



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720807/2018-10
ACÓRDÃO	3402-011.956 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELEGANCIA DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL APLICADA NA AUTUAÇÃO

O erro na fundamentação legal aplicável na autuação quando resulta em prejuízo à defesa dos Recorrentes implica em cerceamento do direito de defesa e na aplicação do inciso II, do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A interposição fraudulenta pode ser presumida a partir da mera demonstração da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação (art. 23, V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta perante a Fiscalização (art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976), neste último caso, a mera vinculação societária entre as empresas, e o modelo negocial onde diversas empresas do mesmo grupo econômico desempenham atividades especializadas não demonstra por si a ocorrência de fraude ou simulação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos por não conhecer das alegações de inconstitucionalidade e afastar as alegações de nulidade do Acórdão recorrido,

referentes a falta de apreciação de alegações e provas trazidas aos autos, e de falta de indicação do critério de arbitramento do Valor Tributável Mínimo; e, por voto de qualidade, reconhecer a nulidade do auto de infração por cerceamento de direito de defesa em razão do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, vencidos os Conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Tatiana Josefovicz Belisario e Bernardo Costa Prates Santos e, por unanimidade de votos em deixar de proclamar a nulidade do auto de infração, nos termos do §3º, do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, para dar provimento aos Recursos Voluntários. O Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles votou pelas conclusões a respeito da cobrança do IPI em operações onde foi aplicada a pena de perdimento à mercadoria. A Conselheira Mariel acompanhou o relator pelas conclusões tendo em vista a relação de prejudicialidade com o processo nº 10314.720696/2018-41. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro (a) não apresentou a Declaração de Voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocado(a)), Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Alexandre Freitas Costa (suplente convocado(a)), Jorge Luis Cabral (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Tatiana Josefovicz Belisario, a conselheiro(a) Cynthia Elena de Campos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Alexandre Freitas Costa.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-36.708, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, que por unanimidade de votos julgou improcedente as Impugnações do Auto de Infração sobre ELEGÂNCIA, ELCA e do senhor Alfredo Rodrigues da Silva Júnior e considerou devida a exação, quanto à Impugnação da senhora Maria Laura Carneiro Peixoto Gonçalves Santos, deu parcial provimento para lhe atribuir responsabilidade apenas nos períodos de apuração 06/2015 até 12/2015.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

Trata-se de auto de infração lavrado contra o estabelecimento acima identificado, em que foi lançado crédito tributário referente ao IPI dos períodos de apuração compreendidos nos anos de

2014 e 2015, acrescido de multas proporcional qualificada e isolada, além de juros calculados até 12/2018, no valor total de R\$ 263.660.355,76.

2. Segundo a descrição dos fatos (fls. 10/162), o lançamento decorreu de ações fiscais realizadas nas empresas ELCA COSMÉTICOS LTDA (apontada como sujeito passivo solidário no presente auto) e ELEGÂNCIA DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA, tendo a Autoridade Fiscal constatado que a primeira cedeu seu nome como adquirente na realização de importações por encomenda, operadas pela empresa SERTRADING (BR) LTDA, tendo sido a real adquirente das mercadorias importadas a ELEGÂNCIA, para quem as mercadorias eram posteriormente destinadas.

3. Entende a fiscalização que devido à ocultação da ELEGÂNCIA da sua condição de adquirente das mercadorias importadas, a empresa deixou de ter alguns de seus estabelecimentos enquadrados na condição de equiparados a industrial e, conseqüentemente, não lançou e não recolheu devidamente o IPI no momento da saída desses itens dos estabelecimentos que deveriam ser contribuintes do tributo.

4. Após comentários acerca das legislações que tratam das punições aplicadas nos casos de ocultação de sujeito passivo, das importações por encomenda e por conta e ordem de terceiros, além da legislação do IPI que trata da equiparação a industrial, afirma:

"Por se tratar a ELEGÂNCIA da real adquirente oculta e encomendante/destinatária das mercadorias importadas por encomenda pela SERTRADING, seriam equiparados a industrial e, portanto, contribuintes do IPI: (i) o estabelecimento de CNPJ 08.377.511/0007-24 da ELEGÂNCIA, localizado em Serra, no Espírito Santo, o qual recebeu da ELCA todas as mercadorias importadas por encomenda via SERTRADING, revendeu uma parte delas no atacado e transferiu outra parte para demais unidades da mesma empresa (equiparado segundo o Art. 9º, inciso IX, do RIPI), e (ii) as unidades de CNPJ 08.377.511/0053-60 e 08.377.511/0001-39, da mesma firma, por terem recebido a mercadoria importada daquele estabelecimento, via transferência, e, posteriormente, terem comercializado tais produtos no atacado (equiparados segundo o Art. 9º, inciso III, do RIPI). "

5. Destaca que apenas a ELCA, que cedeu seu nome na realização das importações, é quem possuía habilitação para operar no comércio exterior (a ELEGÂNCIA, identificada como real adquirente oculta e destinatária final das mercadorias, não possuía a referida habilitação), tendo a ação fiscal sido motivada "por indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade operacional da empresa declarada como adquirente (ELCA), além do número de participantes envolvidos nas operações de importação e revenda das mercadorias – no período entre 2014 e 2015, cerca de 98% das aquisições da ELCA vieram da empresa SERTRADING (BR) LTDA, CNPJs 04.626.426/0001-06 (matriz) e 04.626.426/0007-00 (filial), e mais de 99% de suas vendas foram para a ELEGÂNCIA."

6. Em seguida relata os procedimentos da ação fiscal, com descrição de diligências, entrevistas e visitas aos estabelecimentos, valendo destacar as informações fornecidas pelo sr. Alfredo Rodrigues da Silva Júnior – Administrador da ELCA: tanto as sócias desta quanto da ELEGÂNCIA fazem parte do grupo ESTEE LAUDER; que ambas ocupam um mesmo andar de prédio no Brooklyn; o contrato de locação da ELCA foi redigido em nome da administradora da ELEGÂNCIA, sra. Paula Fernandes de Freitas Pontes; os pedidos são transmitidos aos fornecedores com base em um sistema corporativo do grupo ESTEE LAUDER, sendo os estudos de mercado e projeção de vendas realizado pela ELEGÂNCIA.

7. A Autoridade Fiscal relata que, de posse dos documentos requeridos, solicitou "esclarecimentos sobre a inconsistência entre (i) as datas das NFe de retorno do armazém COTIA de algumas mercadorias para a ELCA e (ii) as datas das NFe das revendas dessas mercadorias para a ELEGÂNCIA, uma vez que estas datas de revenda são anteriores às datas de retorno do armazém para a ELCA. Como se a COTIA estivesse retornando mercadorias para a ELCA que já foram revendidas por esta à ELEGÂNCIA. A ciência do referido termo deu-se em 02/03/2018", sem resposta.

8. Assim, entende a Autoridade haver ficado demonstrada a confusão patrimonial das empresas que pertencem ao mesmo grupo econômico e que dividiam o mesmo espaço em imóvel até janeiro de 2015, quando a ELCA mudou-se para o segundo andar. Cita novamente a entrevista em que o Administrador da ELEGÂNCIA afirmou que "um procedimento normal da ELCA colocar algum(a) administrador(a) da ELEGÂNCIA para assumir suas funções durante sua ausência, como em uma vacância por férias, (...)", conforme exemplo:

"Como exemplo do relatado, abaixo documento registrado na JUCESP, em 09 de agosto de 2017, no qual, no item (A), o Sr. Alfredo é autorizado a emitir procuração a "LARISSA MESSIAS ROMERO", "IRENE FOZ SALAZAR BAHÍ", "FERNANDO CASSIO RABELO TAVARES", "LUCIANA KIMIE KAMIYA", "ANA CAROLINA MALUF COCENZO RUBI" e "EDITH MEIRELES VIEIRA" para a prática de atos administrativos da ELCA, como assinar documentos para depósitos, prazos, formas de pagamento, autorização de débitos/transferências e pagamentos, assinatura de contrato de câmbio, solicitação de emissão de cartão de crédito corporativo perante qualquer instituição financeira, dentre outros. Porém, conforme verificado na GFIP da matriz da ELEGÂNCIA, todos esses trabalhadores listados acima constavam na lista de empregados desta empresa na data em questão. E, um fato que chama a atenção, é o de que essas procurações ainda por cima poderiam ter validade de até 1 ano, e não apenas para cobrir um período de férias.

Já no item (B) do mesmo documento, o Sr. Alfredo é autorizado a emitir procurações também para a realização da prática de outros atos administrativos da empresa para "LARISSA MESSIAS ROMERO", "FERNANDO CASSIO RABELO TAVARES", "MARIA LAURA CARNEIRO PEIXOTO GONÇALVES SANTOS" "KARINA CHI" e "PAULA DA VEIGA RODRIGUES". Sendo, também, todas essas pessoas vinculadas à ELEGÂNCIA na lista de empregados da GFIP do período. A Sra. MARIA LAURA CARNEIRO PEIXOTO GONÇALVES SANTOS, inclusive, é atual administradora da ELEGÂNCIA nomeada por alteração no contrato social da empresa em 21/05/2015. "

9. Relata alterações contratuais nas empresas onde fica demonstrado que "elas possuem administradores que já trabalharam em ambas as companhias. O atual administrador da ELCA, desde 18/07/2012, Sr. Alfredo Rodrigues da Silva Junior, foi administrador da ELEGÂNCIA de 18/07/2012 a 03/04/2013, chegando até mesmo a exercer funções concomitantes nas duas empresas entre o período em que esteve atuando na ELEGÂNCIA. E a atual administradora da ELEGÂNCIA, que exerceu tal função antes de 18/07/2012 e após 21/05/2015, Maria Laura Carneiro Peixoto Gonçalves Santos, foi administradora da ELCA entre 09/02/2011 e 18/07/2012. "

10. Outra evidência apontada é o fato de que "os sites das lojas virtuais da MAC Cosmetics (www.maccosmetics.com.br) e da CLINIQUE (www.clinique.com.br), que são estabelecimentos varejistas comerciais da ELEGÂNCIA, têm seus domínios registrados pela ELCA, conforme cópias das telas do site de registros who.is (<https://registro.br/2/whois>) (...)".

11. Acrescenta:

"Por fim, quando questionados, na entrevista do dia 20/07/2017, sobre os ganhos obtidos pelo fato das empresas ELCA e ELEGÂNCIA serem separadas uma da outra, os Srs. Alfredo e Fernando afirmaram que a ELCA seria responsável pela área atacadista, propriedade sobre o registro de produtos junto à ANVISA e demais procedimentos de comércio exterior pós desembaraço aduaneiro. Já a ELEGÂNCIA, lidaria com a parte de varejo, negociações dos produtos e distribuição para o mercado nacional. Porém, ambos os sites de comércio virtual de produtos a varejo estão sob domínio da ELCA.

.....

Todos os itens destacados acima só colaboram com a ideia de que, na verdade, a ELCA e a ELEGÂNCIA atuam como sendo áreas, ou setores, de uma empresa só no cenário nacional. Fica muito difícil separar a estrutura e a atuação dessas duas empresas pertencentes ao grupo ESTÉE LAUDER e identificá-las como empresas independentes uma da outra no Brasil. "

12. Tece comentários acerca da capacidade operacional da ELCA:

"Quanto à capacidade operacional da ELCA, além do compartilhamento de espaço físico com outra empresa do mesmo grupo econômico (ELEGÂNCIA), foi possível constatar que sua matriz, situada em Guarulhos, manteve uma média de apenas 2,7 trabalhadores nos anos de 2014 e 2015, enquanto que a sua filial localizada no Brooklyn Paulista manteve uma média de 7,3 trabalhadores no período e chegou a terminar o ano de 2015 com 7 funcionários em GFIP. E a filial da empresa no Espírito Santo, de CNPJ 01.175.381/0003-74, que concentra quase que a totalidade da movimentação comercial da empresa, ficou com uma média de 4,4 funcionários cadastrados em GFIP no período em análise. Tais números demonstram uma quantidade de funcionários bastante reduzida para uma empresa independente que realizou importações na ordem de R\$65 milhões nos anos de 2014/15 (de 13 a 15 trabalhadores em carteira, considerando todas as unidades, no período em análise)."

13. Discorre sobre o fluxo de importação das mercadorias, quase em sua totalidade enviadas pelo grupo ESTEE LAUDER, importadas pela ELCA através da SETRADING e destinadas à ELEGÂNCIA, tendo sua logística controlada por um sistema corporativo integrado acessado pelas empresas nacionais e seus fornecedores estrangeiros (todos do mesmo grupo econômico), usado para dar suporte a todo o processo de abastecimento das empresas brasileiras: "Nesse sistema são alimentados, por exemplo, dados sobre as necessidades de mercadorias por parte da ELEGÂNCIA (devido aos estoques das lojas da empresa e às demandas de outros clientes). Posteriormente, os fornecedores estrangeiros do grupo acessam esses dados e, com base nessas informações, disponibilizam a relação dos produtos que possivelmente serão exportados ao Brasil, aguardando apenas a ELCA analisar esta relação e informar qual será a lista final de produtos a serem enviados."

14. Depois de adquirir as mercadorias da ELCA, o estabelecimento ora fiscalizado da ELEGÂNCIA transferiu mais de 50% das mercadorias para as demais unidades da empresa, as quais comercializaram as mesmas, tanto com outras pessoas jurídicas, como com pessoas físicas em suas lojas, e ainda revenderam parte das demais mercadorias para outros vários clientes. Entende a Fiscalização ser muito nítida a cadeia de comercialização intragrupo existente no período em análise, ficando muito difícil não relacionar diretamente as ações da ELCA com as ações da ELEGÂNCIA, atuando como se fossem apenas partes (setores) de uma mesma empresa.

15. Tendo em vista o fato das mercadorias adquiridas pela ELCA terem sido revendidas à ELEGÂNCIA em um intervalo muito pequeno de tempo e em quantidades idênticas ou muito aproximadas, a Autoridade Fiscal efetuou o rastreamento de vários itens, concluindo:

"O comportamento observado acima se repete para todas as mercadorias comercializadas pela ELCA que foram analisadas por esta fiscalização no período de 2014 a 2015. Fica muito nítido o modus operandi praticado pela empresa nesses dois anos em se tratando das mercadorias importadas, sendo possível destacar apenas um fornecedor (o qual responde por 98% de todas suas aquisições), a SETRADING, e um único cliente (para o qual foram destinadas mais de 99% das vendas do período), a ELEGÂNCIA, com repasses rápidos e integrais das mercadorias. Tal fato não deixa dúvidas quanto à cessão de nome da empresa ELCA para a ELEGÂNCIA (real adquirente e encomendante/destinatária das mercadorias) no processo das importações realizadas através da SETRADING."

16. Destaca o já citado retorno de mercadorias do Armazém Geral para a ELCA em data posterior à comercialização dos itens para a ELEGÂNCIA. Relaciona uma série de notas em que isso ocorreu, tendo a ELCA alegado falha na emissão das notas. Acrescenta a Autoridade Fiscal:

"A ELCA informou também que solicitou à equipe da COTIA que disponibilizasse os seus controles / registros internos, com vistas à comprovação de que as mercadorias efetivamente retornaram do armazém em momento anterior à venda dos produtos para a ELEGÂNCIA. Com isso, foi solicitado novo prazo de 10 dias para o envio dessa documentação, o que foi concedido por esta fiscalização através do TERMO DE INTIMAÇÃO DIFIS I / EQFIA IV nº 4066/2018, em 20/03/2018. Porém esses controles / registros nunca foram apresentados.

Esses "controles" utilizados para as mercadorias que transitavam pelo armazém da COTIA parecem ter sido aplicados apenas de maneira informal, não havendo preocupação em relação à ordem dos acontecimentos referentes ao trânsito destas mercadorias que retornavam do armazém para a ELCA e às datas de venda dessas mercadorias para a ELEGÂNCIA."

17. Reforça o fato das empresas trabalharem com um único sistema corporativo integrado, acessado por ambas e seus fornecedores estrangeiros pertencentes ao grupo econômico ESTÉE LAUDER, onde são alimentados, dentre outras informações, dados sobre as necessidades de mercadorias por parte da ELEGÂNCIA, com base nos estoques de suas lojas e nas demandas de outros clientes, para os quais a empresa distribui seus produtos. Posteriormente, os fornecedores estrangeiros do grupo acessam esses dados e, com base neles, disponibilizam a relação dos produtos que possivelmente serão exportados ao Brasil, aguardando apenas a ELCA analisar esta relação e informar qual será a lista final de produtos a serem enviados, tendo sido esse procedimento relatado pelo administrador, Sr. Alfredo. Conclui:

"Embora a ELCA tenha o poder de decisão sobre quais mercadorias serão importadas, fica claro que a demanda destes produtos parte da ELEGÂNCIA e vai direto para os fornecedores estrangeiros pertencentes ao mesmo grupo econômico, através de um único sistema corporativo utilizado por todas as empresas.

A ELCA visivelmente atua na área de logística e planejamento das importações da ESTÉE LAUDER no Brasil. Porém, a ELEGÂNCIA é a empresa do grupo que surge como destinatária final e real adquirente das mercadorias importadas para este país (conforme o fluxo de mercadorias detalhado no item 7.3 deste relatório)."

18. *Aponta simulação no fato da ELCA haver cedido seu nome como adquirente das mercadorias importadas no lugar da ELEGÂNCIA, que não possuía habilitação para tal, configurando dano ao erário previsto no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76. Essa ocultação do verdadeiro adquirente afastaria a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno, permitindo uma substancial redução no montante de tributos recolhidos.*

19. *Em seguida, a Autoridade Fiscal detalha a forma como se deu a apuração do imposto devido, sendo que no caso das transferências para outras unidades não foi possível indicar o "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente" para fins de definição do Valor Tributável Mínimo (VTM), tendo sido considerados para a base de cálculo o disposto no artigo 195-I do Regulamento do IPI para os produtos em que foram encontradas vendas a atacado nos dois meses imediatamente anteriores ao da respectiva transferência.*

20. *Já no caso dos produtos para os quais não foram localizadas vendas nos dois meses anteriores, quando deveria ser aplicado o art. 196, parágrafo único, I ("valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal"), assim esclarece:*

"Mas, pelo fato desta fiscalização apenas ter tido a possibilidade de enquadrar três dos estabelecimentos da ELEGÂNCIA como equiparados a industrial após esta ter sido identificada como real adquirente oculta e destinatária final das mercadorias importadas por encomenda, nos anos de 2014 e 2015, da ELCA (empresa que constava como adquirente nas DIs, entretanto, que somente cedia seu nome nas importações, repassando as mercadorias à ELEGÂNCIA) e realizadas pela SERTRADING, fica prejudicada a utilização do inciso I destacado acima. Não haveria como garantir a integridade do valor a ser utilizado, devido à simulação praticada pelas empresas nas operações de importação."

21. *Na inexistência dos Livros de IPI dos estabelecimentos equiparados, Fiscalização optou pelo arbitramento nos termos do art. 197 do RIPI no caso dos produtos para os quais não foram encontradas vendas no atacado nos dois meses imediatamente anteriores ao da respectiva transferência, conforme demonstra detalhadamente no relatório fiscal.*

22. *Foi aplicada multa qualificada devido à prática dolosa e fraudulenta de sonegação fiscal, inclusive, através de conluio e simulação, e apontados como solidários a ELCA e "os administradores da ELEGÂNCIA e da ELCA, respectivamente, a Sra. MARIA LAURA CARNEIRO PEIXOTO GONÇALVES SANTOS, CPF 014.714.517-12 e o Sr. ALFREDO RODRIGUES DA SILVA JUNIOR, CPF 058.748.028-94."*

23. *Cientificadas a ELEGÂNCIA e a ELCA em 12.12.2018; a Sra. Maria Laura em 18.01.2019 (Edital de fl. 1524); e o Sr. Alfredo em 19.12.2018 (AR fl. 1521), foram apresentadas, tempestivamente, as impugnações em: ELEGÂNCIA 11.01.2019 (Fls. 2249/2367); ELCA 10.01.2019 (fls. 1668/1729); Alfredo 16.01.2019 (fls. 2100/2119); Maria Laura 15.01.2019 (fls. 1532/1550).*

24. *Em sua contestação, a ELEGÂNCIA traz os seguintes argumentos:*

a) *Aponta nulidade por cerceamento do direito de defesa, alegando não ser possível identificar nas planilhas anexadas pela Fiscalização quais critérios foram utilizados em cada uma das operações que ensejaram o lançamento do IPI;*

b) *Outra preliminar de nulidade residiria na ausência de fundamento legal para a desconsideração da personalidade jurídica da Impugnante como pessoa jurídica autônoma;*

c) *No mérito, ataca os fundamentos jurídicos da autuação, afirmando que foram adotadas presunções arbitrárias, sem provas, não sendo possível também cobrar IPI de mercadorias que foram sujeitas à pena substitutiva do perdimento, por serem exigências incompatíveis;*

d) *Julga que se o benefício se resume a economia de IPI, a legislação já forneceria mecanismos eficazes de controle de operações intragrupo por meio de normas antielisivas. A fiscalização poderia empregar a regra do valor tributável mínimo de IPI que coíbe a transferência irregular de preços nesses casos;*

e) *Tece comentários acerca do valor probante de presunções simples e legais;*

f) *Ao comentar sobre a equiparação a industrial de estabelecimento comercial, afirma tratar-se de ficção jurídica criada para equalizar a tributação do IPI na saída de mercadorias importadas com as adquiridas no mercado interno, não podendo a autoridade administrativa aplicar uma regra*

excepcional que introduz uma ficção jurídica que tem efeitos diretos sobre a tributação para outras hipóteses não previstas na lei, determinando que se considere um comerciante como equiparado a industrial quando esse não participou da importação;

g) Ressalta novamente a impossibilidade de cobrança de IPI sobre mercadorias que foram objeto de multa substitutiva à de perdimento, argumentando que o próprio art. 572 do Regulamento do IPI indica que a pena deve ser aplicada sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais, o que, a contrario sensu, implicaria dizer que não há possibilidade de aplicação de penalidades de natureza tributária;

h) Contesta a multa aplicada, entendendo ser inconstitucional por representar confisco;

i) Ao tratar do modelo negocial adotado, reafirma que a Impugnante não participa da operação de importação e somente adquire as mercadorias depois de terem sido nacionalizadas pela Sertrading, vendidas para a ELCA e da ELCA revendidas para a ELEGÂNCIA. Descreve o histórico das operações do grupo ESTEE LAUDER no Brasil:

"(...)

Dentro desse contexto mercadológico, o grupo Estée Lauder tomou a seguinte decisão estratégica: as atividades de 'supply chain' continuariam centralizadas na ELCA, e o desenvolvimento do mercado varejista - algo então inteiramente novo para o grupo no Brasil - seria gerido por uma nova empresa especializada, a Elegância.

Nesse sentido, a estrutura da ELCA continuou a ser exclusivamente dedicada às negociações com tradings para encomenda junto a fornecedores estrangeiros; procedimentos de comércio exterior pós-desembaraço aduaneiro; atuação como atacadista do grupo no Brasil; interações com agências de controle e órgãos reguladores, com destaque para a gestão das licenças e registros obtidos sob a supervisão da Anvisa e a gestão do centro de distribuição, com confecção de etiquetas, fixação de etiquetas nos produtos e controle de prazo de validade.

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

j) Em seguida, trata das atuações específicas da Impugnante e da ELCA, descrevendo suas atividades nas operações do grupo;

k) Entende que o fato de somente a ELCA haver sido responsabilizada em duas ações fiscais anteriores que trataram da aquisição de mercadorias de outra trading, significaria o reconhecimento da Administração Tributária da capacidade física e operacional da empresa;

l) Aduz que em nenhum momento a contabilidade da Impugnante ou os fluxos de pagamento entre a ELEGÂNCIA, ELCA e Sertrading foram colocados à prova, revelando a conformidade das transações, uma vez que nenhum fluxo de recursos vindos da ELEGÂNCIA para a ELCA para a importação das mercadorias foi apontado, bem como nenhuma irregularidade nas interações entre as duas empresas teria sido questionada;

m) Afirma que perícia técnica contratada teria atestado que os preços praticados pela ELCA com a ELEGÂNCIA eram equivalentes aos preços praticados com terceiros, citando como exemplo duas operações de venda de um mesmo produto para a ELEGÂNCIA e para a empresa Lange (terceiro não relacionado), restando comprovada a equivalência dos preços (anexou fls. 2429/2430);

n) Contesta as acusações de que ELCA e ELEGÂNCIA integram o mesmo grupo econômico, sendo que a primeira não possui capacidade operacional e é importadora exclusiva dos produtos Estée Lauder no Brasil;

o) Acerca do compartilhamento de atividades meio entre as empresas, cita duas soluções de consulta (Solução de Consulta Cosit n° 8/12 e Solução de Divergência Cosit n° 23/13) que atuam como marcos na disciplina do compartilhamento de custos entre entidades do mesmo grupo econômico. "O fisco federal não só reconhece a validade dessa prática como publicou, por meio das referidas Soluções, uma verdadeira cartilha sobre o tema";

p) Afirma que o fato estarem em áreas contíguas é mais uma característica de conglomerados econômicos, sendo que os demais indícios trazidos pela Fiscalização (existência de contrato de aluguel em que a área alugada serviria as duas empresas; despesas da ELCA onde constaria o endereço no Brooklin em São Paulo, atualmente ocupado pela ELEGÂNCIA; e o fato de os sites virtuais de estabelecimentos varejistas da ELEGÂNCIA estarem registrados pela ELCA) seriam desdobramentos naturais da interação entre duas empresas do mesmo grupo empresarial, que

ocupam o mesmo edifício empresarial, e nada teriam a ver com a cadeia do IPI muito menos com ocultação do sujeito passivo na importação;

q) Quanto ao fato da atual administradora da ELEGÂNCIA já haver atuado como administradora da ELCA, afirma que "a realocação de gestores dentro do mesmo conglomerado talvez seja uma das interações mais comuns entre empresas do mesmo grupo. Este indício nada mais representa do que mais uma consequência natural da existência de entidades diferentes coexistindo sob o mesmo organograma", aplicando-se a mesma lógica ao fato das empresas usarem o mesmo sistema corporativo integrado;

r) No que se refere à existência de notas fiscais com data de retorno do armazém para a ELCA posterior a data de venda para a ELEGÂNCIA, esclarece:

"Conforme esclarecido no curso da fiscalização, nessa época a movimentação dos estoques da ELCA era de responsabilidade da empresa Cotia Armazéns Gerais SA. ("Cotia"). De fato, em algumas situações pontuais foram constatadas falhas na emissão das Notas Fiscais Eletrônicas pela Cotia, as quais foram emitidas com erro nas datas de retorno das mercadorias. Com efeito, nos casos apontados, as mercadorias foram vendidas pela ELCA antes do recebimento da nota de retorno de armazenagem, que por um erro operacional foram emitidas após o efetivo retorno.

Ocorre que, dentro do contexto de emissão de centenas de milhares de notas fiscais todos os anos pela ELCA, é incompreensível conceber como um punhado de sete (!) inconsistências podem servir como prova de simulação ou fraude de uma estrutura em operação há décadas."

s) Reitera a capacidade operacional da ELCA e aponta equívoco na afirmação acerca da exclusividade da mesma na importação de produtos do grupo;

t) Entende inexistir motivação para fundamentar a anormalidade das operações e desconsiderar a personalidade jurídica da ELCA:

"O raciocínio tecido pela Fiscalização tem como consequência a desconsideração da personalidade jurídica das empresas, deixando de considerá-las individualmente (ao revés, tornando-as uma única entidade congregada com a Impugnante) em decorrência da suposta simulação entre elas. Na prática, a conclusão apontada pelo dd. auditor fiscal implica na desconsideração da personalidade jurídica da ELCA.

Repita-se, para descaracterização da operação da forma como contratada, registrada e tratada contábil e fiscalmente pela Impugnante, a fiscalização deveria ter trazido elementos que demonstrassem a efetiva ocorrência de simulação, o que não fez, tendo fundamentado a autuação na mera circunstância de existirem duas empresas que integram o mesmo grupo econômico internacional.

.....

A fiscalização emprega os pressupostos do art. 50 do Código Civil (embora não o cite expressamente) para justificar a alegação da ocultação do real adquirente, concentrando as operações de importação em uma única pessoa, e não segregadas em operações com duas pessoas jurídicas envolvida, uma que promove a importação e a outra que adquire no mercado interno e comercializa a mercadoria importada.

Ocorre que tal desconsideração de personalidade jurídica na seara tributária pressupõe a sua prévia decretação pela autoridades judicial, que não houve no presente processo. Não há, portanto, competência administrativa dos autuantes para desconsiderar a personalidade jurídica das referidas empresas com fundamento do art. 50 do Código Civil.

As dd. Autoridades Fiscais se utilizaram indevidamente dos fundamentos do art. 50 para acusar de abuso de personalidade e desconsiderar personalidade jurídica das empresas. Ocorre que a desconsideração é aplicável tão somente por ordem judicial, a teor do enunciado do próprio artigo."

u) Alega que para justificar a confusão patrimonial, as únicas evidências apresentadas são eventos circunstanciais e isolados, não possuindo esses indícios sozinhos força para compor um conjunto probatório minimamente aceitável para caracterizar a existência de confusão patrimonial;

v) Em novo tópico, aponta equívocos no cálculo do tributo:

"Para cada uma das modalidades de operações, a fiscalização explicou a metodologia utilizada, a qual, no entanto, descolou-se da que deveria ter sido observada caso o imposto fosse realmente devido em relação às transferências, seja porque não foi observado o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente no caso das transferências para outros estabelecimentos

atacadistas da mesma pessoa jurídica, seja porque a fiscalização realizou o arbitramento da base de cálculo sem base legal, nem sequer respeitar critérios para tanto"

w) Cita estudo que aponta a impossibilidade de equiparação da ELEGÂNCIA, devendo ser decretada a nulidade do auto pelo erro na sujeição passiva ou o cancelamento do mesmo;

x) Contesta a aplicação da multa qualificada;

y) Aponta ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da multa isolada sobre o IPI não lançado por existir cobertura de crédito, solicitando o cancelamento da mesma;

z) Ao final requer a procedência de seus argumentos.

25. A responsável ELCA apresenta as seguintes alegações:

a) Como preliminar, requer a nulidade por cerceamento do direito de defesa, em virtude da Autoridade Fiscal, ao se referir à Impugnante, não ter feito qualquer indicação do motivo legal e fático da responsabilização solidária, não tendo ficado claro se a responsabilidade solidária decorre do art. 135 ou do art. 124 do CTN;

b) Indica incompatibilidade entre a desconsideração da sua personalidade jurídica e a posterior atribuição de solidariedade, não sendo possível haver atuado de forma solidária com a ELEGÂNCIA, se a própria acusação sustenta que ela não existe de fato e se confundiria com essa última;

c) Lembra não ser a responsável pelo preenchimento das declarações de importação, não podendo ser responsabilizada por constar como adquirente no corpo dos documentos;

d) Assim como feito pela ELEGÂNCIA, descreve o histórico das operações do grupo ESTEE LAUDER no Brasil trata das atuações específicas da Impugnante e da ELCA, relatando suas atividades nas operações do grupo;

e) Contesta os indícios elencados no auto para configuração do interesse comum: que ELCA e ELEGÂNCIA integram o mesmo grupo econômico, sendo que a primeira não possui capacidade operacional e é importadora exclusiva dos produtos Estée Lauder no Brasil. Repete os argumentos trazidos pela ELEGÂNCIA.

f) Entende haver sido equivocada responsabilização solidária da ELCA apenas por pertencer ao mesmo Grupo Econômico da ELEGÂNCIA;

g) "A atuação de responsável se baseia nas alegações de confusão patrimonial e quebra da cadeia de IPI. Essas acusações, além de inteiramente infundadas, não poderiam justificar a imputação de solidariedade por interesse comum. Caso houvesse confusão patrimonial entre as duas empresas, o que se alega apenas para fins de raciocínio, as duas empresas na cadeia comercial seriam consideradas uma só. Esse raciocínio do fiscal é incoerente com a atribuição de responsabilidade a uma empresa pela prática conjunta de atos, quando, segundo o próprio fiscal, essa pessoa jurídica só existiria formalmente.";

h) Alega não ter havido intuito doloso na sua atuação e repete o argumento já apresentado pela ELEGÂNCIA de que pelo menos em duas ações fiscais a Receita Federal haveria chancelado sua atuação e reconhecido ser a ELCA independente;

i) Indica inviabilidade operacional da ELCA e ELEGÂNCIA serem uma única empresa por conta dos registros de produtos na Anvisa estarem apenas em nome da primeira desde antes da constituição da segunda;

j) Insere tópico intitulado "DA INEXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA FATO GERADOR DA MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO", onde trata especificamente do lançamento da multa citada, estranha ao presente processo.

k) Requer a procedência dos seus argumentos.

26. A impugnação da Sra Maria Laura traz os seguintes tópicos:

a) Ao longo do Relatório Fiscal somente foi citada em duas oportunidades, tendo sido atribuída responsabilidade unicamente pelo fato de ser administradora da ELEGÂNCIA;

b) Entende que não basta esse fato para a responsabilização, sendo indispensável a prova da fiscalização de que o administrador tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, o que não teria ficado provado no auto;

c) "(...) no momento da ocorrência dos fatos geradores que foram objeto da atuação fiscal no período de janeiro de 2014 a fevereiro de 2015, a Impugnante não era sequer funcionária da empresa Elegância. Como pode ser responsável por uma estrutura consolidada há vários anos por gestões anteriores? A Sra. Maria Laura não foi o autora do modelo de negócio ora contestado, bem assim não se pode atribuir a ela os efeitos decorrentes dessa estrutura.";

d) "A Sra. Maria Laura jamais poderia crer na existência de quaisquer irregularidades nos atos praticados pela Elegância, pelo simples fato de essa empresa não ter relação alguma com a importação dos produtos."

e) "(...) a Impugnante é administradora de empresas e comunicadora de formação, de modo que dela não se poderia exigir o conhecimento de questões tributárias, sobretudo matérias de alto grau de especialidade, como as que circundam as operações aduaneiras e a cadeia de incidência do IPI."

27. A impugnação do Sr. Alfredo contém argumentos semelhantes ao da Sra. Maria Laura.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

ARBITRAMENTO VALOR TRIBUTÁVEL

O Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes.

LANÇAMENTO IPI CONCOMITANTE COM MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO

Tratando-se de fatos geradores distintos, inexistente vedação ao lançamento do IPI nas hipóteses em que também foi aplicada a multa capitulada no § 3º do art. 23 do DL 1.455/76 que pune, dentre outras coisas, a interposição fraudulenta.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2018

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA - PESSOA JURÍDICA SÓCIA

Configurando a pessoa jurídica como sócia majoritária, detentora de fato de poderes de decisão, é cabível a imputação da responsabilidade solidária para satisfação dos créditos tributários constituído por meio de lançamento.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ADMINISTRADORES.

Dentre outros, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (ELISÃO FISCAL). ART. 149, VII, DO CTN. SIMULAÇÃO (DISSIMULAÇÃO).

Quando há a transposição da linha divisória que separa a elisão da fraude, a tipificação da conduta e o respectivo mecanismo de apuração se dão pelo art. 149, VII, e não pelo art. 116, parágrafo único, do CTN.

MULTA QUALIFICADA.

Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos.

CONSTITUCIONALIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente ELEGÂNCIA tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 13 de junho de 2019, e apresentou Recurso Voluntário no dia 12 de julho de 2019.

A Recorrente ELCA tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 13 de junho de 2019, e apresentou Recurso Voluntário no dia 12 de julho de 2019.

O Recorrente Alfredo Rodrigues da Silva Júnior tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 26 de junho de 2019, e apresentou Recurso Voluntário no dia 25 de julho de 2019.

A Recorrente Maria Laura Carneiro Peixoto Gonçalves Santos tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 26 de junho de 2019, e apresentou Recurso Voluntário no dia 25 de julho de 2019.

Recurso Voluntário da ELEGÂNCIA

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente ELEGÂNCIA apresenta as seguintes alegações:

- I) Preliminar de nulidade em razão da falta de apreciação pela DRJ dos seguintes pontos da Impugnação:
 - a) Falta de fundamentação legal para a desconsideração da personalidade jurídica da Recorrente, no auto de infração.
 - b) Alegação de que as conclusões da fiscalização foram baseadas em uma cadeia de presunções sobre indícios superficiais, equiparação à industrial e arbitramento do tributo devido pelo cálculo do Valor Tributável Mínimo para o IPI.
 - c) Falta de apreciação de provas a respeito da alegação da fiscalização da confusão patrimonial entre a ELEGÂNCIA e ELCA.
 - d) Cerceamento do seu direito de defesa, em razão da fiscalização não ter indicado nas planilhas de cálculo do IPI, caso a caso, o método de arbitramento utilizado
- II) Inaplicabilidade da pena de perdimento, punição cumulativa com a multa substitutiva aplicada no processo nº 10314.720696/2018-41.
- III) Utilizou a metodologia de Valor Tributável Mínimo, que alega não seria aplicável ao caso.
- IV) Efeito confiscatório proibido.
- V) Não teria havido simulação, e que a operação está contida na prática comercial regular de ambas as empresas, e que não teria sido provada a confusão patrimonial.
- VI) Falta de observância do preço de atacado na praça do remetente das mercadorias, a fiscalização identificou outras atacadistas na praça da Recorrente, mas as ignorou sob o argumento de que a Recorrente importaria os preços praticados.
- VII) Inobservância do inciso I, do artigo 196, do RIPI.
- VIII) A multa qualificada seria inaplicável.
- IX) Impossibilidade de multa sobre a cobertura do crédito, por ferir os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

10- DO PEDIDO

Ex positis, a Recorrente requer que esse E. Conselho se digne a dar provimento a este Recurso Voluntário, com o consequente reconhecimento da improcedência dos lançamentos

consubstanciados no Auto de Infração objeto do presente processo, determinando o cancelamento e baixa da exigência fiscal correspondente.

Recurso Voluntário da ELCA

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente ELCA as seguintes alegações:

- I) Cerceamento do Direito de Defesa, em razão do Auto de Infração não informar a fundamentação legal da imputação de responsabilidade solidária.
- II) Repete as mesmas alegações da ELEGÂNCIA quanto à composição de grupo empresarial, capacidade operacional, confusão patrimonial e histórico das operações.
- III) Inexistência de interesse comum no caso concreto.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

VII. DO PEDIDO

Ex positis, a Recorrente requer que esse E. Conselho se digne de dar provimento a este Recurso Voluntário, com o consequente reconhecimento da improcedência dos lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração objeto do presente processo, determinando o cancelamento e baixa da exigência fiscal correspondente.

Recurso Voluntário do senhor Alfredo Rodrigues da Silva Júnior.

Argumenta em seu Recurso Voluntário que o auto de infração apenas o menciona em dois parágrafos, onde há a atribuição de responsabilidade solidária, na condição de administrador da empresa ELEGÂNCIA, sem que tenha apontado ou demonstrado uma conduta delitativa específica, mas apenas por ser o administrador da empresa.

Alega que não era administrador da ELEGÂNCIA à época dos fatos autuados, mas sim da ELCA, logo, não poderia ser responsabilizado solidariamente pelos fatos imputados à sua atual empresa.

Também alega que não foi o responsável por conceber a operação, tendo ingressado como contratado no grupo em uma situação operacional já consolidada, e que tão pouco teria autonomia para agir, dada a sua subordinação ao empregador.

Também afirma que a responsabilidade pelas informações constantes nas DI's não era de responsabilidade da ELCA, mas da empresa SERTRADING, a empresa contratada para operacionalizar as importações da ELCA.

Afirma também que não agiu com dolo.

Cita jurisprudência, conforme a seguir:

Para o atendimento a tais condições legais que autorizam a responsabilização tributária de administradores, não basta a constatação de um mero inadimplemento da obrigação tributária por parte da pessoa jurídica. Deve-se, nesse sentido, aplicar o entendimento consagrado em sede de julgamento por meio de recursos repetitivos pelo E. STJ no REsp 1.101.728/SP, no sentido que é indispensável a prova da fiscalização de que o administrador tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, a saber:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, ora vista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha «ido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 03 de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (Min. Rel. Teori Albino Zavascki; D3 23.3.2009; sem grilos no original)

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

VII. DO PEDIDO

Diante do exposto, o Recorrente requer que esse E. Conselho se digne de dar provimento a este Recurso Voluntário, com o conseqüente reconhecimento da improcedência dos lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração objeto do presente processo, determinando o cancelamento e baixa da exigência fiscal correspondente.

Recurso Voluntário da senhora Maria Laura Carneiro Peixoto Gonçalves Santos.

O Recurso Voluntário da senhora Maria Laura é idêntico nas argumentações ao do senhor Alfredo Rodrigues.

Este é o Relatório.

Contrarrazões da PGFN

Argumenta que a DRJ deveria ter recorrido de ofício em face de ter desonerado parcialmente valor acima do limite de alçada.

VOTO

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e revestem-se dos requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento dos mesmos apenas parcialmente.

Preliminarmente destaco que parte das alegações da Recorrente ELEGÂNCIA referem-se a considerações sobre o descumprimento de preceitos ou princípios constitucionais, notadamente os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, a respeito da aplicação de multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito.

Ocorre que alegações de proporcionalidade e de razoabilidade revestem-se de uma tentativa de se discutir a ilegalidade ou constitucionalidade das normas de direito tributário, tema que está fora das competências do CARF, conforme a súmula CARF nº 2.

“Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005”

O mesmo encontramos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, no caput, do seu art. 26-A, como se pode constatar a seguir:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Desta forma, não conheço as alegações sobre desproporcionalidade e falta de razoabilidade no Recurso Voluntário da ELEGÂNCIA.

1. Preliminares de Nulidade

1.1 Preterição do Direito de Defesa

A Recorrente ELEGÂNCIA argumenta em seu Recurso Voluntário que a Autoridade Tributária ao efetuar o lançamento por auto de infração desconsiderou a personalidade jurídica da importadora, cujo objeto foi a importação dos bens realizada pela empresa ELCA, e sua posterior revenda para a ELEGÂNCIA. Este negócio jurídico possui consequências tributárias próprias e que foram desconsideradas, pelo menos parcialmente, em razão de ter sido apontada a interposição fraudulenta de pessoas na operação de importação, como é claramente exposto no auto de infração, folha 12.

*No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no cumprimento do disposto nos arts. 194, 195 e 196 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e arts. 54 e 138 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e no atendimento da programação apresentada à Equipe de Fiscalização Aduaneira I (EQFIA I), da Divisão de Fiscalização Aduaneira (DIFIS I), da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior (Delex) –, sob a égide dos Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) n°s 0816500-2017-00242-3, 0816500-2017-00774-3 e 0816500-2017-01154-6 (sendo, este último, da ELEGÂNCIA) foram realizadas ações fiscais nas empresas **ELCA COSMÉTICOS LTDA** (doravante denominada **ELCA**), acima identificada, e **ELEGANCIA DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS LTDA** (doravante denominada **ELEGÂNCIA**).*

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

No auto de infração não há referência ao processo nº 10314.720696/2018-41, citado pela ELEGÂNCIA, em seu Recurso Voluntário, logo, toda a imputação de interposição de pessoas está abarcada no presente processo. De fato, a apuração do IPI realizou uma extensa análise sobre as questões relacionadas à ocultação do sujeito passivo na importação, com o objetivo de configurar a operação como dano ao erário, nos termos do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976.

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

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

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

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

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

(...)

No entanto, a única referência que se faz no auto de infração sobre a desconsideração de personalidade jurídica para efeitos tributários foi, s.m.j., a alusão à proposição de inaptidão por inexistência de fato, no caso da falta de comprovação da origem e repasse dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior em operações onde tenha ocorrido a ocultação do real adquirente, ou seja, ausência de capacidade econômica do importador declarado, mesma situação prevista no § 2º, do art. 23, reproduzido acima.

Ao final conclui que a proposição de inaptidão teria sido substituída por multa de 10 % (dez por cento), nos termos do auto de infração que reproduzo a seguir:

Conforme pode ser verificado claramente no texto do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, a multa de 10%, aplicada quando da comprovação da cessão de nome, vem substituir unicamente a declaração de inaptidão no CNPJ. Não há qualquer menção à multa prevista no Decreto-Lei nº 1.455/1976, e não houve qualquer alteração nas normas que tratam da aplicabilidade desta. As alterações subsequentes à entrada em vigência da Lei nº 11.488/2007 se restringiram à normatização relativa ao CNPJ.

Quando da entrada em vigor da Lei nº 11.488/2007, estava em vigência a IN RFB nº 568, de 8 de setembro de 2005, que tratava a cessão de nome como uma das hipóteses de inaptidão por inexistência de fato, conforme demonstrado abaixo:

“Art. 41. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que:

(...)

III – tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;

(...)”(grifou-se)

Visando a ajustar a normatização do CNPJ ao novo regramento legal trazido pela Lei nº 11.488/2007, foi editada a IN RFB nº 748, de 28 de junho de 2007 (já revogada, sendo que atualmente o assunto é disciplinado pela IN RFB nº 1.634, de 06 de maio de 2016), a qual revogou a IN RFB nº 568/05 e excluiu, dentre as possibilidades de inaptidão por inexistência de fato, a hipótese de cessão de nome, conforme verificado a seguir:

“Art. 41. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que:

I - não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprove o capital social integralizado;

II - não for localizada no endereço informado à RFB, bem como não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto;

III - se encontre com as atividades paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem os incisos I, II e V do caput do art. 33.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, o procedimento administrativo de declaração de inaptidão será iniciado por representação formulada por AFRFB, consubstanciada com elementos que evidenciem qualquer das pendências ou situações referidas."

Como é possível constatar, a cessão de nome a terceiro não é mais elencada como elemento caracterizador da situação de inexistência de fato da pessoa jurídica, e, portanto, não serve como base para a proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da empresa.

O sentido da norma é evidente: evitar que se proponha a inaptidão de inscrição de CNPJ de empresa que sabidamente exista, mas que, ao praticar a irregularidade no comércio exterior, de acobertar operações comerciais de outra, venha a ser, por força normativa, considerada inexistente. Daí a razão da criação da penalidade pecuniária, em lugar da referida inaptidão.

Resta claro, portanto, que a penalidade criada pela Lei nº 11.488/2007 veio substituir somente a aplicação da proposição de inaptidão por inexistência de fato àquelas empresas que cederam seu nome para a realização de operações de comércio exterior.

Todo o embasamento do auto de infração foi no sentido de imputar aos Recorrentes a prática de ato doloso para ocultar o real importador, e quebrar a cadeia de IPI, com o objetivo de afastar a ELEGÂNCIA da situação de equiparada a industrial.

A Impugnação da ELEGÂNCIA traz as seguintes considerações a este respeito:

*A acusação fiscal conclui de forma equivocada que a Elegância agiu de forma **dolosa**, mediante simulação, visando dissimular ser a real adquirente das mercadorias importadas pela ELCA.*

*Na prática, a conclusão apontada pelo dd. auditor fiscal implica a **desconsideração da personalidade jurídica** da Elegância como pessoa jurídica autônoma, para considerá-la parte de outra pessoa jurídica, a ELCA, tratando ambas como uma única pessoa jurídica, sem indicar a previsão legal que autorize essa medida.*

Contudo, não há no Auto de Infração a indicação de fundamento legal para tal desconsideração. Não se sabe se ela decorre da aplicação do artigo 116 do CTN, ou se se trataria de hipótese de simulação com base no artigo 149 do CTN, ou de Confusão Patrimonial com base no art. 50 do Código Civil, ou, ainda, se a fiscalização não citou qualquer fundamento legal por entender que basta se utilizar conceitos de direito alienígena como "substância econômica" ou "propósito negocial" para desconsiderar a personalidade jurídica de empresas brasileiras.

Ressalte-se que a defesa seria diferente em cada uma dessas hipóteses, eis que os pressupostos de aplicação de cada uma dessas leis são inteiramente distintos. Nem se alegue que a Impugnante conseguiu se defender nos autos, porque houve efetivo prejuízo à defesa devido à ausência de fundamento da acusação fiscal.

O único enquadramento legal formalmente indicado é o "artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66 e o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976". Ambos os dispositivos mencionados pela fiscalização trazem como antecedente normativo a hipótese de "acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários", mas nem de perto autorizam a desconsideração da personalidade jurídica ainda mais quando a Pessoa desconsiderada sequer é a importadora das mercadorias. Até porque não estamos diante de uma interposição fraudulenta de Pessoa, como atestado pelo próprio auditor atuante.

Merece menção o fato de que, valendo-se dos mesmos fatos e indícios elencados no presente auto de infração, a d. auditoria lavrou ainda duas outras autuações, impondo (i) à Elca multa de 10% do valor aduaneiro das importações¹⁻² realizadas pela Sertrading, e (ii) à Elegância multa substitutiva equivalente a 100% das referidas importações³⁻⁴. Ao analisar o arcabouço fático dessas autuações - contexto este que também fundamentou o auto de infração em epígrafe - a Prof. Iris Sansoni, em parecer dirigido à Impugnante, expressamente denota a impropriedade relativa à descaracterização da personalidade jurídica da Elca (Doc. 02 - fls. 44), confira-se:

76. O que se lê no Relatório dos dois Autos de Infração, é que a Fiscalização aplicou uma espécie de desconsideração da personalidade jurídica da empresa ELCA, de forma inusitada, não prevista na doutrina nem na legislação brasileira, e não passível de aplicação no âmbito administrativo.

E mais adiante:

A empresa (ELCA) teve sua personalidade jurídica desconsiderada para que fosse tida como parte de outra pessoa jurídica (ELEGANCIA), para que esta segunda fosse alcançada por uma penalidade prevista em operações de importação, de que não participou.

Os enunciados do art. 10 do Decreto nº 70.235/725 que atendem aos requisitos "c" (descrição dos fatos) e "d" (disposição legal infringida) descrevem o motivo fático e legal do ato, formando a motivação que compõe o antecedente da norma de competência que autoriza o auditor fiscal para constituir o crédito tributário.

Não há a necessária conexão desses fatos com a hipótese legal.

Destarte, o descompasso lógico entre as conclusões e as premissas e a omissão da capitulação legal caracterizam evidente falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação por ofensa aos requisitos do lançamento previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Resta, assim, demonstrada a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação legal e cerceamento do direito constitucional de ampla defesa.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância também tratou da alegada desconsideração da personalidade jurídica da empresa ELCA, conforme trecho do Acórdão de Primeira Instância que reproduzo a seguir:

34. Outra preliminar de nulidade diz respeito à ausência de fundamentação para a "desconsideração da personalidade jurídica" da Impugnante. Novamente não tem razão a mesma. Na verdade, tal matéria será objeto de discussão de mérito, uma vez que o trabalho feito pela fiscalização procurou, sim, demonstrar, que a ELCA foi utilizada unicamente para fins de redução dos valores de IPI a pagar, tendo em vista que a real destinatária dos produtos importados seria a Impugnante.

35. Por fim, a Impugnante, dentro das argumentações de mérito, requer novamente a nulidade por erro na sujeição passiva, por entender que não poderia ser equiparada a industrial. Novamente, trata-se de matéria referente ao mérito do lançamento, que será a seguir apreciada. Dessa forma, vota-se pelo afastamento das preliminares de nulidade.(grifo nosso)

Interessante destacar que não há também prova ou indicação de que a empresa ELCA não possuiria capacidade financeira ou econômica para proceder às importações com recursos próprios, ou mesmo que se valesse antecipadamente de recursos da ELEGÂNCIA para o mesmo fim. As questões a respeito da incapacidade operacional da ELCA decorrem da coincidência de endereços e de administradores, da forma como são realizados os pedidos de produtos a serem importados, além do pequeno quadro funcional da empresa que promoveu as importações. Também há inconsistências em alguns casos entre as datas de retorno de produtos do armazém da empresa Cotia, e a data de venda entre a ELCA e ELEGÂNCIA.

Nas folhas 95 e 96, há tabelas relacionando exemplos de produtos importados, comparando suas operações de importação e de posterior venda à ELEGÂNCIA. Vemos pelas diferenças entre os preços de importação e de venda, que a ELCA praticava margens de 9 a 56%.

Houve um intenso esforço para se determinar o valor mínimo previsto para as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, quando se considerou a ELEGÂNCIA como real adquirente e equiparada a industrial, nas operações de transferência dos produtos adquiridos pela ELEGÂNCIA, mas não há qualquer referência sobre determinar uma compatibilidade de preço mínimo entre a ELCA e ELEGÂNCIA.

Parece-me fartamente demonstrado de que há uma relação intrínseca entre ELCA e ELEGÂNCIA, assim como há uma confusão de gestão entre as duas empresas, principalmente em decorrência do modelo comercial adotado, e em razão de todas elas - importadora, real adquirente,

e exportadores estrangeiros – serem parte do mesmo grupo econômico, notadamente a ESTÉE LAUDER. Também se pode afirmar com certeza que as condições da operação de importação incorreram em certas características, que poderiam ser enquadradas como importações por conta e ordem, por encomenda ou encomendante pré-determinado, pois é clara a condição da ELEGÂNCIA de única destinatária dos produtos importados e que a ELCA operava como importador.

Conclui-se então que, apesar de haver outros processos tratando de penas de perdimento de mercadorias ou de sua substituição por multa, em razão da interposição de pessoas, o presente auto de infração acusa os Recorrentes exclusivamente de fraude para obter vantagens tributárias indevidas, decorrente de simulação e falsidade ideológica, nos termos do artigo 72, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, dispositivo este citado inúmeras vezes no auto de infração, inclusive para a qualificação da multa de ofício.

A alegação da ELEGÂNCIA sobre a falta de fundamentação legal da desconsideração da personalidade jurídica da empresa ELCA, e conseqüente cerceamento do direito de defesa foi enfrentada pela DRJ através da citação de doutrina jurídica que tinha como base, entre outras, o art. 50, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil Brasileiro, que reproduzo a seguir:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Este artigo também é citado no Recurso Voluntário da ELEGÂNCIA em sua alegação de nulidade, vejamos trecho do Acórdão de Primeira Instância:

43. Sobre a desconsideração da personalidade jurídica, toma-se por empréstimo o esclarecedor trabalho do Procurador da Fazenda Nacional em São Paulo/SP Amadeu Braga Batista Silva,

“REQUISITOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO”, publicada na Revista da PGFN Ano I, Número III - 2012, pp. 203/2281:

“A característica fundamental da teoria da desconsideração da personalidade jurídica é determinar a ineficácia de determinados atos da sociedade, para fins de estender a responsabilidade sobre esses atos aos sócios. Em outras palavras, apesar de determinadas obrigações serem contraídas em nome da sociedade, a responsabilidade perante elas é atribuída aos sócios, em razão da utilização da sociedade para fins não albergados pelo ordenamento jurídico

A desconsideração da personalidade jurídica não tem por finalidade a invalidação do ato constitutivo da sociedade, nem a dissolução da sociedade, mas a ineficácia de atos realizados pela sociedade, todavia imputáveis aos sócios, em descumprimento à função social da empresa. Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, todavia, são controversos: divergem sobre ele as teorias subjetiva e objetiva.

Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, na formulação subjetiva, são a fraude ou o abuso de direito. Abuso de direito é o exercício irregular, anormal de um direito, em desconformidade com a finalidade econômica ou social para a qual ele foi criado. O exemplo mais comum do abuso de direito é o uso irregular da propriedade privada pelo proprietário, a qual não é mais o direito absoluto das concepções liberais. Fraude à lei é 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. (...)

A formulação objetiva, todavia, entende como requisito para a desconsideração da personalidade jurídica a confusão patrimonial. Desta forma, apesar de os patrimônios da sociedade e do sócio serem diversos, a utilização de ambos indiscriminadamente, como, por exemplo, bens de sócios registrados indevidamente como patrimônio da sociedade, dentre outros, justifica a desconsideração da personalidade jurídica.

O Código Civil albergou as duas teorias, (ou, albergou integralmente a teoria objetiva e parcialmente a teoria subjetiva - somente o abuso de direito, e não a fraude - numa interpretação extremamente restritiva da teoria da desconsideração) ao firmar a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica em razão de abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade e pela confusão patrimonial.

.....

Ao Fisco sempre foi possível, conforme Aldemário Araújo CASTRO, afastar meras formalidades em detrimento da materialidade da obrigação tributária e, em especial, de seu sujeito passivo, nos termos do artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional (...).

Da mesma maneira, o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional pretende reprimir ‘realidades meramente formais ou artificiais (realidades falsas), dificultadores da perfeita identificação do sujeito passivo’, ou o abuso de direito, o que o autoriza a ser fundamento jurídico da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito tributário.

.....

5 CONCLUSÃO

Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária são determinados pelos princípios constitucionais, pela perspectiva sistêmica do ordenamento jurídico e pela essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A normatização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica pelo Código Civil de 2002, ainda que de extrema importância para o entendimento daquela no âmbito do sistema jurídico brasileiro, não determina obrigatoriamente os requisitos para a sua aplicação em matéria tributária: situações não albergadas expressamente no dispositivo cível, apesar de caracterizadoras do descumprimento da função social da empresa, são objeto de repressão pelo sistema jurídico, em especial pelo ordenamento tributário.

A desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer em razão de uso fraudulento ou abusivo do instituto da personalidade jurídica, da confusão patrimonial, ou de uso que objetiva atingir fins ilegítimos e ilegais, em desvio de sua função social, ainda que o artigo 50 do Código Civil determine como pressupostos para aplicação do instituto somente o abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.” (grifou-se)

44. Com relação à referência feita ao contido no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), é o seguinte o teor do indigitado dispositivo (grifou-se):

“Art. 116. [...].

*Parágrafo único. 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.” (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

45. Acerca desse dispositivo, assim se manifestou a respectiva Exposição de Motivos nº 820/MF, de 6 de outubro de 1999, ao então Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999: “6. A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de **elisão**, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de **planejamento tributário** adotados com abuso de forma ou de direito.”

46. Considerando que não pode haver **planejamento tributário (elisão)** praticado com **simulação**, seja esta absoluta (fingir o que não existe), seja esta relativa (encobrir o que existe - a denominada “dissimulação”); e, ainda, que deixar de descrever ou de mencionar um fato gerador efetivamente ocorrido, omitindo-o, é o mesmo que **sonegar**, estando tal conduta tipificada na lei de crimes contra a ordem tributária; deve-se interpretar inteligentemente o vocábulo “dissimular”, constante da lei, como sendo “evitar”, “furtar-se”, “esquivar-se”, e não como “ocultar”, “disfarçar”, “encobrir”.

47. Do contrário, a dita **norma antielisiva** é absolutamente sem sentido, uma vez que em nada inova, repetindo conceitos já juridicizados como crime tributário.

48. Por outro lado, o art. 149, VII, do CTN estabelece uma cláusula de exceção ao procedimento de nulidade do negócio jurídico previsto na legislação civil, outorgando à administração a competência para desconsiderar os atos ou negócios fictícios, fraudados, eivados de vício de vontade ou de forma, ou simulados

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

.....”

49. Assim, deparando-se com a existência de negócio jurídico viciado por simulação, dolo ou outra espécie de fraude fiscal, deve a administração tributária comprovar a existência do vício e efetivar o lançamento correspondente ao tributo, desconsiderando o ato viciado e/ou considerando aquele efetivamente realizado e encoberto pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.

50. Por conseguinte, não se aplica a regra insculpida no parágrafo único do art. 116 do CTN, porque não se trata, na hipótese, de caso de elisão fiscal, mas sim, de fraude. Quando há a transposição da linha divisória que separa a elisão da fraude, a tipificação da conduta e o respectivo mecanismo de apuração se dão pelo art. 149, VII, e não pelo art. 116, parágrafo único, do CTN.

51. Vale ainda citar o pensamento de Aldemário Araújo de Castro (<http://www.aldemario.adv.br/desconsidera.pdf>):

“.....

Assim, o desenvolvimento mais explícito, rápido e completo da figura da ‘desconsideração da personalidade jurídica’ nos domínios do direito privado pode e deve ser aproveitado no campo do direito tributário, já familiarizado, embora parcialmente, com a prática. Nesta linha, o art. 50 do novo Código Civil afirma e confirma a possibilidade de se afastar a personalidade jurídica quando esta concorre para a proteção indevida de patrimônios individuais em detrimento do Fisco.

Pode-se afirmar, diante do que foi considerado, que o art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil à autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o contribuinte em sentido estrito (com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII do CTN) ou contra o responsável (com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso II, 135 e 142 do CTN). É útil porque confirma, para a ordem jurídica brasileira como um todo e para o

direito tributário em particular, a possibilidade da desconsideração ou afastamento da personalidade jurídica.

Importa, ainda, destacar que o agente da desconsideração da personalidade jurídica no campo tributário não é o juiz. A menção ao magistrado no art. 50 do novo Código Civil decorre do fato daquele dispositivo estar voltado para a aplicação da desconsideração em relações jurídicas de direito privado, caracterizadas pela horizontalidade, onde uma das partes não pode, unilateralmente, impor obrigações ou constituir direitos em desfavor da outra. Na seara tributária, como já sublinhado, compete à autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, constituir o crédito tributário, identificando o sujeito passivo da obrigação. Neste momento, se for o caso, será aplicada a desconsideração da personalidade jurídica. Evidentemente, o sujeito passivo poderá impugnar, utilizando todos os meios de defesa possíveis, em sede administrativa e judicial, o ato da autoridade fiscal.

.....

6. Conclusão

O art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil à autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o efetivo contribuinte (em sentido estrito) ou contra o responsável, valendo-se de autorizações presentes no Código Tributário Nacional para afastar a personalidade jurídica. É útil porque confirma, para a ordem jurídica brasileira como um todo e para o direito tributário em particular, a possibilidade da desconsideração ou afastamento da personalidade jurídica.”(negritos do texto original, negritos e sublinhado nossos)

Vemos que o Acórdão de Primeira Instância alinha-se com a doutrina citada, que considera similaridade ou proximidade do art. 50, do Código Civil, com a desconsideração de negócios jurídicos pelo fisco, e afasta a aplicação do art. 116 do CTN nos casos decorrentes de fraude e simulação, elegendo a aplicação do art. 149, do CTN, como a fundamentação legal do caso concreto.

Peço vênia aos que acolhem este entendimento para discordar. Inicialmente, o art. 50, do Código Civil, trata de assunto muito específico e diverso do caso deste processo. Este artigo trata da desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do que no meio jurídico denomina-se “Princípio da Personalidade Jurídica”, e no meio contábil denomina-se “Princípio da Entidade”, que em um resumo apresado pode-se enunciar da seguinte forma: o patrimônio da pessoa jurídica/empresa não se confunde com o patrimônio de seus sócios.

As relações jurídicas ou contábeis em discussão neste processo não tratam de confusão patrimonial entre sócios e empresa, mas entre empresas, a princípio, diferentes e pertencentes a um mesmo grupo econômico. O art. 50, do Código Civil, somente pode ser comparável em termos de objeto e alcance, ao seu equivalente no Código Tributário Nacional, que trata do mesmo Princípio da Pessoa Jurídica/Entidade, ao desconsiderar a personalidade jurídica para atribuir responsabilidade patrimonial aos sócios, ou dirigentes por abuso da personalidade jurídica, no caso seriam os artigos 134 a 137, do CTN.

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

(...)

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

(...);

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

(...)

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

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Seção IV

Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Vemos que a extensão da consequência tributária de atos praticados na gestão de uma pessoa jurídica, que resultem em não pagamento de tributos em decorrência de omissões ou ações perpetradas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ao patrimônio de terceiros, somente é possível alcançar aos sócios no caso da liquidação da sociedade, ou ação pessoal do agente nos casos especificados neste artigo.

Sendo assim, entendo que a extensão dos efeitos patrimoniais tributários da pessoa jurídica aos sócios somente pode ser reconhecida administrativamente pela aplicação do artigo 137, ou pela aplicação do inciso VII, do artigo 134, ambos do CTN, nos demais casos é de competência do Poder Judiciário a aplicação do art. 50, do Código Civil.

Desta forma, considero inaplicável o art. 50, do Código Civil no caso concreto, claramente poder-se-ia atribuir algum paralelo entre o artigo 50 do Código Civil e os dispositivos do Direito Tributário na questão de atribuição de responsabilidade solidária ou pessoal do agente, mas não na motivação do lançamento em si. Por outro lado, a DRJ elege como fundamento legal para os atos da fiscalização o inciso VII, do artigo 149, do CTN.

O caso em questão trata da desconsideração de uma cadeia de negócios jurídicos afastados pela Autoridade Tributária para atribuir sujeição passiva e ocorrência de fato gerador a um dos envolvidos, que não era alcançado por estas condições nos atos negociais originais, em razão de alegações de simulação e fraude para ocultação do real adquirente de bens.

Trata-se de negócio jurídico que possui uma contratação de compra de mercadorias no exterior, firmado entre a empresa ELCA e o exportador estrangeiro, pessoa jurídica de seu mesmo grupo econômico, através de uma série de contratos de compra e venda internacionais,

cuja importação foi realizada pela empresa SERTRADING, através de um contrato de prestação de serviços firmado entre a ELCA e SERTRADING, após, novo contrato de compra e venda entre ELCA e ELEGÂNCIA para revenda das mercadorias importadas.

Foi esta cadeia de negócios jurídicos que precisou ser desconsiderada para que a empresa ELEGÂNCIA pudesse ser apontada como a real adquirente dos produtos importados, ocultando-se mediante fraude e, em consequência, passasse a figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, equiparada a industrial e obrigada a apurar o IPI, ao menos pelo valor mínimo determinado nas condições do Regulamento do IPI, nas transferências para outros estabelecimentos da mesma empresa.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância tentou suprir a ausência de indicação de enquadramento legal para o ato da Autoridade Tributária, que desconsiderou o negócio jurídico e atribuiu à empresa ELEGÂNCIA a condição de real adquirente e consequentemente sujeito passivo da obrigação tributária referente ao IPI, nas condições já descritas acima, elegendo o inciso VII, do art. 149, do CTN, e afastando a aplicação do art. 116, como também já vimos acima.

Tenho novamente que discordar. O art. 149, do CTN, tem a seguinte redação:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

(...)

Vemos que o artigo 149, do CTN, não tem o condão de desconsiderar negócios jurídicos, mas trata tão somente da prerrogativa, digo até que notória, e dever de agir da Autoridade Tributária, em seus termos e condições. Entendo ser equivocado o posicionamento de que, no caso em questão, seja inaplicável o Parágrafo Único, do artigo 116, do CTN, pois trata-se claramente de desconsideração de negócios jurídicos, definitivamente constituídos, para que a Autoridade Tributária possa aplicar descrição dos fatos, ocorrência do fato gerador e determinação da matéria tributável diversa daquelas apresentadas na contabilidade e documentos emitidos pelos contribuintes que, em tese, dariam suporte às transações desconsideradas.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

O art. 142, do CTN, combinado com o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal- PAF), estabelece as condições e componentes obrigatórios do auto de infração como instrumento da atividade vinculada do lançamento.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Código Tributário Nacional)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(Decreto nº 70.235/1972)

Já a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, determina que os atos administrativos precisam ser motivados nos seguintes termos:

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

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

(...).

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

(...)

Inicialmente, sigo o entendimento expressado em alguns julgados deste CARF, de que a simples ausência de enquadramento legal não é motivo, por si só, para a declaração de nulidade do ato administrativo do lançamento, na medida em que havendo uma correta e pormenorizada descrição da motivação da Autoridade Tributária, e tendo o contribuinte apresentado defesa compatível com o apontado na autuação, e ainda, tendo o contribuinte se utilizado de todas as oportunidades previstas na legislação para a sua defesa, não há prejuízo ao princípio da ampla defesa e, por conseguinte, não há que se falar em seu cerceamento.

No entanto, considero que não foi este o caso. A falta de indicação da correta fundamentação legal, em uma descrição dos fatos e comentários à aplicação da legislação, Tributária e Cível, que induzem a discussão a fato estranho ao que se efetivamente pode-se depreender da descrição dos autos, somada à tentativa equivocada, a meu ver, do julgamento de

Primeira Instância em suprir esta ausência pela eleição de dispositivo jurídico inaplicável ao caso, causaram efetivo prejuízo à Recorrente, tornando deficiente a sua defesa, e conseqüentemente, determinando a nulidade do auto de infração por preterição do direito de defesa, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972, conforme reproduzo abaixo.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. [\(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

Dou razão à Recorrente.

Com relação ao Recurso Voluntário de empresa ELCA, a alegação de nulidade decorre da argumentação de que não haveria no auto de infração a consignação da fundamentação legal a respeito da responsabilidade solidária.

Não procede a argumentação da Recorrente, pois, nas folhas de 158 a 162, a Autoridade Tributária tece extensa consideração sobre a legislação aplicável em relação à responsabilidade solidária e a subsunção dos fatos apurados à norma aplicável.

Desta forma, voto pela nulidade do lançamento tributário com base no inciso II, do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, por entender que a Autoridade Tributária falhou ao indicar a fundamentação legal da descon sideração do negócio jurídico, base fundamental para a desconstituição dos créditos de IPI lançados.

1.2 Falta de Apreciação de Alegações e Provas Trazidas aos Autos.

Argumenta a ELEGÂNCIA em seu Recurso Voluntário que a Autoridade de Primeira Instância não apreciou as suas alegações sobre:

- a) Acusação decorrente de uma cadeia de suposições;
- b) Regra de equiparação a industrial não seria inaplicável por ser uma regra excepcional que implicaria em uma ficção jurídica;
- c) Provas e argumentos sobre a confusão patrimonial;
- d) A alegação de que a ELCA existe efetivamente, tendo como prova os processos necessários a registros sanitários dos produtos na ANVISA.

Fica claro que a Autoridade de Julgamento de Primeira Instância fundamenta a sua decisão sobre a alegação da cadeia de suposições, provas e argumentos da confusão patrimonial e a substância econômica da ELCA, nos itens de 36 a 42, folhas 2.914 e 2.915, onde resumidamente reafirma as alegações da Autoridade Tributária na autuação, e onde todos os itens citados são

enquadrados adequadamente nos seguintes parágrafos do Acórdão de Primeira Instância, mais especificamente:

37. Muito embora a Impugnante procure minimizar a confusão patrimonial apontada pela Fiscalização, compulsando os autos vê-se que, de fato, não se pode falar de atuações independentes das empresas. Fica claro que a ELCA efetivamente não possuía estrutura para a prática dos atos próprios de gestão, necessitando de funcionários da ELEGÂNCIA para tal, os quais recebiam procuração com poderes para, inclusive, efetivação de pagamentos e assinatura de contratos de câmbio. Exemplo disso é o fato de no contrato de aluguel da ELCA esta ser representada pela administradora da Impugnante, tendo o administrador da ELCA informado ser comum que alguém da ELEGÂNCIA assumisse suas funções nas suas ausências.

(...)

41. Entende-se haver ficado claro, conforme afirmado pela Autoridade Fiscal em seu relato, que a ELCA e a ELEGÂNCIA atuam como sendo áreas, ou setores, de uma só empresa.

Vemos que o parágrafo 41, resume adequadamente a motivação da Primeira Instância e demonstra que, apesar dos esforços da Recorrente, alinha-se com as conclusões do Auto de Infração, neste ponto, e especificamente em relação ao Parágrafo 41, nenhuma prova trazida aos autos poderia afastar a constatação de atuação de ambas as empresas como áreas ou setores de uma só empresa, pois apenas evidenciariam uma atuação especializada e compatível com as conclusões da autuação.

Nestes pontos considero sem razão à Recorrente.

Realmente não há no mérito do Acórdão de Primeira Instância nenhuma referência a impossibilidade de equiparação da ELEGÂNCIA à industrial, mas esta alegação do Recurso Voluntário busca negar o claro texto da normativa aplicável em razão da desconsideração das situações anteriores, o que equivaleria a uma alegação de ilegalidade desta equiparação na própria Lei.

Desta forma, não cabe conhecer este tipo de alegação por não ser parte da competência deste Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Sem razão à Recorrente.

1.3 Falta de indicação do critério de arbitramento

A Recorrente ELEGÂNCIA alega em seu Recurso Voluntário que não é possível identificar, nas planilhas de cálculo do tributo devido na condição de equiparada a estabelecimento industrial, o critério de arbitramento utilizado pela Autoridade Tributária para apurar o Valor Tributável.

O Auto de Infração descreve pormenorizadamente o cálculo do tributo devido em suas folhas de 149 a 156, e estabelece diversas classes de apuração, reproduzindo os métodos elencados no RIPI para o cálculo do valor tributável, a saber:

- Vendas no Atacado;
- Transferências para estabelecimentos atacadistas relacionados à Recorrente e
- Transferências para estabelecimentos varejistas relacionados à Recorrente.

No arquivo não paginável, anexo ao Auto de Infração, denominado “Apuração do IPI”, encontramos várias planilhas de Excel, organizadas por estas mesmas classes de cálculo.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância, nas folhas 2.912 e 2.913, descreve adequadamente a memória de cálculo, estabelecendo facilmente a conexão entre estas tabelas e a descrição presente no auto de infração, conclusão com a qual concordo.

Desta forma, afasto esta preliminar de nulidade.

2. Mérito

2.1 Inaplicabilidade da Pena de Perdimento, ou multa substitutiva, concomitantemente.

A Recorrente ELEGÂNCIA argumenta em seu Recurso Voluntário que a cobrança do IPI cumulativamente com a pena de perdimento da mercadoria é inaplicável, posto ter ocorrido a expropriação do bem cuja saída do estabelecimento industrial resultaria na cobrança do IPI.

Esta argumentação já foi tratada em outros julgamentos do CARF, os quais reproduzo trechos dos votos a seguir:

17. O entendimento da decisão recorrida, no entanto, não deve prevalecer, devendo ser mantido o auto de infração lavrado, pois o lançamento se refere a IPI devido na saída da mercadoria (operação interna, e não de importação), o que encontra amparo normativo, como se passa a expor.

18. Ocorre que, após a leitura atenta do Parecer PGFN/CAT nº 202/2004, utilizado como fundamento da decisão a quo para rechaçar a constituição do crédito tributário referente ao IPI devido na saída da mercadoria do importador, depreende-se que, na verdade, o documento se volta a caso diverso, que trata da cumulação da penalidade correspondente com o IPI devido na importação da mercadoria.

19. Como se sabe, em conformidade com o art. 46 do Código Tributário Nacional, o imposto sobre produtos industrializados tem, como fato gerador: (i) o seu desembarço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; (ii) a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 da norma; (iii) a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Enquanto o lançamento, no caso do Parecer PGFN/CAT nº 202/2004, volta-se especificamente para o inciso I do art. 46 (imposto devido na importação do produto, ou “IPI-Importação”), o auto de infração lavrado teve por objeto o inciso II (imposto devido na saída do estabelecimento, ou “IPI-Interno”).

20. Assim, transcrevem-se

os trechos pertinentes do parecer em apreço a fim de que se comprove que seu objeto, diferente do caso em análise, é analisar a incidência do IPI sobre a mercadoria importada diante da aplicação da penalidade de perdimento:

“IPI. Imposto sobre Produtos Industrializados. Aplicação de penalidade no caso de produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País. Arts. 487 e 490 do Regulamento do IPI Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Memo SRF/GAB/Nº 2.726, de 31.12.03 – A Secretaria da Receita Federal, por intermédio do Memo/SRF/GAB/Nº 2.726/2003, de 31 de dezembro de 2003, encaminha a Nota Cosit nº 372, de 30 de dezembro de 2003, a qual questiona a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados e aplicação de penalidade, quando da entrada de produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no País.

Eis a situação que ora se deseja analisar: em procedimento de fiscalização, constata-se que foi entregue a consumo mercadoria estrangeira irregularmente importada. Em atendimento ao previsto no retrocitado inciso I do art. 490 do Ripi/2002, aplicar-se-á multa igual ao valor da mercadoria, não se configurando dúvida a esse respeito. Entretanto, dúvida se instala quando a questão envolve o lançamento do IPI. Há posições interpretativas considerando que o fato de a mercadoria ser comprovadamente estrangeira, e não tendo ocorrido o desembaraço aduaneiro (fato gerador do IPI, na importação), não há que se falar em lançamento do IPI (sendo cabível somente a penalidade), e ainda, o valor da multa já corresponde ao valor integral da mercadoria, o que, em princípio, garantiria à União qualquer importância que deixou de ser paga quando da importação irregular. Por outro lado, há posições no sentido de se considerar legítimo o lançamento do IPI, pois o art. 487 do Ripi/2002, no tópico relativo à exigibilidade do imposto, diz que a aplicação da pena não dispensa, em caso algum, o pagamento do imposto devido (...).

(...). 7. O art. 77 da Lei nº 4.502, de 1964 (Art. 77. A aplicação da penalidade fiscal e o seu cumprimento não dispensam, em caso algum, o pagamento do imposto devido, nem prejudicam a aplicação das penas cominadas para o mesmo fato pela legislação criminal, e vice versa.), fundamento de validade legal do art. 487 do Ripi, também não se presta como embasamento àqueles que acreditam ser possível a cobrança do IPI no caso em pauta. Como se pode verificar, aludido artigo determina que não se dispensa o pagamento do imposto devido quando aplicada a penalidade fiscal, ou seja, no eventual emprego de penalidade esta deverá ser adimplida independentemente do pagamento da exação. O texto deixa patente que esta disposição só pode ser observada quando há a incidência do tributo, vez que faz referência expressa ao "imposto devido". A toda evidência, o dispositivo não é adequado ao caso examinado, pois, como já se afirmou, na hipótese dos produtos de procedência estrangeira introduzidos no País clandestinamente, não há a ocorrência do fato gerador do IPI” – (seleção e grifos nossos).

21. Assim, até a edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por ausência de previsão específica na legislação aduaneira da aplicação da pena de perdimento, utilizava-se, como fundamento, o dispositivo genérico da Lei nº 4.502/64. Não obstante, o preceptivo normativo do art. 77 da lei em referência permite, de maneira expressa, a cumulação da pena de perdimento com a cobrança dos tributos devidos:

Lei nº 4.502/1964 Art.

77. A aplicação da penalidade fiscal e o seu cumprimento não dispensam, em caso algum, o pagamento do imposto devido, nem prejudicam a aplicação das penas cominadas para o mesmo fato pela legislação criminal, e vice versa.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). 1ª Turma Ordinária. 4ª Câmara. 3ª Seção. Acórdão nº 3401-003.501. Brasília/DF. 24 de abril de 2017)

No Acórdão nº 3401-003.501 vemos que a turma colegiada julga por unanimidade no sentido de que há dois fatos distintos que possuem tratamentos distintos, utilizando-se da Nota COSIT nº 372/2003, e do Parecer PGFN/CAT nº 202/2004 para concluir que estes documentos se referem à inaplicabilidade da cobrança do IPI, quando da concomitante aplicação de pena de perdimento. No entanto, as razões de decidir presentes nestes documentos deixam claro que a motivação teria sido em razão do IPI cobrado, no caso concreto analisado, seria o incidente na importação de produtos na situação em que produtos de origem estrangeira tenham sido introduzidos clandestinamente no país.

Isto significa que o fato gerador do IPI - importação não teria ocorrido, pois seria necessário o desembaraço aduaneiro para concretizar a hipótese jurídica prevista em Lei. Não havendo fato gerador em decorrência do perdimento da mercadoria, e da impossibilidade de se iniciar o despacho de importação, não caberia a cobrança do IPI cujo fato gerador não ocorreu.

A argumentação deste Acórdão é no sentido de que, a contrario sensu, do caso concreto apreciado na Nota COSIT e no Parecer PGFN, no caso em questão teria havido o desembaraço aduaneiro e a posterior saída do produto importado de estabelecimento equiparado a industrial, levando a conclusão pela manutenção da cobrança do IPI interno mesmo após a aplicação da pena de perdimento.

Por outro lado, vemos também decisões contrárias a esta conclusão, conforme reproduzo a seguir:

A conduta descrita pela fiscalização enquadra-se ao menos em uma das hipóteses do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, dispositivo que prescreve penalidade mais específica para a situação constatada pela fiscalização: se houve a infração de “ocultação do real vendedor” configurado está o “Dano ao Erário”, hipótese para a qual existe uma penalidade específica, afastando-se a norma geral, como dispõe o art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Dessarte, uma vez que foi aplicado ao caso presente um tipo legal mais genérico em prejuízo do mais específico, deve-se afastar a exigência da multa regulamentar do IPI. Para a aplicação de penalidade é necessária a observância do Princípio da Tipicidade, adequando corretamente o fato concreto ao tipo escolhido pelo legislador no texto legal que a explicita.

Nesse sentido, cito do acórdão nº 9303-009.778, da 3ª Turma da CSRF, das mesmas Recorrentes:

A norma em referência determina seja afastada a aplicação da pena de perdimento da mercadoria nas hipóteses em que houver disposição jurídica de caráter sancionatório mais específica. No caso, a multa regulamentar foi aplicada em razão de a Contribuinte MUDE ter entregue a consumo produtos de procedência estrangeira, importados por terceiros por sua conta e ordem, de forma fraudulenta, uma vez ocultada, pelos importadores interpostos, a sua condição de real importadora e adquirente nos procedimentos aduaneiros de ingresso das mercadorias no Brasil.

Sob esta perspectiva, restaria configurada a hipótese de ocorrência de dano ao erário, punível com a pena de perdimento, descrita no art. 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/76, por se constituir em penalidade mais específica para a situação constatada pela Fiscalização: a importação de mercadoria ao abrigo de Declaração de Importação (DI), mediante a ocultação do real vendedor.

Não houve a caracterização de qualquer ilícito que pudesse ensejar a aplicação da penalidade constante do art. 490, inciso I, do Decreto nº 4.544/02.

A conduta praticada pelo Sujeito Passivo de entregar a consumo mercadorias importadas de forma clandestina, irregular ou fraudulenta, decorreu de a importação ter sido realizada mediante, segundo a Fiscalização, a ocultação do real importador/adquirente da mercadoria. Portanto, mostrasse mais abrangente a norma que prevê a caracterização de dano ao erário e a conseqüente aplicação da pena de perdimento, pela ocultação do real importador, absorvendo a conduta menor, qual seja, a entrega a consumo da mercadoria indevidamente internalizada em território nacional. Prevaleceria, portanto, a aplicação da pena de perdimento por ser mais específica.

Por fim, diante da pena mais gravosa descabe a cobrança de tributo. A pena de perdimento tem o efeito de absorver as demais, nesse sentido, cito trechos do voto do acórdão nº 3401-003.200, da mesma Recorrente:

"(...) não é cabível a aplicação concomitante de perdimento, e tributo devido no desembaraço aduaneiro de mercadoria (acrescido de penalidade incidente sobre a diferença de tributo lançada de ofício). O caso que o Fisco disse que entende ter ocorrido (acusação) é o de interposição fraudulenta na importação, com declaração de importação registrada em nome de importador ostensivo, sem declinar que existia um importador por conta e ordem que forneceu os recursos para pagar a importação(...).

(...) Não há espaço para a cobrança de diferenças de impostos incidentes na importação (por pretensa declaração errônea de valor aduaneiro), nem penalidades por declaração inexata, porque esse procedimento só é cabível se a mercadoria for desembaraçada, o que não se coaduna com o perdimento. A Pena de Perdimento, como já foi dito anteriormente, absorve qualquer outra. A meu ver, aplicado o perdimento, quando cabível, cabe restituição dos tributos incidentes na importação (no registro da DI)".

Logo, não pode subsistir também o auto de infração para cobrança de IPI.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). 1ª Turma Ordinária. 3ª Câmara. 3ª Seção. Acórdão nº 3301-012.149. Brasília/DF. 23 de novembro de 2022)

Entendo que a decisão proferida no Acórdão nº 3401-003.501, primeiro acima reproduzido, é a correta pois respeita a sequência lógica da ocorrência do fato gerador e é compatível com a disposição do art. 118, do CTN, que determina que a definição legal do fato gerador independe da natureza lícita ou ilícita do fato concreto, nos seguintes termos:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Também entendo ser compatível com o previsto no art. 77, da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964.

Art. 77. A aplicação da penalidade fiscal e o seu cumprimento não dispensam, em caso algum, o pagamento do imposto devido, nem prejudicam a aplicação das penas cominadas para o mesmo fato pela legislação criminal, e vice versa.

Desta forma, adoto a interpretação de que a imposição de pena substitutiva do perdimento não afasta a ocorrência do fato gerador em operação de comércio exterior onde foi concluído o desembaraço aduaneiro e nacionalizada a mercadoria importada, iniciando assim a cadeia negocial subsequente sobre a qual ocorre a incidência do IPI e, portanto, cabe a cobrança do IPI, mesmo que tenha sido imposta pena de perdimento no caso em questão.

Sem razão à Recorrente.

2.2 Metodologia de precificação e interesse comum, simulação.

Partindo do pressuposto de que houve uma interposição fraudulenta para a ocultação do real adquirente, a Autoridade Tributária apresentou memória de cálculo, onde recompõe a base de cálculo do IPI nas operações subsequentes à saída da mercadoria importada do porto de importação, até outros estabelecimentos da empresa ELEGÂNCIA, atacadistas ou

varejistas, conforme a metodologia de preços mínimos prevista nos art. 195 e 196, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI.

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I](#), e [Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª](#));

II - a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II](#), e [Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III](#));

III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III](#), e [Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 28](#)); e

IV - a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem ([Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 8º](#)).

§ 1º - No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento comercial varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

§ 2º - No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.

Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos [incisos I e II do art. 195](#), será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Ocorre que deve ser considerado um fato precedente, a interposição fraudulenta propriamente dita. Além de ser objeto de processo autônomo já julgado em Segunda Instância, e que será tratado adiante, há de se considerar o arranjo negocial e a ausência probatória sobre a incapacidade financeira da empresa ELCA, já tratada no item sobre a preliminar de nulidade.

Ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico multinacional, notadamente a ESTÉE LAUDER, e a empresa ELCA assume determinadas funções preparatórias e de atividades meio, operando a partir das instalações da ELEGÂNCIA utilizando, inclusive, um quadro funcional que apresenta uma situação de confusão, tanto de quadro de funcionários, como de ordem material, mas como já foi colocado neste voto a respeito da preliminar de nulidade, nada se fala sobre a capacidade financeira das partes.

As atividades da ELCA envolvem a liberação de produtos importados para comercialização no país pela agência reguladora, no caso a ANVISA. Fato este demonstrado nos autos por extratos juntados às e-fls 2.653 a 2655.

Entendo que não cabe à Administração Tributária avaliar o modelo negocial a ser adotado pelo contribuinte. Neste caso, cabe a aplicação da máxima do Direito Brasileiro de que ao setor privado é permitido tudo aquilo que não seja expressamente proibido. Logo, a questão da organização interna do grupo empresarial, com suas diversas atribuições de funções não pode ser escopo da avaliação da Autoridade Tributária, como prova por presunção em razão de ser contrária ao que esta Autoridade entende que seria o correto.

Obviamente que a composição do grupo econômico pode e deve ser parte da argumentação quando constatada fraude ou simulação dentro de esquemas de planejamento tributário abusivo, caso em que esta questão precisa ser provada por provas objetivas.

No caso concreto, o fato de ser um grupo econômico multinacional, operadora de marcas conhecidas e de alta penetração do mercado correspondente, e de que não houve nenhum ato das Recorrentes que resultassem na ocultação da vinculação entre elas, o que poder-se-ia mesmo considerar como notória, entendo que não há o que se falar em ocultação fraudulenta do sujeito passivo.

Também entendo que a confusão de localização de escritórios ou de uso do corpo funcional entre a ELCA e a ELEGÂNCIA não é incompatível, tendo em vista o quadro apresentado no parágrafo anterior, e a escolha da especialização de uma das empresas do grupo para figurar como detentora de marcas ou responsável pela operacionalização de autorizações, registro de produtos, ou mesmo do processo burocrático de importação, ainda mais porque a operação de importação propriamente dita foi terceirizada.

Com relação à prova da interposição de terceiros, isto já foi objeto de discussão no Acórdão nº 3402-009.984, desta mesma turma colegiada, julgamento de 22 de novembro de 2022, a respeito do processo nº 10314.720696/2018-41, que tratava do auto de infração de perdimento da mercadoria importada pela imputação de interposição fraudulenta na importação.

Reproduzo abaixo trechos de interesse do Acórdão e do Voto Vencedor:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR DE NULIDADE.

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

PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. RITO PROCESSUAL.

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

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. DISTINÇÃO.

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

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

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela Fiscalização devem ser amparadas por documentação que atesta a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei, uma vez que detém o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, passíveis de configuração de interposição fraudulenta. Não tendo sido carreados aos autos elementos suficientes à demonstração do dolo, a autuação deve ser cancelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(...)

Voto Vencedor

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Redatora designada.

Com a devida vênia ao entendimento do ilustre Conselheiro Relator, e não obstante os relevantes fundamentos que sustentam o r. voto vencido, este Colegiado, por maioria de votos, concluiu pelo provimento dos recursos das Recorrentes Elegância Distribuidora de Cosméticos Ltda. e Elca Cosméticos Ltda, considerando as razões abaixo demonstradas.

(...)

2.3. Interposição fraudulenta apontada pela Fiscalização no presente caso

Como já mencionado neste voto, o presente litígio versa sobre a interposição fraudulenta na modalidade comprovada, uma vez que – reitero – o auto de infração foi lavrado com fundamento legal no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/76, cumulado com o § 3º, que prevê a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria.

Observo ainda que, por se tratar de acusação de interposição fraudulenta na modalidade comprovada, a Fiscalização igualmente lavrou contra a empresa ELCA o auto de infração para lançamento da multa de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias, objeto do PAF n.º 10314.720646/2018-64, referente à acusação de cessão de nome, nos termos previstos pelo artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007, que assim dispõe:

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

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

Neste caso, como foi apontado o suposto importador oculto enquanto real adquirente, sendo aplicada ao importador ostensivo a multa por cessão de nome, **deveria a Fiscalização ter comprovado a conduta praticada mediante fraude ou simulação, passível de macular a causa do negócio jurídico.** Vale destacar que dolo não se presume e deve ser efetivamente comprovado por quem acusa, sob pena de tornar inócua a prerrogativa constitucional de presunção de inocência.

Pelo Princípio da Tipicidade, ao vincular a obrigação natural do fato com a previsão genérica de uma norma abstrata, devem os agentes da Administração Pública indicar, de forma pormenorizada, os elementos do tipo normativo que se coadunam com a circunstância fática que se pretenda lançar, bem como as particularidades jurídicas que tornam ilícita determinada conduta.

E, por se tratar de penalidade sobre acusação de dolo, o encadeamento lógico dos fatos exige elementos probatórios harmonizantes, que resultem em evidências (provas indiciárias) passíveis de sustentar o ato infracional.

(...)

Considerando que no litígio em análise foi aplicada a pena de perdimento em razão de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada** (art. 23, inciso V e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), reitero que deve a Fiscalização sustentar a acusação na comprovação da conduta dolosa do atuado, praticada para o fim de ocultar o real adquirente de mercadorias importadas.

Com relação à confusão patrimonial, capacidade operacional e sistema integrado, não obstante as considerações acima, deve ser ponderado que em nenhum momento foi omitida a condição de empresas coligadas entre a fornecedora estrangeira “ESTEE LAUDER”, ELCA e ELEGÂNCIA, inclusive com expressa declaração colhida em procedimento fiscal.

Assim constou do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 107-113):

Cabe ressaltar também que, segundo a base de dados da Receita Federal e conforme pode-se confirmar nas alterações dos contratos sociais de ambas as empresas, elas possuem administradores que já trabalharam em ambas as companhias. O atual administrador da ELCA, desde 18/07/2012, Sr. Alfredo Rodrigues da Silva Junior, foi administrador da ELEGÂNCIA de 18/07/2012 a 03/04/2013, chegando até mesmo a exercer funções concomitantes nas duas empresas entre o período em que esteve atuando na ELEGÂNCIA. E a atual administradora da ELEGÂNCIA, que exerceu tal função antes de 18/07/2012 e após 21/05/2015, Maria Laura Carneiro Peixoto Gonçalves Santos, foi administradora da ELCA entre 09/02/2011 e 18/07/2012.

(...)

Como mais uma prova de confusão empresarial, vale destacar que os sites das lojas virtuais da **MAC Cosmetics** (www.maccosmetics.com.br) e da **CLINIQUE** (www.clinique.com.br), que são estabelecimentos varejistas comerciais da ELEGÂNCIA, têm seus domínios registrados pela ELCA, conforme cópias das telas do site de registros who.is (<https://registro.br/2/whois>) apresentadas abaixo. Todas as imagens foram feitas no dia 05/12/2017.

(...)

Outro indicativo da confusão empresarial ora tratada é o de que, na documentação entregue em resposta ao solicitado na entrevista de 20/07/2017, **os e-mails dos funcionários Felipe Romero e Maria Elisa Moreno, ambos pertencentes à ELCA, constam como “@br.estee.com”, fazendo referência ao grupo ESTÉE LAUDER, e não à empresa ELCA.**

Constata-se, ainda, que para demonstrar a confusão patrimonial, a Fiscalização extraiu informações dos atos constitutivos, o que resulta na confirmação de que não houve a tentativa de simular uma realidade diversa daquela apresentada perante o controle aduaneiro.

Igualmente constou no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 115), que “... na entrevista do dia 20/07/2017, sobre os ganhos obtidos pelo fato das empresas ELCA e ELEGÂNCIA serem separadas uma da outra, os Srs. Alfredo e Fernando afirmaram que a ELCA seria responsável pela área atacadista, propriedade sobre o registro de produtos junto à ANVISA e demais procedimentos de comércio exterior pós desembarço aduaneiro. Já a ELEGÂNCIA, lidaria com a parte de varejo, negociações dos produtos e distribuição para o mercado nacional. Porém, ambos os sites de comércio virtual de produtos a varejo estão sob domínio da ELCA.”

Ou seja, foi informado justamente que a ELCA é a responsável pela área atacadista e demais procedimentos de comércio exterior pós desembarço aduaneiro, sendo a ELEGÂNCIA a responsável pelo varejo, negociação e distribuição no mercado nacional. Tal situação apenas demonstra o

modelo operacional do grupo econômico no mercado interno, ou seja, pós nacionalização das respectivas mercadorias.

E diante da ausência de omissão sobre o vínculo entre a ELCA e ELEGÂNCIA, entendo que a confusão de endereço entre as empresas, bem como a mesma administração já exercida para ambas, compartilhamento do local de trabalho, e demais fatos elencados pela Fiscalização, por si, não é suficiente para configuração de interposição fraudulenta sobre as operações realizadas pela ELCA com o Comércio Exterior, uma vez não comprovado o ânimo de burlar o controle aduaneiro. Sequer foi demonstrado qualquer vantagem obtida pela Encomendante ELCA em ocultar a ELEGÂNCIA, principalmente por pertencer ao mesmo grupo econômico.

Ademais, ao que pesem os argumentos sobre a capacidade operacional da ELCA, a Fiscalização não demonstrou que a Encomendante não dispunha de capacidade econômica para o pagamento das mercadorias ou, ainda, que não havia condições para custear as operações com o Comércio Exterior. Aliás, os pagamentos efetuados, os fluxos bancários e a capacidade financeira da Encomendante não foram abordados no TVF, permitindo a descaracterização da importação por encomenda e a conclusão por interposição fraudulenta.

Por tais razões, não há que ser deslocada a responsabilidade da importação para a ELEGÂNCIA, cujas aquisições foram devidamente declaradas por meio da emissão de Notas Fiscais.

Por sua vez, tendo em vista que as respectivas operações foram contabilizadas, com a correta emissão das Notas Fiscais e demais requisitos formais sobre as operações em referência, não há que ser considerada a interposição fraudulenta em razão de eventual exclusividade.

*Observo ainda que o CFOP informado nas Notas Fiscais de Saídas para a ELEGÂNCIA foram os **códigos 6152 e 5152** (e-fls. 119-120), referente as mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização e que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, **transferidas para outro estabelecimento da mesma empresa**, bem como o **código 6557**, referente a transferência de materiais de uso ou consumo **transferidos para outro estabelecimento da mesma empresa**. Ou seja, novamente se constata que não houve omissão de informação sobre as operações com as mercadorias importadas.*

(...)

Em suma, inexistem provas hábeis a demonstrar uma conduta dolosa que justifique a ocorrência da suposta fraude ou simulação que caracterize interposição fraudulenta.

***Com relação ao fluxo de mercadorias**, concluiu a Fiscalização que quase a totalidade das mercadorias importadas pela ELCA foram revendidas para a ELEGÂNCIA, sendo que muitas saem com um intervalo de tempo muito pequeno, entre a importação e revenda para a ELEGÂNCIA, a qual transferiu mais de 50% das mercadorias para as demais unidades da empresa comercializarem, e o restante revendeu para vários clientes.*

Ocorre que as transferências das mercadorias entre as empresas quase que na sequência da importação naturalmente pode implicar na logística adequada às atividades da Encomendante, não sendo considerado indício suficiente para configuração de simulação, na forma apontada pela douta Fiscalização.

(...)

***Com relação à acusação de quebra da cadeia de IPI**, concluiu o ilustre Auditor Fiscal que a “ocultação do verdadeiro adquirente afastou a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno realizadas pela ELEGÂNCIA, permitindo uma substancial redução no montante de tributos recolhidos por tal empresa”.*

Considerando os fundamentos que embasam o presente voto, no sentido de afastar a acusação de interposição fraudulenta de terceiro sobre as operações de importação, conseqüentemente resta prejudicada a acusação com relação à quebra da cadeia do IPI.

Ademais, consta no Termo de Verificação Fiscal que tal ocorrência foi alvo de procedimento fiscal realizado sob a égide dos TDPF n°s 0816500-2018-00385-7, 0816500-2018-00638-4 e 0816500-2018-00639-2, abertos, respectivamente, sobre os estabelecimentos de CNPJ 08.377.511/0007-24, 08.377.511/0001-39 e 08.377.511/0053-60 da empresa.

Diante das autuações em referência, sobre a acusação de que três estabelecimentos da ELEGÂNCIA são contribuintes do IPI, eventual cobrança de IPI é objeto daqueles processos administrativos.

Em suma, no presente litígio, não foi comprovada a necessária intenção de dissimular, mascarar ou esconder do Controle Aduaneiro a realidade sobre as operações de importação objeto da autuação.

Os fatos indicados pela Fiscalização como passíveis de configurar interposição fraudulenta, na realidade demonstram que não há negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro¹⁴.

Outrossim, considerando que o presente caso versa sobre importação na modalidade por encomenda, configurando como Encomendante predeterminado a empresa ELCA e, na forma indicada pela Fiscalização, como Encomendante do Encomendante predeterminado a empresa ELEGÂNCIA, diante das circunstâncias fáticas adotadas pelo ilustre Auditor Fiscal para motivar o lançamento de ofício, em especial com relação à vinculação entre as empresas e a observação sobre a transferência das mercadorias em curto espaço de tempo, destaco a SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 158 – COSIT, de 24 de setembro de 2021, assim Ementada:

(...)

No caso concreto que embasou a Solução de Consulta em referência, a Consulente realiza importações por encomenda, cujas operações ocorrem na medida em que o Encomendante pré-determinado promoverá a revenda do produto no mercado interno, mediante pedido de compra prévio que o mesmo receber de terceiro, sendo este um “Encomendante do Encomendante”, o qual não efetua nenhum tipo de adiantamento de recurso ou prestação de garantia para o Encomendante pré-determinado.

O modelo de negócio em questão se justifica em razão de o Encomendante pré-determinado que integra a relação jurídica de comércio exterior, realizar os pedidos de compra no momento em que tenha um potencial interessado na aquisição integral ou parcial do “lote” a ser importado. Assim, o Encomendante pré-determinado recebe da Consulente a totalidade da mercadoria importada e ato contínuo a revende, total ou parcialmente, para terceiro pré-interessado na mercadoria nacionalizada.

Diante de tais fatos, aquela Consulente formulou a Consulta, motivada pelo justo receio de que a Receita Federal do Brasil (“RFB”) entenda que nesse cenário o real adquirente da mercadoria seja a empresa doméstica que não integra a importação das mercadorias encomendadas, destinando-se ao fim e ao cabo ao “Encomendante do Encomendante” e, por este motivo, seja considerado um sujeito oculto.

Nota-se que aquele caso sobre o qual foi analisada a importação na modalidade por encomenda coincide como modelo de negócio em análise no presente litígio, ou seja, que possui dupla transação comercial, sendo a primeira ocorrida entre o importador e o fornecedor estrangeiro (operação de importação), e a segunda entre o importador e o Encomendante pré-determinado (relação jurídica de nacionalização e subsequente compra e venda no mercado interno).

(...)

Diante das razões acima expostas, é possível concluir que no presente caso não está comprovada a ocorrência de fraude ou simulação, tampouco demonstrados os elementos passíveis de sustentar a necessária subsunção dos fatos elencados pela Fiscalização à norma invocada para configuração de interposição fraudulenta de terceiros sobre as operações de importação, motivo pelo qual deve ser dado provimento aos recursos das Recorrentes Elegância Distribuidora de Cosméticos Ltda e Elca Cosméticos Ltda. (grifo meu)

É o voto vencedor.

Vemos que as razões de autuação deste processo são idênticas às dispostas no processo do auto de infração de perdimento, de forma que as conclusões do voto vencedor daquele processo ratificam minhas conclusões neste, de forma que as adoto também como razão de decidir.

Neste sentido, entendo que não restou demonstrada pela Autoridade Tributária a fraude ou simulação com intenção de ocultação do sujeito passivo e consequente quebra da cadeia do IPI. O que está claro no presente processo é que as Recorrentes excutam um modelo negocial, onde empresas diferentes do mesmo grupo econômico exercem funções especializadas e compartilham infraestrutura e recursos humanos numa organização societária clara e

transparente, cujas ações de ambas as partes e do corpo funcional mostram-se coerentes com este arranjo organizacional pela análise dos fatos e circunstâncias relatados nos presentes autos.

Afasto, portanto, a imputação de simulação e de interposição fraudulenta de pessoas com o objetivo de quebrar a cadeia regular do IPI, por ausência de provas.

Neste mesmo sentido, também afasto a aplicação da multa qualificada e a responsabilidade solidária atribuída aos administradores.

Com relação à desconsideração dos preços de importação nos casos aplicáveis, considero que a Autoridade Tributária, de fato, utilizou-se de dispositivo jurídico diverso do aplicável ao caso em questão resultando em erro na quantificação do tributo lançado, por deixar de aplicar o inciso I, do § único do art. 196, do RIPI.

Em que pese ter reconhecido a nulidade do lançamento, em razão da aplicação do § 3º, do art. 59, do decreto 70.235/1972, dou razão aos Recorrentes por ser decisão favorável aos mesmos.

Dispositivo

Voto por dar provimento aos Recursos Voluntários.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral