



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11829.720004/2017-47
ACÓRDÃO	3401-013.396 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL E TENNIS SPORTS COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO DE ARTIGOS FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ano-calendário: 2009, 2010

IMPORTAÇÃO. OMISSÃO DO REAL ADQUIRENTE. ILÍCITO COMPROVADO. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Quando constatado pela autoridade fiscal o descumprimento de obrigação acessória pelo importador nas operações de importação, quanto à indicação do real adquirente, com o nítido intuito de acobertar o real beneficiário da mercadoria, é cabível a pena de perdimento, podendo ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Laércio Cruz Uliana Junior e Mateus Soares de Oliveira que davam provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos – Redator ad hoc

Assinado Digitalmente

Ana Paula Pedrosa Giglio – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Ana Paula Pedrosa Giglio (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Leonardo Correia Lima Macedo, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

RELATÓRIO

Por bem retratar as peculiaridades do caso, reproduz-se o relatório preparado na resolução CARF nº 3401-001.946:

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa TENNIS SPORTS COMERCIO, EXPORTACAO E IMPORTACAO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA, doravante denominada TENNIS, referente à pena de perdimento por dano ao erário das mercadorias importadas pelas Declarações de Importação listadas nos autos, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de sua apreensão, nos termos do art.23, IV, V e §3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com crédito tributário no valor total R\$ 17.497.135,44 (dezessete milhões, quatrocentos e noventa e sete mil, cento e trinta e cinco reais e quarenta e quatro centavos).

Foram arrolados como responsáveis solidários as empresas SPORTING PRODUCTS DO BRASIL LTDA, CNPJ 02.989.949/0001-91, aqui denominada SPORTING, RAQUETES COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS EIRELI, CNPJ 10.656.208/0001-17, doravante denominada RAQUETES, e FLORSOF ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA - ME, CNPJ 08.846.874/0001-76, doravante denominada FLORSOF, e os sócios FABIAN GUSTAVO PALMIERI (sócio administrador da SPORTING e ex-sócio da TENNIS), doravante Sr. FABIAN, e sua esposa SILVIA MARIA CARMEN TOYAA PALMIERI (sócia administradora da TENNIS e ex-sócia da SPORTING), doravante Sra. SILVIA.

O acórdão DRJ excluiu do pólo da solidariedade tributária a empresa FLORSOF ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA - ME, CNPJ 08.846.874/0001-76, e por isso recorreu de ofício ao CARF.

Existe um Auto de Infração apartado (nº 11829.720003/2017-01) de aplicação de multa de 10% do valor das importações contra a empresa Sporting Products por cessão de nome.

O julgamento no CARF foi convertido em diligência, Resolução nº 3401-001.824, de 27/03/2019, para que se efetuasse o confronto entre o estoque existente à época e as importações realizadas no período, para que se verifique, conclusivamente, se havia mercadorias que poderiam ter sido apreendidas.

As empresas e as responsáveis solidárias apresentaram resposta à diligência, e a unidade preparadora se limitou a receber as respostas e encaminhar ao CARF sem efetuar nenhuma análise.

É o relatório.

Tinha a diligência o seguinte objetivo:

Para que a diligência seja integralmente cumprida e o processo chegue a este órgão julgador em condições de julgamento, a unidade preparadora deverá a partir das informações prestadas em resposta as intimações e em confronto com os documentos existentes no processo e informações existentes nos sistemas da RFB, que atestem as informações planilhadas pelas recorrentes, apresentar análise que comprove ou não a existência de todas as mercadorias em estoque à época da autuação.

Importante ressaltar que as recorrentes informam que a planilha é demonstrativa de diversos exemplos, o que poderia redundar, em tese, na aplicação de conversão parcial da pena de perdimento em multa, ou seja, somente para aquelas que não foram localizadas.

A unidade preparadora poderá agregar outras informações que julgue pertinentes para a conclusão do julgamento.

Após deverá ser fornecido prazo de 30 (trinta) dias para que as recorrentes apresentem alegações a respeito do relatório fiscal

Concluídos os trabalhos, a fiscalização concluiu em sede de diligência pela impossibilidade de se confirmar o estoque de mercadorias à época do lançamento:

Se é verdade que havia mercadorias em estoque na data da autuação, também é verdade que não é possível precisar qual a quantidade de mercadorias em estoque com base nos documentos existentes. A análise do estoque remanescente em 2016 com base nas notas fiscais emitidas até 31/12/2016, como pretende o contribuinte, se demonstrou improfícua.

O CARF converteu o presente processo em diligência para que se realizasse o confronto entre o estoque existente à época e as importações realizadas, cujas mercadorias seriam passíveis de apreensão se em estoque estivessem³³:

Em resposta ao questionamento formulado, e considerando todo o exposto no presente relatório, informo que não é possível, nos dias atuais, determinar o estoque existente à época da lavratura do Auto de Infração, inexistindo documentos e metodologia válida para tanto.

A recorrente atravessou petição pontuando suas divergências contra o relatório conclusivo de diligência, requerendo ao final:

Por todo o exposto, a Manifestante entende ter demonstrado os equívocos na conclusão da autoridade fiscal, o que reforça a necessidade de se reconhecer a total insubsistência do auto de infração em discussão no processo de nº

11829.720004/2017-47, principalmente considerando o claro equívoco na metodologia do trabalho fiscal.

Na oportunidade, a Notificada (TENNIS) renova os pedidos formulados em seu Recurso Voluntário, no sentido de que seja conhecido e provido, viabilizando a reforma do julgamento de primeira instância, e reconhecendo a improcedência da autuação, cancelando-se o auto de infração em sua totalidade, por ser completamente insubsistente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **George da Silva Santos**, Redator ad hoc.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

- Admissibilidade do recurso de ofício.

Tendo em vista a exclusão do polo passivo da ação a empresa Florsof, cujo valor supera o limite de alçada (valor original do lançamento R\$ 17.497.135,44), que houve recurso de ofício pela DRJ, devendo ser conhecido.

Dos elementos carreados aos autos, e que serão adiante verificados, não há elementos concretos que caracterizem a responsabilidade de referida empresa, como bem colocado pela própria DRJ, de modo que adoto como razões para manutenção do decisum recorrido:

Responsabilidade da FLORSOF

No caso, a responsabilização tributária (solidária) da pessoa jurídica FLORSOF ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA - ME decorreu do fato da sociedade ser constituída pelas filhas do casal e de alugar o imóvel onde se encontram as empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES. Concluiu a fiscalização que teria sido criada com a finalidade de ocultar patrimônio e que por isso apresenta interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, sendo enquadrada na hipótese do art.124, I do CTN.

Não constam nos autos aprofundamento e provas de transações que objetivassem a transferência dolosa de patrimônio da SPORTING, TENNIS ou RAQUETES para a FLORSOF. O fato desta ser proprietária e locatária do imóvel de localização das empresas, por si só, não representa elemento indiciário bastante à caracterização do interesse comum na situação de ocultação do real adquirente, sendo, portanto, insuficiente para sua imputação.

Assim, voto pela exclusão da empresa FLORSOF ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA - ME do pólo de responsabilidade solidária

À vista disso, nego provimento ao recurso de ofício.

- Admissibilidade dos recursos voluntários.

Preenchidos os requisitos necessários de admissibilidades tratados no Decreto nº 70.235/72 e RICARF, conheço do Recurso Voluntário interposto pelos responsáveis solidários.

1. Resumo dos Fatos e Provas.

1.1. Fundamentos para aplicação da penalidade.

Em síntese, estar-se diante de aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela empresa, com fulcro no art. 23, IV e V, § 1º e 3º do DL nº 1.455/1976, reproduzo tela do auto de infração:

Procedimento Fiscal supracitado, CONSTATOU-SE a seguinte infração:

Decreto-Lei nº 1.455/76

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

V - estrangeiras (...), na importação (...), na hipótese de ocultação do sujeito passivo, (...) do real 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)

Pelo exposto neste Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos, que é parte integrante e indissociável do Auto de Infração, conclui-se que, de fato, a empresa SPORTING, **é pessoa fraudulentamente interposta** nas operações em que figurou como importadora e adquirente de produtos esportivos das marcas BABOLAT e ARENA de 2012 à 2016. A **real adquirente** que ela tentou ocultar do Fisco é a empresa TENNIS SPORTS COMERCIO, EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA, doravante TENNIS, sua **única cliente**.

Veremos que todo o esquema fraudulento foi criado e gerenciado por FABIAN GUSTAVO PALMIERI (sócio administrador da SPORTING), doravante FABIAN e sua **esposa** SILVIA MARIA CARMEN TOYAA PALMIERI (sócia administradora da TENNIS), doravante SILVIA, com o

De acordo com a fiscalização, a empresa faz parte de um grupo econômico que atua nas operações de comércio exterior, tendo realizado importações com ocultação do real adquirente, em conjunto com Sporting Comércio (real adquirente) e Florsof, operação assim ilustrada:

2.3. DO CASO CONCRETO (ANÁLISE DAS MARGENS DE LUCRO)

Analisando as compras e vendas da TENNIS do mesmo período verificamos que as aquisições no mercado interno de outros fornecedores diferentes da SPORTING e de produtos que não possuem característica de revenda pela TENNIS somam R\$ 82.691,31 (Valor da Nota Proporcional). São produtos de informática, papelaria, limpeza, etiquetas, etc.

Detectamos aquisições de mercadorias (roupas), cujo valor chega a R\$ 39.727,60 (Valor da Nota Proporcional). O restante das aquisições, que somam R\$ 27.717.888,49 em valor de Nota Proporcional, são oriundos da SPORTING.

Com o objetivo de se identificar possíveis manipulações de margem de lucro visando a “quebra da cadeia de IPI”, realizamos um levantamento dos Valores de Nota Proporcional de vários produtos ao longo da cadeia de operações. Observamos a evolução desses valores nas seguintes etapas:

- 1) Importação: valor nas Notas Fiscais de Entrada das mercadorias importadas nos estoques da SPORTING.
- 2) Venda: valor nas Notas Fiscais de Venda das mercadorias importadas pela SPORTING para a TENNIS.
- 3) Revenda: valor nas Notas Fiscais de Venda (pela TENNIS) das mercadorias importadas para clientes (lojas de materiais esportivos).

Esse levantamento foi realizado de maneira detalhada para cada Part Number (Código da Mercadoria). Foi possível rastrear as operações (desde a Importação até a Revenda) para 418 Part Numbers diferentes.

2.4 DA LOGÍSTICA SIMULADA

Como já citado, os quadros societários das duas empresas (SPORTING e TENNIS) se alternam entre membros da mesma família. FABIAN GUSTAVO PALMIERI, atual sócio administrador da SPORTING já foi sócio administrador da TENNIS. Da mesma maneira, SILVIA MARIA CARMEN TOUYAA PALMIERI, atual sócia-administradora da TENNIS, já foi sócia-administradora da SPORTING.

As indicações de que a SPORTING e a TENNIS são representantes das marcas BABOLAT e ARENA se confundem e se fundem nas pessoas de FABIAN e SILVIA.

Assim, as Notas Fiscais de vendas de mercadorias importadas pela SPORTING para a TENNIS não traduzem a realidade das operações comerciais. Elas seriam apenas instrumentos de simulação de operações.

Tais simulações não visam somente a “quebra da cadeia do IPI”. Suspeita-se que as empresas fraudam seus registros também com o objetivo de simular operações interestaduais, o que justificaria a criação simulada dos estabelecimentos da TENNIS e da SPORTING em Minas Gerais. Explico.

A totalidade das importações registradas pela SPORTING chegam ao país pelo Estado de São Paulo (98% desembarçados pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos em Campinas e 2% pela Alfândega do Porto de Santos), ou seja, praticamente, todas as importações chegam por Campinas/SP. Porém 91% (em valor) das mercadorias foram importadas pela filial SPORTING do município de Passos/MG (ou seja, a filial de Passos/MG que emitiu as NFe de Entrada para desembarço das mercadorias).

Estas mercadorias são “vendidas” para a TENNIS (principalmente, para a matriz em Machado/MG). A TENNIS finalmente revende as mercadorias para lojas de todo o país. Contudo, 64% das vendas da TENNIS são para o Estado de São Paulo. Praticamente todas essas vendas para o Estado de São Paulo são atendidas pelo estabelecimento da TENNIS de Minas Gerais, embora a empresa possua um estabelecimento em Campinas/SP. Como seria de se esperar, o oposto também acontece com frequência: vendas realizadas para lojistas de Minas Gerais são atendidas pela filial da TENNIS no Estado de São Paulo. Estas operações são incoerentes. Vejamos, então, um possível motivo: A alíquota do ICMS em operações interestaduais é de 12% (diferente da alíquota em operações dentro do mesmo Estado que é, geralmente, de 18%). Porém, por se tratar de mercadoria importada, a Resolução do Senado nº 13/2012 (cujo Art. 1º é reproduzido parcialmente abaixo) prevê uma alíquota ainda mais benéfica, de apenas 4% nas operações interestaduais.

Os indícios nos levam a concluir que, na realidade, todas essas operações ocorram materialmente no Estado de São Paulo. Isto é, as mercadorias não circulam para Minas Gerais e depois são revendidas para clientes no Estado de São Paulo. Supomos que as mercadorias desembarçadas (no Estado de São Paulo, como visto) permanecem armazenadas em algum estabelecimento na região de Campinas/SP até a revenda para as lojas. Consideramos improvável que essas mercadorias sejam armazenadas em estabelecimento da SPORTING (Passos/MG) ou na matriz da TENNIS SPORTS (em Machado/MG), haja vista a estrutura física observada nos respectivos endereços e a condição logística absurda que a situação exigiria.

2.5 DAS DEMAIS EMPRESAS DO GRUPO - RAQUETES E FLORSOF

Esta fiscalização estranhou a necessidade de se constituir uma nova empresa em nome de uma menor de idade e nas mesmas localidades da TENNIS (a RAQUETES tinha matriz em Campinas/SP localizada no mesmo endereço da filial da TENNIS e filial em Machado/MG, mesma cidade da matriz da TENNIS), contudo, ao verificarmos o histórico de autuações da TENNIS pela Receita Federal, encontramos o Processo Administrativo Fiscal (PAF) 10611.000041/2011-22 que indica possíveis motivações para essa conduta.

O supracitado PAF consiste de uma autuação lavrada em nome da TENNIS – MG, em 2011, pela Inspeção da Receita Federal de Belo Horizonte, após fiscalização por fraude no comércio exterior. Verificamos que a mencionada fraude foi praticada juntamente com a SPORTING. A Ação Fiscal referente a essa autuação foi iniciada em 02/09/2010. Vejamos um extrato da página 38 do referido processo que mostra a conclusão da fiscalização da Receita em Belo Horizonte sobre caso:

Portanto, um provável motivo para a constituição da RAQUETES foi servir de backup para a TENNIS e SPORTING no caso de qualquer complicação junto ao fisco, em especial a perda da habilitação para importar em virtude das fraudes apuradas a época.

Quanto a utilização de uma menor de idade, entendemos que objetivou, não apenas, dificultar a fiscalização, mas também, ocultar e blindar o patrimônio pessoal da família em caso de uma eventual execução fiscal, pois conforme o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN) abaixo transcrito, SILVIA e FABIAN, na condição de representantes da autuada, poderiam ser responsabilizados pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, poderiam ter seus bens pessoais arrolados para a garantia do crédito tributário.

(...)

Como nenhuma sanção administrativa que impedisse a SPORTING de importar foi aplicada pela Receita Federal até a presente data e dado que sua habilitação, diferentemente da RAQUETES, lhe permite importar sem limite de valor, a situação logo retornou à “normalidade”, ou seja, a SPORTING voltou a importar e a simular vendas para a TENNIS de forma fraudulenta, enquanto a RAQUETES ficou inativa no comércio exterior até março de 2016.

Percebemos que o retorno a atividade da RAQUETES (no comércio exterior) ocorreu posteriormente a revisão de sua habilitação para importar, solicitada por meio do processo 10314.721523/2015-06, onde a referida empresa conseguiu se habilitar na modalidade ilimitada.

Pelo porte declarado pela RAQUETES, o qual sabemos não representar a realidade, a mesma poderia se habilitar no SIMPLES NACIONAL, que é um regime compartilhado e simplificado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e assim o fez conforme extrato de sistema abaixo:

2.6 DA BLINDAGEM DO PATRIMONIO

Constatamos junto ao processo administrativo 10314.721523/2015-06, que trata da revisão de habilitação para importar da RAQUETES, o seguinte contrato de aluguel:

CONTRATO DE LOCAÇÃO DE BEM IMÓVEL

FLORSOF Administração de Bens Ltda., proprietária do imóvel objeto da presente locação, com sede à Rua James Clerk Maxwell Nº 170 – Techno Park, na cidade de Campinas do Estado de São Paulo, inscrita no CNPJ sob nº 08.846.874/0001-76, neste ato representada por sua administradora, Sra. Sílvia Maria Carmen Touyaa Palmieri, casada, nacionalidade argentina, profissão comerciante, portadora do RNE V002582-R - SPMAF/MJ, inscrita no C.P.F. sob nº 119.222.618-66, residente na cidade de Valinhos do Estado de São Paulo, doravante denominada simplesmente de Locador.

RAQUETES COMERCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, devidamente constituída e validamente existente de acordo as leis da República Federativa do Brasil, inscrita no CNPJ/MF sob nº 10.006.208/0001-17, e I.E.: 35.223.015.074, por meio de seu representante legal, abaixo assinado, Sra. Sílvia Maria Carmen Touyaa Palmieri, casada, nacionalidade argentina, profissão comerciante, portadora do RNE V002582-R - SPMAF/MJ, inscrita no C.P.F. sob nº 119.222.618-66, residente na cidade de Valinhos do Estado de São Paulo, doravante denominada simplesmente de Locataria.

O Locador e a Locataria poderão ser chamados coletivamente de Partes ou individualmente de Parte, onde o contexto assim exigir.

ASSIM, em vista de promessas mútuas, representações, acordos e outra boa e valiosa contraprestação, cujo compromisso e neste ato assumido, as Partes têm entre si justo e contratado o presente Contrato, que se regerá pelas seguintes cláusulas e condições:

E por estarem, assim justas e contratadas, assinam as partes o presente instrumento em 2 (duas) vias de igual teor.

Campinas, 1º de Maio de 2009.

Locador:

Florsof Administração de Bens Ltda.

Locatario:

Raquetes Comercio, Importação e Exportação de Artigos Esportivos Ltda

2.7 DO PROCESSO DE REVISÃO DE HABILITAÇÃO DA RAQUETES

Visando coletar mais informações para balizar a diligência na RAQUETES, verificamos o seu processo de revisão de habilitação 10314.721523/2015-06, protocolado em 06/03/2015. Escolhemos o referido processo pelo fato do mesmo apresentar informações atualizadas que nos possibilita extrair melhores conclusões sobre o atual funcionamento operacional do GRUPO. Para melhor compreensão, disponibilizaremos extratos (grifo nosso) dos documentos que embasaram as análises feitas a seguir, ressaltando que todas as informações foram prestadas pelos representantes da própria empresa:

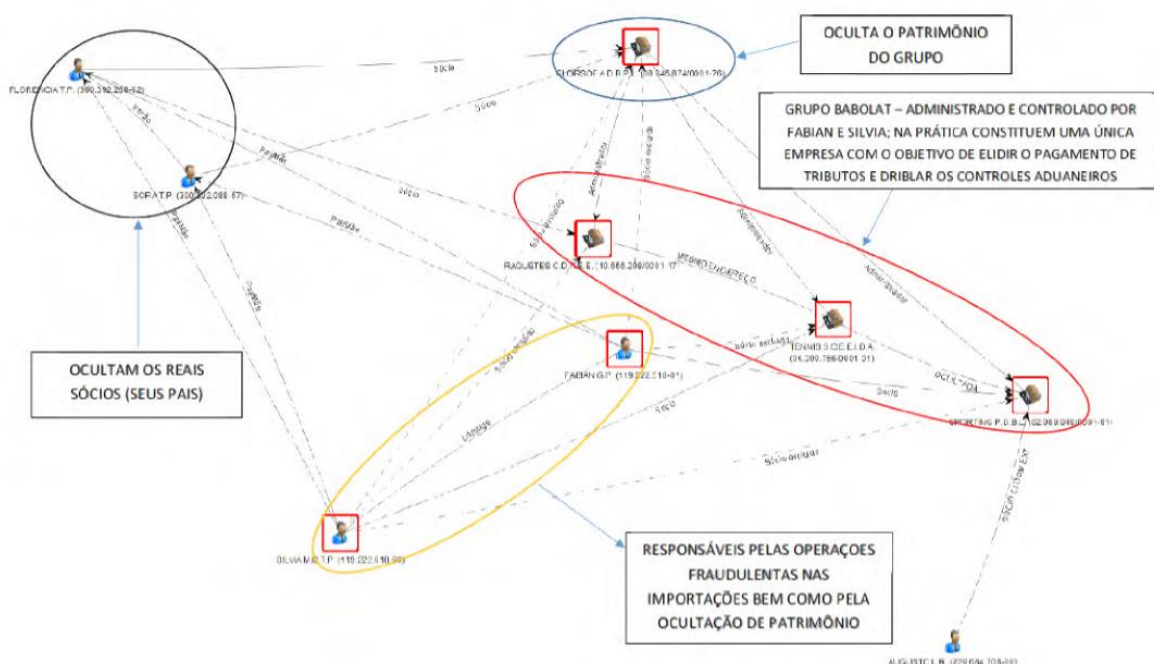
(...)

Da declaração em epígrafe percebemos que a empresa se diz importadora de produtos das marcas ARENA e CORNILLEAU, mas se omite em relação a BABOLAT, muito embora saibamos que a RAQUETES, atualmente se confunde com a BABOLAT. Entendemos que essa omissão pode ter sido intencional, pois, conforme já explicado, não seria interessante revelar ao fisco o verdadeiro porte do GRUPO e muito menos a atuação da SPORTING e da TENNIS, preservando a RAQUETES de qualquer suspeita. Cabe ressaltar que a SPORTING já possuía habilitação para importar ilimitadamente e isso poderia levar a fiscalização da época a estranhar o porquê de o GRUPO estar tentando uma segunda habilitação ilimitada, que teoricamente seria desnecessária.

Outro ponto importante é a confirmação de que a empresa se encontra em uma área de armazenagem, o que demonstra que as mercadorias importadas pelo GRUPO ficam de fato em CampinasSP conforme já analisado no tópico 2.2 deste termo. Fato interessante é que a empresa afirma que: “a área de armazenagem está disponível para a locação dentro do mesmo galpão onde se encontra a sala locada ” e ao verificarmos o contrato de aluguel da sala apresentado no tópico 2.3.1 percebemos que se trata de mais uma informação prestada visando a sustentação da simulação, pois, conforme vimos no tópico precedente, “os locais a serem alugados”, na verdade, já pertenciam e eram utilizados pelo GRUPO.

4. DO CENÁRIO CONSTATADO

Apresentaremos agora um gráfico que objetiva facilitar a visualização das constatações feitas por esta fiscalização sobre como os agentes pertencentes ao GRUPO BABOLAT se relacionam de fato.



De outro lado, os fundamentos que amparam a responsabilidade solidária são:

Neste sentido, o art. 95 do Decreto-Lei 37, de 18 de novembro de 1966, dispõe acerca das pessoas que respondem pelas infrações. No caso concreto, a SPORTING e a TENNIS respondem solidariamente, por força do inciso I e V, respectivamente, do referido artigo.

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

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

A supramencionada legislação nos leva a responsabilização das pessoas abaixo relacionadas (já relacionadas nas páginas 1 e 2 deste termo)

1. FABIAN GUSTAVO PALMIERI, CPF: 119.222.518-01 – Por todo o exposto neste Termo, resta claro que FABIAN, não somente arquitetou toda a simulação empregada, mas também concorreu para sua prática durante todo o período fiscalizado, beneficiando-se diretamente da mesma. Concluímos que ele gerencia todas as ações do GRUPO, em especial as operacionais. Agiu com excesso de poderes e infração à lei;
2. SILVIA MARIA CARMEN TOUYAA PALMIERI, CPF: 119.222.618-66 – Também gerencia as atividades do GRUPO com o foco em atividades administrativas, essa postura é reforçada pelo fato de ter sido ela quem tratou diretamente com esta fiscalização em nome da SPORTING, TENNIS e RAQUETES na maioria das ocasiões. Embora não seja formalmente sócia da SPORTING e nem da RAQUETES, resta claro que ela tem conhecimento da

simulação empregada, concorre para sua prática e se beneficia da mesma, além de operacionalizar grande parte da ocultação do patrimônio junto a empresa FLORSOF. Agiu com excesso de poderes e infração à lei.

3. SPORTING PRODUCTS DO BRASIL LTDA, CNPJ: 02.989.949/0001-91 – Importadora de fachada sob controle de FABIAN. Utiliza-se da estrutura física e de pessoal da TENNIS e RAQUETES, declarando seu endereço em um condomínio de apartamentos sem ao menos indicar o número do apartamento, em outras palavras a empresa não existe fisicamente, mas é quem sempre possuiu a habilitação para importar de forma ilimitada. Entendemos que a SPORTING era a BABOLAT e que a constituição da TENNIS só ocorreu para sonegar tributos, pois se os clientes do GRUPO são os mesmos, não existe razão para se ter uma empresa entreposta nessa relação. Concorreu para a prática das infrações por ser a ocultante;

4. RAQUETES COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS EIRELI, CNPJ: 10.656.208/0001-17 – Conforme já analisado no tópico 2.5 deste termo, constatamos que este CNPJ representa a BABOLAT atualmente. Também verificamos em uma troca de emails copiados já apresentada no tópico 5.9 que a criação desta empresa foi motivada por “uma questão fiscal”. Apresentamos, ao longo deste termo, diversas provas que demonstram que FABIAN e SILVIA gerenciam a empresa, embora a mesma seja uma EIRELI em nome da filha mais velha do casal. Por toda a confusão estrutural e de pessoal constatada, resta claro que a RAQUETES é mais uma criação dos gerentes do GRUPO para perpetuar fraudes e dificultar a fiscalização. Tem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal;

5. FLORSOF ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA – ME, CNPJ: 08.846.874/0001-76 – Empresa utilizada para ocultar o patrimônio do GRUPO conforme detalhado no tópico 2.6 deste termo. Constatamos que a mesma foi criada por FABIAN e SILVIA e transferida pouco tempo depois para as filhas do casal (menores de idade a época). Desde sempre foi representada e administrada por SILVIA. Encontramos um contrato de aluguel onde a FLORSOF aluga o imóvel onde o GRUPO realiza suas atividades para a RAQUETES. Analisando as declarações de Imposto de Renda de FABIAN, SILVIA, FLORÊNCIA, SOFIA e FLORSOF, encontramos diversas relações entre os primeiros e a última, demonstrando que este CNPJ, também é utilizado para perpetuar fraudes do grupo e ocultar o patrimônio gerado com o comércio das mercadorias importadas. Tem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal;

Sintetizada a narrativa pela fiscalização, avanço com a indicação das provas reunidas nos presentes autos.

1.2. Provas dos autos.

O lançamento está balizado na interposição fraudulenta presumida, tendo a Autoridade Fiscal anexado como provas os elementos abaixo relacionados:

- TDPF-D nº: 0817700-2016-00177-7;
- TDPF-F nº: 0817700-2016-00175-0;
- TDPF-F nº: 0817700-2016-00086-0; • Documentos de Identificação;
- Demonstrativo de Cálculos - Safira Aduaneiro; • Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos;
- DOC. 01 - Termo de Início de Diligência nº: 01/2016 – TDPF-D nº: 0817700-2016-00177-7, o qual cientificou o início da diligência na RAQUETES;
- DOC. 02 - Termo de Início de Procedimento Fiscal e de Diligência nº: 01/2016 – TDPF-F nº: 0817700-2016-00175-0, o qual cientificou o início da fiscalização e da diligência na TENNIS;

- DOC. 03 - Termo de Início de Procedimento Fiscal nº: 01/2016 – TDPF-F nº: 0817700-2016-00086-0, o qual cientificou o início da fiscalização na SPORTING. Ressaltamos que o referido termo só foi lavrado após a confirmação de que a SPORTING funcionava naquele endereço;
- DOC. 04 - Termo de Intimação Fiscal nº: 01/2016 – TDPF-F nº: 0817700-2016-00086-0, o qual intimou a SPORTING (empresa importadora) a prestar esclarecimentos sobre seu regular funcionamento, suas operações de importação e sua logística de comercialização dos produtos importados;
- DOC. 05 - Termo de Declaração nº: 01/2016 – TDPF-D nº: 0817700-2016-00177-7, no qual a ex-funcionária da TENNIS e atual da RAQUETES (ressalta-se que nesse momento a relação de emprego entre os funcionários e as empresas torna-se uma mera formalidade, pois de fato existia apenas um estabelecimento empresarial atendendo a todas as empresas do GRUPO), ANA CRISTINA DO AMARAL SACOMAN, CPF: 168.409.308-23, confirmou que sempre trabalhou para a BABOLAT e que FABIAN é o seu chefe;
- DOC. 06 - Termo de Início de Entrevista nº: 01/2016 – TDPF-D nº: 0817700-2016-00177-7; TDPF-F nº: 0817700-2016-00175-0; TDPF-F nº: 0817700-2016-00086-0, onde FRANCISCO e ANA CRISTINA prestaram esclarecimentos cujo áudio foi gravado, validado e anexado aos autos. A citada entrevista corroborou com a constatação de que as empresas de fato constituem o GRUPO BABOLAT administrado por SILVIA e FABIAN. No caso específico ficou demonstrado que FRANCISCO atua para o GRUPO de uma forma geral e ANA atua para a TENNIS.
- DOC. 07 - Termo de Início de Entrevista nº: 02/2016 – TDPF-D nº: 0817700-2016-00177-7; TDPF-F nº: 0817700-2016-00175-0; TDPF-F nº: 0817700-2016-00086-0, no qual as funcionárias (também lotadas formalmente na RAQUETES) TATIANE DE PAULA SOUZA, CPF: 303.611.568-47 e THALITA LOPES GUIMARÃES CORREA, CPF: 326.777.088-25 prestaram esclarecimentos cujo áudio foi gravado, validado e anexado aos autos. A citada entrevista também corroborou com a constatação de que as empresas de fato constituem o GRUPO BABOLAT administrado por SILVIA e FABIAN. No caso específico ficou demonstrado que TATIANE operacionaliza os processos de importação da SPORTING, nos quais são utilizados o CNPJ da filial de Minas Gerais – ou seja, as operações da filial da SPORTING localizada em Minas Gerais são realizadas em Campinas;
- DOC. 08 - Termo de Realização de Diligência e Retenção nº: 01/2016 – TDPF-D nº: 0817700-2016-00177-7; TDPF-F nº: 0817700-2016-00175-0; TDPF-F nº: 0817700-2016-00086-0 e seus ANEXOS I e II, o qual registrou todas as constatações realizadas no estabelecimento diligenciado bem como descreveu em seus anexos tudo aquilo que foi retido pela fiscalização em virtude da diligência. ANEXO I – Retenção de Elementos Físicos; ANEXO II – Cópia de Arquivos Magnéticos;
- DOC. 09 - Termo de Comparecimento à Repartição e Deslacrção nº 01/2016;
- DOC. 10 - Termo de Declaração nº: 03/2016;
- DOC. 11 - Termo de Entrega de Arquivos SVA e Devolução nº 01/2016;
- DOC. 12 - Petição de 22 de julho de 2016;
- DOC. 13 - Termo de Entrega de Arquivos SVA e Devolução nº 02/2016;
- DOC. 14 - Petição de 10 de agosto de 2016 para prorrogação de prazo;
- DOC. 15 - Termo de Prorrogação de Prazo nº 01/2016, TDPF-F nº: 0817700-2016-00086-0;
- DOC. 16 - Resposta ao Termo de Intimação nº 01/2016, TDPF-F nº: 0817700-2016-00086-0;
- DOC. 17 - Termo de Intimação Fiscal nº: 02/2016 – TDPF-F nº: 0817700-2016-00086-0, de 07/11/2016, o qual intimou a SPORTING a comparecer a repartição (SEFIA-ALFVCP) para retirar o restante dos documentos retidos por ocasião da diligência;

- DOC. 18 - Termo de Intimação nº 01/2016 - TDPF-F nº: 0817700-2016-00175-0, de 09/11/2016, o qual intimou a TENNIS a informar se as mercadorias importadas adquiridas junto a SPORTING foram consumidas, revendidas ou encontram-se em estoque;
 - DOC. 19 - Termo de Reintimação Fiscal nº: 01/2016 – TDPF-F nº: 0817700-2016-00086-0, de 29/11/2016, lavrado em virtude do não cumprimento do DOC. 17;
 - DOC. 20 - Petição de 06 de dezembro de 2016 para prorrogação de prazo por 20 (VINTE) dias referente ao DOC. 18;
 - DOC. 21 - Termo de Prorrogação de Prazo nº 01/2016 - TDPF-F nº: 0817700-2016-00175-0, de 09/12/2016, o qual concedeu a dilação de prazo peticionada no DOC. 20, a contar da data do protocolo da petição (06/12/2016);
 - DOC. 22 - Termo de Entrega de Arquivos SVA e Devolução nº: 03/2016, o qual formalizou a entrega de todos os documentos retidos por ocasião da diligência e que ainda não tinham sido devolvidos ao contribuinte, cumprindo o solicitado nos DOC. 17 e DOC. 19;
 - DOC. 23 - Petição de 27 de dezembro de 2016 para prorrogar MAIS UMA VEZ o prazo para responder o DOC. 18, por mais 45 (QUARENTA E CINCO) dias;
 - DOC. 24 - Termo de Prorrogação de Prazo nº 01/2017 - TDPF-F nº: 0817700-2016-00175-0, de 09/12/2016, o qual concedeu a dilação de prazo peticionada no DOC. 20, a contar da data do protocolo da petição (06/12/2016);
 - DOC. 25 - Resposta ao Termo de Intimação nº 01/2016, TDPF-F nº: 0817700-2016-00175-0 (DOC. 18), de 10/01/2017;
 - DOC. 26 - Declarações de Importação;
 - DOC. 27 - Planilha de Mercadorias
-
- PROVA. 01 - Contratos de Representação;
 - PROVA. 02 - Extratos da JUCESP;
 - PROVA. 03 - Extratos do RADAR; • PROVA. 04.1 - Fotos da Diligência;
 - PROVA. 04.2 - Fotos dos Endereços Declarados da SPORTING e da TENNIS;
 - PROVA. 05.1 - IRPF FABIAN;
 - PROVA. 05.2 - IRPF SILVIA;
 - PROVA. 05.3.1 - IRPJ FLORSOF - parte 1;
 - PROVA. 05.3.2 - IRPJ FLORSOF - parte 2;
 - PROVA. 05.3.3 - IRPJ FLORSOF - parte 3;
 - PROVA. 05.3.4 - RCR FLORSOF;
 - PROVA. 06 - Extratos GFIP;
 - PROVA. 07 - Extratos SPED;
 - PROVA. 08 - Documentos Físicos Apreendidos na Diligência;
 - PROVA. 09 - Documentos Digitais Copiados na Diligência;

1.3. Razões da DRJ para manutenção da autuação.

Os fundamentos colocados pela DRJ como razão para conservação da multa lançada em relação aos responsáveis Tennis, Sporting e Raquetes, estão alicerçados na relação triangular

entre as empresas autuadas (confusão patrimonial) e nas provas arroladas pela autoridade fiscal. Colaciono trecho do voto:

Conforme comprovado nos autos, a TENNIS e a SPORTING se revelavam publicamente com um GRUPO de atuação em Campinas/SP. Foram anexadas imagens às fls. 27/28 com o Sr. FABIAN se apresentando como sendo da Babolat Arena em entrevista à revista ISTOÉ Dinheiro. Observou-se, ainda, que o contato BABOLAT no site apresenta o endereço da filial da TENNIS em Campinas e e-mail com domínio @arenababolat. Foram obtidas também, durante diligência, fotos da fachada da empresa com alusões às marcas ARENA e BABOLAT.

Dos fundamentos e provas apresentados pela fiscalização, é possível concluir, seguramente, que o envolvimento do sócio Sr. FABIAN nas transações comerciais das empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES extrapola o mero auxílio entre integrantes de família. Torna-se explícito que não se trata de mera ajuda fortuita e ocasional, comum em empresas que compartilham membros familiares, mas comando central de todas as áreas do negócio, norteando todo tipo de ação, seja financeira, operacional ou comercial.

São inúmeras as provas anexadas nos autos (fls. 78/85) de modo que não há margem para dúvida de que o Sr. FABIAN atua em nome das três empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES: assinatura em contratos de representação de marca, trocas de mensagens eletrônicas, depoimento de funcionários, etc.

Ressalte-se que durante a ação fiscal, os empregados recorreram ao Sr. FABIAN para tomada de orientação, legitimando-o na figura do gerente que daria a ordem instrutora sobre a condução das diligências das empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES, cujos 3 (três) Termos Fiscais foram assinados, frise-se, por um mesmo funcionário, FRANCISCO MEDEIROS ROCHA MATTOS.

No presente caso, não há apresentação de argumentos de defesa contra as provas apresentadas pela fiscalização de que as três empresas atuam no mesmo lugar, são operacionalizadas pelos mesmos funcionários, com confusão administrativa e operacional, norteando seus procedimentos de forma a simular independência de três pessoas jurídicas que, na verdade, constituem um só negócio.

Na situação ora apresentada, é possível inferir que o negócio consiste em representar no Brasil e com exclusividade, a venda e distribuição de produtos esportivos importados das marcas BABOLAT e ARENA.

(...)

Com base nessas afirmações, é possível observar o modo como sócio Sr. FABIAN enxerga o funcionamento da SPORTING: uma trading que importa por conta e ordem da TENNIS. Sendo o pagamento e emissão das notas fiscais inerentes à concretização das operações realizados por funcionárias da empresa RAQUETES, assim formalizadas em função de seu regime simplificado de tributação.

Os intuitos fraudulentos decorrem da intencional divergência entre a vontade real, de utilização compartilhada dos mesmos recursos pessoais (mesmos funcionários), operacionais (mesma instalação física) e gerenciais (mesma gerência), e a situação jurídica formalmente declarada de existência de 3 empresas distintas e independentes, a fim de camuflar uma situação perante o fisco que possibilite o gozo de benefícios fiscais. Trata-se de exemplo da mencionada deformação voluntária dos fatos para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na Lei.

(...)

Com base nos fatos e provas arroladas ao relatório não restam dúvidas de que os recursos da TENNIS financiaram, ainda que indiretamente, as importações autuadas. A possibilidade de independência operacional e de recursos da SPORTING foi descartada, conforme explano.

Assim, tem-se que a importadora ostensiva SPORTING não apresenta lastro econômico, pois não declara lucro e nem comprova a integralização de seu capital. Igualmente sem lastro se apresentou o patrimônio declarado pelo sócio Sr. FABIAN, com a totalidade dos recursos centrados na própria SPORTING.

Em sequência, tem-se que as mercadorias importadas pela SPORTING foram integralmente repassadas para a TENNIS, sua única cliente.

A funcionária TATIANE DE PAULA SOUZA, Analista Financeira, realiza emissões das notas fiscais da SPORTING para a TENNIS e o pagamento da TENNIS para a empresa SPORTING são realizados pela funcionária THALITA LOPES GUIMARÃES CORREA, igualmente Analista Financeira, ambas funcionárias lotadas formalmente na RAQUETES.

Simulação na Logística de Venda das Empresas

A fiscalização trouxe elementos que comprovam a ocorrência inequívoca da simulação de uma realidade logística materialmente inexistente nas operações realizadas em conjunto pela SPORTING e TENNIS.

100% das importações objeto desta autuação são desembaraçadas no estado de SP, sendo 98% pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos em Campinas e 2% pela Alfândega do Porto de Santos. Figura como importador a filial da SPORTING em Passo/MG, emissora das NFe de Entrada para desembarço de 91% das mercadorias. Posteriormente, havia a emissão da NFe de venda da SPORTING de Passos/MG para a matriz da TENNIS em Machado/MG. Por fim, a TENNIS revendia as mercadorias para lojas de todo país.

Conforme consubstanciado no relatório fiscal, não há estrutura operacional e logística para armazenagem dos produtos nas filiais de MG, que não apresentam quadro de funcionário compatíveis nem estrutura física de armazenagem. Verificou-se durante a diligência que a armazenagem dos produtos ocorria no endereço declarado como sendo o da filial da TENNIS, no Condomínio Techno Park em Campinas/SP. Ou seja, a empresa emitia as notas fiscais de modo a fabricar operações de venda virtuais segundo as quais a mercadoria seguia para MG quando na verdade circulavam apenas dentro do estado de SP. Corroborava para esse raciocínio o fato de nas NF-e de venda das mercadorias importadas pela SPORTING de Passos/MG para a TENNIS de Machado/MG inexistirem transportadores registrados e, portanto, Conhecimentos de Transporte eletrônicos vinculados.

(...)

Conclusão sobre o ilícito imputado

Em resumo, verifica-se, de um lado, que as afirmações da acusação apresentadas no Relatório de Procedimento Fiscal de fls. 21/95, estão lastreadas com os documentos comprobatórios e, de outro lado, que as assertivas dos impugnantes são desacompanhadas de provas, de modo que não há margem para dúvida de que a empresa SPORTING atuou como interposta pessoa nas operações de comércio exterior aqui tratadas, pois registrou diversas importações declarando importar em nome próprio, quando, de fato, a verdadeira beneficiária das importações e real compradora era a empresa TENNIS.

Assim, considerando que os impugnantes não trouxeram elementos suficientes para desconstituir o quadro probatório traçado pela fiscalização, concluo que as empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES, em associação, cometeram a conduta prevista no art. 23, inc. V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, estando sujeitos à penalidade prevista no § 3º do mesmo dispositivo. A responsabilidade da SPORTING e da RAQUETES será melhor aprofundada em sequência.

Sendo excluído do polo passivo como responsável solidário a empresa Florsof, confira-se:

Responsabilidade da FLORSOF

No caso, a responsabilização tributária (solidária) da pessoa jurídica FLORSOF ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA - ME decorreu do fato da sociedade ser constituída pelas filhas do casal e de alugar o imóvel onde se encontram as empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES. Concluiu a fiscalização que teria sido criada com a finalidade de ocultar patrimônio e que por isso apresenta interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, sendo enquadrada na hipótese do art.124, I do CTN.

Não constam nos autos aprofundamento e provas de transações que objetivassem a transferência dolosa de patrimônio da SPORTING, TENNIS ou RAQUETES para a FLORSOF. O fato desta ser proprietária e locatária do imóvel de localização das empresas, por si só, não representa elemento indiciário bastante à caracterização do interesse comum na situação de ocultação do real adquirente, sendo, portanto, insuficiente para sua imputação.

Assim, voto pela exclusão da empresa FLORSOF ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA - ME do pólo de responsabilidade solidária.

Apresentadas as particularidades do caso concreto, passo a mérito recursal.

2. Interposição Fraudulenta e Suas Peculiaridades.

Não é demais lembrar que a Constituição Federal atribuiu, expressamente, aos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil a responsabilidade pelo controle e fiscalização das entradas e saídas de pessoas, veículos e mercadorias no país:

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

A atividade é essencial aos interesses da Nação, e obrigatória para o devido Controle Tributário-Aduaneiro com o fim de impedir evasões de divisas, contrabandos, crimes contra o sistema financeiro, dentre outros.

Nesse sentido, as operações de importação e exportação de mercadorias são monitoradas pela Autoridade Fiscal para que se certifique a sua licitude e o cumprimento das obrigações principais e acessórias pelo interveniente.

No caso das importações, é possível ser realizada tanto por pessoa física quanto por jurídica, que se dará de forma direta, a chamada por conta própria; mas, também há a modalidade indireta, na espécie por encomenda, nos moldes da Lei nº 11.281/2006, ou por conta e ordem de terceiros, segundo a MP nº 2.158-35/2001.

Na forma direta, não há questionamentos, porque feita pelo importador para uso próprio, ou seja, o importador adquire a mercadoria do exportador para que disponha por si próprio quanto à utilização ou emprego. A importadora figura, portanto, como o próprio adquirente da mercadoria na DI registrada.

Vemos de modo diverso na importação indireta, em que o importador atua apenas na logística da importação, não parecendo como o real adquirente da mercadoria na ocasião do

registro da importação. Cabe ao importador indicar, obrigatoriamente, o real adquirente da mercadoria.

A indicação precisa dos reais adquirentes é o alicerce da Autoridade Fiscal para o fiel cumprimento de sua atividade de controle do Comércio Exterior. Conseqüentemente, eventual omissão quanto ao real adquirente nas declarações, por si só, já denota prática ilícita na operação internacional efetuada pelo importador, eis que enseja dano ao erário e óbice ao controle aduaneiro quando promovida com dolo ou simulação, inclusive com emprego de pessoa interposta.

Comumente, a operação na qual há omissão do real adquirente da mercadoria provém de subterfúgios com claros objetivos de evasão dos procedimentos fiscais, driblar parametrização de canal, desonerar-se das obrigações principal e acessória, alcançar a quebra de cadeia do IPI e vantagens financeiras.

Portanto, a prática é condenada pela jurisprudência e legislação, como se depreende do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 que assim dispõe:

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) (grifos nossos)

O dano ainda é razão para aplicação de pena de perdimento, consoante disposto no § 1º do mesmo Diploma Legal:

§ 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)

Observa-se que na interposição fraudulenta é essencial o cometimento de fraude ou de simulação a fim de lesar o erário. Sendo assim, antes de examinarmos as provas pela fiscalização, é necessário conceituar e delimitar os pressupostos para a ocorrência de dano ao erário para incidência da referida infração.

Segundo Solon Sehn (2021), os pressupostos necessários para a caracterização da infração são: (i) o conluio; (ii) o negócio aparente ou simulado (a importação ou a exportação declarada); (iii) o negócio jurídico oculto ou dissimulado (a importação ou a exportação oculta); e (vi) o intuito de enganar o fisco ou de afastar a incidência de preceito legal.

Assim esclarece:

Em estudo anterior, foi ressaltado que, na fraude, não há ocultação: o negócio jurídico é real e querido pelas partes. Essas efetivamente pretendem o que declaram, cumprindo a lei em sua literalidade, porém, violando-a finalisticamente. Dessa maneira, o termo fraude encontrado nesse dispositivo deveria ser interpretado no sentido de simulação fraudulenta, o que faria com quem a infração, em qualquer caso, compreendesse apenas a ocultação mediante simulação.

Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, a evidente fraude, simulação ou prática dolosa na situação fática, já autoriza o agravamento da penalidade, como vemos:

[...] O mesmo acontece com a noção de fraude à lei, assumida por ato jurídico que, “para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma”.

Fraude à lei, por outro lado, é a produção de norma ilícita, com feições de ato jurídico lícito, para fins de fugir à incidência normativa.

[...]

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.

A espécie acima é a chamada interposição fraudulenta comprovada, na qual a fiscalização traz elementos robustos de fraude e simulação na operação de comércio exterior realizada pelo importador ostensivo e o real adquirente, demonstrando a triangulação origem dos recursos, disponibilidade e transferência, inclusive o *modus operandi* dos envolvidos.

Tem-se como exemplos de provas a inexistência de capacidade financeira e operacional do importador, encomenda prévia pura e simples, benefício financeiro da irregularidade cometida, quebra da cadeia de incidência do IPI, dentre outros.

Uma segunda espécie prevista na legislação é a interposição fraudulenta presumida, quando firmada em presunções de irregularidade da operação de importação ou exportação, fundada em indícios de fraude ou simulação, inclusive com uso de pessoas interpostas, por meio de exame de documentos fiscais e/ou contábeis, mas sem provas efetivas do dolo, da fraude ou simulação incorrida pelo importado. A hipótese é extraída do § 2º do inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, a saber:

§ 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) (grifos nossos)

Neste caso, é possível identificar que o importador não possui viabilidade estrutural e econômica, mas a fiscalização não consegue relacionar o importador ostensivo e o real adquirente, tampouco a origem do recurso aplicado na operação internacional e a transferência, partindo-se da presunção de uma operação maquinada, subsistindo por interferência dolosa ou simulada de terceiros.

O importante é que em ambos os casos há a intenção de lesar o erário e de escapar das obrigações principal e acessória impostas por lei, cabendo à fiscalização indicar a modalidade empregada e as provas obtidas que suportam o lançamento.

Voltando ao caso concreto, a autuação se deu, porque provada a ocultação do real adquirente na ocasião das importações formalizadas pela empresa Quimipa Importação a partir dos documentos elencados no item 1.2. “*prova dos autos*”. O que restou confirmado pela DRJ, também com base no robusto arcabouço probatório apresentado pela fiscalização.

Prossigo.

3. Análise dos Recursos Voluntários. Resultado da diligência.

Em síntese, defendem as empresas a ausência de provas ou irregularidade na operação efetuada entre elas, o que seria confirmado através do estoque das mercadorias.

Por essa razão, houve conversão do julgamento em diligência, momento em que a fiscalização ratifica as operações e afirma a impossibilidade de certificar o estoque, à época:

1 INTRODUÇÃO (...)

Como resposta, apresentou duas planilhas. A primeira traz a relação de notas fiscais relativas às mercadorias em questão emitidas desde a data das importações até 31/12/2016 e, através da análise dessa planilha, conclui quais mercarias estavam em estoque naquela data. Essa planilha é a mesma que já havia sido apresentada na primeira vez que o processo foi convertido em diligência¹⁰.

A segunda planilha traz a descrição das mercadorias e a quantidade em estoque em 31/12/2016 e em 2020¹¹.

Há, contudo, diversas incongruências nos dados, como veremos a seguir. Em primeiro lugar, foi solicitado ao contribuinte que informasse qual o estoque dos produtos na data da lavratura do Auto de Infração, momento em que deveria ter sido efetuada a apreensão das mercadorias, ou seja, 30/01/2017. O contribuinte, no entanto, apresentou uma tabela com os saldos do dia 31/12/2016, data anterior à lavratura do AI.

O contribuinte afirma também que não mais possui em estoque quaisquer das mercadorias importadas¹²:

Além da resposta acima, a planilha fornecida pelo contribuinte deixa claro que não há mais mercadorias em estoque em 2020:

(...)

O contribuinte afirma, portanto, que (1) seria possível averiguar qual a quantidade de mercadorias em estoque a partir da análise das notas fiscais e que (2) não há mais mercadorias em estoque no ano de 2020.

Se ambas as afirmações forem verdadeiras, se a análise das notas fiscais puder conduzir com segurança a um perfeito controle de estoque e se todas as mercadorias importadas não se encontram mais no estoque, então, estendendo-se a análise das notas fiscais até o ano de 2020, data da resposta à intimação, o saldo final de todas as mercadorias deveria ser zero. Ou seja, se as duas afirmações do contribuinte forem verdadeiras, deveria haver entradas e saídas de mercadorias em igual quantidade para que o saldo fosse zero em 2020.

(...)

2 ANÁLISE DO ESTOQUE COM BASE NAS NOTAS FISCAIS (...)

A análise das notas fiscais nos permite constatar que, para a maioria dos produtos, a quantidade de entradas difere da quantidade de saídas, levando a um saldo final diferente de zero.

Tal constatação nos leva à conclusão de que não é possível afirmar com certeza quantas unidades de cada mercadoria havia em estoque na data da autuação. Se as mercadorias não estão mais em estoque, como afirma o contribuinte, e se não foi dada saída a essas mercadorias via nota fiscal, como saber em que momento as mercadorias deixaram os estoques da empresa? Torna-se evidente que a análise do estoque com base nas notas fiscais não é uma análise confiável e que não é possível precisar quantas unidades de cada mercadoria de fato estavam no estoque na data da autuação.

2.1 MERCADORIAS COM SALDO FINAL POSITIVO

Como vimos, o contribuinte informou que nenhuma das mercadorias importadas está em estoque. Ocorre que, realizando a análise das notas fiscais, como proposto pelo contribuinte como metodologia para determinar o estoque da empresa, encontramos diversas mercadorias que possuem um saldo positivo no ano de 2020.

Se essas mercadorias realmente estivessem em estoque, como a análise das notas fiscais aponta, seriam passíveis de apreensão por terem sido importadas de maneira fraudulenta. O contribuinte, no entanto, afirma que não há mais mercadorias em estoque, o que demonstra que a análise das notas fiscais nos leva a um resultado errôneo.

Vejamos alguns exemplos:

2.1.1 JOGO DE PEÇAS DOS FUSÍVEIS A Sporting importou, em 20 de outubro de 2015, dez unidades do produto de código 11077 000000, "JOGO DE PEÇAS DOS FUSIVEIS", mercadorias essas que foram prontamente repassadas à matriz da Tennis no dia seguinte. Dois meses depois, em 18 de dezembro de 2015, as mercadorias são transferidas à filial da Tennis.

A Tennis dá saída a somente uma unidade da mercadoria, o que o ocorre em 29 de junho de 2016, segundo informação prestada pelo contribuinte¹³ e confirmada pela fiscalização. Em 31 de dezembro de 2016, haveria, supostamente, 9 unidades em estoque:

(...)

Ocorre que, prosseguindo com a análise das notas fiscais, pode-se concluir que ainda há 9 unidades dessa mercadoria em estoque no ano de 2020, pois não há nenhuma saída após 2016¹⁴:

(...)

O contribuinte, contudo, afirma que não há quaisquer mercadorias remanescentes em estoque o que nos leva à conclusão de que uma análise de estoque baseada no confronto das notas fiscais não é uma análise fidedigna.

(...)

2.1.7 BASTÃO INFLÁVEL Segundo o contribuinte²⁷, haveria 2570 unidades do produto "BASTAO INFLAVEL", código 860132 000000, em 31/12/2016 e nenhuma unidade em 2020:

(...)

Ocorre que, novamente, a análise das notas fiscais demonstra um saldo positivo de 1.860 unidades dessa mercadoria em 2020! Quase a metade do total dos bens importados deveria estar disponível em estoque atualmente.

Além disso, a análise das notas fiscais conduz a um saldo negativo de 4.000 unidades para a Sporting e positivo de 4.000 unidades para a matriz da Tennis²⁸:

(...)

Note-se que não é possível determinar em que momento todas essas mercadorias, que deveriam estar em estoque no ano de 2020, se extraviaram, se antes ou se depois da lavratura do Auto de Infração. Ou seja, não é possível determinar se estavam em estoque ou se já haviam sido consumidas naquela data.

Note-se, ainda, que nesse relatório estão sendo apresentadas algumas divergências de forma exemplificativa, mas essas mesmas divergências foram encontradas em vários outros produtos.

2.2 MERCADORIAS COM SALDO NEGATIVO

Além das situações em que, pela análise das notas fiscais, há mercadorias com saldo positivo em 2020, há também situações em que há um saldo negativo, ou seja, foi dada saída a uma quantidade maior de mercadorias do que a empresa legalmente possuía.

Se nos casos em que o saldo é positivo e as mercadorias não mais existem em estoque já era possível constatar a inexatidão da análise de estoque baseada nas notas fiscais, no caso de saldo negativo essa inexatidão é ainda mais evidente, afinal não é plausível que tenha sido efetuada uma venda de uma mercadoria que não existia fisicamente.

Dessa forma, torna-se óbvio que a análise do estoque com base nas notas fiscais não é uma análise confiável.

Vejamos alguns exemplos:

2.2.1 RAQUETE O primeiro exemplo de saldo final negativo é o do produto “RAQUETE PULSION 102 PRT/AMAR L3”, código 121159 0142L3. São importadas 360 unidades em 20/10/2015, que são prontamente transferidas à matriz da Tennis no dia seguinte. Em dezembro, dois meses depois, o produto é repassado à filial da Tennis, num total de 351 unidades.

A Tennis, então, dá saída a 392 unidades, mas recebe 39 unidades em devolução, ficando, ao final, com um saldo negativo de duas unidades²⁹.

(...)

Com a devida venia, embora a existência de grupo econômico, por si só, não faça provas de eventuais fraudes ou simulações, no entanto, como reproduzido acima, especialmente com o resultado da diligência, percebe-se a efetiva operação ilícita desvendada pela autoridade fiscal, e firmada em provas sólidas.

Não houve prova em contrário pelas recorrentes. E os elementos de prova colhidos pela fiscalização no curso da investigação desmontam qualquer especulação, sendo fácil desenhar o cenário de mútuo patrocínio e sujeição entre as empresas a caracterizar a simulação realizada.

As provas são vastas, e os fatos foram muito bem esmiuçados pela DRJ no confronto das informações e evidências reunidas pela fiscalização, razões pelas quais adoto na solução da presente lide, na esteira do inciso II, §12 do art. 114 da Portaria MF nº 1.634/2023¹:

Introdução

O auto fiscal sustenta que a empresa SPORTING se interpôs fraudulentamente entre a real adquirente TENNIS e o fisco, ocultando-a nos processos de importação de produtos das marcas BABOLAT e ARENA durante o período fiscalizado, com o objetivo de obter vantagens em relação ao recolhimento do IPI e de outros tributos de competência estadual.

Que as empresas fazem parte de um único grupo econômico gerenciado pelos cônjuges e sócios Sr. FABIAN e Sra. SILVIA, mediante esquemas fraudulentos, com confusão patrimonial e operacional.

Que em função da ocultação dolosa, os documentos apresentados são materialmente falso.

De outra parte, defendem-se as empresas TENNIS e SPORTING alegando, principalmente, que não houve recursos de terceiro ou mesmo adiantamento de recursos por parte do

¹ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor. [omissis]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

adquirente no mercado interno, para pagar a importação, que justificasse a imputação de interposição fraudulenta pelo fisco, realizada sem lastro de provas.

Que os recursos seriam do importador SPORTING, o qual não seria empresa laranja ou de fachada, mas sim representante exclusivo e distribuidor da marca de produtos que importava.

Que as operações tributárias internas ocorridas após a importação não influenciam a modalidade de importação efetuada.

Que a ausência de clareza na imputação do ilícito, sem indicação precisa do tipo de importação que entende ter ocorrido para descaracterizar as importações por conta própria realizadas pela SPORTING, prejudicava a defesa das impugnantes.

Que não houve adulteração ou falsificação de documentos.

Posto o litígio, necessário se faz um breve resumo do enquadramento da presente autuação.

Conforme consubstanciado no relatório fiscal, a penalidade aplicada e lançada por meio deste auto de infração diz respeito à pena de perdimento por dano ao erário das mercadorias importadas pelas Declarações de Importação listadas nos autos, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de sua apreensão, face às mesmas terem sido revendidas, nos termos do Decreto-Lei nº 37/1966, art. 105, inciso VI; Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, incisos IV e V, § 1º e §3º; Decreto nº 6.759/2009, art. 689, incisos VI e XXII.

[omissis]

Como se percebe, a legislação apenou com o perdimento a mercadoria de origem estrangeira, ou com a multa correspondente ao seu valor aduaneiro, caso não for localizada, for consumida ou revendida, quando constatada a ocorrência de:

- ADULTERAÇÃO ou FALSIFICAÇÃO de qualquer documento necessário ao embarque ou desembarco da mercadoria.
- OCULTAÇÃO do sujeito passivo, na condição de real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante FRAUDE ou SIMULAÇÃO, inclusive a
- INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS que, por força da conceituação legal, também pode ser presumida em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em uma operação de comércio exterior.

A lei detalha que não basta haver ocultação, mas sim que a ação tenha ocorrido mediante fraude ou simulação. A intenção do agente constitui requisito para a aplicação da penalidade, pois existe a disposição de lei em contrário prevista no comando legal do art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976, excetuando a responsabilidade objetiva prevista no art. 136 do Código Tributário Nacional.

Ocultar pode ser compreendido como a ação de esconder ou de encobrir alguma coisa aos olhos ou conhecimento de outrem, a fim de que não seja vista ou reconhecida.

A simulação, por sua vez, consiste em fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade, dissimular, ou seja, verifica-se divergência intencional entre a vontade real e a vontade declarada, com o fito de enganar a terceiros. Pode ser compreendida como uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na Lei.

Tanto a ocultação quanto a simulação são revestidas da má-fé, ou seja, a intenção voluntária de se assim proceder. E no âmbito do Direito Tributário ambas as condutas são caracterizadas como fraude, entendimento decorrente de expressa disposição legal observada da Lei nº 4502/1964, que assim dispõe:

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 diferir o seu pagamento.

Tendo em mente este conjunto de condutas relativas à mercadoria, na importação, passemos à análise do cenário concretizado no processo fiscal.

A empresa TENNIS é a única cliente da SPORTING. Ambas apresentaram em sua constituição societária original o casal FABIAN e SILVIA, cônjuges. Atualmente, Sra. SILVIA, ex-sócia da SPORTING, é sócia da TENNIS. Sr. FABIAN, ex-sócio da TENNIS, integra majoritariamente a sociedade da SPORTING. Ambos são administradores de fatos das referidas empresas.

A despeito dos registros cadastrais e contábeis, consubstanciou-se em procedimento de diligência que as empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES se localizam no mesmo endereço, compartilham os mesmos funcionários e procedimentos administrativos, estando subordinados funcionalmente à mesma gerência do casal. Tentou-se dar uma aparência de unidade autônoma às empresas que inexistem.

Essa aventada confusão resta evidente até mesmo da peça impugnatória, onde são apresentados de forma repetitiva e sistemática argumentos de defesa únicos para todas as empresas, não se evidenciando quem se defende em cada peça.

As impugnações da TENNIS e SPORTING poderiam ser consideradas idênticas, não fossem os cabeçalhos. De igual modo o foram as defesas que impugnaram a imputação de responsabilidade solidárias dos sócios pessoas físicas Sr. FABIAN e Sra. SILVIA, e das empresas RAQUETES e FLORSOF. Todas os autuados são citados e defendidos em todas as impugnação apresentadas.

Conforme comprovado nos autos, a TENNIS e a SPORTING se revelavam publicamente com um GRUPO de atuação em Campinas/SP. Foram anexadas imagens às fls. 27/28 com o Sr. FABIAN se apresentando como sendo da Babolat Arena em entrevista à revista ISTOÉ Dinheiro. Observou-se, ainda, que o contato BABOLAT no site apresenta o endereço da filial da TENNIS em Campinas e e-mail com domínio @arenababolat. Foram obtidas também, durante diligência, fotos da fachada da empresa com alusões às marcas ARENA e BABOLAT.

Dos fundamentos e provas apresentados pela fiscalização, é possível concluir, seguramente, que o envolvimento do sócio Sr. FABIAN nas transações comerciais das empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES extrapola o mero auxílio entre integrantes de família. Torna-se explícito que não se trata de mera ajuda fortuita e ocasional, comum em empresas que compartilham membros familiares, mas comando central de todas as áreas do negócio, norteando todo tipo de ação, seja financeira, operacional ou comercial.

São inúmeras as provas anexadas nos autos (fls. 78/85) de modo que não há margem para dúvida de que o Sr. FABIAN atua em nome das três empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES: assinatura em contratos de representação de marca, trocas de mensagens eletrônicas, depoimento de funcionários, etc.

Ressalte-se que durante a ação fiscal, os empregados recorreram ao Sr. FABIAN para tomada de orientação, legitimando-o na figura do gerente que daria a ordem instrutora sobre a condução das diligências das empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES, cujos 3 (três) Termos Fiscais foram assinados, frise-se, por um mesmo funcionário, FRANCISCO MEDEIROS ROCHA MATTOS.

No presente caso, não há apresentação de argumentos de defesa contra as provas apresentadas pela fiscalização de que as três empresas atuam no mesmo lugar, são operacionalizadas pelos mesmos funcionários, com confusão administrativa e operacional, norteando seus procedimentos de forma a simular independência de três pessoas jurídicas que, na verdade, constituem um só negócio.

Na situação ora apresentada, é possível inferir que o negócio consiste em representar no Brasil e com exclusividade, a venda e distribuição de produtos esportivos importados das marcas BABOLAT e ARENA.

Ao longo do voto caminharemos para o raciocínio de que as importações foram formalmente realizadas pela empresa SPORTING, que simulou revenda para a empresa TENNIS, a qual, por sua vez, distribuiu os produtos aos reais clientes em território nacional. A atuação no ramo de vendas por comércio eletrônico foi centralizada na empresa RAQUETES, CNPJ informado no site de vendas da BABOLAT. Sendo que todas as decisões das empresas eram tomadas de forma centralizada na figura do casal, preponderantemente pelo Sr. FABIAN.

Por todo exposto, é possível concluir que existem provas inequívocas do mal uso da autonomia jurídica das empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES, com intuitos fraudulentos que serão abordados nos tópicos seguintes.

Da Falsificação de documentos

A fiscalização conclui que em função da ocultação dolosa, os documentos apresentados são ideologicamente falsos. A impugnante se defende afirmando que não houve adulteração ou falsificação de documentos instrutivos das importações.

Sobre este litígio, não constam dos autos desenvolvimento de raciocínio que sustente a imputação realizada, bem como não resta claro se foram encontradas faturas divergentes nos locais diligenciados.

Fácil inferir do relatório fiscal que a imputação foi construída com base na premissa de que o nome da empresa TENNIS deveria constar nas faturas comerciais como real adquirente das mercadorias, quando apenas a empresa SPORTING figurava no documento como importador e adquirente.

Compreendo, porém, pela própria atuação do Sr. FABIAN, que se confunde na administração das empresas TENNIS, RAQUETES e SPORTING, que mais parece um caso de omissão ao exportador estrangeiro de dados a constarem nos documentos instrutivos do despacho, o que se diferencia da adulteração propriamente dita dos referidos documentos.

Assim, considero insuficientes os argumentos e as provas que lastreiam a tipificação da conduta prevista no art.105,VI, do Decreto-Lei nº37/1966, de forma que os argumentos foram centrados 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, que pode ser concluída das evidências que se seguem.

Ocultação da Real Adquirente TENNIS

Conforme já abordado neste voto, ocultar implica na ação de esconder ou de encobrir alguma coisa aos olhos ou conhecimento de outrem, a fim de que não seja vista ou reconhecida.

Aqui, são bastante relevantes, no sentido de confirmarem a acusação de ocultação da TENNIS como real adquirente das mercadorias, as declarações prestadas pelo Sr. FABIAN e consubstanciadas no Termo de Declaração nº03/2016 (fl.146/150), que informou:

[...]Respondeu que a Sporting funciona como uma trading, isto é, quando sai da alfândega já é transferida a mercadoria para a empresa Tennis, no mesmo dia, e são armazenadas no depósito da empresa Tennis na cidade de Campinas, constatado no dia da diligência pela fiscalização da Receita Federal;

Perguntado ao sr. Fabian como a empresa TENNIS efetua os pagamentos para a SPORTING, respondeu que é a própria funcionária Tatiane de Paula Souza, Analista Financeira, realiza as emissões das notas fiscais da empresa Sporting para a empresa Tennis e que também emite os boletos bancários; Respondeu que a funcionária Thalita Lopes Guimarães Correa,

Analista Financeira, realiza os pagamentos da empresa Tennis para a empresa Sporting.

Perguntado ao sr. Fabian sobre os valores praticados nas vendas da SPORTING para a TENNIS obedecem às leis de mercado ou possuem algum benefício como por exemplo descontos, respondeu que a Sporting vende para Tennis com lucro com base de uma trading, isto é, em leis de mercado com margens menores, ressaltou que a Tennis não teve durante a sua vida habilitação ilimitada no sistema RADAR.

Perguntado ao sr. Fabian sobre se as empresas TENNIS, RAQUETES e SPORTING têm funcionários em comum, respondeu que os funcionários realizam atividades das 3 (três) empresas e que transferiu os funcionários para a empresa RAQUETES, porque a atividade da RAQUETES tinha uma expectativa de crescimento alto, pelo motivo de comercializar pela internet e também por estar registrada no Simples, existindo um recolhimento mais simplificado.

Com base nessas afirmações, é possível observar o modo como sócio Sr. FABIAN enxerga o funcionamento da SPORTING: uma trading que importa por conta e ordem da TENNIS. Sendo o pagamento e emissão das notas fiscais inerentes à concretização das operações realizados por funcionárias da empresa RAQUETES, assim formalizadas em função de seu regime simplificado de tributação.

Os intuitos fraudulentos decorrem da intencional divergência entre a vontade real, de utilização compartilhada dos mesmos recursos pessoais (mesmos funcionários), operacionais (mesma instalação física) e gerenciais (mesma gerência), e a situação jurídica formalmente declarada de existência de 3 empresas distintas e independentes, a fim de camuflar uma situação perante o fisco que possibilite o gozo de benefícios fiscais. Trata-se de exemplo da mencionada deformação voluntária dos fatos para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na Lei.

O mencionado Termo de Declaração nº03/2016 que contém afirmações por escrito e assinadas pelo sócio gerente foi arrolado como prova do tipo de importação pretendida, por conta e ordem, não obstante inexistam contrato prévio e demais formalizações legais. Isso contraria a alegação de que inexistem nos autos clareza e prova do tipo de importação que a fiscalização entende ter havido. Não por outro motivo a fiscalização indica o artigo 95, incisos I e V do DL 37/66, para responsabilizar a empresa TENNIS nesta autuação, onde o inciso V trata do adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Alega-se na impugnação que a SPORTING não é empresa laranja ou de fachada, pois possui grande capital e patrimônio próprio, tem representação exclusiva das marcas dos artigos esportivos que importa no Brasil e foi habilitada pela Receita Federal para realizar importações em valor ilimitado, em razão de sua capacidade econômica. E que houve revenda das mercadorias importadas no mercado interno.

De pronto, cumpre salientar que a habilitação de pessoa física ou de responsável por pessoa jurídica no Siscomex não confere atestado de regularidade perante a RFB nem

homologa as informações prestadas no requerimento, conforme previsto no artigo 29 da Instrução Normativa RFB nº 1603/2015 que regula o procedimento de habilitação.

Sobre a revenda de mercadorias importadas em mercado interno, apresento ementa de Solução de Consulta nº 119/ 2007, emitida pela Divisão de Tributação – DISIT da 7ª Região Fiscal, segundo a qual:

“A pessoa jurídica importadora ao praticar todos os atos de comércio internacional com independência e seus próprios recursos, sendo o único responsável pela fase comercial, logística de transporte, desembaraço, pagamento de tributos, arcando com a contabilização e revenda das mercadorias nacionalizadas a distribuidor interno ou consumidor final, está praticando ato de comércio de compra e venda, não se configurando a encomenda prevista na Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006.”

Com base nos fatos e provas arroladas ao relatório não restam dúvidas de que os recursos da TENNIS financiaram, ainda que indiretamente, as importações autuadas. A possibilidade de independência operacional e de recursos da SPORTING foi descartada, conforme explanado.

A filial da SPORTING em Passos/MG, importadora declarada na maioria das DIs, não registrou funcionários no período fiscalizado. Sua matriz em Campinas/SP apresentou 2 (dois) funcionários declarados por mês, sendo um deles sempre o sócio Sr. FABIAN. Este quadro mostra-se incompatível com o volume das operações de comércio exterior executadas, sendo constatado em diligência a existência de apenas uma empresa de fato, localizada no endereço do site da BABOLAT na internet que coincide com o endereço da filial da TENNIS declarado, qual seja, Rua James Clerk Maxwell, 170, Condomínio Techno Park – Galpão 03, Rodovia Anhanguera – KM 105,5, CEP 13069-380 – Campinas/SP. Merece destaque no relatório o fato de que a TENNIS é uma empresa formalmente lucrativa e a SPORTING não. Observou-se na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) que o sócio Sr. FABIAN não recebeu nenhum lucro/dividendo da SPORTING em 2015, apenas R\$12 mil de pró-labore anual. Ao passo que, para o mesmo ano 2015, a Sra. SILVA declarou R\$2.114.493,23 de lucros/dividendos recebidos da TENNIS.

Do patrimônio de R\$3.004.364,36 declarado em 2015 pelo Sr. FABIAN, R\$597.000,00 são referentes às quotas da SPORTING e R\$ 2.047.655,05 de créditos da SPORTING. Na fase inquisitória a fiscalização solicitou os documentos que comprovam a integralização do capital social da SPORTING, ao que a empresa respondeu que não os teria disponíveis em função do tempo transcorrido (em presa constituída em 1999).

Assim, tem-se que a importadora ostensiva SPORTING não apresenta lastro econômico, pois não declara lucro e nem comprova a integralização de seu capital. Igualmente sem lastro se apresentou o patrimônio declarado pelo sócio Sr. FABIAN, com a totalidade dos recursos centrados na própria SPORTING.

Em sequência, tem-se que as mercadorias importadas pela SPORTING foram integralmente repassadas para a TENNIS, sua única cliente.

A funcionária TATIANE DE PAULA SOUZA, Analista Financeira, realiza emissões das notas fiscais da SPORTING para a TENNIS e o pagamento da TENNIS para a empresa SPORTING são realizados pela funcionária THALITA LOPES GUIMARÃES CORREA, igualmente Analista Financeira, ambas funcionárias lotadas formalmente na RAQUETES.

Ou seja, os trâmites e o pagamento das supostas vendas foram executadas por funcionários de um mesmo quadro e sob a supervisão de um mesmo gerente, não podendo ser consideradas vendas reais submetida às leis normais de mercado. Nesta situação, ainda que existam duas personalidades jurídicas distintas, houve desvio de função com o propósito ilegítimo de movimentação dissimulada de recursos.

Descaracterizadas as vendas entre a SPORTING e a TENNIS, que se revelaram o meio de que se lançou mão para viabilizar formalmente a transferência de capital entre as

empresas, os recursos que financiavam as importações eram oriundos das vendas reais da TENNIS aos reais consumidores dos produtos das marcas importadas.

Assim, concluo que houve emprego de recursos financeiros da real adquirente TENNIS, sujeito passivo na condição de real comprador das mercadorias, ocultado mediante simulação de operações inexistentes de fato, conforme tipificação prevista no Decreto-Lei nº 1455/1976, art.23, V.

Simulação na Logística de Venda das Empresas

A fiscalização trouxe elementos que comprovam a ocorrência inequívoca da simulação de uma realidade logística materialmente inexistente nas operações realizadas em conjunto pela SPORTING e TENNIS.

A matriz da SPORTING apresenta endereço declarado à Rua Antônio Galizia, 105, Cambui, Campinas/SP, CEP 13024-510, e sua filial declarou endereço à Rua Olegário Maciel, 531, Passo/MG.

A empresa TENNIS tem matriz com endereço declarado à Rua Astolfo Pio, 250, Machado/MG, e filial com endereço declarado à Rua James Clerk Maxwell, 170, Condomínio Techno Park.

100% das importações objeto desta autuação são desembaraçadas no estado de SP, sendo 98% pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos em Campinas e 2% pela Alfândega do Porto de Santos. Figura como importador a filial da SPORTING em Passo/MG, emissora das NFe de Entrada para desembarço de 91% das mercadorias. Posteriormente, havia a emissão da NFe de venda da SPORTING de Passos/MG para a matriz da TENNIS em Machado/MG. Por fim, a TENNIS revendia as mercadorias para lojas de todo país.

Conforme consubstanciado no relatório fiscal, não há estrutura operacional e logística para armazenagem dos produtos nas filiais de MG, que não apresentam quadro de funcionário compatíveis nem estrutura física de armazenagem. Verificou-se durante a diligência que a armazenagem dos produtos ocorria no endereço declarado como sendo o da filial da TENNIS, no Condomínio Techno Park em Campinas/SP. Ou seja, a empresa emitia as notas fiscais de modo a fabricar operações de venda virtuais segundo as quais a mercadoria seguia para MG quando na verdade circulavam apenas dentro do estado de SP. Corroborava para esse raciocínio o fato de nas NF-e de venda das mercadorias importadas pela SPORTING de Passos/MG para a TENNIS de Machado/MG inexistirem transportadores registrados e, portanto, Conhecimentos de Transporte eletrônicos vinculados.

Sobre a constatação, a defesa apenas alega que o planejamento para pagar menos imposto não é ilegal e não descaracteriza as importações feitas pela empresa SPORTING por conta própria. Assertivas desta natureza foram trazidas pelos impugnantes, em nada contribuindo para a defesa dos autuados. Vide abaixo, seguida de ponderações:

"Que a entrada física no estabelecimento do importador não é obrigatória, podendo a mercadoria importada seguir, na saída da Alfândega, para um depósito público ou mesmo diretamente para o estabelecimento de um comprador.

Que o importador não precisaria transportar sua mercadoria até seu estabelecimento, para depois revender para cliente situado em outro Estado e em local próximo ao do desembarço."

Nota-se que a autuada se utiliza de uma proposição não praticada sobre sua logística de operação, posto que o problema justamente reside na divergência entre o que foi oficialmente registrado nos documentos fiscais e a materialidade das operações. Aqui não se trata da busca da melhor solução logística visando melhor relação custo x benefício.

Tanto a TENNIS como a SPORTING dispunham de filiais em SP e, mesmo assim, arquitetaram uma realidade logística infundada e dispendiosa, segundo a qual a mercadoria passeia por MG para enfim retornar a clientes localizados no mesmo estado onde foi desembarçada.

Vamos discorrer sobre mais essas alegações:

Vamos discorrer sobre mais essas alegações.

"Que sobre o tamanho e porte dos estabelecimentos da SPORTING e TENNIS, a legislação não determina o tamanho da sede das empresas nem o número de empregados.

Que a criação de empresas exige que se indique um endereço para fins fiscais, que nem sempre é o mesmo onde a empresa desenvolve ações de seu negócio."

A autoridade administrativa pode recusar o domicílio tributário eleito pelo contribuinte, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, caso em que se aplica a regra trazida pelo § 1º do art.127 do CTN, considerando como tal o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. O conjunto de bens organizado para o desenvolvimento da atividade econômica de importar e revender o bem foi constatado no local diligenciado à Rua James Clerk Maxwell, 170, Condomínio de Empresas Techno Park, endereço declarado como da filial da TENNIS em Campinas/SP.

Com base nas provas coletadas em sede de diligência, concatenadas com as pesquisas fiscais que a antecederam, discutidas em tópico anterior, concluo que as empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES atuam no mesmo endereço, que deveria representar seu domicílio fiscal.

A indicação do domicílio é de tamanha relevância que a Súmula 435 do STJ pacificou o entendimento no tocante à pessoa jurídica não localizada caracterizar dissolução irregular: *"Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente"*.

Outro argumento de defesa a ser refutado:

"Que o planejamento para pagar menos imposto não é ilegal e em nada descaracteriza as importações feitas pela Sporting por conta própria. E a legislação estadual, em especial em relação às operações que ocorrem após a importação, não tem correlação com os fatos levantados neste processo. Operações tributárias internas ocorridas após a importação não têm o condão de influenciar a modalidade de importação efetuada."

Sobre os indícios de possível fraude relativa ao tributo estadual do ICMS, de fato representam operações tributárias internas ocorridas após a importação e não influenciam diretamente o tipo de importação efetuada, porém são relevantes para compor um quadro de motivações que explicitam o intuito fraudulento dos envolvidos, podendo ser objeto de representação da Receita Federal ao ente federativo competente.

Para o presente caso, a alíquota do ICMS em operações interestaduais é de 12% (diferente da alíquota em operações dentro do mesmo Estado que é, geralmente, de 18%). Porém, por se tratar de mercadoria importada, a Resolução do Senado nº 13/2012 prevê em seu art.1º uma alíquota ainda mais benéfica, de apenas 4% nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembarço aduaneiro, não tenham sido submetidos a processo de industrialização.

A Constituição já prevê que, no comércio entre empresas, a diferença entre a alíquota interna do estado de destino (17% a 19%) e a alíquota interestadual (7% ou 12%) ficará com o Fisco de onde está o comprador. Essas regras foram criadas para incentivar o

desenvolvimento regional, pois, em 1988, ano da Constituição, as regiões Sul e Sudeste concentravam grande parte das indústrias.

Essa diferenciação de alíquotas aliado ao fato de 91% das mercadorias desembaraçadas em Campinas/SP seguirem para a filial da SPORTING em Passo/MG, motivaram análises confrontando o endereço do estabelecimento responsável pela nota fiscal eletrônica de entrada, o volume de importações e a inadequação física dos locais declarados ao fisco, permitindo inferir que havia possibilidade de fraude.

Fraude à lei pode ser compreendida como o cumprimento apenas formal da letra da lei, mas em divergência com o espírito para a qual ela foi criada e para obtenção de fim contrário a ela. No presente caso, não houve circulação interestadual de mercadoria que fosse acobertada com a alíquota mais benéfica de 4%, posto que atestou-se que SPORTING e a TENNIS se localizam de fato no Estado de São Paulo. Aqui, apresentou-se ao fisco a simulação de uma operação inexistente, modificando as características essenciais do fato gerador do tributo com a finalidade de reduzir o montante do imposto devido, constituindo fraude nos termos do art. 72 da Lei nº 4502/1964. Igualmente representa fraude a compra por interposta pessoa que proibida de adquirir determinado bem, burla o espírito da lei ao combinar a compra por terceiro que, posteriormente, vende o bem para ele. E veremos adiante que apesar da TENNIS ser a provedora dos recursos, não tinha limite regular no Siscomex para realizar as importações das mercadorias.

Entendo que este caso se amolda perfeitamente à tipificação legal de dano ao erário prevista no art.23, V do Decreto-Lei nº 1455/1976.

Quebra da cadeia do IPI

O relatório traz robusta demonstração realizada pela fiscalização (fls.33/37), com base nos valores de notas fiscais eletrônicas decorrentes de operações passadas, assim como planilhas de controle obtidas durante diligências que põem em evidência a intenção de obter vantagem da manipulação de margem de lucro em função da alíquota do IPI.

Conforme pode ser observado da planilha de fl.81, que retrata as vendas entre os estabelecimentos da SPORTING e TENNIS situados em MG (embora não haja dúvidas de que as mercadorias não circulavam naquele estado), que quando a alíquota do IPI é de 0% a margem de lucro na venda é de 270%; Quando a alíquota é de 5% a margem diminui para 50%; para alíquotas de 10% ou 20% a margem é de 30%. Ou seja, a margem de lucro é inversamente proporcional a alíquota do IPI.

A defesa alega que não houve demonstração das margens de lucro correntes no mercado e que a SPORTING vende por atacado e a TENNIS no varejo, o que diferencia seus preços de venda.

Com efeito, não se pode comparar os preços praticados por um distribuidor e um varejista. Ocorre que a SPORTING não pode ser considerado empresa importadora distribuidora independente da TENNIS uma vez que, conforme anteriormente explicitado, as empresas SPORTING, TENNIS e RAQUETES se confundem, constando inclusive dos autos mensagem eletrônica do Sr. FABIAN admitindo que a RAQUETES existe por uma mera questão fiscal.

Nesses termos, o artifício amplamente denominado de quebra da cadeia do IPI, quando se configura o afastamento doloso das condições de contribuinte do IPI na figura de estabelecimentos equiparados a industrial, por si só, não constitui prova auto-suficiente da ocorrência do ilícito em questão. Todavia, inclui-se num conjunto de provas que demonstram as motivações para interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, implicando, no mínimo, em representação aos tributos internos.

Da análise dos fatos, não restam dúvidas de que as empresas TENNIS e SPORTING orquestram suas atividades com o fito de pagar menos imposto. O problema não reside nessa questão, pois, de fato, conforme argumento de defesa, planejamento para pagar menos imposto não é ilegal. O ilícito nasce quando esse planejamento envolve um modus

operandi que implica na simulação fraudulenta de operações fictícias, conforme aprofundado no tópico que a este antecede.

Nesse sentido, é preciosa a lição de Leandro Paulsen no livro Direito Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 16ª edição, fls. 2445 e 2448, quando explana sobre a impossibilidade de afastar o fato gerador já ocorrido e planejamento tributário:

O contribuinte, através de planejamento tributário, pode optar por negócios sujeitos a carga tributária menor. Se o faz, evitando a ocorrência de fatos geradores, temos o que se chama de elisão ou evasão lícita. Uma vez ocorrido o fato gerador, entretanto, surge a obrigação tributária e qualquer manobra para encobri-lo ou, de qualquer maneira, deixar de pagar o tributo, constituirá ilícito. [...]

De qualquer modo, embora tal referência seja um ponto de partida para a análise, não nos dá elementos para resolver as intrincadas questões relativas aos limites do planejamento tributário voltado à evitar a incidência de normas tributárias gravosas. Impende ponderar-se o livre exercício de atividade econômica e a liberdade em geral, de um lado, com a capacidade contributiva e a solidariedade social, de outro. O debate não se restringe à análise da validade e eficácia de atos de direito privado. Impende que se proceda à sua análise sob a perspectiva específica do Direito Tributário, com seus fundamentos e perspectivas. É preciso que se tenha em consideração o dever fundamental de pagar tributos e os princípios próprios da tributação, o que envolve não apenas a segurança jurídica, mas também a capacidade contributiva e a isonomia, consideradas as pessoas enquanto contribuintes.

O regulamento do IPI equipara a industrial o adquirente de mercadoria estrangeira, tornando-o sujeito passivo obrigado ao pagamento daquele tributo, conforme preceituado o art.121 do CTN. A obrigação principal de pagar o IPI surge com a saída das mercadorias do estabelecimento do real adquirente equiparado a industrial, condição aqui imputada à real adquirente da TENNIS e, não à empresa SPORTING. Ou seja, houve fato gerador do IPI encoberto pela realidade decorrente dos registros formais, que mesmo divergindo da materialidade dos fatos em nada altera sua natureza, se posteriormente descobertos e comprovados.

Ação Fiscal Anterior e Habilitação para Operar no Comércio Exterior

São trazidas informações que, apesar de não integrarem diretamente o conjunto indiciário que caracteriza o ilícito de ocultação, representam incontestemente evidência de antecedente fraudulento relacionando a empresa TENNIS e a SPORTING em suas importações, pela comprovada e intencional burla de controles oficiais.

Consta nos autos menção ao Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 10611.000041/2011-22 de autuação da TENNIS/MG por fraude no comércio exterior praticada em conjunto com a SPORTING, decorrente de ação fiscal iniciada em 02/09/2010. Neste processo a TENNIS, por restrições em sua modalidade de habilitação, registrou importações no regime de entreposto aduaneiro de mercadoria com cobertura cambial (vedada à época), nacionalizadas pela SPORTING.

Na ocasião, a TENNIS era representante da BABOLAT e estava habilitada para operar no comércio exterior na modalidade simplificada (pequena monta), cujo limite na importação é de US\$ 150.000,00 para o período de seis meses. A empresa solicitou aumento do limite através de requerimento de habilitação ordinária que foi indeferido, permanecendo da modalidade simplificada no período abrangido pela ação fiscal objeto da presente autuação, até maio de 2016.

A TENNIS só veio a se habilitar na modalidade ilimitada em junho de 2016, o que significa que a empresa não dispunha de limite para realizar tanto as importações objeto do PAF 10611.000041/2011-22 como as importações pretendidas nas operações objeto desta autuação, realizando-as através da SPORTING mediante solução ilegítima.

Na citada atuação, após atingir seu limite para importações por conta própria, simulou operações de entreposto para mercadorias adquiridas e já pagas com seus próprios recursos, mercadorias estas que foram formalmente nacionalizadas pela SPORTING.

Para regulação do comércio exterior e proteção nacional são necessárias medidas de controle aplicadas aos seus intervenientes, às quais os operadores devem se submeter, como consequência da livre opção de escolha deste ramo de negócio para atuação.

Aqui não se trata de ofensa ao princípio da ordem constitucional econômica da livre iniciativa, mas sim de supremacia do interesse público (controle e regulação do comércio exterior como proteção social) sobre o privado (meios e formas de atuação no comércio exterior).

Nestes termos, se a pessoa jurídica ou física livremente opta e faz de seu negócio a comercialização de mercadoria estrangeira importada por encomenda ou por conta e ordem de uma importadora, deve se submeter aos requisitos e condições estabelecidos nas Instruções Normativas RFB nº 225/2002 e nº 634/2006, restando, ainda, a obrigação de se habilitarem nos termos da IN RFB nº 1603/2015.

Conforme já exposto, representa fraude a compra por interposta pessoa que proibida de adquirir determinado bem, burla o espírito da lei ao combinar a compra por terceiro que, posteriormente, o vende para ele.

Da Conversão da Pena de Perdimento em Multa

Na fase inquisitória da fiscalização, a empresa TENNIS foi intimada através do Termo de Intimação nº 01/2016 a informar se as mercadorias adquiridas junto a SPORTING foram consumidas, revendidas ou encontravam-se em estoque.

A empresa informou que grande parte da mercadoria foi revendida e que alguns itens permaneciam em estoque, porém esclareceu que, por se tratar de compra realizada no mercado interno o registro das notas fiscais no controle de estoque permitiam conhecer a qualidade e quantidade de mercadorias, mas que não havia vínculo com as declarações de importação.

Esse cenário de impossibilidade de identificação das mercadorias no estoque com a precisão requerida motivaram a conversão do perdimento em multa de 100% do valor das mercadorias.

A empresa defende-se alegando que seria possível a fiscalização fazer a correlação do estoque com as mercadorias importadas, em razão das quantidades e descrições, uma vez que todas as importações foram vendidas da SPORTING para a TENNIS e que nos termos do art.23, §3º do DL nº1455/76, seria nula a aplicação da multa substitutiva de 100% do valor das mercadorias existente no estoque e, por tanto, localizadas e não consumida.

Sobre essa questão, observa-se dos autos, em especial a resposta da TENNIS ao Termo de Intimação nº 01/2016, que a empresa não apresentou os valores em estoque no momento oportunizado, tampouco ofereceu condições para que a fiscalização o fizesse com a precisão requerida.

Em virtude do contencioso administrativo, nova oportunidade foi aberta para apresentação de provas que comprovassem que as mesmas mercadorias pelo Fisco consideradas como não localizadas, revendidas ou consumidas ainda permaneceriam em estoque e, portanto, se sujeitariam à pena de perdimento.

O momento adequado para apresentação de provas é juntamente com a impugnação, conforme art.16, § 4º do do Decreto nº70.235/1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, na falta de uma das três hipóteses ressalvadas no mencionado dispositivo, está precluso o direito de apresentar provas nesta fase processual.

Não foram anexados aos autos nenhum documento nesse sentido. Resta, portanto, prejudicado o argumento.

Outro argumento que merece ser enfrentado é a alegação de que a pena de perdimento não teria natureza tributária. Que a mercadoria objeto da pena de perdimento estaria fora do campo de incidência do imposto de importação, conforme dispõe o Regulamento Aduaneiro de 2009 em seu art.71. e que, por conseguinte, não existiria respaldo no Código Tributário para indicação de responsabilidade tributária.

O presente processo não trata de lançamento relativo a tributo. Não obstante, convém informar que o Decreto-Lei nº 37/66 dispõe em seu art.1º, §4º, III que o imposto de importação não incide sobre a mercadoria estrangeira objeto da pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida.

Por esse mesmo motivo, cabe ao titular da unidade da Receita Federal do Brasil, no âmbito da respectiva jurisdição, aplicar a Pena de Perdimento da mercadoria, no uso da competência prevista no artigo 302, inciso IV, da Portaria MF nº 203/ 2012, que aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nos casos em que não é possível a aplicação do perdimento da mercadoria e procede a fiscalização ao lançamento da multa, que é o caso ora em julgamento, preconiza o Decreto-Lei nº 1455/1976 que serão observados os ritos e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Nesses termos, goza sim o crédito aqui lançado de natureza tributária e a pessoa obrigada ao pagamento desta penalidade pecuniária é sujeito passivo da obrigação tributária, conforme artigo 121 do CTN.

Conclusão sobre o ilícito imputado

Em resumo, verifica-se, de um lado, que as afirmações da acusação apresentadas no Relatório de Procedimento Fiscal de fls. 21/95, estão lastreadas com os documentos comprobatórios e, de outro lado, que as assertivas dos impugnantes são desacompanhadas de provas, de modo que não há margem para dúvida de que a empresa SPORTING atuou como interposta pessoa nas operações de comércio exterior aqui tratadas, pois registrou diversas importações declarando importar em nome próprio, quando, de fato, a verdadeira beneficiária das importações e real compradora era a empresa TENNIS.

Assim, considerando que os impugnantes não trouxeram elementos suficientes para desconstituir o quadro probatório traçado pela fiscalização, concluo que as empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES, em associação, cometeram a conduta prevista no art. 23, inc. V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, estando sujeitos à penalidade prevista no § 3º do mesmo dispositivo. A responsabilidade da SPORTING e da RAQUETES será melhor aprofundada em sequência.

Responsabilidade da SPORTING

Nas peças de impugnação alega-se que não houve ocultação do real adquirente, havendo a SPORTING atuado com seus próprios recursos. Porém, a despeito de não ter havido interposição fraudulenta, se esta tivesse ocorrido, a única pessoa que poderia ser penalizada com o Perdimento seria o importador ostensivo SPORTING.

Nos tópicos anteriores concluiu-se pela interposição fraudulenta e não há o que se discutir em relação à responsabilidade da SPORTING, que concorreu para a prática da infração como empresa ocultante, nos termos previstos do art.95, I do DL nº37/66.

Destaco, ainda, que o citado DL nº37/66 prevê em seu art.95, IV, que a pessoa jurídica responde pela infração ocorrida em razão do despacho que promover de qualquer mercadoria.

Assim, voto pela manutenção do importador SPORTING PRODUCTS DO BRASIL LTDA, CNPJ 02.989.949/0001-91, no pólo de responsabilidade solidária.

Responsabilidade da RAQUETES

A fiscalização arrolou a empresa RAQUETES como responsável solidária com enquadramento no art.124, I do CTN, por apresentar interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, dada a sua intrínseca relação com a TENNIS e a SPORTING.

A empresa afirma inicialmente que, dada a natureza não tributária da pena de perdimento, não haveria respaldo no Código Tributário para indicação de responsabilidade tributária, argumento já enfrentado em tópico anterior Da Conversão da Pena de Perdimento em Multa, não assistindo razão à impugnante.

Depois defende que a empresa RAQUETES não seria responsável pelas importações operadas, restando seu arrolamento como responsável solidária pelas importações da SPORTING desprovida de motivo ou comprovação. E que o artigo 124, I do CTN não se presta a que a fiscalização eleja responsável solidário por infração, posto que a solidariedade não seria forma de inclusão de terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim forma de graduar a responsabilidade dos sujeitos que compõem o pólo passivo.

Passemos ao desenvolvimento do raciocínio.

No cenário econômico atual, é usual que as empresas se estruturam sob a forma de conglomerados empresariais, também denominados de Grupos Econômicos. Tais agrupamentos empresariais justificam-se pela busca incessante da otimização de recursos disponíveis, redução de custos e aumento da produtividade. E de igual forma, a personalidade jurídica protege o patrimônio individual de cada empresa integrante do grupo.

Ocorre que a personalização jurídica, como solução jurídica para incentivar a conjugação de esforços entre pessoas e empresas, de modo a estimular a produção de riqueza e a limitação do risco, pela separação dos patrimônios das sociedades e dos sócios, não pode se tornar meio para obtenção de fins diversos daqueles, sendo utilizada como instrumento para a consecução de objetivos considerados antijurídicos, pela realização de atos abusivos ou fraudulentos, em desvio de sua função social. Nesses casos deve, portanto, ser desconsiderada.

A desconsideração da personalidade jurídica representa a solução para remediar a utilização abusiva das garantias jurídicas decorrentes da personalização jurídica e foi, de certa forma, abordada no parágrafo único do art.116 do CTN quando prevê que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Este parágrafo foi acrescentado pela LC nº 104/01, vigente desde a publicação em 11/01/01. A análise da constitucionalidade da LC 104/01 é objeto da ADIN 2.446, ainda não julgada.

Não obstante, ainda que inexistia lei ordinária específica versando sobre o tema, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica à esfera tributária torna-se possível com a interpretação dos dispositivos do CTN à luz do sistema jurídico e de suas relações com direito civil, cujo Código (Lei nº 10.406/2002) estabelece em seu art. 50 que em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Claro, não há a submissão dos conceitos utilizados pelo direito tributário aos parâmetros estabelecidos pelo direito civil, mas aos princípios constitucionais e à interpretação sistemática do ordenamento jurídico. Esse é o sentido do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Porém, a ausência de previsão de todos os casos possíveis em que a lei incide sob o fato nos dispositivos legais não impedem que outros casos sejam previstos pela consideração do sistema legal como um todo, e não apenas a letra da lei de um único dispositivo. Os princípios do direito tributário, em especial os da estrita legalidade e da tipicidade, não impedem a interpretação sistemática de todo ordenamento jurídico suprindo eventuais inconsistências.

Sob a ótica da legalidade estrita, a desconsideração da personalidade jurídica não seria aplicável no âmbito tributário em função da inexistência de expressa previsão legal. Porém, alguns defendem que a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária seria aplicável com fundamento nos artigos 135 e 116, e em diversas normas do CTN. Outros entendem que sua aplicabilidade se daria com fundamento em que o Direito deve reprimir o uso abusivo das estruturas jurídicas. O direito à personalidade jurídica é tutelado juridicamente em razão da necessidade de fomentar a atividade econômica, extinguindo-se o direito à proteção pelo ordenamento jurídico nos casos de fraude à lei tributária.

Seguem trechos de julgados que versam sobre abuso da personalidade jurídica de empresas.

[omissis]

Como reforço de argumento da possibilidade de aplicação da desconsolidação da personalidade jurídica em matéria tributária, transcrevo abaixo trechos do trabalho do Procurador da Fazenda Nacional em SP Amadeu Braga Batista Silva, intitulado REQUISITOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, publicado na revista da PGFN e acessado em 28/08/2017 através do link

[omissis]

Merece destaque o fundamento de que, em essência, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi formulada para preservar a personalidade jurídica e não destruí-la, representando uma alternativa que visa impedir a utilização da pessoa jurídica para fins não alinhados à sua função social ou econômica.

Com base nisso, entendo ser um contra senso admitir o uso da pessoa jurídica para fins que o direito não tolera, como nos casos de fraude à lei tributária, ou outras formas, mas não admiti-lo para a desconsideração em matéria tributária, esquecendo-se do o poder do Fisco previsto no art.116 do CTN.

Postos esses conceitos que reforçam o poder do Fisco de afastar realidades meramente formais nos termos do art.116, passemos aos dois tipos de responsabilidade solidária vislumbrados a partir do artigo 124 do CTN: a de fato, capitulada no seu inciso I, quando há interesse comum, e a de direito, disposta no inciso II, que não exige a presença do interesse comum, mas precisa estar prevista em lei específica.

Nos Grupos Econômicos, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça possui interpretação restritiva do art. 124, inciso I, pois entende que o interesse comum só ocorre se as empresas realizam a mesma atividade (REsp 834.044). Em razão disso, a caracterização do interesse comum deve ser demonstrada pela Fiscalização com a existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, fazendo constar que as empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, suas atuações são complementares. Ou, ainda, quando fique caracterizada confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios e administradores, enfim, em todos os casos em que há abuso da forma entre as empresas integrantes do agrupamento.

Enquadram-se nessa hipótese as pessoas jurídicas que são sócias, de fato, de sociedade formalmente constituída, porquanto configuram um grupo econômico de fato. Nos casos de fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação, caso em questão.

Os argumentos e provas presentes neste processo não dão margem de dúvidas de que a RAQUETES, a TENNIS e a SPORTING atuavam em conjunto e com atividades complementares, estando localizadas no mesmo endereço, com confusão patrimonial e operacional e sobre a mesma gerência do casal FABIAN e SILVIA, fatos que foram confirmados confirmada via diligência.

Funcionários da RAQUETES desempenham atividades para as duas citadas empresas. É o CNPJ da RAQUETES, transformada em Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) em nome de FLORÊNCIA desde 2013, o apresentado no site da marca no Brasil.

Integram as provas da autuação: mensagem eletrônica Sr. FABIAN, em sede de negociações com uma empresa de logística, confirmando que a RAQUETES foi criada por mera questão fiscal; Autorizações do Sr. FABIAN para permitir que valores relativos ao despacho de mercadorias importadas sejam debitados da conta corrente da RAQUETES; Nomeação da Sra. SILVIA como responsável pelo uso do certificado digital da empresa RAQUETES; 3 (três) termos de autorização para a funcionária TATIANE movimentar contas bancárias da SPORTING, TENNIS e RAQUETES no Banco do Brasil, todas assinadas pelo Sr. FABIAN; E-mail do Sr. FABIAN para funcionário do Banco do Brasil, solicitando cadastro de funcionárias para obter saldos e extratos das contas da SPORTING, RAQUETES e TENNIS; E-mail onde se trata do fechamento de filial da RAQUETES em MG com a Sra. SILVIA e o Sr. FABIAN, sem ao menos copiar a filha FLORÊNCIA (única sócia formal da empresa).

Concluo que a RAQUETES atuou de forma complementar às atividades da TENNIS e SPORTING, e concorreu diretamente para a ocultação quando envolveu seus funcionários nos trâmites das importações (pagamento de despesas, emissões de notas fiscais, planejamento logístico), de modo que a situação configuradora do fato gerador não teria ocorrido sem a referida participação.

Assim, o argumento aventado de que a empresa RAQUETES não seria responsável pelas importações operadas fundamenta-se, unicamente, na formalidade construída. Enquanto o arrolamento da empresa como responsável solidária pelas importações da SPORTING foi motivado e comprovado pela realidade dos fatos constatados pelo Fisco. Por todo o exposto, voto pela manutenção da empresa RAQUETES COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS EIRELI, CNPJ 10.656.208/0001-17 no pólo de responsabilidade solidária.

Da Responsabilidade dos sócios Pessoas Físicas Sr FABIAN e Sra. SILVIA

A imputação concluiu que FABIAN e SILVIA utilizaram-se de artifícios simulatórios na tentativa de apresentar uma estrutura que visa esconder a realidade de suas operações de importação e comercialização no mercado interno e, por essa razão, os mesmos se enquadram tanto no inciso I do artigo 124 do CTN como no inciso III do artigo 135 do referido código, respondendo com seu patrimônio pessoal pelo crédito tributário lançado.

Os sócios defendem-se alegando que a pessoa física não se confunde com a pessoa jurídica e que o art.135, III do CTN trata de responsabilidade por substituição, quando o diretor ou gerente agir com excesso de poderes ou infração à lei societária (não a tributária), o que não teria ocorrido. E ainda que o artigo 124, I do CTN não se presta a que a fiscalização eleja responsável solidário por infração, posto que a solidariedade não seria forma de inclusão de terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim forma de graduar a responsabilidade dos sujeitos que compõem o pólo passivo. Que a lei poderá atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador, conforme ressalta o art.128 do CTN.

Aqui vou me aproveitar de parte do raciocínio desenvolvido quando do julgamento da responsabilidade atribuída à empresa RAQUETES, no que tange à possibilidade de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária como alternativa que visa impedir a utilização da pessoa jurídica para fins não alinhados à sua função social ou econômica, preservando, no entanto, a personalidade jurídica, sem destruí-la.

De fato, a associação de pessoas para desempenho de determinada atividade econômica, em função da junção de mão-de-obra, trabalho e capital, mostra-se socialmente benéfica pela possibilidade de atingir objetivos não alcançáveis isoladamente. E nesse sentido, a separação entre o patrimônio da sociedade e o do sócio é fundamental para incentivar o empreendedor a correr o risco de investir em qualquer atividade econômica.

Nesta linha, como incentivo à conjugação de esforço entre pessoas para produção de riqueza e com o fito de limitar o risco a que estavam expostas, o ordenamento jurídico reconheceu como personalidade jurídica o ente formado pelos associados: ao mesmo tempo em que se permitiu a aferição de lucro pelo empresário (proveito individual), a geração de trabalho e emprego, o desenvolvimento econômico das cidades e dos Estados (proveito social), protegeu, em contrapartida, o patrimônio pessoal dos sócios, pois a garantia dos credores será o patrimônio da sociedade.

A utilização abusiva das garantias jurídicas decorrentes da personalização jurídica deve ser remediada com a sua desconsideração, conforme já exposto.

Assim, vamos abordar a solidariedade prevista no art.124, I do CTN, que arrola as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, destacando doutrina.

[omissis]

Diante do que foi destacado, entendo como pressuposto para aplicação da solidariedade prevista no art.124, I, a existência de interesse comum no fato gerador da obrigação principal, desde que o alcançado possa ser enquadrado como responsável e se os sujeitos passivos solidários estiverem vinculados ao fato gerador no mesmo pólo da relação obrigacional.

Assim, de um mesmo lado temos as empresas TENNIS, SPORTING e RAQUETES e, separados por linha paralela têmue encontram-se os seus sócios pessoa físicas Sr. FABIAN e Sra. SILVIA, agindo em nome daquelas pessoas jurídicas e, portanto, no mesmo pólo da relação obrigacional, vinculados ao fato gerador, protegidos, no entanto, pelas garantias decorrentes da personalidade jurídica das empresas que constituem.

Aqui não há bilateralidade característica da relação vendedor x comprador, mas pessoa física e pessoa jurídica compondo o mesmo pólo, não fosse a personificação da empresa, que não passa de mera ficção jurídica. Por isso entendo que a solidariedade tributária prevista do art.124, I do CTN aplicada aos representantes de pessoas jurídicas, traz em seu bojo relação íntima e intrínseca com os artigos 116 e135. Faz-se necessário caracterizar que o sócio atua como gerente e administra a empresa de forma inidônea, motivando o Fisco a impedir sua utilização para fins não alinhados à sua função social ou econômica, desconsiderando atos ou negócios jurídicos praticados com intuito fraudulento.

Para efeito de análise da responsabilidade tributária derivada do art.135, III do CTN temos a seguinte consideração: a respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina¹, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

É importante guardar que o “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser “sócio”, mas por ter cometido ato ilícito enquanto “gerente”. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos

verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição.

Nisto, diferencia-se a responsabilização da pessoa jurídica e de seu administrador: infração à norma tributária e infração à norma dos poderes de gerência, respectivamente, cada qual com seus pressupostos, sujeitos e matrizes legais próprios e distintos.

Sobre a natureza dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, a personalização jurídica da sociedade não resguardaria em seu estatuto, contrato social ou lei societária a outorga legítima de poderes a seus administradores para a condução dolosa da empresa na prática de atos ilegais, visto que a entidade não se reveste de formalidades jurídicas para tal propósito, não autorizando, por conseguinte, os atos de seus gerentes com vistas a tal empreitada, que assim agindo o fariam com excesso de poderes (em relação ao estatuto, contrato social ou lei societária [sociedade anônima]).

Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Destarte, é possível afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito.

A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei, sem a ressalva prevista no art.134, que alberga os casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Os autos evidenciam que os sócios Sr. FABIAN e Sra. SILVIA tinham ciência das atividades arquitetadas, envolvendo-se pessoalmente na gerência das empresas SPORTING, TENNIS e RAQUETES, independente de sua condição formal perante as referidas instituições.

A atuação do Sr. FABIAN foi exaustivamente abordada em tópicos anteriores. Sobre a Sra. SILVIA, constam nos autos procurações atribuindo-lhe poderes para atuar em nome da SPORTING e RAQUETES, sendo, inclusive, responsável pela utilização do certificado digital desta última. A ocultação da TENNIS como real adquirente, as operações de venda simuladas e ações administrativas como alocação de mão de obra comum em uma única unidade jurídica com a finalidade de gozo irregular de benefício fiscal demonstram a desvirtuação da finalidade social da empresa em benefício exclusivamente próprio.

Ainda que não se abstraia da imputação o raciocínio deste julgador em relação à natureza dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, entendo que foram estritamente atendidos os artigos 2º e 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999 e art. 10, III a V, do PAF, não cabendo prejuízo à defesa dos arrolados como responsáveis que, por sua vez, não apresentaram quaisquer fatos e provas que minimamente desconstituísem as situações irregulares apontadas e a essência de suas ações.

Por todo o exposto, voto pela manutenção das pessoas físicas, FABIAN GUSTAVO PALMIERI, CPF 119.222.518-01 e SILVIA MARIA CARMEN TOUYAA PALMIERI, CPF 119.222.618-66, no pólo de responsabilidade solidária.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário e mantenho a multa aplicada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos