somente foram arrolados como responsáveis tributários a ELCA, que é empresa que não participa da composição societária da ELEGÂNCIA, e MARIA LAURA, que é tão somente a administradora da ELEGÂNCIA, apesar da estranha afirmação da DRJ de que “A presente autuação arrolou somente os responsáveis tributários, os quais são os sócios da pessoa jurídica, e os intervenientes em razão de interesse comum”.

Em seguida, afirma que “Para a imputação da responsabilidade tributária, **não há necessidade de caracterização da ocorrência de fraude, dolo ou simulação**, pois o simples inadimplemento da obrigação tributária enseja a responsabilidade tributária por violar dispositivo específico de lei”. Ora, se a acusação é de interposição fraudulenta de terceiros mediante fraude, o elemento dolo é indissociável. Além disso, a responsabilidade tributária pessoal derivada do art. 135, III, do CTN, exige a realização de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Me parece evidente que tais atos só podem se materializar na forma dolosa, na qual existe a vontade livre e consciente do seu agente de cometer os excessos indicados no dispositivo legal.

Ressalte-se, ainda, que, apesar da DRJ afirmar que “o simples inadimplemento da obrigação tributária enseja a responsabilidade tributária por violar dispositivo específico de lei” o STJ publicou, no DJe de 13/05/2010, a Súmula 430, em sentido diametralmente oposto:

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

Também desprovida de qualquer fundamento é a afirmativa da DRJ de que “As penalidades previstas na lei tributária, entre elas a imposição de multas, comunicam-se aos sócios, pois estes são responsáveis pela condução das atividades da empresa”. A imposição de multas **pode, eventualmente**, se comunicar aos sócios-gerentes (não qualquer sócio, mas somente aquele com poderes de administração, formal ou fática), mas apenas se comprovada a sua atuação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, o que também implica a comprovação de dolo ou culpa em sua conduta. Em nenhuma hipótese tal responsabilização pode derivar exclusivamente de sua pura e simples condição sócio, de forma automática.

Prosseguindo, a DRJ afirma que “O fato de ser a administradora da sociedade (art. 135, III, CTN) na época da ocorrência dos fatos geradores (ano-calendário de 2015) é devedora solidária por expressa previsão legal (sic)”. Contudo, a previsão legal indicada (art. 135, III, CTN) somente impõe a responsabilização por obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Obviamente, é dever do Fisco demonstrar que atos foram estes, particularizando a atuação do sujeito passivo solidário, descrevendo pormenorizadamente suas condutas, de forma a demonstrar, à toda evidência, o seu dolo em tais atos.

Analisando o extenso Relatório Fiscal de cerca de 180 folhas, bem como as demais peças do processo, não vislumbrei esta demonstração. Se a solidariedade da ELCA foi detalhada à exaustão, o mesmo não pode ser dito em relação à responsável MARIA LAURA. Na verdade, acertou a defesa ao afirmar, à fl. 2846, que “No segundo parágrafo, **dá um salto lógico** para concluir que a Recorrente é responsável solidária pela suposta infração cometida pela

Elegância, sem trazer qualquer descrição que possa suportar tal acusação fiscal. Fica evidente que a Recorrente foi responsabilizada não por ter praticado qualquer conduta dolosa específica, mas apenas por ocupar a posição de administradora da empresa Elegância”.

Realmente, chega a causar surpresa a leitura do **único parágrafo** em que é imputada responsabilidade solidária à recorrente MARIA LAURA, à fl. 178, após 177 folhas de Relatório Fiscal em que seu nome sequer é citado.

Assim, entendo que os fatos descritos pela recorrente, como: (i) a ausência de descrição individualizada dos fatos por ela praticados; (ii) a falta de caracterização de que a sua conduta extrapolou a suas atribuições dentro da empresa; (iii) a falta de indicação de qualquer descumprimento da lei societária e do estatuto social; (iv) o fato da estrutura objeto da autuação não ter sido planejada e concebida por ela; (v) o fato da Elca ter sido constituída em 1996, a Elegância em 2006, mas somente ter ingressado na estrutura no dia 20 de março de 2015, ou mesmo em 2011, como afirma o Fisco; (vi) o fato de não ter sido a autora do modelo de negócio questionado pelo Fisco; (vii) o fato de não possuir autonomia para constituição do modelo de negócio questionado pelo Fisco; e (viii) o fato de seus serviços sempre terem sido prestados mediante contrato disciplinado pela CLT, com recebimento de salário fixo, e, portanto, em posição que pressupõe total subordinação à vontade do empregador, não foram adequadamente rebatidos pela decisão da DRJ, e muito menos tratados no Auto de Infração.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido da recorrente MARIA LAURA CARNEIRO PEIXOTO GONCALVES SANTOS, para excluí-la do polo passivo da relação jurídico-tributária estabelecida no Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Voto Vencedor

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Redatora designada.

Com a devida *vênia* ao entendimento do ilustre Conselheiro Relator, e não obstante os relevantes fundamentos que sustentam o r. voto vencido, este Colegiado, por maioria de votos, concluiu pelo provimento dos recursos das Recorrentes Elegância Distribuidora de Cosméticos Ltda. e Elca Cosméticos Ltda, considerando as razões abaixo demonstradas.

1. Da Ação Fiscal

Consta no Termo de Verificação Fiscal que a empresa ELCA cedeu seu nome como adquirente na realização de importações por encomenda, operadas pela empresa SERTRADING (BR) LTDA (tanto pela matriz, de CNPJ 04.626.426/0001-06, quanto pela filial, de CNPJ 04.626.426/0007-00), sendo a ELEGÂNCIA apontada como real adquirente das mercadorias importadas e, portanto, a real beneficiária acobertada nas operações.

Com isso, foi lavrado o auto de infração contra a empresa ELEGÂNCIA, com solidariedade da empresa ELCA, para o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro das

mercadorias importadas, nos termos previstos pelo Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, combinado com os §§1º e 3º do mesmo artigo (com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010), no Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 689, XXII, combinado com o § 1º do mesmo artigo (com a redação dada pelo Decreto nº 8.010/2013) e no art. 11, I, da Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

As importações foram realizadas na modalidade por encomenda, que há época dos fatos era amparada no artigo 3º, parágrafo único da IN 634/2006, o qual estabelecia requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado, e assim previa:

Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.

Inicialmente, é necessário ponderar sobre a aplicação da legislação aduaneira, no sentido de buscar os objetivos do legislador e conciliar com as demais normas do sistema jurídico brasileiro, prevenindo de possíveis generalizações e desvios de finalidade na configuração de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação.

Com tais considerações, para demonstrar as razões que motivaram a conclusão deste voto, primeiro faço breve abordagem sobre as modalidades de importação, bem como a diferenciação entre interposição fraudulenta comprovada e presumida, de maneira a delimitar a distribuição do ônus probatório a ser aplicado no presente litígio.

2. Requisitos necessários para configuração de interposição fraudulenta de terceiros em operações de Comércio Exterior

2.1. Modalidades de importação

Com relação à forma de operacionalizar uma importação, destaco que deve o importador se enquadrar necessariamente em uma das seguintes modalidades: **importação direta, importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda**.

Em suma, aquele que pretender importar deverá estar previamente habilitado, sujeito ao constante monitoramento sobre o uso da modalidade adotada.

A **importação na modalidade direta** é disciplinada pelo Decreto-Lei nº 37/1966 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 680/2006 e alterações, correspondendo ao método convencional de importação.

A **importação na modalidade por conta e ordem de terceiros** é disciplinada pelos artigos 80 e 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225/2002 e, atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 09 de setembro de 2022. Nesta modalidade, o promotor da operação é o adquirente, sendo igualmente

obrigatória sua habilitação no Siscomex, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1984, de 27 de outubro de 2020.

A **importação na modalidade por encomenda, realizada no caso sob análise**, é disciplinada e tem sua definição jurídica dada pelo Art. 11 da Lei nº 11.281/2006, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 634/ 2006, e atualmente pela IN RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela IN RFB nº 1937/2020 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 09 de setembro de 2022.

A diferenciação entre as modalidades de importação pode ser assim resumida:

IMPORTAÇÃO DIRETA	IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM	IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA
✓ Importador é o contribuinte	✓ Importador é o contribuinte ✓ Adquirente é o responsável solidário	✓ Importador é o contribuinte ✓ Encomendante é o responsável solidário
✓ Importador é o adquirente das mercadorias importadas ✓ Não há intervenção de intermediários	✓ O importador é um prestador de serviço de importação contratado pelo adquirente	✓ Importador realiza a importação para posterior revenda a encomendante predeterminado
✓ Importador negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador)	✓ O adquirente negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador).	✓ Importador negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador)
✓ Os recursos são do importador, que é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação ✓ Importador assume integralmente os riscos da operação	✓ Recursos do adquirente, enquanto real beneficiário, que é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação	✓ Importador é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação ✓ Atualmente, é permitido o adiantamento de recursos ao importador, pelo encomendante, para pagamento total ou parcial da obrigação (art. 3º, § 3º IN RFB nº 1.861/2018, com redação dada pela IN RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022 ¹).
✓ Capacidade financeira deve ser comprovada pelo importador	✓ Capacidade financeira deve ser comprovada pelo adquirente	✓ Importador e encomendante devem comprovar capacidade

¹ Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

		financeira ✓ O importador deve ter recursos próprios para realizar a importação, e o encomendante deve ter recursos próprios para aquisição das mercadorias encomendadas
✓ O importador deve ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador	✓ O importador e o adquirente devem ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Prévia vinculação do importador com o contratante/adquirente ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador, constando as informações sobre o adquirente	✓ O importador e o encomendante devem ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Prévia vinculação do importador com o encomendante ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador, constando as informações sobre o encomendante
✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é comercializada diretamente pelo importador no mercado interno	✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é repassada ao adquirente pelo importador contratado	✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é vendida/repassada ao encomendante predeterminado

2.2. Configuração de interposição fraudulenta nas formas comprovada e presumida.

De modo geral, a interposição de pessoas é prática lícita no ordenamento jurídico, representada pela outorga de poderes através de mandato a terceiro para intermediação em determinado negócio jurídico.

O Código Civil prevê a representação em seus artigos 115 a 120, classificando-a como aquela conferida por lei (ou representação legal) e aquela conferida pelo interessado (ou representação voluntária).

Segundo RIZZARDO (2005, p. 431), representar significa:

“...estar no lugar de alguém, substituir uma pessoa, fazer o papel que lhe incumbia, projetar a sua vontade em uma relação jurídica. Envolve a noção de substituição da manifestação da vontade. Nesta visão, o ato de vontade de alguém que deve figurar na celebração de um negócio é expressada por uma pessoa distinta da que o celebra.”²

A importação por conta e ordem e a importação por encomenda ocorrem por meio de interposição de pessoas entre o Estado e os reais interessados na realização da importação. Nestes casos, sendo cumpridos os requisitos legais, não há que se falar em ilicitude na interposição.

Por sua vez, a interposição passa a ser fraudulenta quando a representação é articulada de modo a transparecer manifestação de vontade diversa da realidade, resultando na

² RIZZARDO, Arnaldo. Parte Geral do Código Civil: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 431.

prática de ato fraudulento ou simulado, relacionado à operação com o comércio exterior. O ato fraudulento ou simulado é realizado para burlar o controle aduaneiro.

A expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico através da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002.

Solon Sehn (2016, p. 50)³ aborda sobre a natureza objetiva da intenção do agente, destacando que a intenção integradora é manifestada pelo importador no momento em que apresenta a declaração de importação e, na hipótese de suspeita de falsidade sobre as informações declaradas, ou seja, caso a declaração seja apresentada com informações que não correspondam à realidade da operação, deve a autoridade aduaneira verificar o *animus* do importador objetivamente, a partir dos atos exteriorizados da vontade.

A fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/64⁴. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário).

Por sua vez, a simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil⁵.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador e Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 164)⁶, interpreta que a ocultação do sujeito passivo encaixa no conceito de simulação ligado à causa do negócio jurídico, tornando o negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro.

A interposição fraudulenta de terceiros tem a seguinte base legal:

- ✓ Artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/02, regulamentado pelo artigo 675, inciso II e 689, inciso XXII e § 6º, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro);
- ✓ Artigos 94, 95, 96, inciso II, 111 e 113 do Decreto-Lei nº 37/66;
- ✓ Artigos 23, 25 e 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentados pelos artigos 673, 674, 675, inciso II, 686, 687, 701 e 774 do Decreto nº 6.759/09;
- ✓ Instrução Normativa nº 1.169/2011 e Instrução Normativa nº 228/2002, com alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016, Instrução Normativa RFB nº 1854, de 04 de dezembro de 2018 e Instrução Normativa RFB nº 1986, de 29 de outubro de 2020.

³ SEHN, Solon. Imposto de Importação. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016, págs. 59 e 60.

⁴ Lei nº 4.502/64: Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁵ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

⁶ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

Há de ser reconhecido que a tipologia infracional “interposição fraudulenta” exige da Autoridade Fiscal a fidelidade ao objetivo traçado pelo legislador, evitando a massificação da criminalização e correlata subsunção do fato concreto à norma.

Como acima mencionado, a Fiscalização utilizou como fundamento legal o **inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76**, aplicando o § 3º que prevê a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria.

Assim dispõe do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976:

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)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Cumprido salientar que a infração considerada dano ao Erário, com aplicação da pena de perdimento em razão de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada**, é configurada mediante a **comprovação da ocorrência de fraude ou simulação** para ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação. Neste caso, incide a previsão do artigo 23, **inciso V** e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, acima reproduzido.

Por sua vez, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida**, é configurada pela constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela **não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o Comércio Exterior**. Neste caso, aplica-se a inversão do ônus da prova (ou distribuição dinâmica do ônus da prova), homenageada pelo Código de Processo Civil de 2015, passando o encargo probatório ao sujeito passivo, o qual detém a possibilidade de provar o fato extintivo, modificativo e impeditivo da acusação, consoante a previsão do artigo 373, inciso II do

CPC/2015⁷. A autuação por interposição fraudulenta na modalidade presumida decorre da incidência do artigo 23, **inciso V e §2º**, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 acima.

Em síntese, temos a seguinte diferenciação sobre a interposição fraudulenta em operação de Comércio Exterior nas formas comprovada ou presumida:

	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE COMPROVADA	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PRESUMIDA
CONFIGURAÇÃO	✓ Ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, com a identificação do real interveniente	✓ Não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações do comércio exterior
FUNDAMENTO LEGAL	✓ Art. 23, inciso V do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002	✓ Art. 23, inciso V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002
PENALIDADES	1) Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 1.455/76); 2) Multa por cessão de nome (10% do valor da operação acobertada), aplicada sobre o importador ostensivo (art. 33 da Lei nº 11.488/2007)	1) Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, V, § 2º do Decreto-Lei 1.455/76); 2) Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, <i>caput</i> e parágrafo único, da IN RFB nº 1470/2014, vigente na época dos fatos em análise)

Dada a conceituação e identificação das formas possíveis de interposição fraudulenta, passamos a analisar os elementos probantes trazidos pela Fiscalização no litígio em análise:

2.3. Interposição fraudulenta apontada pela Fiscalização no presente caso

Como já mencionado neste voto, o presente litígio versa sobre a interposição fraudulenta na modalidade comprovada, uma vez que – reitero – o auto de infração foi lavrado com fundamento legal no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, cumulado com o § 3º, que prevê a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria.

Observe ainda que, por se tratar de acusação de interposição fraudulenta na modalidade comprovada, a Fiscalização igualmente lavrou contra a empresa ELCA o auto de infração para lançamento da multa de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias, objeto do PAF nº 10314.720646/2018-64, referente à acusação de cessão de nome, nos termos previstos pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, que assim dispõe:

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

⁷ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Neste caso, como foi apontado o suposto importador oculto enquanto real adquirente, sendo aplicada ao importador ostensivo a multa por cessão de nome, **deveria a Fiscalização ter comprovado a conduta praticada mediante fraude ou simulação, passível de macular a causa do negócio jurídico**. Vale destacar que dolo não se presume e deve ser efetivamente comprovado por quem acusa, sob pena de tornar inócua a prerrogativa constitucional de presunção de inocência.

Pelo Princípio da Tipicidade, ao vincular a obrigação natural do fato com a previsão genérica de uma norma abstrata, devem os agentes da Administração Pública indicar, de forma pormenorizada, os elementos do tipo normativo que se coadunam com a circunstância fática que se pretenda lançar, bem como as particularidades jurídicas que tornam ilícita determinada conduta.

E, por se tratar de penalidade sobre acusação de dolo, o encadeamento lógico dos fatos exige elementos probatórios harmonizantes, que resultem em evidências (provas indiciárias) passíveis de sustentar o ato infracional.

Esclareço que não se contesta o interesse final do controle aduaneiro em preservar o interesse público, combatendo crimes contra a Administração Pública, contra o Sistema Tributário Nacional e contra o Sistema Financeiro Nacional, cuja punição prevê o ato preparatório (meio de execução), ainda que aqueles ilícitos de maior gravidade não cheguem a ser consumados.

Entretanto, a genuína finalidade fiscalizatória dada a este controle, somente é alcançada através de uma correta análise e valoração de provas indiciárias passíveis de subsidiar a motivação de um lançamento de ofício.

É importante ponderar, ainda, que a simulação deve ocorrer subjetivamente, com a intenção de dissimular, mascarar, esconder a realidade ou o objetivo de um negócio jurídico.

Neste sentido, destaco o v. **Acórdão nº 3302-003.138**, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 3ª Seção com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado

A decisão acima aborda sobre a configuração de simulação em operações comerciais realizadas entre a empresa autuada e sua subsidiária. Transcreve-se abaixo excerto do r. voto condutor da decisão acima, de relatoria do ilustre Conselheiro Walker Araujo:

Nessa situação fática, a autoridade fiscal entendeu que houve simulação no negócio realizado entre a interessada e sua subsidiária (Agro-Florestal Ltda.), posto que segundo ela a aquisição de madeira da empresa EUCATEX AGROFLORESTAL LTDA de fato não teria ocorrido, haja vista que a madeira seria oriunda de fazendas pertencentes a própria Interessada, havendo pura e simplesmente mera transferência de bem, não existindo, assim, direito à tomada de crédito.

Em suma, pretende a fiscalização demonstrar que a criação da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. foi simulada, objetivando uma diminuição no recolhimento de PIS/COFINS.

Como a acusação da autoridade fiscal é de que a Interessada tenha simulado o negócio jurídico realizado, o enfretamento da existência ou não de simulação é medida que se impõe.

O planejamento tributário, na medida em que tem sua legalidade provada pelo uso de formas alternativas ou indiretas, representando o negócio jurídico praticado, tem o seu limite de licitude na equivalência entre o fato praticado e o seu efeito jurídico. Ultrapassado este limiar, aparece o artifício dissimulador necessário para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato promovido e os seus efeitos jurídicos.

No direito tributário, é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de meios lícitos para economizar/reduzir tributos. Assim, o planejamento tributário, que pode ser legítimo, é ponto de conturbada verificação, considerando que se deve aferir até que ponto é possível ao contribuinte (sujeito passivo da relação), empreender métodos e negócios jurídicos que impliquem a não ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

Assim, é na prática de atos simulados que o limite da licitude é transposto, cabendo à Administração Pública investigar e provar sua ocorrência. Sobre atos simulados, trazemos à baila os ensinamentos do professor Silvio Rodrigues⁸:

"A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas finigem um negócio que na realidade não desejam.

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros." (destaques incluídos).

Segundo Silvio de Salvo Venosa⁹ caracteriza a simulação, fundamentalmente, a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

"Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

⁸ Rodrigues, Silvio - Direito Civil – Parte Geral. vol. 1 São Paulo Saraiva, 2000 30ª Edição. pág. 222-228

⁹ VENOSA, SILVIO SALVO. Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6a edição, pág. 523

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.

Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio".

Interessante, também, verificar o magistério de Paulo Ayres Barreto¹⁰:

"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros. E requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Novoa.

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.

Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando há dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aqueles que as partes realmente desejam."

Os requisitos para configurar simulação estão previstos no Código Civil, em seu artigo 167, §1º, que assim dispõe:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Sobre o tema, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm adotado o seguinte posicionamento:

"SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é". (acórdão 10194.771)

Depreende-se dos citados ensinamentos que **SIMULAR É O ATO DE FINGIR, MASCARAR, ESCONDER A REALIDADE, CAMUFLAR O OBJETIVO DE UM NEGÓCIO JURÍDICO VALENDO-SE DE OUTRO, EIS QUE O OBJETIVO INTENTADO SERIA ALCANÇADO POR NEGÓCIO DIVERSO, DAÍ O**

¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Ato Simulado e Sonegação Fiscal. São Paulo: Editora Noeses, 2014. Pág. 7.

MOTIVO DE O ARTIGO 167 DO CÓDIGO CIVIL DISPOR QUE O NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO SERÁ NULO, PORÉM, SUBSISTIRÁ O QUE SE DISSIMULOU, SE FOR VÁLIDO NA SUBSTÂNCIA E NA FORMA.

POR ISSO, INCUMBE AO FISCO DESCONSTITUIR A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DE QUE GOZAM OS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS ATACADOS, PROVANDO QUE NÃO PASSAM DE MERA APARÊNCIA OU OCULTAM UMA OUTRA RELAÇÃO JURÍDICA DE NATUREZA DIVERSA, ESCAMOTEANDO A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, HÁ DE SE VALER DA PROVA INDIRETA, DE INDÍCIOS, QUE HÃO DE SER GRAVES, PRECISOS, CONCORDANTES ENTRE SI, RESULTANTES DE UMA FORTE PROBABILIDADE E INDUTORES DE LIGAÇÃO DIRETA DO FATO DESCONHECIDO COM O FATO CONHECIDO.

Contudo, não vejo nos autos nenhum indício de ato simulado, posto que as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que poderiam configurar a famigerada "simulação", não restaram comprovadas.

Com efeito, não há nos autos provas de que a Interessada, no exercício de 2008, era proprietária dos imóveis que são extraídas as madeiras utilizadas como insumos em seu processo produtivo. Por outro lado, os documentos societários carreados no processo, os quais foram devidamente registrados na JUCESP, indicam, até prova em contrário, que as propriedades da Interessada foram transferidas no exercício de 2007, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., dando conta que os imóveis não mais pertenciam a Interessada.

Neste ponto, destaca-se que a integralização de capital realizada pela Interessada, avalizado por ordem judicial e devidamente registrado nos órgãos competentes (JUCESP), demonstra que houve transferência de propriedade dos bens da Interessada à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., comprovando que, de fato, ela não era proprietária dos imóveis onde são extraídos os insumos.

A Solução de Consulta nº 224, de 14 de agosto de 2014, embora não trate de questão idêntica a discutida neste processo, esclarece que a integralização de capital equivale a alienação propriamente dita, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporada caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 252; Lei nº 7.713, de 1988, art.3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30.

Portanto, não vejo irregularidades na operação de compra e venda realizada entre a Interessada e a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., tratando-se de mera operação mercantil devidamente aceita em nosso ordenamento jurídico. (sem destaque no texto original)

Considerando que no litígio em análise foi aplicada a pena de perdimento em razão de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada** (art. 23, inciso V e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), reitero que deve a Fiscalização sustentar a acusação na comprovação da conduta dolosa do autuado, praticada para o fim de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas.

Neste sentido, o Decreto nº 70.235/1972¹¹ assim prevê:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**¹² (sem destaque no texto original)

Com isso, na modalidade de interposição fraudulenta comprovada, para lançamento da multa aduaneira, o Auditor Fiscal precisa provar a materialidade da infração (critério material) e sua autoria (critério pessoal/sujeito passivo), sob pena de infringir a regra do artigo 142 do Código Tributário Nacional, pelo qual compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Com relação à incidência do artigo 167, I e II do Código Civil, bem como ao ônus da prova do Auditor Fiscal em caso de alegação de fraude e simulação, impera destacar o v. **Acórdão nº 3301-003.975**, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. A decadência em matéria aduaneira é regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que determina o prazo decadencial de 5 anos para impor penalidades, a contar da data da infração, no caso, o registro da declaração de importação.

Recurso de Ofício Negado

IMPORTAÇÃO. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento de bens somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes por artifícios dolosos e documentação emitida com falsidade ideológica imputadas ao contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

Destaca-se que no r. voto vencedor da Ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, considerando que “*estará o contribuinte no campo da **ilicitude** se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ou seja, **se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário**”*. Igualmente foi destacado

¹¹ BRASIL. Decreto nº 70.235/1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm

¹² BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. Ensaio de Direito Aduaneiro. Coords. Claudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segala Reis. Editora Intelecto: São Paulo, 2015.

que “*não basta a simples suspeita de fraude ou simulação para que o negócio jurídico realizado pelo contribuinte possa ser desconsiderado pela autoridade administrativa, é necessária a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário*”.

No caso em análise, observo que o ilustre Relator apontou que a questão central, para que se possa considerar ocorrido o dano ao Erário, é comprovar que, ao tempo da importação das mercadorias, a ELCA já tinha conhecimento de que a mercadoria seria destinada à ELEGÂNCIA, não havendo o *animus* de negociar livremente as mercadorias para quem se dispusesse a pagar o preço.

Para tanto, motivou suas conclusões para manutenção do lançamento nas seguintes circunstâncias:

- ✓ Fluxo de mercadorias entre a ELCA e ELEGÂNCIA:
 - As mercadorias importadas pela SERTRADING para a ELCA no período de 2014 e 2015, foram vendidas, quase que em sua totalidade, para a empresa ELEGÂNCIA, sendo que muitas destas mercadorias saíram com um intervalo de tempo pequeno entre a importação e revenda, em quantidades idênticas ou muito aproximadas.
- ✓ Quebra da cadeia de IPI:
 - três estabelecimentos da ELEGÂNCIA deveriam ser contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (art. 79 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001 e art. 13 da Lei nº 11.281, de 20/02/2006), por ocasião da revenda/“transferência a outros estabelecimentos do próprio remetente” das mercadorias importadas no mercado interno;
 - A ocultação do verdadeiro adquirente afastaria a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno por ela realizada, permitindo uma substancial redução no montante de tributos recolhidos por tal empresa.
- ✓ Inexistência de contrato formal entre a ALCA e a ELEGÂNCIA:
 - A ALCA afirmou não possuir contrato de fornecimento de mercadorias com a ELEGÂNCIA, apesar desta ser o cliente para a qual forneceu mais de 99% dos seus produtos entre 2014 e 2015;
 - O nível de inter-relacionamento entre as empresas, com o objetivo de demonstrar a confusão patrimonial e administrativa entre ambas.
- ✓ Capacidade operacional da ELCA:
 - Além do compartilhamento de espaço físico com outra empresa do mesmo grupo econômico (ELEGÂNCIA), sua matriz, situada em Guarulhos, manteve uma média de apenas 2,7 trabalhadores nos anos de 2014 e 2015, enquanto que a sua filial localizada no Brooklyn Paulista manteve uma média de 7,3 trabalhadores no período e chegou a terminar o ano de 2015 com 7 funcionários em GFIP;

- A quantidade de funcionários bastante reduzida, no entender do Fisco, para uma empresa independente que realizou importações na ordem de R\$65 milhões nos anos de 2014/15 (de 13 a 15 trabalhadores em carteira, considerando todas as unidades, no período em análise).

Observe, ainda, que a douda Fiscalização indicou os fatos que entende passíveis de configurar interposição fraudulenta, conforme a conclusão abaixo reproduzida:

7.9 DA CONCLUSÃO EM RELAÇÃO AO PROCEDIMENTO FISCAL

Em síntese, diante da análise conjunta dos dados extraídos dos sistemas da RFB e da documentação que nos foi apresentada, constatou-se que:

1. Quanto à CONFUSÃO EMPRESARIAL

- Tanto a ELCA, quanto a ELEGÂNCIA, pertencem a empresas localizadas no mesmo endereço no exterior e todas fazem parte do grupo econômico, das empresas ESTÉE LAUDER.
- No Brasil, o principal estabelecimento da ELCA se localiza no mesmo prédio da ELEGÂNCIA, na Av. das Nações Unidas, 11.541, no Brooklin Paulista, sendo que, o 2º andar, no qual se localiza a ELCA, também é compartilhado com trabalhadores da ELEGÂNCIA. E o letreiro do andar possui os dizeres "ESTÉE LAUDER COMPANIES".
- Em algumas contas apresentadas pela ELCA, do final de 2016 e de janeiro de 2017, foi possível identificar que o endereço da empresa ainda consta como sendo no 8º andar do prédio, atualmente ocupado pela ELEGÂNCIA. Porém, a alteração de endereço do 8º, conjunto 82, para o 2º andar, segundo a ficha cadastral da JUCESP, ocorreu em 07/01/2015.
- Em um dos trechos do contrato de aluguel consta que a ELCA estaria sendo representada por "Paula de Freitas Fernandes Pontes". Porém, acontece que a pessoa mencionada era administradora da ELEGÂNCIA à época na qual o documento foi redigido (Julho/2014). Embora quem tenha assinado o referido contrato foi o Sr. Alfredo, o mesmo informou que é um procedimento normal da ELCA colocar algum(a) administrador(a) da ELEGÂNCIA para assumir suas funções durante sua ausência, como em uma vacância por férias, por exemplo.
- O administrador da ELCA, de 07/2012 a 07/2018, Sr. Alfredo Rodrigues da Silva Junior, foi administrador da ELEGÂNCIA de 18/07/2012 a 03/04/2013, chegando até mesmo a exercer funções concomitantes nas duas empresas entre o período em que esteve atuando na ELEGÂNCIA. E a atual administradora da ELEGÂNCIA, que exerceu tal função antes de 18/07/2012 e após 21/05/2015, Maria Laura Carneiro Peixoto Gonçalves Santos, foi administradora da ELCA entre 09/02/2011 e 18/07/2012.
- Os sites das lojas virtuais da MAC Cosmetics (www.maccosmetics.com.br) e da CLINIQUE (www.clinique.com.br), que são estabelecimentos varejistas comerciais da ELEGÂNCIA, têm seus domínios registrados pela ELCA.
- Em documentação entregue pela ELCA, percebeu-se que os e-mails dos funcionários Felipe Romero e Maria Elisa Moreno, ambos pertencentes à empresa, constam como "@br.estee.com", fazendo referência ao grupo ESTÉE LAUDER, e não à ELCA. Além disso, nas assinaturas de ambos os e-mails, o endereço de referência é o da empresa ELEGÂNCIA, situada no 8º andar do

prédio, e não o da ELCA, que se encontra no 2º andar. Cabe ressaltar que a mudança da ELCA do conjunto 82, do 8º andar do prédio, para o 2º andar do mesmo edifício, se deu em 07/01/2015. Os e-mails referenciados foram enviados em 02/08/2017 e 26/05/2017, respectivamente.

- As duas empresas possuem o mesmo contador, o qual está acompanhando os dois processos de fiscalização realizados por esta Delegacia. O Sr. Fernando participou das duas entrevistas realizadas na empresa ELCA, como contador da empresa, e foi indicado como responsável por acompanhar o processo de fiscalização por parte da ELEGÂNCIA.

2. Quanto à CAPACIDADE OPERACIONAL

- Pelos dados constantes em GFIP, pode-se perceber a ELCA possuía uma quantidade de funcionários bastante reduzida para uma empresa independente que realizou importações na ordem de R\$65 milhões nos anos de 2014/15 (de 13 a 15 trabalhadores em carteira, considerando todas as unidades, no período em análise).

3. Quanto ao FLUXO DE MERCADORIAS

- Cerca de 97,7% de todas as aquisições da ELCA no período foram oriundas da SERTRADING. O estabelecimento declarado como adquirente nas DI's pela ELCA é o registrado no CNPJ 01.175.381/0003-74, localizado em Cariacica – ES, no mesmo local em que está registrada a filial de CNPJ 04.626.426/0007-00 da SETRADING.
- O principal exportador das mercadorias importadas pela ELCA, mais de 99%, são empresas do grupo ESTÉE LAUDER que, como mencionado anteriormente, são coligadas da empresa.
- As mercadorias importadas pela ELCA foram revendidas, no biênio 2014/2015, quase que em sua totalidade (mais de 99%), para a empresa ELEGÂNCIA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA, de CNPJ 08.377.511/0007-24, filial situada também no ES. Sendo que, muitas delas, saem com um intervalo de tempo muito pequeno, entre sua importação e revenda, para a ELEGÂNCIA. O referido estabelecimento da ELEGÂNCIA transferiu, então, mais de 50% das mercadorias para as demais unidades da empresa (as quais comercializam essas mercadorias a atacado ou a varejo) e revendeu parte das demais mercadorias para outros vários clientes.
- Foi possível realizar o rastreio de várias mercadorias, pelas NFe de entrada e saída da ELCA, comparando o código e a descrição das mercadorias, as datas de emissão das NFe e as quantidades comercializadas. Constatou-se que a importação das mercadorias era encomendada pela ELEGÂNCIA, real adquirente das importações e única destinatária dos produtos comercializados pela ELCA.
- As NFe de retorno das mercadorias para a ELCA, emitidas pelo armazém COTIA (serviço de terceirização de armazenamento entre janeiro de 2013 e agosto de 2014), possuíam data de emissão posterior à data da nota fiscal de venda da mercadoria da ELCA para a ELEGÂNCIA.

4. Quanto ao SISTEMA INTEGRADO

- Tanto a ELCA (autoriza as exportações e atua com alguns trâmites do comércio exterior), quanto a ELEGÂNCIA (abastece o sistema com suas demandas), trabalham com um sistema corporativo integrado, acessado

por ambas as empresas e seus fornecedores estrangeiros pertencentes ao grupo econômico ESTÉE LAUDER, para dar suporte a todo o processo de abastecimento das empresas brasileiras.

5. Quanto à quebra da cadeia de IPI

- A ocultação do verdadeiro adquirente afastou a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno realizadas pela ELEGÂNCIA, permitindo uma substancial redução no montante de tributos recolhidos por tal empresa. Mais de R\$ 80 milhões de IPI deixaram de ser recolhidos no biênio 2014/15.

Diante de todo o exposto, conclui-se que – no âmbito das importações objeto da presente ação fiscal – a **ELCA cedeu seu nome** com vistas a **ocultar a real adquirente** das mercadorias e real interessada nas operações, que é a **ELEGÂNCIA**. Tal fato acarretou ainda em **quebra de cadeia do IPI**, uma vez que esta empresa **deixou de ser equiparada a industrial** na revenda no mercado interno das mercadorias importadas.

Com relação à confusão patrimonial, capacidade operacional e sistema integrado, não obstante as considerações acima, deve ser ponderado que em nenhum momento foi omitida a condição de empresas coligadas entre a fornecedora estrangeira “ESTÉE LAUDER”, ELCA e ELEGÂNCIA, inclusive com expressa declaração colhida em procedimento fiscal.

Assim constou do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 107-113):

Cabe ressaltar também que, segundo a base de dados da Receita Federal e conforme pode-se confirmar nas alterações dos contratos sociais de ambas as empresas, elas possuem administradores que já trabalharam em ambas as companhias. O atual administrador da ELCA, desde 18/07/2012, Sr. Alfredo Rodrigues da Silva Junior, foi administrador da ELEGÂNCIA de 18/07/2012 a 03/04/2013, chegando até mesmo a exercer funções concomitantes nas duas empresas entre o período em que esteve atuando na ELEGÂNCIA. E a atual administradora da ELEGÂNCIA, que exerceu tal função antes de 18/07/2012 e após 21/05/2015, Maria Laura Carneiro Peixoto Gonçalves Santos, foi administradora da ELCA entre 09/02/2011 e 18/07/2012.

(...)

Como mais uma prova de confusão empresarial, vale destacar que **os sites das lojas virtuais da MAC Cosmetics (www.maccosmetics.com.br) e da CLINIQUE (www.clinique.com.br), que são estabelecimentos varejistas comerciais da ELEGÂNCIA, têm seus domínios registrados pela ELCA**, conforme cópias das telas do site de registros who.is (<https://registro.br/2/whois>) apresentadas abaixo. Todas as imagens foram feitas no dia 05/12/2017.

(...)

Outro indicativo da confusão empresarial hora tratada é o de que, na documentação entregue em resposta ao solicitado na entrevista de 20/07/2017, **os e-mails dos funcionários Felipe Romero e Maria Elisa Moreno, ambos pertencentes à ELCA, constam como “@br.estee.com”, fazendo referência ao grupo ESTÉE LAUDER, e não à empresa ELCA.**

Constata-se, ainda, que para demonstrar a confusão patrimonial, a Fiscalização extraiu informações dos atos constitutivos, o que resulta na confirmação de que não houve a tentativa de simular uma realidade diversa daquela apresentada perante o controle aduaneiro.

Igualmente constou no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 115), que “.... *na entrevista do dia 20/07/2017, sobre os ganhos obtidos pelo fato das empresas ELCA e ELEGÂNCIA serem separadas uma da outra, os Srs. Alfredo e Fernando afirmaram que a ELCA seria responsável pela área atacadista, propriedade sobre o registro de produtos junto à ANVISA e demais procedimentos de comércio exterior pós desembarço aduaneiro. Já a ELEGÂNCIA, lidaria com a parte de varejo, negociações dos produtos e distribuição para o mercado nacional. Porém, ambos os sites de comércio virtual de produtos a varejo estão sob domínio da ELCA.*”

Ou seja, foi informado justamente que a ELCA é a responsável pela área atacadista e demais procedimentos de comércio exterior pós desembarço aduaneiro, sendo a ELEGÂNCIA a responsável pelo varejo, negociação e distribuição no mercado nacional. Tal situação apenas demonstra o modelo operacional do grupo econômico no mercado interno, ou seja, pós nacionalização das respectivas mercadorias.

E diante da ausência de omissão sobre o vínculo entre a ELCA e ELEGÂNCIA, entendo que a confusão de endereço entre as empresas, bem como a mesma administração já exercida para ambas, compartilhamento do local de trabalho, e demais fatos elencados pela Fiscalização, por si, não é suficiente para configuração de interposição fraudulenta sobre as operações realizadas pela ELCA com o Comércio Exterior, uma vez não comprovado o *animus* de burlar o controle aduaneiro. Sequer foi demonstrado qualquer vantagem obtida pela Encomendante ELCA em ocultar a ELEGÂNCIA, principalmente por pertencer ao mesmo grupo econômico.

Ademais, ao que pesem os argumentos sobre a capacidade operacional da ELCA, a Fiscalização não demonstrou que a Encomendante não dispunha de capacidade econômica para o pagamento das mercadorias ou, ainda, que não havia condições para custear as operações com o Comércio Exterior. Aliás, os pagamentos efetuados, os fluxos bancários e a capacidade financeira da Encomendante não foram abordados no TVF, permitindo a descaracterização da importação por encomenda e a conclusão por interposição fraudulenta.

Por tais razões, não há que ser deslocada a responsabilidade da importação para a ELEGÂNCIA, cujas aquisições foram devidamente declaradas por meio da emissão de Notas Fiscais.

Por sua vez, tendo em vista que as respectivas operações foram contabilizadas, com a correta emissão das Notas Fiscais e demais requisitos formais sobre as operações em referência, não há que ser considerada a interposição fraudulenta em razão de eventual exclusividade.

Observo ainda que o CFOP informado nas Notas Fiscais de Saídas para a ELEGÂNCIA foram os **códigos 6152 e 5152** (e-fls. 119-120), referente as mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização e que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, **transferidas para outro estabelecimento da mesma empresa**, bem como o **código 6557**, referente a transferência de

materiais de uso ou consumo **transferidos para outro estabelecimento da mesma empresa**. Ou seja, novamente se constata que não houve omissão de informação sobre as operações com as mercadorias importadas.

Cumprе igualmente destacar que o ilustre Relator elencou as circunstâncias fáticas destacadas pela defesa, salientando que alguns fatos considerados pela Fiscalização sequer são aptos a se constituir como indícios de interposição fraudulenta, por serem absolutamente normais na estrutura organizacional. Dentre tais fatos, foram destacadas os seguintes:

- ✓ O fato da ELCA e da ELEGÂNCIA pertencerem a empresas localizadas no mesmo endereço no exterior;
- ✓ Do contador da ELCA ser o mesmo responsável pela assinatura dos livros da ELEGÂNCIA, bem como alguns funcionários da elegância realizarem atividades para a ELCA;
- ✓ Os escritórios da ELCA e ELEGÂNCIA localizarem-se em áreas contíguas;
- ✓ A atual administradora da ELEGÂNCIA já ter atuado como administradora da ELCA;
- ✓ E-mails de funcionários da ELEGÂNCIA fazerem menção à ESTEE LAUDER (@br.estee.com), e não à ELCA;
- ✓ Existência de sistema integrado usado nas demandas dos produtos;
- ✓ Ou até mesmo a o modelo comercial implementado, com a divisão de atividades/funções entre duas empresas de um mesmo grupo.

Em suma, inexistem provas hábeis a demonstrar uma conduta dolosa que justifique a ocorrência da suposta fraude ou simulação que caracterize interposição fraudulenta.

Com relação ao fluxo de mercadorias, concluiu a Fiscalização que quase a totalidade das mercadorias importadas pela ELCA foram revendidas para a ELEGÂNCIA, sendo que muitas saem com um intervalo de tempo muito pequeno, entre a importação e revenda para a ELEGÂNCIA, a qual transferiu mais de 50% das mercadorias para as demais unidades da empresa comercializarem, e o restante revendeu para vários clientes.

Ocorre que as transferências das mercadorias entre as empresas quase que na sequência da importação naturalmente pode implicar na logística adequada às atividades da Encomendante, não sendo considerado indício suficiente para configuração de simulação, na forma apontada pela douda Fiscalização.

Neste sentido, cabe citar o r. voto do ilustre Conselheiro SOLON SEHN, condutor do v. **Acórdão nº 3802-004.033**¹³, que assim fundamentou:

Com efeito, a margem de lucro reduzida e a proximidade da remessa dos produtos importados ao adquirente (ocorrida no mesmo dia e, em alguns casos, no dia seguinte à entrada no estabelecimento da importadora) são justificados em razão da natureza das mercadorias: produtos sazonais (natalinos), adquiridos na primeira semana do mês de

¹³ PAF nº 10111.721544/201257

dezembro de 2009 (fls. 481482). Não é razoável, destarte, presumir que a importadora teria agido ilicitamente apenas porque promoveu, nas vésperas do natal, uma venda com margem reduzida e em curto espaço de tempo de parte de produtos natalinos importados, inclusive porque a adquirente é comerciante varejista, ou seja, também deveria vender os produtos a consumidores finais.

Igualmente entendo que a comercialização das mercadorias no mercado interno, após nacionalização pela ELCA, com a revenda para outros vários clientes, não configura a interposição e/ou qualquer dano ao Erário, uma vez que não foi comprovado pela Autoridade Fiscal o dolo apontado na acusação. Inclusive, consta dos autos que as vendas e demais operações realizadas no mercado interno igualmente foram documentadas, com a emissão das respectivas Notas Fiscais, e contabilizadas por ambas as empresas, o que apenas demonstra regularidade.

Com relação à acusação de quebra da cadeia de IPI, concluiu o ilustre Auditor Fiscal que a “ocultação do verdadeiro adquirente afastou a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno realizadas pela ELEGÂNCIA, permitindo uma substancial redução no montante de tributos recolhidos por tal empresa”.

Considerando os fundamentos que embasam o presente voto, no sentido de afastar a acusação de interposição fraudulenta de terceiro sobre as operações de importação, consequentemente resta prejudicada a acusação com relação à quebra da cadeia do IPI.

Ademais, consta no Termo de Verificação Fiscal que tal ocorrência foi alvo de procedimento fiscal realizado sob a égide dos TDPF nºs 0816500-2018-00385-7, 0816500-2018-00638-4 e 0816500-2018-00639-2, abertos, respectivamente, sobre os estabelecimentos de CNPJ 08.377.511/0007-24, 08.377.511/0001-39 e 08.377.511/0053-60 da empresa.

Diante das autuações em referência, sobre a acusação de que três estabelecimentos da ELEGÂNCIA são contribuintes do IPI, eventual cobrança de IPI é objeto daqueles processos administrativos.

Em suma, no presente litígio, não foi comprovada a necessária intenção de dissimular, mascarar ou esconder do Controle Aduaneiro a realidade sobre as operações de importação objeto da autuação.

Os fatos indicados pela Fiscalização como passíveis de configurar interposição fraudulenta, na realidade demonstram que não há negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro¹⁴.

Outrossim, considerando que o presente caso versa sobre importação na modalidade por encomenda, configurando como Encomendante predeterminado a empresa ELCA e, na forma indicada pela Fiscalização, como Encomendante do Encomendante predeterminado a empresa ELEGÂNCIA, diante das circunstâncias fáticas adotadas pelo ilustre Auditor Fiscal para motivar o lançamento de ofício, em especial com relação à vinculação entre as empresas e a observação sobre a transferência das mercadorias em

¹⁴ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

curto espaço de tempo, destaco a SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 158 – COSIT, de 24 de setembro de 2021, assim Ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRAZO DE ESTOQUE.

A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. A presença de um terceiro envolvido – o encomendante do encomendante predeterminado – não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias.

A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 237; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, com redação da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 11.281, de 2006, arts. 11 e 13; Lei nº 11.488, de 2007, art. 33; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 49; Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 18 e art. 106, § 1º, II; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 264; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, art. 3º; e Instrução Normativa RFB nº 1.986, de 2020.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos exigidos, especificamente em relação às perguntas de números 2 (dois), 3(três), 6 (seis), e à primeira parte da pergunta nº 7 (sete), tendo em vista que os referidos questionamentos não observam o previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, que regulamenta o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Dispositivos Legais: Art. 18, incisos II, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

No caso concreto que embasou a Solução de Consulta em referência, a Consulente realiza importações por encomenda, cujas operações ocorrem na medida em que o Encomendante pré-determinado promoverá a revenda do produto no mercado interno, mediante pedido de compra prévio que o mesmo receber de terceiro, sendo este um “Encomendante do Encomendante”, o qual não efetua nenhum tipo de adiantamento de recurso ou prestação de garantia para o Encomendante pré-determinado.

O modelo de negócio em questão se justifica em razão de o Encomendante pré-determinado que integra a relação jurídica de comércio exterior, realizar os pedidos de compra no momento em que tenha um potencial interessado na aquisição integral ou parcial do “lote” a ser importado. Assim, o Encomendante pré-determinado recebe da Consulente a totalidade da mercadoria importada e ato contínuo a revende, total ou parcialmente, para terceiro pré-interessado na mercadoria nacionalizada.

Diante de tais fatos, aquela Consulente formulou a Consulta, motivada pelo justo receio de que a Receita Federal do Brasil (“RFB”) entenda que nesse cenário o real adquirente da mercadoria seja a empresa doméstica que não integra a importação das mercadorias encomendadas, destinando-se ao fim e ao cabo ao “Encomendante do Encomendante” e, por este motivo, seja considerado um sujeito oculto.

Nota-se que aquele caso sobre o qual foi analisada a importação na modalidade por encomenda coincide como modelo de negócio em análise no presente litígio, ou seja, que possui dupla transação comercial, sendo a primeira ocorrida entre o importador e o fornecedor estrangeiro (operação de importação), e a segunda entre o importador e o Encomendante pré-determinado (relação jurídica de nacionalização e subsequente compra e venda no mercado interno).

Destaco a seguinte conclusão da Solução de Consulta em referência:

25. Por todo o exposto, propõe-se que a presente consulta seja solucionada de forma a esclarecer que:

i) É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos exigidos, especificamente em relação às perguntas de números 2 (dois), 3(três), 6 (seis), e à primeira parte da pergunta nº 7 (sete), tendo em vista que os referidos questionamentos não observam o previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, que regulamenta o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;

ii) A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. **A presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias;**

iii) **A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta,** de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 7 de abril de 1976, ou acobertamento de reais

intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, desde que as relações estabelecidas entre toda as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976;

iv) **A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976;** e

v) A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. **O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda.**

26. Finalmente, é imperioso frisar que o entendimento manifestado na presente Solução de Consulta não tem a capacidade de obstar o dever constitucional, previsto no art. 237 da Constituição Federal, e assegurado pelo art. 18 do Decreto nº 6.759, de 2009, da fiscalização aduaneira investigar e apurar qualquer irregularidade que possa estar acobertada por operações de importação indireta, nos termos da IN RFB nº 1.986, de 29 de outubro de 2020. **(sem destaques no texto original)**

Diante das razões acima expostas, é possível concluir que no presente caso não está comprovada a ocorrência de fraude ou simulação, tampouco demonstrados os elementos passíveis de sustentar a necessária subsunção dos fatos elencados pela Fiscalização à norma invocada para configuração de interposição fraudulenta de terceiros sobre as operações de importação, motivo pelo qual deve ser dado provimento aos recursos das Recorrentes Elegância Distribuidora de Cosméticos Ltda e Elca Cosméticos Ltda.

É o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos