



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10314.722061/2012-93  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.316 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de novembro de 2014  
**Matéria** Auto de Infração - Aduana  
**Recorrente** LE SAC COMERCIAL CENTER COUROS LTDA e DAY BY DAY COMERCIAL DE COUROS E IMPORTADORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 13/01/2009

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. RESPONSABILIDADE. INFRAÇÃO DE CONDUTA.

Constitui dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, conduta sujeita à pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Trata-se de penalidade que coibi a conduta do administrado, independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. CONVERSÃO EM MULTA NO VALOR ADUANEIRO. CESSÃO DO NOME. MULTA DE DEZ POR CENTO DO VALOR DA OPERAÇÃO. PENALIDADES DE NATUREZA DISTINTAS.

Na aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07), não será proposta a inaptidão da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro, pela conversão da pena de perdimento das mercadorias não localizadas (§ 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação introduzida pelo artigo 59 da Lei 10.637/02).

Não se cogita da hipótese de aplicação do instituto da retroação benigna para penalidades de natureza distinta, como é o caso das penas previstas no artigo 33 da Lei nº 11.488/07 e no § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação introduzida pelo artigo 59 da Lei 10.637/02.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 13/01/2009

**ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.**

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 13/01/2009

**DECISÃO ADMINISTRATIVA. FUNDAMENTAÇÃO. SUFICIÊNCIA. RECURSO ADMINISTRATIVO. ARGUMENTOS. ENFRETAMENTO EXAUSTIVO. DESNECESSIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não ocorre preterição ao direito de defesa do contribuinte se a autoridade julgadora de primeira instância pronuncia-se de forma não exaustiva, mas clara, suficiente e fundamentada sobre as questões argüidas na impugnação. Não há necessidade de que a decisão proferida rebata de forma pormenorizada um a um os muitos argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos alcancem todos aspectos abordados e seja possível depreender a incompatibilidade entre o entendimento defendido pela defesa e as razões de decidir do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Nanci Gama, Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz e Andréa Medrado Darzé, que davam provimento. Fez sustentação oral o Dr. Oswaldo Leite de Moraes Filho, OAB/SP nº 32.881, advogado do sujeito passivo.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

EDITADO EM: 17/12/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Nanci Gama, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, José Luiz Feistaeur de Oliveira e Miriam de Fátima Lavocat de Queiroz.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

*Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 26/09/2012, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa proporcional*

ao valor aduaneiro da mercadoria no valor de R\$ 10.359.637,07 em virtude dos fatos a seguir descritos.

No exercício das funções de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao disposto nos arts. 194 a 197 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/1966) e nos arts. 54 e 138 do Decreto-Lei nº 37/1966, e em atendimento à programação do Serviço de Fiscalização Aduaneira I (Sefia I) da Inspeção da Receita Federal do Brasil em São Paulo (IRF/SPO), foi realizada ação fiscal nas empresas do GRUPO LE POSTICHE, LE SAC COMERCIAL CENTER COUROS LTDA., CNPJ 61.777.009/0001-06 (doravante apenas LE SAC-61), DAY BY DAY COMERCIAL DE COUROS E IMPORTADORA LTDA., CNPJ 00.565.362/0001-20 (doravante apenas DAY BY DAY), e LE SAC COMERCIAL CENTER COUROS LTDA., CNPJ 29.026.689/0001-05 (doravante apenas LE SAC-29), com o objetivo específico de verificar indícios de ocultação do contribuinte LE SAC-61 por parte dos contribuintes DAY BY DAY e LE SAC-29 em operações de importação registradas entre 01/01/2009 e 31/12/2010.

Após a realização dos devidos procedimentos fiscais, a fiscalização concluiu que a LE SAC-29 e a DAY BY DAY fizeram parte de esquema de ocultação do real interessado nas importações de mercadorias, com a finalidade principal de promover a quebra da cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Ficou evidente para a fiscalização que embora existam três CNPJ distintos, há uma confusão patrimonial e operacional tão grande entre as empresas que se pode considerar que, de fato, trata-se de uma única empresa.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 03/04/2012, o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 30/04/2012, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011.

Na forma do artigo 57 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, alegou que:

#### **DAS PRELIMINARES**

##### **- DA POSSIBILIDADE DA PRESENTE MANIFESTAÇÃO**

Inicialmente, com a simples leitura do Relatório Fiscal tem-se a impressão de que não se fiscalizou as empresas da qual atesta tê-las feito, por um fato muito simples, todos os documentos anexados na impugnação comprovam exatamente o contrário, não só das irresponsáveis afirmações e conclusões lançadas no Relatório.

Para cada fato pela fiscalização destacado que, na sua totalidade improcede, será apresentado um documento provando exatamente o contrário, de forma a evidenciar que a mesma não leu os documentos, não fiscalizou as empresas, não conheceu dos procedimentos nem da dinâmica empresarial e pior, lançou conclusões irreais e irresponsáveis atacando pessoas de caráter e de reputação ilibada.

##### **- DA PRELIMINAR DE NULIDADE**

A unanimidade dos Ministros da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal já decidiram que o Erro de Direito não autoriza a retificação do ato administrativo exarado, confirmando a tese de que a existência de equívoco por parte do ente público não lhe garante ulterior revisão mas, apenas, a nulidade do ato administrativo praticado.

*Junta textos da Jurisprudência Judicial da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal a respeito do assunto.*

*Junta textos da doutrina de Rubens Gomes de Souza e Estevão Horvath a respeito do assunto.*

*Junta textos da Jurisprudência Administrativa do Egrégio Conselho de Contribuintes a respeito do assunto.*

*- A ausência da ciência do processo pela falta de reconhecimento de firma na procuração.*

*Como a advogada da empresa foi impedida de ter acesso ao processo, devido, somente, pela falta de reconhecimento de firma na procuração, exigência ilegal. Configurou-se a violação aos incisos constitucionais, elencados acima.*

*- A Multa de caráter confiscatório.*

*Outro ponto a se destacar: multa no nível que pretende é claramente confiscatória.*

*Por todos os motivos encimados, podemos concluir que o Auto de Infração é absolutamente viciado por Erro de Direito, e, portanto NULO, pelo o que deve ser desconsiderado.*

#### *NO MERITO*

*A Contribuinte, ora Impugnante, na persecução de seus objetivos sociais, efetuou, durante o período em questão, todos os recolhimentos de acordo com a legislação. Como cediço, a fiscalização examinou toda a documentação e lançamentos efetuados. Apesar de auditar todas as contas por mais de 12 meses, inclusive quebrando o sigilo bancário, por meio de RMF, só apontou algumas poucas irregularidades (menos de 5%, do total de lançamentos). E pasmem, até mesmo estas poucas apontadas, comprovaremos documentalmente que as mesmas estão corretas, ou seja, não permitiria esta conclusão porque os documentos a ela entregues, conforme demonstraremos ao longo desta Impugnação, provam exatamente o contrário.*

*Alegou as seguintes inconsistências na ação fiscal:*

*Alega a fiscalização que a Le Sac 61 sempre comercializou uma considerável quantidade de produtos, contudo, a Le Sac 61, antes da incorporação, tinha como receita principal os valores de royalties fato este registrado e devidamente comprovado pelas respectivas declarações do Imposto sobre a Renda e pelos contratos de licenciamento celebrados com a Alfa Licenciadora. Cabendo registrar, por verídico que, quem detinha as lojas não era a Le Sac 61 mas a Le Sac 29. Assim a fiscalização no bojo de suas declarações e justificativas enorme confusão com a Le Sac 29 e 61 que, a partir de agosto de 2009 tornaram-se uma só, incorporadora e incorporada.*

*Outra inconsistência, registra-se é que a Day by Day realmente fica no interior da Le Sac, estas estão no mesmo prédio mas em local distinto e separado, com funcionários próprios e diversos. Existe logicamente contrato de locação do espaço com a Day By Day e RAIS de seus empregados. Logicamente poderá ocorrer de funcionários que eram da Le Sac, futuramente trabalharem na Day By Day e vice-versa, como qualquer empresa de mesmo grupo econômico, ainda mais após a criação da importadora.*

*Outro fato isolado e sem qualquer fundamento é o fato de haver uma só recepção no local, não configurar-se-ia ser uma mesma empresa*

*As mercadorias adquiridas e transferidas para os seus respectivos estoques, são depois encaminhadas para as lojas licenciadas, cada qual com seu respectivo CNPJ e diferente das lojas próprias do grupo. Outro fator real e importante reforçar, fundamenta-se que todo o pedido de compra realizado na China pela Day By Day até o desembarque das mercadorias no Brasil pode levar até seis meses, período em que certamente as mercadorias já são vendidas, fazendo com que, no seu despacho, o estoque tenda a praticamente zero.*

*Como qualquer sociedade comercial, são as queimas de estoque e realização de liquidações de estoque, este fato foi incompreendido pela fiscalização que demonstra a inexatidão das informações: o fato da Day By Day já ter realizado várias liquidações por preços bem menores, afim de liquidar seu estoque, quando alcança uma margem de tempo sem saída.*

*Que jamais haveria, como não houve qualquer simulação de pessoas ou de vendas, alias todas as vendas, historicamente registradas e contabilizadas, são caracterizadas com realização plena e com efetiva margem de lucro, inclusive para as empresas licenciadas e lojas próprias. Se analisadas isoladamente as vendas ocorridas às empresas licenciadas, registrará facilmente que a margem de venda e lucratividade será ainda maior. A margem de lucratividade de venda para as lojas Le Sac é e deve ser sempre menor que as praticadas pelas licenciadas, até porque não precisa ter custos com a armazenagem dos produtos comercializados, entre outros motivos.*

*Outro ponto importante a esclarecer é que na Av. Prof. Ascendino Reis, existe uma loja Mega Store da Le Postiche e o escritório na rua lateral e em entrada independente pela Rua Agostinho Rodrigues Filho.*

*O mesmo questionamento traduz quanto ao fato e o porquê da empresa Le Sac ter tantos bancos e o porquê das transferências bancárias entre eles e que isto visava burlar a fiscalização, questiona ainda a entrada de dinheiro nos bancos, vale lembrar que uma empresa comercial diariamente recebem recursos em espécie e que são depositados diariamente em contas bancárias, dentro de cada Shopping Center, e em função disto, justifica-se os muitos bancos para realização destes depósitos, já que hoje, praticamente, não pode-se, por questões de segurança sair do shopping com qualquer dinheiro, para depositar em uma única conta corrente da empresa. Justifica-se em função da segurança das pessoas envolvidas e o alto custo um carro forte para buscar o dinheiro nas lojas, salienta-se, contudo que cada venda é contabilizada em dinheiro, cartão de crédito e cartões de débito.*

*Outro ponto que vale registro é citado por onde saem os recursos para cobrir as operações de comércio exterior. Chega a afirmar que os mesmos saem tanto da Le Sac como da Day By Day, o que não tem qualquer coerência, uma vez que a Le Sac, compra e comercializa suas mercadorias, tem entrada de recursos diários, através de pagamentos em espécie ou através das administradoras de cartões, como normalmente registra uma loja, quanto a Day By Day tem créditos através da compra e venda de suas mercadorias a seus cliente, também recebe diariamente recursos através de pagamentos de seus clientes e, caso não sejam suficientes para pagar seus compromissos, esta poderá ir até ao mercado financeiro e tomar empréstimo ou negociar recebíveis com os bancos a que tem conta.*

*As empresas têm alguns sócios em comum, porém têm sócios que só figuram no quadro social de uma delas. O que prova que são quadros societários distintos.*

*Conforme os fatos citados e provas aqui produzidas, todas contabilizadas e não vistas pela fiscalização, explicado portanto, não encontra-se nenhuma Lei que*

*proíba esta forma de atuação praticada pelas empresas. O que vem comprovar que não há nenhuma ilegalidade ou fraude nos fatos relatados, ao contrário, procedimentos normais, usuais e até recomendados pelo fisco que quer todos os fatos registrados e transparentes.*

*É cristalino o entendimento, que a Impugnante tem o direito de proceder contabilizando, informando, registrando e até procedendo compensações, se assim o fato constituir.*

#### *DOS FATOS*

*Objetiva o presente item demonstrar haver equívoco e má-fé nas afirmações da auditora fiscal sobre o giro dos estoques.*

*Entendeu a fiscalização que: “O prazo médio de estoque era inferior a 4 dias e em alguns casos inferior a 24 horas.”*

*Como se vê, o entendimento comporta a análise do conceito que trata do prazo médio de permanência nos estoques.*

#### *ESTATÍSTICAS - PRAZO DE PERMANÊNCIA NOS ESTOQUES*

*Na rotina de atacadista/importadora onde a empresa Day by Day atua, possui centros de distribuição diversificados, e para isso adota políticas comerciais e operacionais de acordo com o custo e gastos que incidem na operação, por esta maneira entendemos que o mecanismo utilizado em nossa distribuição contribua de forma clara e objetiva para reduzir os custos da companhia.*

*Para demonstrar os números operacionais, prazo médio de estocagem da companhia (Day by Day) utilizou fórmulas de avaliação do prazo médio de estocagem pautadas nos Balanços Patrimoniais dos períodos (2009 e 2010), apurando o resultado de 10,31 dias para o período de 2009 e de 12,20 para o período de 2010.*

*- Comentários sobre as afirmações do Processo Administrativo 10314-722.059/2012-14 . Day By Day*

*A Le Sac 61 de fato nunca realizou operações de importação. A Le Sac 61 e a Le Sac 29 são a mesma empresa a partir da Incorporação em 07/2009. A Le Sac, tanto 29 quanto 61, possuíam endereços distintos até sua Incorporação; A Day By Day funciona em local distinto, inclusive com Filiais em outros Estados; Cada empresa possui seus números de telefones, devidamente cadastrados na telefônica; Cada uma das empresas Le Sac possuía sua folha de Pagamento distinta, lembrando que a Le Sac 61 somente recebia Royalties de franqueados e equivalência patrimonial, por ser sócia da 29, até o momento de incorporação; Estas pontuações quanto a funcionários e pessoas que recebem correspondências, corresponde ao princípio de serem empresas coligadas, visto que uma participava do capital social da outra, quando falamos em Le Sac.*

*Quando neste item refere-se ao espaço de tempo em que as mercadorias importadas são armazenadas, ocorre por razões óbvias, em que a empresa distribui rapidamente suas mercadorias nos pontos de venda, que são suas Filiais.*

*- A não habilitação n o Sistema RADAR.*

*Alega a fiscalização que o Sistema RADAR apresenta ocultação do real adquirente das mercadorias, devendo para tanto efetuar apresentação destes históricos, uma vez que a empresa nunca foi restringida em seus desembaraços;*

*Não foram encontradas falsidades. É uma questão interpretativa da Fiscalização;*

*Se for analisado o faturamento total, pode-se verificar que há outros clientes na empresa Day By Day;*

*Esta diferença de margem é razão lógica entre vendas por Atacado e Varejo;*

*De maneira geral, os produtos importados pela Day By Day, são vendidos à rede própria e franquias da Le Postiche e por esta razão a etiqueta identifica o exposto;*

*A existência de maior fluxo financeiro entre as empresas Le Sac e Day By Day em datas próximas aos do fechamento de câmbio, dá-se por negociação comercial entre elas. Operação normal e usual neste tipo de transação comercial;*

*Uma empresa Licenciadora da marca, contratualmente tem o poder de decidir quais mercadorias que são vendidas pelos seus licenciados;*

*- Dano ao erário, da interposição fraudulenta no comércio exterior e gravidade da sua prática.*

*- - Das pessoas mencionadas neste relatório e do enquadramento de sua forma de operação.*

*Identifica as empresas citadas, tais como Dirre, Eximbiz, Capital Trade, Sidmex e licenciados;*

*O fato de a mercadoria ser adquirida pela Filial Barueri, dá-se por razão logística, visto que lá encontra-se o Depósito; A contagem de filiais, do CNPJ 61 e do 29, não corresponde à realidade. Como pode ser verificado no cadastro da Receita Federal, visto que indica 109 filiais;*

*As razões a respeito da Incorporação está especificada no Termo de Intenções de Incorporação devidamente registrado na JUCESP, pouco importando o relato dado; As razões de baixa do CNPJ 29, após o início da fiscalização, deu-se por razões de procedimentos necessários perante a própria Receita Federal e não por qualquer outra razão.*

*A composição societária da empresa DIRRE, demonstra que não é parte do mesmo grupo econômico.*

*. Embora especificar a Berriville como indício de lavagem de dinheiro, não prova o suposto, tampouco a conclusão de que procurador de empresa é equivalente a sócio, são figuras distintas na vida e no direito.*

*- Da presente fiscalização*

*Este item indica que a motivação desta ação de fiscalização, teve início em um procedimento ocorrido em Itajaí na data de 20/08/2010; Ainda neste item especifica o resumo das provas apresentadas.*

*No Anexo 3 é especificado a margem de lucro apurada pela empresa La Sac, comparada as aquisições que fez da empresa Day By Day e a própria margem apurada pela empresa importadora Day By Day, o que apresenta grande distorção.*

*Na parte B, do mesmo item, são totalizadas as operações realizadas pela Day By Day Espírito Santo, através do Anexo 5, que especifica nota por nota seus*

*destinatários. Vale ressaltar, por verdadeiro, que o valor apresentado, é próximo do valor apurado através de planilha anteriormente apresentada.*

*Nos Anexos 6, 7, 8, 9 e 10, foram efetuadas as análises financeiras das empresas, utilizando para tanto a Requisição de Movimentação Financeira, RMF, perante aos Bancos em que as empresas têm movimentação.*

*- Anexo 11*

*Na observação constante na folha 81, a AFRF trata como uma informação importante e descreve o fato de que a conta 61727-2 é de titularidade do CNPJ 61, o que não corresponde a verdade e que pode ser comprovada através de prova bancária; na observação constante na folha 81 alega que não há movimentação bancária registrada na RFB da conta existente perante a CEF a qual existe e é devidamente contabilizada, conforme pode ser observado em lançamentos existente no diário, exemplificado pelos lançamentos de números: 29481, 26236, 26308, 23238 e 29576 e Escrituração SPED lançamentos 8141, 8264, 8614, 8704 e 10174.*

*Na folha 81 diz ainda ter recebido informações do Banco Real de que não haveria movimentação nesta conta em titularidade do CNPJ 29, o que não corresponde a verdade, conforme pode ser apresentada prova bancária além dos lançamentos contábeis a seguir exemplificados: 29463, 29459, 26381, 29559, 29560 e 29616 e Escrituração SPED lançamentos 8139, 8744, 8833, 10014, 10536 e 12976.*

*Indaga esta mesma AFRF ainda: De onde veio este dinheiro?*

*O que a própria descrição da Notificação explica e se lido fosse, está devidamente contabilizado no lançamento do Diário número 29463 e Escrituração SPED lançamentos 8139; Incisivas vezes a fiscalização cita a ausência de lançamentos dos Contratos de Câmbios n.º(s) 09/013024, 09/013249 e 09/045537, o que não corresponde a verdade visto que se analisado os lançamentos no Livro Diário de n.º(s) 23435, 23441 na Le Sac 29 e lançamento 2224 em 24/08/2009 na Le Sac 61, ou seja, já incorporada respectivamente e Escrituração SPED lançamentos 16798, 17076 e 2133, sendo o último na forma já incorporada e através do Unibanco.*

*Na folha 84 cita a fiscalização sobre uma conta que teria sido não contabilizada oriunda do Unibanco e de número 122475, que se faz necessário o rastreamento de sua existência junto ao Banco, visto que de fato não há contabilização; Verificar se não trata-se de uma conta investimento vinculada a conta contabilizada;*

*Na folha 87 cita que não foram contabilizados lançamentos das contas do Banco Itaú da empresa Day By Day, os quais específico, por amostragem devido a quantidade apresentada.*

*Como pode a fiscalização se apegar a descrição contida no histórico do lançamento contábil se as contas contábeis envolvidas no lançamento Banco "Recebimento de Clientes Nacionais", descreve o fato ocorrido, através do lançamento no Livro Diário sob n.º 5265 e Escrituração SPED lançamentos 4881?*

*E mais, como pode haver receita de importação se não há uma contrapartida de conta contábil que corresponda a esta descrição?*

*Na folha 91, a descrição do histórico está errada, nos dois lançamentos citados. Ademais, se verificado na conta de clientes a receber, verifica-se o saldo de valores a receber que justifica exatamente os citados, tais créditos efetuados;*

*Ainda na mesma folha 91, a fiscalização mais uma vez se apega a históricos descritos no lançamento contábil, que de maneira óbvia a Day By Day recebe de sua cliente Le Sac valores continuamente ao longo de todo tempo. Que absurdo!!*

*Na folha 92 há indagações a respeito de acordo firmado com o licenciado Recife, o qual deverá ser explicado pela Le Sac para correta interpretação do que de fato ocorreu.*

*Na folha 93, por mais uma vez, questiona o crédito oriundo do recebimento do cliente Le Sac no valor de R\$ 565.136,43. Sempre que ocorrer estes casos, deverá ser justificado o encontro de contas que é feito para amparar o crédito efetuado.*

*Na folha 94 a fiscalização diz haver simulação na origem das mercadorias adquiridas no exterior, de forma a sugerir que tenham sido havidas no mercado interno. Isto não é fato, é falácia. Basta verificar-se na Demonstração do Resultado do Exercício de cada ano, ali se identificará, de forma cristalina e real, todas as mercadorias classificadas como Mercadorias Importadas que, exemplificando, no ano de 2010, perfazem o total de R\$ 29.887.389,11.*

*O que sempre são colocados em questão, são os pagamentos realizados, que nada tem haver com a possibilidade de querer ocultar a correta operação realizada, já que erroneamente, os lançamentos foram efetuados contra a conta de Fornecedores Nacionais, que ela mesma em momentos anteriores afirma que a totalidade das mercadorias adquiridas pela Day By Day são do Mercado Externo;*

*Na folha 96 a fiscalização irresponsavelmente expõe que nenhuma das operações de cambio realizadas, junto ao Banco Safra, foram contabilizadas. Isso não expressa a verdade, conforme exposição feita na impugnação a partir das folhas 43.*

*Na folha 98 repetem-se as indevidas citações e afirmações constantes ao já exposto na folha 94. As alegações indevidas e inexistentes também foram citadas as folhas 101, pode-se constatar facilmente que, ao contrário da lógica apresentada pela insinua AFRF, não houveram contratos de câmbio que não foram contabilizados nem houveram lançamentos identificados nos extratos bancários que não tenham sido objeto de contabilização.*

*Da mesma forma não houveram aquisições de mercadorias de fornecedores nacionais conforme, poderá ser facilmente identificado, nas Demonstrações do Resultado do Exercício. Inexiste qualquer transferência ou jogo de recursos financeiros entre bancos que sejam objetos de tentativa de mascarar lançamentos contábeis. Apenas existe a citação imaginária da ilustre autoridade fiscal.*

#### *- Quebra da Cadeia do IPI*

*A fiscalização em citação momentânea, alega, ou melhor, afirma, não ser da competência daquela divisão da Receita Federal, analisar assuntos relacionados ao IPI. Contudo e ao mesmo tempo, aponta um suposto valor, da diferença entre compras e vendas entre as duas empresas, para um débito de IPI, extraindo informações de valores de venda atuais, relacionando-os como supostos valores praticados à época dos fatos.*

*Da análise dos documentos disponibilizados pelas fiscalizadas enfoca-se como natural e até normal entre empresas de mesmo grupo econômico ou entre esta e as franqueadas a política de preços e descontos praticados entre as mesmas, em*

*detrimento ou benefício do mercado corporativo situação esta ocorrida por razões comerciais. Razões idênticas e normais de mercado em apontar empréstimos realizados entre estas mesmas empresas. O que não é comum e nem devido é o tratamento dispensado pela fiscalização AFRF quando, em um momento trata como operacional e outro, tais transações, são tratadas como a tentativa de fraudar o real importador. Todas as operações e suas classificações foram clara e devidamente contabilizadas.*

*A autoridade autuante informa ainda como base que, especificados valores identificados como sendo transferências de Mercadorias entre a Le Sac e a Day By Day são meios de fraudar o real importador, quando o importador sempre foi o conhecido e o outro logisticamente desempenhado.*

*- Análises retiradas das notas fiscais disponibilizadas pela Le Sac 29*

*A logística sempre foi evidenciada e descrita nas inúmeras intimações e documentos trocados entre as empresas fiscalizadas e a AFRF. Existem duas logísticas detalhadas e evidenciadas para atender as suas finalidades. No Espírito Santo a empresa contratada é a Eximbiz Armazéns e em São Paulo a empresa do próprio grupo realiza a logística de forma a distribuir por todas as lojas próprias e as empresas licenciadas que exploram o nome fantasia Le Postiche.*

*- Outras análises relevantes a Le Sac 29*

*Relevante esclarecer que os atos civis de qualquer sociedade jurídica versa entre a tomada de decisões, atos, registros e oficialização desses atos. O que importa dizer que, num processo de incorporação de sociedades, enquanto o primeiro ato se consolida o último ainda nem dá para se ver, ou seja, o pedido de registro na Junta Comercial e o efetivo registro pode demorar até anos; do registro até a unificação de CNPJs, outra eternidade e assim, sucessivamente. Registra-se este fato por oportuno e para esclarecer que a AFRF, em visão míope, entende que, uma vez requerida a incorporação, a sociedade incorporada não pode mais movimentar conta bancária, não pode mais comprar, vender, importar ou praticar qualquer ato para a subsistência dela e seus empregados, por esta visão míope a mesma não consegue entender que o ato decisório de uma incorporação perante os vários atos e compromissos civis e administrativos com repercussões de caráter Municipal, Estadual e Federal, caminham de forma isolada mas paralela e chegam ao final de forma oblíqua.*

*Desta forma não cabe hoje imaginar que o CNPJ da incorporada não poderia ter movimentação bancária, fiscal e contábil após o início do processo de incorporação, importante reafirmar que a interpretação dada pela fiscalização é de como se as coisas acontecessem, no âmbito da Receita Federal, como um passe de mágica, e de que não existe o chamado Cadastro Sincronizado entre Receita e Estado, que obriga a comunicação conjunta dos atos de alteração nos dois entes ao mesmo tempo, sendo que se não deferido por um, não se aplica ao outro.*

*Isso certamente responderá o que a empresa continuou a realizar suas operações de crédito junto aos bancos e devidamente contabilizá-las, mesmo após o registro perante a JUCESP que se deu em 11/08/2009 e somente após comunicado as demais repartições.*

*- Análises retiradas da contabilidade da Day By Day*

*A Fiscalização refere-se mais uma vez aos históricos utilizados. Se observarmos os documentos e os registros de forma escorreita facilmente verificar-se-á que a conta contábil utilizada é a de Fornecedores Nacionais em uma, e Clientes Nacionais na outra, o que significa dizer que no histórico somente refere-se a tratar de uma compra de mercadoria importada, mas no mercado interno.*

*Outro ponto relevante a demonstrar é a contradição constante que a AFRF demonstra na simples leitura dos autos aplicados, quando afirma que, quase a totalidade das mercadorias adquiridas pela Day By Day, tem origem importada, e vem negar o mesmo fato em outro momento, quando diz que a empresa camuflava tratando como se fossem adquiridas no mercado interno. Tornando difícil até a defesa destes itens.*

*- Análises retiradas das nota fiscais disponibilizadas pela Day By Day*

*Verifica-se que, mesmo após a empresa Le Sac 29 ter sido incorporada pela Le Sac 61, houve emissões de diversas notas fiscais de saídas da Day By Day, no período de 03/08/2009 a 15/07/2010 para a Le Sac 29, considerando que a mesma não existia mais; Mais uma vez a fiscalização considera equivocadamente que toda a alteração se dá num único dia, na comunicação dos atos junto as esferas públicas, visto que esta comunicação conseguiu ter efeito apenas em 07/06/2011 conforme pode ser verificado no pedido de baixa do CNPJ “29”. Mas, como a característica própria de uma incorporação, ainda assim, a incorporadora assumiu todos os ativos e passivos da incorporada.*

*- Análises retiradas da contabilidade da Le Sac 61*

*Na análise em exame, a fiscalização argumenta que na conta “Fornecedores”, encontram-se lançados valores que referem-se materiais de embalagem e suprimentos, alegando que deveriam estar classificados na conta “contas a pagar”, mas desta não faz parte, visto que o importante a registrar é a totalidade de mercadorias importadas comercializadas pela Le Sac, são oriundas ou não da empresa Day By Day. Tanto que adiante a mesma descreve e concorda com as operações realizadas pela Le Sac, através de cartões de crédito e débito, afirmando ser compatível com as operações, embora nas saídas de mercadorias com notas fiscais modelo 1 tenham sido efetuadas sem a identificação do consumidor.*

*- Análises retiradas das notas fiscais da Le Sac 61*

*Neste item a fiscalização exemplifica as saídas da Le Sac 61 para comprovar a origem oriunda da Day By Day, sem qualquer relevância ou registro a comentar.*

*- Outras análises relativas à Le Sac 61*

*Estranho que neste item , a fiscalização argumenta que o número de empregados na quantidade de 82 é bem superior aos 9 da Day By Day, o que em sua tese reforça novamente que a Day By Day é um braço de comércio exterior dentro da Le Sac e não ao contrario, como tentou, desde o início, evidenciar.*

*- Das Requisições de informações sobre a Movimentação Financeira*

*Quando a autoridade autuante trata da requisição de movimentação financeira junto aos bancos, da empresa Day By Day, esta alega não ter sido fornecido conforme solicitado na Intimação e por força do não fornecimento os requisitou junto aos bancos nos termos do Art. 3o X do Decreto 3.724/2001. Desta forma não conseguiu e jamais conseguirá concatenar os registros e os fatos, sem passar pelo histórico fiscal e contábil à vincular a movimentação financeira, ou seja, se parte a fiscalização com base em um único item sem analisar os demais registros, o resultado será sempre errôneo. Como aqui, efetivamente, ocorreu.*

*A fragilidade e a tentativa de configurar o perdimento da carga e a aplicação da multa tem de estar vinculada obrigatoriamente a fraude ou a simulação,*

*supedâneos indispensáveis a alicerçar a procedência desta aplicável multa. Essa matéria já foi, também, amplamente discutida na esfera administrativa.*

*Junta textos da Jurisprudência Administrativa do Conselho de Contribuintes a respeito do assunto.*

*Pensemos no absurdo que nos tenta impor a fiscalização quando quer determinar a forma de atuar de cada empresa, por suas convicções e empenho pessoal, sem se informar como funciona ou deve funcionar a maioria das empresas no país. Ela parte de fatos reais, para, através de silogismos, chegar a conclusões falaciosas. Registre-se que aos cidadãos e contribuintes é permitido fazer tudo que a Lei efetivamente não proíba. Desta forma agem as empresas, no estrito limite da Legislação. A fiscalização parece querer legislar e impor formas de atuação que a Lei não exige. Contrariando pelo seu "achismo" a Lei Maior, que se pauta constitucionalmente na Livre Iniciativa.*

*A Day by Day é uma empresa especializada em comércio exterior, tendo em seu quadro funcional pessoas especializadas neste tipo de comercialização. São especialistas em logística, em transações internacionais, em câmbio e outras atividades que exigem o conhecimento específico de cada uma. Diferente do quadro funcional da Le Sac, que é especializado na comercialização de produtos no comércio varejista.*

*Fica muito claro, por qualquer lógica, que não se conseguiu provar as teses em que se apoiam suas conclusões e a sua vontade de autuar.*

*A i. auditora demonstrou, ao longo do procedimento fiscal, não ter o conhecimento necessário à auditoria contábil realizada. Qualquer perícia contábil pode verificar a correta contabilização dos fatos ocorridos e atestar a precisão dos lançamentos originais. Desta fora, cabe e requer, ainda nesta fase administrativa de defesa, o requerimento e o deferimento uma perícia contábil, para, de forma independente e com lisura, apurar o se todos os lançamentos e registros contábeis estão corretos.*

*Pelo exposto, conclui-se que não há nenhuma motivação fática, fiscal, contábil ou jurídica que possa supedanear ou justificar alguma autuação.*

*Ainda que fosse, as realização de importação ocultando o real importador com fins específicos para quebra da cadeia do IPI, ressalta a impugnante que, na prática isto jamais poderia ocorrer, uma vez que o IPI tem como fato gerador a nacionalização dos produtos e não a comercialização dos mesmos.*

*A empresa autora, como já observado, pratica operações em que adquire mercadorias do exterior e as revende no Brasil, sendo que a Capital Trade e a empresa Eximbiz Comércio Internacional S/A viabilizam a entrada de mercadorias no território nacional, por conta e ordem da impugnante, sendo esta quem efetivamente paga todos os tributos e despesas decorrentes da importação, bem como decorrentes da venda da mercadoria importada.*

*Este tipo de operação é classificada por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, cujas características serão tratadas adiante. Na essência, a impugnante realiza o contato com o exportador, no exterior, e em seguida contrata os serviços destas tradings para viabilizar a entrada da mercadoria importada no Brasil, funcionando a trading como uma importadora prestadora de serviços de nacionalização, formalizando a relação de comércio internacional.*

*Após as negociações e conclusões de viabilidade, uma vez fechado o negócio, o exportador envia a mercadoria ao Brasil, em nome da empresa importadora, ora Impugnante, que a recebe aqui e dá a destinação adequada, conforme o caso.*

*Ao chegar ao Brasil, seja via modal marítimo, aéreo ou rodoviário, a mercadoria, já em zona alfandegada (zona primária), que pode ser aeroporto, porto ou zonas de fronteira, é submetida ao procedimento denominado despacho aduaneiro, que se inicia com o registro da Declaração de Importação — DI, documento responsável por trazer todas as informações necessárias para o início do procedimento.*

*Neste procedimento, com o registro da DI, é que são verificadas todas as questões de ordem técnica relacionadas aos produtos importados, tais como classificação tarifária, quantidade, peso, especificações, veracidade de informações, legitimidade dos produtos, dentre outras questões.*

*Com o registro da Declaração de Importação — DI e o início do despacho aduaneiro, todos os tributos incidentes nesta fase são devidamente recolhidos, de forma antecipada, sendo a liberação das mercadorias condicionada a este prévio recolhimento, sem o qual o procedimento não segue normalmente.*

*Uma vez atendidos os requisitos legais e devidamente recolhidos os tributos, não havendo impedimento contrário por parte da fiscalização, as mercadorias são desembaraçadas e, a partir de então, nacionalizadas.*

*Note-se, por oportuno, que neste momento já recaíra sobre a operação a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI/importação, anteriormente, por força do desembaraço aduaneiro, conforme inciso I do art. 46 do CTN.*

*A partir de então as mercadorias seguem para a empresa, entrando física e fiscalmente em seu estoque.*

*Sem que sofram qualquer modificação que enseje industrialização, as mercadorias são revendidas, comercializadas, em características idênticas àquelas de quando foram nacionalizadas, sem alterações, sendo que, nesta nova fase da cadeia, qual seja a saída das mercadorias para comercialização, a empresa impugnante mais uma vez recolhe o Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, importando clara e nitidamente em pagamento do mesmo tributo duas vezes, ou seja, evidente a bitributação no caso vertente, o que, como cediço, é vedado por forma constitucional.*

*É de se notar que a incidência do IPI, neste caso, ocorre duas vezes, sendo que, na segunda, de forma equivocada, haja vista a inexistência de relação jurídico-tributária ao caso em apreço, uma vez que o tributo fora recolhido na importação, não havendo na operação seguinte qualquer operação de industrialização que pudesse justificar nova cobrança. Além disso, há que se observar o texto legal, precipuamente o Código Tributário Nacional — CTN, para que se entenda pela não incidência dupla do IPI, detalhe técnico que será devidamente abordado à frente.*

*Portanto, de forma bem clara, o que se busca demonstrar com o presente relato é demonstrar a essa fiscalização que autuou, formalmente, a inexistência de relação jurídico-tributária quando da saída das mercadorias importadas, sem industrialização, para comercialização no mercado interno, uma vez que o fato gerador neste caso é a importação/desembaraço aduaneiro, e não a saída da mercadoria para revenda.*

#### DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO

##### Do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

*Para que se considere ocorrida a industrialização, para fins de incidência do IPI, além daqueles requisitos acima apontados pela doutrina, também há a necessidade de que a operação modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto.*

*Sem tais requisitos, não se pode considerar por efetiva a industrialização.*

*Nesta sequência, aterrissando as colocações e trazendo-as para o caso em apreço, tem-se que as saídas das mercadorias importadas de estabelecimento importador, ora impugnante, para comercialização ou transferência, sem que sofram as alterações e modificações previstas em lei, nada tem por receber, em sua operação, o ônus desta exação tributária.*

*- Do fato gerador do IPI, do contribuinte e a dupla incidência*

*O legislador derivado definiu, como fato gerador do IPI, não só uma situação isolada e bem definida, mas três alternativas para sua incidência, devidamente expressas pelos incisos I a III do art. 46 do Código Tributário Nacional.*

*Em primeiro lugar, e logo de forma incisiva, há que se considerar, por uma questão lógica e sistêmica, que apesar de o legislador derivado ter estabelecido mais de um momento e mais de um contribuinte para o referido imposto, não se pode concluir pela incidência sempre que um desses fatos venha a ocorrer. Este critério é definitivamente alternativo.*

*Isso porque, em determinadas situações, como no caso em tela, os fatos previstos no CTN como geradores da obrigação tributária principal de pagamento do IPI ocorrerão por mais de uma vez. Explica-se.*

*E que na prática, tanto o desembaraço aduaneiro quanto a saída da mercadoria para comercialização vem a ocorrer, uma vez se tratar de uma operação de importação. Logo, de fácil constatação que esta dupla incidência é deveras indevida, ao violar de morte não só a própria legislação como também diversos princípios constitucionais, como, por exemplo, o da isonomia.*

*Não se pode admitir que as empresas importadoras paguem duplamente o IPI, no desembaraço e na saída, ao passo em que as industriais internas só o pagam uma vez, quando da saída de seus estabelecimentos. Não seria isonômico este tratamento, colocando em “cheque” as operações advindas do exterior.*

*Se assim não fosse, estar-se-ia diante de um nítido caso de inconstitucionalidade dos dispositivos, pela ocorrência do fenômeno da bi-tributação, uma vez que estariam criando mais de uma regra-matriz de incidência tributária para o mesmo imposto, o que, como cediço, não é legal. In casu, ou a incidência se dá no desembaraço aduaneiro ou na saída para comercialização, vedada a incidência nos dois casos.*

*Por tais razões, pode-se concluir facilmente pelo não cabimento do recolhimento do IPI na saída das mercadorias de estabelecimento importador/comercial para outros estabelecimentos, sob pena de se estar onerando, indevida e ilegalmente, certos contribuintes.*

*- Do posicionamento unânime da Jurisprudência face à ilegalidade da dupla incidência do IPI*

*A tese ora defendida, apenas pelos argumentos balizados até o momento, já seria demasiadamente aceitável e imediatamente aplicável, uma vez que a violação neste caso se mostra gritante e de fácil constatação.*

*Em que pesem estes argumentos, tem-se que, corroborando, já se pronunciou nosso judiciário, em primeiro, segundo tribunal superior, todos favoráveis a tese em voga.*

*Junta textos da Jurisprudência Judicial, proveniente da Seção Judiciária de Santa Catarina e do Superior Tribunal de Justiça, a respeito do assunto.*

*Destarte, não restam dúvidas de que a incidência do IPI na saída de estabelecimentos importadores/comerciais, quando já onerados no desembaraço aduaneiro pelo mesmo tributo, se mostra evidentemente indevido, pois fere, dentre outras questões, a isonomia e a vedação à bi-tributação, nos termos do voto do Relator acima, Ministro Francisco Falcão.*

*- Da prova inequívoca e verossimilhança da alegação*

*A prova inequívoca e a verossimilhança da alegação é o que conhecemos como o fumu boni iuris, ou fumaça do bom direito, que tem como escopo central a busca da certeza de se estar diante de uma afirmativa ou suposição verídica, ou, em melhor hipótese, de uma suposição com grande possibilidade de se confirmar.*

*São casos em que as provas e alegações pré-constituídas tenham tamanha pertinência que, de imediato, se verifica estar diante de um caso em que o direito pleiteado tenha uma probabilidade positiva imediata. E um juízo de valor antecipado, baseado numa análise sumária, mas de fácil e nítida constatação.*

*Assim, como prova inequívoca, têm-se as próprias guias de recolhimento do IPI na saída do estabelecimento da impugnante, em operações comerciais que não tem qualquer viés de industrialização, pagamentos estes que ocorrem após o pagamento do IPI na importação, gerando, por pressuposto, a dupla incidência.*

*Além destes comprovantes que cabalmente demonstram o duplo pagamento, traz-se à baila as decisões cristalinas em caso idêntico, que reforçam e subsidiam a verossimilhança esperada para se conceder a medida antecipatória.*

**DO PEDIDO**

*Isto posto, com base no farto conteúdo probatório, produzido e os demais que se fizerem necessários até o julgamento desta impugnação, aliados a prova pericial contábil e documentação superveniente já citada e, demonstrada a insubsistência e improcedência da autuação, requer a IMPROCEDÊNCIA da autuação supra aplicada.*

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Data do fato gerador: 13/01/2009*

*Ocultação do sujeito passivo. Embora existam três CNPJ distintos, há uma confusão patrimonial e operacional tão grande entre as empresas que se pode considerar que, de fato, trata-se de uma única empresa.*

*Não houve qualquer erro de critério jurídico por parte da fiscalização. Pelo contrário. O Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração em análise é pródigo em reunir fatos probandos no sentido de enquadrar a conduta das empresas*

*atuadas na infração na conduta de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.*

*O MPF está cingido à fase instrutória, onde são apurados os fatos para a formação de convicção inicial da fiscalização quanto à existência ou não de ilicitude, seja ela qual for.*

*O procedimento fiscal-administrativo que tem por função identificar o sujeito passivo pode muito bem negar essa condição a quem apenas a aparenta.*

*Se as importações efetuadas pela já possuíam compradores antes do respectivo registro da Declaração de Importação, seja na condição de adquirentes, seja na condição de encomendantes a legislação exige que esses compradores sejam apresentados à autoridade aduaneira, sob pena de se configurar a ocultação do sujeito passivo.*

*A atuada tinha o pleno controle das importações, portanto o domínio do fato, sendo a responsável pelas operações de comércio exterior.*

Insatisfeitas com a decisão de primeira instância, as empresas apresentam Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### **Day By Day Comercial de Couros e Importadora Ltda**

Inicia o Recurso com o pedido de decretação da nulidade da decisão de primeira instância, pela falta de apreciação dos argumentos trazidos em complementação à impugnação inicialmente apresentada e também em relação ao argumento, trazido desde a inicial, de que "*a suposta ocultação do real interessado nas operações de importação, com a finalidade de quebrar a cadeia do IPI devido na saída do estabelecimento equiparado à industrial pela venda de mercadorias importadas no mercado interno (...) sequer poderia ampará-lo* [referindo-se ao Auto de Infração], *na medida em que é posicionamento unânime da jurisprudência a ilegalidade da chamada dupla incidência do IPI ou bitributação*".

Adentrando ao mérito, defende a condição legal da organização empresária chamada pela Fiscalização Federal de *Grupo Le Postiche*.

Questiona qual hipótese legal para caracterização da interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior no caso concreto. Demonstra que a relação de interdependência identificada entre as empresas Le Sac 29, Le Sac 61 e Day By Day, baseada, principalmente, na presença de pessoas físicas em comum nos respectivos quadros societários, dá ensejo, única e exclusivamente, conforme legislação do IPI, à aplicação de base de cálculo mínima, não à caracterização da infração enxergada pelo Fisco. E que a organização empresarial e a estratégia de ação do particular na administração dos seus negócios é livre.

E que inexistente a confusão operacional e patrimonial acusada pelo Fisco em seu Relatório Fiscal. As empresas Day By Day, Le Sac 29 e Le Sac 61 existem, conforme demonstram seus contratos sociais, atos jurídicos perfeitos e acabados, praticados em plena conformidade com a legislação e registrados na Junta Comercial. E, ainda, que **(i)** as empresas funcionam e funcionavam em locais distintos, **(ii)** possuem capital social próprio, **(iii)** seu quadros sociais apresentam algumas distinções, **(iv)** cada qual possui inúmeras filiais espalhadas pelo País.

Também que as empresas tem folhas de pagamentos próprias com quadro de funcionários distintos, possuem receita operacional, contabilizam despesas, lucros, emitem notas fiscais, possuem patrimônio próprio.

Que os empréstimos e transferências bancárias entre as empresas se deram de forma lícita e foram regularmente contabilizados.

Adiante, que a tipificação legal da infração que lhe foi imputada compreende a ocultação, na importação ou na exportação, mediante fraude ou simulação, **(i)** do sujeito passivo; **(ii)** do real vendedor; **(iii)** do real comprador ou **(iv)** do responsável pela operação, mas não do encomendante predeterminado de mercadorias importadas, tal como identificado pelo Fisco.

Outrossim, que a presunção legal de interposição fraudulenta em operações de comércio exterior se dá pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, fato que, conforme assevera a própria Fiscalização, não ocorreu no caso concreto. É incontroverso que a Le Sac 29, real adquirente das mercadorias importadas por sua conta e ordem, sempre possuiu recursos suficientes para fazer frente aos negócios empreendidos.

Tece considerações a respeito das modalidades de importação admitidas pela legislação brasileira, para demonstrar que obedeceu todos os requisitos definidos em lei, fazendo constar nas declarações de importação que as operações seriam realizadas de forma indireta, por conta e ordem da Le Sac 29.

Aduz que, ainda que houvesse alguma irregularidade, não há qualquer indício da presença de fraude, elemento *sine qua non* na definição da infração que lhe foi imputada. Refere-se ao conceito de fraude insculpido no artigo 72 da Lei 4.502/64.

Que não foram observados conteúdo e alcance das infrações capituladas no artigo 23,V, e parágrafo 2º do Decreto-lei nº 1.455/76 e no artigo 33 da Lei nº 11.488/07.

Adiante, rebate um a um os indícios nos quais baseou-se a Fiscalização Federal para chegar às conclusões veiculadas no Auto de Infração combatido.

A seguir, abordando às questões particulares do vertente Processo Administrativo Fiscal, repete a argumentação tendente a demonstrar a impossibilidade de que a Le Sac 29 tivesse ocultado a si mesma.

Refere-se aos elementos de prova trazidos em sede de impugnação ao lançamento, que, segundo entende, foram, na sua maioria, ignorados pela decisão recorrida.

Que há ausência de causalidade e proporcionalidade entre a multa imposta e o alegado prejuízo ao Erário.

Fala do caráter confiscatório da pena de perdimento e sua conversão em multa pecuniária.

Retorna às questões específicas do processo para demonstrar que a margem de lucro, tomada como indício de esquema de ocultação, era, na verdade, perfeitamente aceitável.

### **Le Sac Comercial Center Couros Ltda**

O Recurso Voluntário da empresa Le Sac Comercial Centre Couros Ltda, embora apresentado a parte, é idêntico ao Recurso interposto pela Day By Day Comercial de Couros e Importadora Ltda.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

## Preliminares

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância pela falta de manifestação acerca dos argumentos a destempo trazidos em complementação à impugnação inicialmente apresentada.

A ninguém é dado desconhecer que a impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento e deve ser apresentada no prazo de trinta dias contados da data em que for feita a intimação da exigência, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante<sup>1</sup>.

Não haveria mesmo nenhum motivo para que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento apreciasse as razões de defesa apresentadas a destempo. Suficiente ou não, o prazo para apresentação da impugnação é definido em Lei e não existe previsão legal que contemple hipótese de sua dilação.

O pedido de nulidade da decisão de piso também baseia-se na alegada falta de manifestação a respeito do argumento de que "*a suposta ocultação do real interessado nas operações de importação, com a finalidade de quebrar a cadeia do IPI (...) sequer poderia amparar o Auto de Infração, na medida em que é posicionamento unânime da jurisprudência a ilegalidade da chamada dupla incidência do IPI ou bitributação*".

Sem adentrar, ainda, ao mérito dessa alegação, transcrevo excertos do voto condutor da decisão recorrida nos quais é demonstrado, a toda evidência, o firme entendimento do i. Julgador de piso contrário à linha de raciocínio defendida pela então impugnante.

*X - Fatos probandos presentes no Relatório Fiscal que indicam a incidência do inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.*

*A fiscalização apurou que as empresas LE SAC-29 e a DAY BY DAY fizeram parte de esquema de ocultação do real interessado nas importações de mercadorias,*

---

<sup>1</sup> Decreto 70.235/72

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

*com a finalidade principal de promover a quebra da cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).*

(...)

*Restou comprovado pela fiscalização a ocultação do sujeito passivo (LE SAC-61) com vistas a quebra da cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente em mercadorias provenientes do comércio exterior.*

(...)

*Mais uma vez o impugnante burila o foco da ação fiscal ao seu sabor. O foco não é a margem de lucratividade em si, mesmo porque não há regulação sobre isso. O que a fiscalização evidencia ao comparar as estatísticas da margem de lucro entre as empresas DAY BY DAY e LE SAC, que variam de 10 a 25 vezes conforme a grandeza apurada, é justamente revelar o que o esquema de ocultação do sujeito passivo deixa de recolher em Imposto sobre Produtos Industrializados dada a quebra da cadeia desse imposto.*

(...)

*Fica claro, mais uma vez, que a DAY BY DAY só existe para abastecer a rede LE POSTICHE, sendo as vendas para fora da rede de valor IRRISÓRIO (0,1633%). Tem-se, aqui, mais um forte indício de que a DAY BY DAY tem uma única função: ocultar as lojas da LE POSTICHE, providenciando, acima de tudo, a quebra da cadeia do IPI.*

Ora, se a todo o momento a decisão reafirma e aquiesce que a intenção por trás da conduta das empresas foi quebrar a cadeia de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na internação e comercialização das mercadorias importadas, então é porque não admite a possibilidade aventada pela defesa. E, de fato, nada mais há que se dizer a respeito. O óbvio não requer esforço de demonstração. A despeito de eventual jurisprudência favorável à tese das Recorrentes, o fato é que a legislação que regula a incidência do IPI continua válida e determina que ele seja cobrado na importação e na saída das mercadorias importadas. Enquanto permanecer sendo essa a regra, não existe razão para que dedique muitas explicações para o assunto. A jurisprudência, por si só, salvo exceções previstas em lei, não afasta disposição legal válida ao tempo da ocorrência dos fatos.

Por outro lado, em sentido contrário ao defendido pela Parte, conforme remansosa jurisprudência, é pacífico o entendimento de que o julgador não está obrigado a rebater todas as alegações do recurso ou da impugnação ao lançamento. Veja-se como manifestou-se o eminente então Ministro do STJ, Luiz Fux, no Recurso Especial nº 779.680.

*Inexiste ofensa ao art. 535, CPC, quando o Tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, cujo decisum revela-se devidamente fundamentado. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. Precedente desta Corte: RESP 658.859/RS, publicado no DJ de 09.05.2005.*

[...]

*É pacífico o entendimento jurisprudencial de que o juiz não está obrigado a analisar e rebater todas as alegações da parte, bem como todos os argumentos sobre os quais suporta a pretensão deduzida em juízo, bastando apenas que indique*

*os fundamentos suficientes à compreensão de suas razões de decidir, cumprindo, assim, o mandamento constitucional insculpido no art. 93, inc. IX, da Lei Fundamental. Nesse sentido: STJ: EDRESP 581.682/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, in DJU, I, 1º.3.2004, p. 176; e EEERSP 332.663/SC, 1a. Turma, Rel. Min. José Delgado, in DJU, I, 16.2.2004, p. 204.*

Com efeito, não é de se esperar que cada um dos argumentos apresentados pela defesa sejam contraditados, desde que as razões de decidir expostas pelo julgador demonstrem, no seu todo, a impossibilidade de acolhimento da tese ou dos argumentos expendidos pelo contribuinte.

Passo ao mérito.

## Aspectos Legais

Para melhor clareza dos preceitos que conduzirão à decisão que será tomada no presente voto, creio que seja de grande interesse que se faça uma breve digressão em torno dos fatos que deram origem à presunção legal que fundamenta exigência fiscal ora combatida.

Ainda que a não comprovação da origem dos recursos empregados em atividade de comércio exterior presuma a ocorrência da interposição fraudulenta, a infração especificada hoje no artigo 689, inciso XXII, combinado com o parágrafo primeiro, do atual Regulamento Aduaneiro – Decreto 6.759/09, matriz legal Lei nº. 10.637/02, é assim identificada.

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

(...)

*XXII - estrangeira ou nacional, 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.*

*§ 1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).*

Trata-se, portanto, de infração por ocultação (i) do sujeito passivo, (ii) do real vendedor, (iii) comprador ou (iv) de responsável pela operação. No final do texto normativo, fica esclarecido que a interposição fraudulenta de terceiros está inserida dentre as hipóteses de ocultação dolosa das pessoas acima relacionadas (inclusive a interposição fraudulenta de terceiros); conduta que dá ensejo à aplicação da pena de perdimento das mercadorias, por dano ao Erário, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro dessas, nos casos em que elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Necessário sublinhar que a tipificação da infração por dano ao Erário não se vincula aos efeitos do ato ou à sua extensão. Se extrai do texto legal que a ocultação intencional do sujeito passivo, do vendedor, do comprador ou do responsável, caracteriza, por si só, a conduta sancionada. Desnecessário que a fiscalização se esforce em provar a efetiva ocorrência de prejuízo aos cofres públicos.

Com efeito, o que a norma legal intenta coibir é forma de agir do administrado, potencialmente lesiva ao interesse coletivo.

É grande importância que se tenha a noção de que a positividade normativa das regras de coação deste tipo de conduta tem origem em um histórico de operações praticadas mediante simulação, que afetavam decisivamente a condição da Fiscalização Tributária na identificação da pessoa com capacidade contributiva para responder pelos tributos devidos, indicar com segurança o enquadramento da operação nas regras de incidência não-cumulativa de Impostos e Contribuições, definir a base de cálculo desses gravames, avaliar a pertinência da aplicação de preço de transferência, determinar o valor aduaneiro das transações etc. De fato, fundamental sublinhar que ainda que a relação de causa e efeito entre a ação do administrado e a pena aplicável possa parecer desigual (de um lado apenas a aparente falta de informação de que a operação é por conta e ordem ou por encomenda e, de outro, a pena de perdimento das mercadorias), a história por detrás desse instrumento de coação revela razões imperceptíveis à primeira vista.

E nem me parece correto o entendimento de que a legislação tributária esteja, nesses casos, interferindo na liberdade de escolha do particular, na opção pela forma que melhor atende suas necessidades ou que tenha hostilizado indiscriminadamente o negócio jurídico indireto. O que buscou, na verdade, foi prevenir o abuso de forma, o negócio atípico e sem motivação prática aparente e de conformação reconhecidamente lesiva ao interesse público. Seja por razões econômicas, financeiras, operacionais ou de qualquer outra natureza, o que se espera é que seja perceptível alguma vantagem lícita a justificar a opção pelo caminho menos provável na obtenção de fins equivalentes.

Ainda mais, há que se destacar que, ao assim definir, a Lei 10.637/02 não inova em relação aos Decretos-lei nº 37/66 e nº 1.455/76. Lá, assim como aqui, considerou-se configurado o dano ao Erário independentemente da comprovação do efeito lesivo dos atos praticados. Para comprovar tal assertiva, basta a leitura das demais hipóteses elencadas no artigo 689 do Regulamento Aduaneiro.

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

*I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;*

*II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;*

*(...)*

*IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;*

*(...)*

*XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado;*

(...)

De fato, sequer me parece que presunções legais dessa ordem devam causar surpresa. Mais do que um expediente aceitável, trata-se de medida indispensável à obtenção dos resultados visados pela Administração Tributária. É um pressuposto que decorre do teor normativo do próprio Código Tributário Nacional, matriz das regras de formação do Sistema Tributário Nacional. A fiscalização e a arrecadação de tributos é amplamente alicerçada na colaboração forçada do sujeito passivo, como bem exemplificam a obrigação de prestar informações e de antecipar o pagamento do tributo. Por seu turno, a legislação ordinária toma emprestado e reproduz esse modelo e não somente quando obriga a fazer, mas, também, quando limita a iniciativa empreendedora do administrado, como, no caso, pela presunção da ocorrência de infração na conduta que deseja reprimir.

Noutro vértice, faz-se a devida ressalva à possibilidade de desconstituição da presunção legal pela comprovação, segundo as peculiaridades próprias de cada caso e mediante elementos de prova igualmente particulares, que tratou-se de mero erro formal escusável. Desta forma, vê-se também preservada a busca da verdade material, outro dos pilares que sustentam as relações do particular com o Estado.

Introduzido o assunto em linhas gerais, importante que seja revista sua fundamentação legal.

Antes mesmo da previsão normativa de pena específica para os casos de interposição fraudulenta de terceiros, a legislação novel tratou de disciplinar os efeitos tributários das operações empreendidas nessa modalidade negocial. O adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem tornou-se responsável solidário pelo Imposto, assim como pela infração – matriz legal Decreto-lei 37/66, com alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 2.158-35/01.

*Art. 32 - É responsável pelo imposto:*

(...)

*Parágrafo único. É responsável solidário:*

(...)

*III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

*Art. 95 - Respondem pela infração:*

(...)

*V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

Foi equiparado a estabelecimento industrial, tornando-se contribuinte de direito do Imposto sobre Produtos Industrializados. A ele passaram a ser aplicadas as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS próprias do importador.

*Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

*Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.*

Certos requisitos e condições foram estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro, direito de regulamentação outorgado pelo artigo 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

*Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:*

*I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e*

*II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.*

Isso foi feito pela Instrução Normativa 225/02, que estabeleceu as regras para consecução do negócio. Esclareceu que a operação por conta e ordem de terceiro era aquela promovida no nome da pessoa jurídica para mercadoria adquirida por outra, mediante contrato previamente firmado (parágrafo único do artigo 1º). As informações a respeito da operação deveriam, obrigatoriamente, retratar a realidade, sob pena de perdimento das mercadorias (inciso I do artigo 4º).

*Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.*

(...)

*Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:*

*I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);*

(...)

Dois meses após a edição da IN 225 de 2002, a Lei 10.637/02 alterou o artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76, criando previsão específica de infração punível com a perda dos bens no caso de inobservância dos critérios definidos pela Secretaria da Receita Federal para

importação por conta e ordem. Até então, a infração vinha sendo enquadrada dentro da hipótese de mercadoria estrangeira, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado.

*Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*"Art. 23. ....*

*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.*

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.*

*§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.*

*§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.*

*§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional."(NR)*

No ano seguinte, 2003, a Lei excepcionou as mercadorias cuja pena de perdimento tivesse sido convertida em multa das hipóteses de não incidência do Imposto.

*Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:*

*"Art. 1º .....*

*.....*

*§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:*

*(...)*

*III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida." (NR)*

Mais tarde, a Lei 11.281/06 veio disciplinar nova modalidade de importação, denominada importação por encomenda.

*Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.*

*§ 1o A Secretaria da Receita Federal:*

*I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e*

*II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.*

§ 2º *A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

§ 3º *Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)*

Destaque para a manutenção de um dos pilares do controle sobre operação com essas características, qual seja, a necessidade de observação dos critérios e exigências definidos pela Secretaria da Receita Federal, conforme parágrafo 2º acima.

A Instrução Normativa 634/06, a seguir parcialmente transcrita, definiu as regras a serem observadas nas importações realizadas por encomenda.

*Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).*

§ 1º *Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:*

*I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e*

*II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.*

§ 2º *As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.*

§ 3º *Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.*

Vê-se que, no intento de coibir práticas negociais danosas, o legislador definiu regras inflexíveis para atuação das ditas empresas prestadoras de serviço de importação, com as quais pretendeu não só alcançar o adquirente ou encomendante da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas regras e condições próprias do importador, como também evitar que a negociação fosse dissimulada, definindo-a, se assim ocorresse, como hipótese de ocultação e/ou interposição fraudulenta de terceiros.

Um dos argumentos de defesa refere-se à regular condição das empresas que no entender do Fisco atuavam em conjunto. O denominado *Grupo Le Postiche*.

Segundo as Recorrentes, não há hipótese legal para caracterização da interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior no caso concreto. A relação de interdependência identificada entre as empresas Le Sac 29, Le Sac 61 e Day By Day, baseada, principalmente, na presença de pessoas físicas em comum nos respectivos quadros societários, daria ensejo, conforme legislação do IPI, única e exclusivamente, à aplicação de base de cálculo mínima, não à caracterização da infração enxergada pelo Fisco. E

que a organização empresarial e a estratégia de ação do particular na administração dos seus negócios é livre.

Como já antecipei, no entendimento deste Relator, a questão sob análise não pode ser vista como uma interferência ilegal na liberdade de organização do particular. O que a legislação fez, como procurei demonstrar à exaustão, foi coibir determinada conduta que, com base na observação de ocorrências ao longo de anos, foi considerada lesiva aos interesses coletivos.

Uma das razões de todo esse empreendimento legislativo foi, justamente, a preservação dos efeitos tributários próprios da cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados. Para confirmar esse entendimento, basta que se leia o disposto no artigo 79 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 antes transcrito, que equipara a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Ou seja, a quebra da cadeia de incidência do IPI longe está de ser considerada ocorrência imprópria ao controle de que aqui se trata. Ao contrário, é uma das razões de todos esforços em torno dele empreendidos.

Relevante também acrescentar que a previsão de que sejam utilizadas bases de cálculo mínimas no casos em que se constata interdependência entre as empresas integrantes da cadeia comercial não se vincula à ocorrência de fraude, razão pela qual uma e outra infração devem ser consideradas de forma independente.

E também não pode prosperar o argumento de que a tipificação legal da infração que foi imputada às Recorrentes compreende apenas a ocultação **(i)** do sujeito passivo; **(ii)** do real vendedor; **(iii)** do real comprador ou **(iv)** do responsável pela operação, mas não do encomendante predeterminado de mercadorias importadas, tal como identificado pelo Fisco. Como fica claro da legislação antes transcrita, mais precisamente o § 2º do artigo 11 da Lei 11.281/06<sup>2</sup>, a operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal presume-se por conta e ordem de terceiro.

E é claro. Nenhuma disposição normativa haverá que resguarde práticas tidas como fraudulentas, sejam elas passíveis de ser enquadradas como por encomenda ou por conta e ordem. Sempre que caracterizarem atos simulados serão reconhecidas como interposição fraudulenta de terceiros, ensejando a aplicação da pena de perdimento dos bens, passível de conversão em multa.

Quanto a isso, no que se refere à presença ou não do elemento volitivo nas ações praticadas pelas autuadas, penso que foi muito bem a decisão recorrida.

Transcrevo as considerações presentes no voto, fundamentação que acolho como se minha fosse.

*II - A prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros: A ocultação do Sujeito Passivo.*

<sup>2</sup> Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 2o A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1o deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

*O Decreto-Lei nº 37/66 que dispõe sobre o Imposto de Importação, define, dentre outros, o fato gerador e o contribuinte desse imposto:*

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

O inciso I do artigo 31 do mesmo Decreto Lei definiu o contribuinte do Imposto de Importação, in verbis:

Art.31 - É contribuinte do imposto:

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

*Pela letra dos mencionados artigos, qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria de origem estrangeira no território nacional será considerado importador, figurando assim no pólo passivo da relação jurídico tributária.*

*Nessa direção tem-se que a forma legítima de identificar o sujeito passivo é por meio do princípio constitucional da capacidade contributiva. A repercussão tributária se traduz em fatos que ostentem signos de riqueza, tendo-se em conta a capacidade econômica do contribuinte, conforme §1º do art. 145 da Constituição.*

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (Grifo Nosso).

*O modo usual de se interpretar o dispositivo transcrito é o de atribuir à administração tributária a faculdade de, a partir dos sinais de riqueza - patrimônio, rendimentos, atividades econômicas – identificar o contribuinte para exigir a obrigação tributária, nos termos da lei.*

*Todavia, um outro modo de se interpretar o mesmo dispositivo é perceber a faculdade, podendo ser tomado como ato de poder-dever, da administração tributária identificar **aquele que não é contribuinte**, mesmo que figure como tal, dada a ausência de sinais de riqueza compatíveis com a transação econômica efetuada.*

*O artigo 142 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:*

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. (Grifo Nosso)

*O procedimento fiscal-administrativo que tem por função identificar o sujeito passivo pode muito bem negar essa condição a quem apenas a aparenta.*

*Se alguém se apresenta como sujeito passivo, mas não possui - patrimônio, rendimentos, atividades econômicas – para fazer face à transação, é um claro sinal de incompatibilidade do que é e do que deve ser, no melhor estilo de Reale<sup>3</sup>, que não pode passar despercebido pelo crivo da fiscalização.*

*De modo magistral, a mesma lição de Deiab Junior e Nepomuceno<sup>4</sup>, traz essa ilação para as operações de comércio exterior: ... depreende-se que nem sempre quem aparenta ser o importador, de fato configura-se como tal. Em determinadas operações quem efetivamente promove, toma a iniciativa ou provoca por ato seu a entrada de mercadorias estrangeiras no território nacional, é o real detentor dos recursos, a pessoa que detém capacidade contributiva compatível com a operação não figura na operação como importador. Em virtude do emprego de fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, ocultar-se da relação obrigacional tributária, de modo a ludibriar a ação fiscalizatória da Receita Federal do Brasil – RFB, com o propósito de deixar de recolher os tributos incidentes, podendo assim vir a usufruir de custos inferiores, incorrendo inclusive em concorrência desleal no mercado.*

*Na mesma linha a contribuição de Castro<sup>5</sup>:*

*O meio mais seguro para identificar o sujeito passivo é o princípio constitucional da capacidade contributiva. Seu enunciado estabelece que a repercussão tributária se verta sobre fatos que ostentem signos de riqueza (a importação é um fato que satisfaz tal pressuposto) e que o impacto tributário seja graduado, tendo-se em conta (no caso dos impostos) a capacidade econômica do contribuinte (§1º do art. 145 da Constituição).*

*Evidente que esses mesmos argumentos valem para o exportador. O que se busca é auferir a relação econômica subjacente, porque tal relação indicará a efetiva capacidade econômica do contribuinte. Na verdade, o que importa é a realidade econômica do fato, consoante a lição de Estrela, citando Amílcar Araújo Falcão<sup>6</sup>:*

*O que nos autoriza inferir que a lei tributária busca a relação econômica subjacente, porque tal relação indica significativa capacidade econômica do contribuinte. Na verdade, o que importa é a realidade econômica do fato. O fato econômico prevalece sobre a forma jurídica. Quando a lei tributária fizer menção à compra e venda, por exemplo, visa ao conteúdo econômico desse negócio, e não à forma jurídica pela qual o ato se exteriorize.*

*Assim, a preocupação em combater a interposição fraudulenta de terceiros não se limita a exigência de tributos incidentes nas operações de comércio exterior, mas também a proteção do mercado interno, através da identificação do contribuinte de fato e sua consequente tributação/penalização, inibindo assim que esse leve desleal vantagem através de esquemas de evasão ou elisão fiscal.*

<sup>3</sup> Teoria Tridimensional do Direito.

<sup>4</sup> Idem 1

<sup>5</sup> Castro, Wagner Wilson de, As alterações na legislação aduaneira introduzidas pelos artigos 59 e 60 da Medida Provisória N° 66, de 29 de agosto de 2002.

<sup>6</sup> FALCÃO, Amílcar Araújo, apud AMARO, Luciano. AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 214. - ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão e seus efeitos. Art. 116, parágrafo único, do CTN. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 52, 1 nov. 2001. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2317>>. Acesso em: 17 mar. 2013.

*Nas palavras de Carvalho Estrella: Deve-se privilegiar o fundo econômico do ato em detrimento da forma jurídica adotada. Dar primazia ao valor justiça e ao princípio da capacidade contributiva.<sup>7</sup>*

*A conduta dolosa aqui em análise reside em ocultar, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se para isso de ardis fraudulentos ou simulatórios. Toda vez que a fiscalização se deparar com um esquema de interposição fictícia de pessoas, engendrado com a finalidade de afastar o real sujeito passivo da incidência da obrigação tributária, deve reprimi-lo.*

*Observando o significado do termo ocultação e o texto expresso no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei n- 1.455, de 7 de abril de 1976, percebe-se que o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se para isso de ardis fraudulentos ou simulatórios, inclusive mediante a interposição fraudulenta de terceiras pessoas, físicas ou jurídicas.*

*Dessa forma, ocultar deve ser compreendido como a ação de esconder ou de encobrir alguma coisa aos olhos ou conhecimento de outrem, a fim de que não seja vista ou reconhecida. Há, nela, a má-fé, ou seja, a intenção voluntária de se fazer o mal.*

*A simulação por sua vez consiste em fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade, ou seja, se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na Lei.*

*Destaca-se do texto do inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, o uso de ardis fraudulentos ou simulatórios para ocultar, esconder ou encobrir o real sujeito passivo. No âmbito do Direito Tributário tanto a simulação como a ocultação são caracterizados como fraude, entendimento decorrente de expressa disposição legal, sendo que, tal ação ou omissão impacta, excluindo ou alterando, a obrigação tributária em uma das suas características fulcrais, qual seja, a sujeição passiva.*

*Nesse diapasão, dispõe a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:*

*"Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento."*

A efetiva ocorrência das irregularidades apontadas pelo Fisco no caso concreto, à luz das provas apresentadas, será examinada mais a frente. Por ora, o que é possível dizer é que a leitura empregada pelo i. Julgador de primeira instância é certa a respeito da formação de juízo sobre a presença ou não da intenção nos atos praticados pelos contribuintes de um modo geral. Se a ação praticada retrata um evento que, pelas características que lhe são próprias, não pode ser atribuído à causa acidental, eventual, fortuita, não intencional e, ainda mais, há ganho evidente no modo atípico ou incomum de agir, a intenção acaba se qualificando como inerente à ação.

<sup>7</sup> André Luiz Carvalho Estrella, A NORMA ANTIELISÃO E SEUS EFEITOS - ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN

E para que não fique só no terreno das ideias, é oportuno destacar, a título de exemplo, que a declaração reiterada de valores inferiores aos registrados na contabilidade da empresa tem sido considerada pela jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>8</sup> apta à qualificação da multa, por evidente intuito de fraude. Tal como aqui, não há uma evidência cabal, escrita e concretamente provada da intenção, apenas a conclusão óbvia de que trata-se de uma prática que não ocorre de forma acidental.

Também incorreta a afirmação de que a presunção legal de interposição fraudulenta em operações de comércio exterior se dá apenas pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Como procurei deixar claro na introdução deste voto, trata-se de uma presunção da ocorrência da infração, mas, de modo algum, exclui a possibilidade de que a mesma seja demonstrada por meio de outros elementos de prova.

E também não merece guarida a alegação de que foram obedecidos todos os requisitos definidos em lei para as importações realizadas por conta e ordem, fazendo constar nas declarações de importação que as operações seriam realizadas de forma indireta, por conta e ordem da Le Sac 29, pois ela não condiz com a realidade.

Há duas circunstâncias descritas nos autos, uma anterior à incorporação da Le Sac 29 pela Le Sac 61 e outra posterior. Na primeira delas, por mais bizarro que possa soar, de fato ocorreu o que pode perfeitamente ser identificado como uma auto ocultação da Le Sac 29. Para que isso fosse possível, foi interposta a empresa autuada, Day By Day, que comprava as mercadorias da Le Sac 29 e a ela mesma as revendia. No segundo caso, as mercadorias passaram a ser adquiridas dos importadores pela Day By Day, que as revendia à Le Sac 61.

Num e noutro, nada há que demonstre a alegada observância das disposições de regência. O papel das pessoas envolvidas foi sempre artificializado, com importante repercussão tributária.

Observe-se como o assunto é introduzido no Relatório que integra o Auto de Infração.

*Conforme ficará claro ao longo deste auto de infração, **a LE SAC-29 e a DAY BY DAY aparecem na cadeia comercial**, no que se refere às DI listadas na introdução deste relatório, **apenas para ocultar a LE SAC-61**. Ou seja: **será nítida a qualidade de interpostas pessoas da LE SAC-29 e da DAY BY DAY**, o que, segundo os dispositivos legais transcritos anteriormente, enseja a aplicação da pena de perdimento.*

Sobre esse assunto, de relevo também destacar que os fatos versados neste Processo são anteriores à incorporação da Le Sac 29 pelo Le Sac 61, razão pela qual deve-se aqui examinar apenas a primeira maneira de operar, das duas acima descritas<sup>9</sup>.

E também não vejo razão para que se fale em inobservância de conteúdo e alcance das infrações capituladas no artigo 23, V e parágrafo 2º do Decreto-lei nº 1.455/76 e no artigo 33 da Lei nº 11.488/07.

A toda evidência, a multa instituída pela Lei nº 11.488/07, de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome, não revogou nem trouxe

<sup>8</sup> Acórdãos 9101-001.002; 1401-00.038; 203-13.275; 02-02.726; 201-80.297; 107-08.542

<sup>9</sup> A empresa Day By Day comprava as mercadorias da Le Sac 29 e a ela mesma as revendia.

qualquer repercussão sobre a multa de conversão da pena de perdimento, prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação introduzida pela Lei 10.637/02<sup>10</sup>.

A esse respeito, creio que seja seguro afirmar, com toda a convicção, que a intenção do legislador jamais foi a de cominar penalidade mais branda a qualquer das partes que se associam na prática de operação de importação ou exportação com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável. Assim entendendo, por diversas razões, como pretendo a seguir demonstrar.

Em primeiro lugar, vê-se, desde logo, que os bens jurídicos tutelados por uma e por outra medida coercitiva não guardam nenhuma identidade entre si. Embora as infrações possam estar vinculadas a um mesmo evento, a multa pela cessão do nome, de dez por cento do valor da operação, destina-se a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica, apenando conduta à qual era antes imposta a “pena” de inaptidão do CNPJ, medida que violentava os mais elementares pressupostos da ação estatal de controle da atividade privada, agindo com força desproporcional, ao impedir o particular de seguir no livre exercício de suas atividades profissionais. Por seu turno, a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada destina-se a coibir o ingresso no território nacional de mercadoria estrangeira em situação irregular, que, sujeita à pena de perdimento, acaba não sendo apreendida.

Mas para muito além disso, o fato é que não se vislumbra nenhuma razão plausível para que se prestigie a inusitada interpretação de que o legislador, ao instituir a nova penalidade, tivesse a intenção de minorar a sanção ou redefinir os limites de sua sujeição passiva ou da responsabilidade das partes para uma específica infração dentre as tantas definidas como dano ao Erário. Como é de amplo conhecimento, as infrações compreendidas nesse conceito são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (artigo 23, § 1º, do Decreto-Lei 1.455/76). É completamente desarrazoado entender que, especifica e exclusivamente nos casos em que o dano ao Erário esteja associado à interposição fraudulenta de terceiros, a multa aplicável pela conversão da pena de perdimento deixe de ser equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias para ser de inexpressivos dez por cento do valor da operação.

---

<sup>10</sup> **Lei 10.833/03**

Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

**Art. 23.** .....

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.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.”(NR)

**Decreto-Lei 1.455/76**

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

(...)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias

Ora, fosse essa a intenção e a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração por interposição fraudulenta do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este deve ser necessariamente associada penalidade gravíssima de perdimento das mercadorias ou, quando isso não for possível, de multa no valor correspondente.

Noutro vértice, se o objetivo da legislação novel fosse, de fato, como alguns pretendem, excluir a responsabilidade do importador, que é quem, *a priori*, pratica a cessão do nome, suficiente que isso fosse expressamente consignado em lei. Inadmissível que essa providência fosse conduzida pela imposição de uma nova pena, sem nenhuma ressalva às responsabilidades decorrentes da outra.

Quanto a isso, imperioso destacar que as disposições legais são de clareza solar ao indicar, como consequência da aplicação da multa de dez por cento, apenas a exclusão da hipótese de declaração de inaptidão da pessoa jurídica, se não vejamos<sup>11</sup>.

*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.*

E, também, não há que se falar na ocorrência do *bis-in-idem*.

É preciso ter a clareza de que, desde o começo, todas as disposições legais foram sendo concebidas à luz da interpretação jurídica dada às ocorrências identificadas no mundo real, a partir do que forjaram-se instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas nas atividades irregulares; principalmente, o proprietário das mercadorias importadas de forma irregular.

Como se sabe, de acordo com o artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/66, o contribuinte do Imposto de Importação é quem promove a entrada mercadoria estrangeira no território nacional<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> A Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, de 11 de julho de 2007, também não destoa desse entendimento. Orienta pela aplicação cumulativa das duas penas nos casos em que constatada o que denomina *interposição fraudulenta comprovada*.

*Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:*

*Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:*

*Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;*

*Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, caput e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);*

*Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:*

*Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;*

*Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.*

<sup>12</sup> **Decreto 6.759/09**

104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

Um dos pontos de partida de todo empreendimento que deu origem às modificações legislativas iniciadas no ano de 2001 foi a interpretação de lavra da Procuradoria da Fazenda Nacional veiculada no Parecer PGFN CAT 1.316/01. Segundo consta, o contribuinte do Imposto de Importação é sempre a pessoa cujo nome aparece no conhecimento de carga, independentemente de quem esteja efetivamente interessado na aquisição das mercadorias ou fizer as negociações prévias. Como consequência da manifestação do Órgão responsável pela interpretação da legislação tributária federal, as autuações passaram, obrigatoriamente, a indicar como contribuinte do Imposto a pessoa informada como importador nas declarações de importação, mesmo que um terceiro pudesse ser reconhecido como o verdadeiro promotor do ingresso das mercadorias em território nacional.

Por conta disso, ao aplicar a multa de conversão da pena de perdimento nos casos de interposição fraudulenta, forçosamente identifica-se no auto de infração, como contribuinte, a pessoa que registrou a declaração de importação, embora, o mais das vezes, pretenda-se apenas o verdadeiro proprietário daquelas mercadorias, que, graças à legislação superveniente ao Parecer supra citado, figura como solidário pelo imposto e pelas infrações cometidas.

E, ao importador, ainda cabe a multa pela cessão de nome.

De resto, ainda que todas os apontamentos acima já não fossem suficientes para determinar a correta interpretação das disposições normativas *sub examine*, cumpre destacar que o assunto está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro vigente – Decreto 6.759/09, nos seguintes termos.

*Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).*

(...)

*§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.*

Ainda a respeito do direito aplicável, cumpre destacar que as reclamações destinadas à ausência de casualidade e proporcionalidade entre a multa imposta e o alegado prejuízo ao Erário e o caráter confiscatório da pena de perdimento e sua conversão em multa pecuniária não podem ser levado em consideração na formação de juízo que se faz na vertente decisória. Como a ninguém é dado desconhecer, falece competência a este Tribunal Administrativo para deixar de aplicar uma lei vigente com base em alegações que esbarrem em decisão acerca da constitucionalidade das normas aplicáveis. É o que dispõe o artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

---

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

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

É defeso a esta corte administrativa, salvo as hipóteses expressamente previstas no parágrafo único do artigo 62 supracitado, deixar de aplicar dispositivo legal formalmente válido sob pretexto de suposta violação constitucional ou a princípios por ela resguardados.

### **Questões de fato**

Uma das evidências que respaldou a autuação foi a chamada *confusão patrimonial* identificada pelos Auditores-Fiscais autuantes, que reconheceram a existência de um grupo de empresas atuando em conjunto, que denominaram *Grupo Le Postiche*.

As Recorrentes afirmam em sede de Recurso Voluntário que os contratos sociais da LE SAC 29, da LE SAC 61 e da Day By Day constituem atos jurídicos perfeitos e acabados, praticados em plena conformidade com a legislação e registrados pela Junta Comercial, e que, da sua análise, alguns conclusões seriam incontestáveis, quais fossem, **(i)** as empresas funcionam e funcionavam em locais distintos; **(ii)** as empresas possuem capital social próprio; **(iii)** embora semelhantes os quadros de sócios apresentam algumas distinções, o que apenas reforça a existência da interdependência antes abordada; **(iv)** embora semelhantes os objetos sociais distinguem as empresas em alguns segmentos operacionais, inclusive após a incorporação; e **(v)** as empresas possuem inúmeras filiais espalhadas pelo território nacional, o que reforça a atuação independente de cada uma delas e refletem as suas necessidades comerciais/operacionais.

Ainda mais, que as empresas tem folhas de pagamentos próprias com quadro de funcionários distintos, possuem receita operacional, contabilizam despesas, lucros, emitem notas fiscais, possuem patrimônio próprio.

Necessário dizer liminarmente que certas linhas de argumentação devem ser rechaçadas com veemência. Se a Fiscalização Federal acusa a ocorrência de uma simulação entre empresas de um mesmo grupo econômico, organizada com o fito de quebrar a cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o argumento de que todas as empresas estão registradas na junta comercial é, no mínimo, inusitado.

Para simplificar o raciocínio e evitar o prolongamento de uma questão tão elementar, basta que se indague sobre quais seriam as consequências do registro de uma empresa na junta comercial. Tal providência, por si só, afastaria a possibilidade de que essa

empresa atuasse em nome de outra, em operação praticada nos moldes do que foi identificada pelo Fisco no caso concreto?

Ora, óbvio que não (!). É como se alguém acusado de perjúrio tentasse comprovar sua inocência com base no juramento que fez.

Os contratos sociais das empresas, seu registro na junta comercial e objeto social neles informado são formalidades que em nada influenciam os fatos apurados no procedimento de fiscalização ao qual as empresas foram submetidas. Apenas demonstram que elas foram formalmente criadas para um determinado fim, do qual podem ter-se desviado ou não.

Outras questões, contudo, merecem atenção. É caso do local de funcionamento, do capital social, do quadro societário, operação (folha de pagamento, notas fiscais, receitas, despesas, lucros etc) e das filiais espalhadas pelo território nacional das empresas acusadas pelo Fisco de terem sido arditosamente constituídas com a finalidade de confundir o controle do Órgão sobre as operações de importação para, ao final, obter vantagens ilícitas na quantificação do valor devido a título de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Parece-me adequado iniciar a análise dos fatos pela acusação.

Conforme informações contidas no Auto de Infração (fls. 11 a 13 do e-Proc), as seguintes evidências comprovam a inserção da empresa Day By Day na cadeia comercial de importação e venda das mercadorias no mercado interno, no intento de ocultar as lojas da rede Le Postiche, dentre as quais a Le Sac-61 e a própria Le Sac-29.

(1) A LE SAC-61, principal empresa da rede de lojas LE POSTICHE, sempre comercializou uma considerável quantidade de produtos importados, mas nunca registrou nenhuma DI no Siscomex;

(2) Os produtos comercializados pela LE SAC-61 são os mesmos importados pela LE SAC-29 e pela DAY BY DAY;

(3) A LE SAC-61, a LE SAC-29 e a DAY BY DAY apresentam:

- praticamente o mesmo quadro societário;
- os mesmos endereços;
- os mesmos números de telefone;
- a mesma mão-de-obra (as mesmas pessoas ora estão empregadas por uma empresa ora por outra; os Avisos de Recebimento das correspondências enviadas pela fiscalização são recebidos pelos mesmos empregados, não importando a qual empresa a correspondência está endereçada);

(4) As filiais da LE SAC-29 e da DAY BY DAY promotoras das importações nada mais são do que espaços para armazenamento das mercadorias por curtíssimo espaço de tempo antes de sua distribuição para as lojas da rede LE POSTICHE;

(5) As fiscalizadas demonstram grande preocupação com o planejamento tributário, o que torna lógica a criação de um CNPJ com a função exclusiva de quebrar a cadeia do IPI na importação;

(6) As fiscalizadas possuem, no sistema RADAR, uma série de fichas registradas que indicam um histórico de ocultação do real adquirente entre elas mesmas;

(7) As fiscalizadas prestaram informações comprovadamente falsas no curso da fiscalização, o que faz com que seja questionada a sua credibilidade como um todo;

(8) Antes da incorporação da LE SAC-29 pela LE SAC-61, a LE SAC-29 promovia as importações, simulava uma venda das mercadorias à DAY BY DAY e recomprava essas mesmas mercadorias da mesma DAY BY DAY, quebrando, assim a cadeia do IPI (os valores das vendas da LE SAC-29 à DAY BY DAY e das compras da LE SAC-29 da DAY BY DAY são quase idênticos);

(9) Após a incorporação da LE SAC-29 pela LE SAC-61, a DAY BY DAY assumiu as atividades de ocultação da LE SAC-29;

(10) A filial da DAY BY DAY em Itajaí, uma das promotoras das importações do grupo, só tem a LE SAC-29 e a LE SAC-61 como clientes;

(11) O prazo médio de permanência das mercadorias nos estoques da filial da DAY BY DAY em Itajaí é de apenas 04 dias, sendo que várias mercadorias entram na DAY BY DAY em Itajaí e dela saem NO MESMO DIA;

(12) A margem de lucro da DAY BY DAY em Itajaí é muitíssimo inferior à da LE SAC-61;

(13) A filial da DAY BY DAY no Espírito Santo, outra promotora das importações do grupo, só tem a LE SAC-29, a LE SAC-61 e empresas filiadas/franquiadas da rede LE POSTICHE como clientes (apenas 0,321% das mercadorias da filial da DAY BY DAY no Espírito Santo são destinadas a outras pessoas);

(14) Nas mercadorias expostas à venda na loja matriz da LE SAC-61, há etiquetas contendo o CNPJ da LE SAC-29 ou o CNPJ da DAY BY DAY e, nessas mesmas etiquetas, lê-se: “UMA EXCLUSIVIDADE LE POSTICHE”;

(15) Da análise do fluxo financeiro entre as empresas, vê-se uma série de transferências bancárias de uma empresa para outra em datas próximas à liquidação dos câmbios;

(16) Em várias notas fiscais, lê-se, no campo destinatário, o nome da LE SAC (LE SAC COMERCIAL CENTER COUROS LTDA.), mas o CNPJ da DAY BY DAY, o que comprova que os funcionários dessas empresas tratam-na como uma unidade;

(17) No contrato de licenciamento da DAY BY DAY com a marca LE POSTICHE, há cláusulas que demonstram que é a LE SAC-61 quem dá a palavra final na escolha das mercadorias a serem importadas;

(18) Na análise da contabilidade das empresas, vê-se, entre outras coisas, que:

- A DAY BY DAY admite manter acordo de importações com as licenciadas;
- A DAY BY DAY contabiliza recebimentos da LE SAC para cobrir despesas com importações;
- A DAY BY DAY registra importações como se fossem compras no mercado interno;
- As fiscalizadas apresentam uma política de desconto entre elas não aplicável a outras empresas;
- Há uma série de empréstimos da LE SAC à DAY BY DAY;
- É comum que uma das fiscalizadas pague despesas de outra; e
- Há o registro de pagamento de aluguéis da DAY BY DAY à LE SAC, o que comprova que a área por ela ocupada pertence, na verdade, à LE SAC.

Por seu turno, as Recorrentes rebatem, uma a uma, as constatações da

Fiscalização Federal

Analiso cada um dos pontos, confrontando e sopesando, agora, acusação e razões de defesa.

### **Item 01 - Atividades desenvolvidas pela Le Sac 61**

A Recorrente assevera que está equivocada a assertiva da Fiscalização de que a Le Sac 61 sempre comercializou uma considerável quantidade de produtos importados, mas nunca registrou nenhuma DI no Siscomex, por que, nas suas palavras, "*antes da incorporação da LE SAC-29 pela LE SAC-61, a sua receita principal originava-se dos valores de royalties decorrentes dos contratos de licenciamento celebrados. Nessa linha, o indício apontado, além de não representar a verdade, não pode ser reputado como elemento apto a embasar suas conclusões*".

É uma informação no mínimo curiosa, pois a Le Sac 61, conforme informação que consta em seu Cadastro (CNPJ), possui 109 filias, que, junto às lojas franqueadas e licenciadas (que, penso, sejam as empresas que pagariam os *royalties* à Lec Sac - 61) constituem a rede varejista que comercializa bolsas, carteiras, artigos de viagem etc, por todo o país. Assim, como disse, chama atenção o fato de que a principal receita decorra do recebimento de *royalties* e não de venda desses produtos por meio de suas filiais espalhadas pelo País.

A despeito disso, ainda que a informação esteja correta, ela não tem a menor importância. Mesmo que o valor recebido a título de *royalties* seja superior ao valor das vendas de mercadorias, o fato é que as mercadorias importadas representam parte importante do negócio da empresa e, sem dúvida, chama a atenção o fato de que, embora ela comercialize tais produtos, sendo, por conseguinte, a verdadeira interessada na sua importação, jamais tenha registrado uma só declaração de importação. É possível dizer que alguém fez isso por ela.

### **Item 02 - Produtos Comercializados pela Le Sac - 61**

Neste ponto, as Recorrentes referem-se ao fato de que no período anterior à incorporação (que é o que aqui interessa), os produtos importados pela LE SAC-29 eram comercializadas com Day By Day e por esta distribuídos à própria LE SAC-29 que detinha a propriedade das lojas de varejo. Assim, no "*período posterior à incorporação, portanto, é natural que a RECORRENTE [Day By Day] comercialize os mesmos produtos importados pela LE SAC-29, em função dessa incorporação*".

Acho que o argumento padece da ausência de conteúdo lógico.

Depois da incorporação a única alteração no quadro foi o fato de que a Day By Day deixou de ter uma função tão sem sentido na cadeia de distribuição dos produtos (comprá-los da Le Sac - 29 para depois revendê-los à mesma) e passou a figurar como adquirente de mercadorias importadas por sua conta e ordem.

Ainda mais, nem é essa a acusação do Fisco. O que autores do procedimento revelam é que a Day By Day não tem outra razão de existir se não a de interpor-se na importação de mercadorias internalizadas no interesse da Le Sac - 61. Por essa razão, demonstram, dentre outras evidências, que a mesma apenas opera com o tipo de mercadoria que é negociado pela Le Sac - 61.

### **Item 03 - Mesmos sócios, endereços, telefones e dividem mão de obra**

Aqui o argumento de que as empresas de fato "*possuem relação de interdependência, o que justifica a similaridade dos quadros societários com reflexo essencialmente para legislação do IPI, mas os endereços e telefones são distintos e a mão de obra é totalmente distinta*" e que as empresas possuem capital próprio, que, embora semelhantes, o quadro de sócios apresentam algumas distinções, tem diferentes objetos sociais e filiais espalhadas pelo País.

Fazem referência aos Anexos A e B da das razões de Impugnação, que trazem as provas documentais acerca do alegado.

A Fiscalização informa no Auto de Infração os seguintes quadros societários.

Le Sac 61: Álvaro Miguel Restaino, Berryville S.A., Lilian Sarkis Restaino, Alessandra Restaino Diago e Fabiana Restaino Esper.

Le Sac 29: Álvaro Miguel Restaino, Lilian Sarkis Restaino, Alessandra Restaino Diago e Fabiana Restaino Esper.

Day By Day: Álvaro Miguel Restaino, Lilian Sarkis Restaino.

Acho que, de fato, é possível dizer que as pessoas físicas por trás das empresas envolvidas na operação investigada pelo Fisco são as mesmas. O argumento de que, *embora semelhantes, o quadro de sócios apresentam algumas distinções*, não retrata de forma fiel o quadro acima descrito. O que se extrai das informações colhidas, ainda mais quando se leva em consideração que Álvaro Miguel Restaino e Lilian Sarkis Restaino são casados e Alessandra Restaino Diago e Fabiana Restaino Esper são suas filhas, é uma unidade empreendedora por trás das ações praticadas pelas pessoas físicas representadas pelas três empresas.

Ainda em relação ao quadro societário, relevante também observar que a empresa Berryville S.A., sócia detentora de quase 40,00% do capital da LE SAC-61, é uma pessoa jurídica com sede no Uruguai. Como é do conhecimento de quem acompanha o *modus operandi* de pessoas físicas e jurídicas que operam com a importação de mercadorias do exterior, é comum a constituição das chamadas *empresas de prateleira* sediadas no Uruguai, as *Sociedad Anonima Financiera de Inversion*, dadas as facilidades tributárias e operacionais que o País oferece. Tais empresas, contudo, como também se sabe, não são mais do que uma inscrição, criada com o único fim de facilitar o fluxo de recursos financeiros das empresas constituídos no Brasil.

E é incontroversa também a confusão de endereços relatada pela Fiscalização.

O endereço à Av. Professor Ascendino Reis, 965, São Paulo-SP é utilizado **(i)** pela matriz da Le Sac 61, **(ii)** por uma das filiais da Le Sac 29 (CNPJ 29.026.689/0073-80) e **(iii)** também é informado às instituições bancárias como endereço da matriz da Le Sac 29.

O endereço à Rod BR 101 Norte, Km 10. Lote A, Carapina, Serra-ES é utilizado por uma filial da Day By Day e por uma filial da Le Sac 29.

A respeito dessa coincidência, os Auditores responsáveis pelo procedimento destacam.

*É outra das filiais da LE SAC-29 utilizada para registrar importações. Esta filial, assim como a filial da DAY BY DAY de mesmo endereço, nada mais é do que*

*uma área de armazenagem provisória quando da chegada das mercadorias do exterior (as mercadorias jamais ficam ali mais do que alguns dias), não podendo ser considerada, jamais, uma destinação final para as mercadorias. Seu endereço, aliás, é coincidente com o de uma das tradings que trabalham em conjunto tanto com a DAY BY DAY como com a LE SAC-29 (a EXIMBIZ), o que reforça a teoria de simples área de armazenagem.*

*Outra observação cabível sobre esta filial é que, em vez de, neste endereço, funcionar uma filial da LE SAC-61 (o que seria lógico após a incorporação, já que a LE SAC-29 foi incorporada pela LE SAC-61), existe, ali, uma filial da DAY BY DAY. Ou seja: trata-se de área próxima ao Porto de Vitória (um dos principais portos utilizados para as importações do GRUPO LE POSTICHE) utilizada meramente para armazenagem das mercadorias durante poucos dias antes de seu envio ao real adquirente.*

Na Rua da Gaivotas, 1.210, Moema, São Paulo-SP, está localizada uma filial da Le Sac 29 e uma Filial da Le Sac 61.

O Auto de Infração descreve algumas questões fáticas relevantes a respeito desse assunto. Observe-se uma delas.

*Cabe, aqui, um comentário: tanto o AR referente ao Termo de Intimação nº 236/2011 (enviado à LE SAC-61) como o AR referente ao Termo de Intimação nº 237/2011 (enviado à DAY BY DAY) foram recebidos na mesma data e pela mesma pessoa (a Sra. Gislaine Hanig, RG nº 458835316). Vemos, aqui, mais uma vez, que, ainda que a sede da LE SAC-61 e a da DAY BY DAY tenham endereços distintos, elas funcionam no mesmo imóvel e dividem pelo menos parte dos empregados.*

*A fiscalização, então, entrou na loja da LE SAC-61 da foto acima e, ao perguntar sobre o responsável pela empresa, foi encaminhada para um escritório em anexo, com entrada pela rua ao lado (a sede da LE SAC-61 está localizada exatamente na esquina da Av. Professor Ascendino Reis com a R. Agostinho Rodrigues Filho – a entrada da loja se dá pela Av. Professor Ascendino Reis, e a entrada do escritório se dá pela R. Agostinho Rodrigues Filho).*

Outrossim, durante a realização das diligências destinadas ao reconhecimento *in loco* dos estabelecimentos comerciais utilizados pelas Recorrentes, foi observado o seguinte.

*Percebemos, então, que esse escritório indicado como sendo escritório da LE SAC-61 localiza-se no endereço cadastral da DAY BY DAY (R. Agostinho Rodrigues Filho, 550). Ou seja: a LE SAC-61 e a DAY BY DAY funcionam no mesmo escritório, o que é um forte indício de que não são empresas independentes, havendo ocultação do sujeito passivo.*

A Fiscalização relata a confusão identificada também em relação aos telefones utilizados pelas empresas.

*Durante os procedimentos fiscalizatórios, verificou-se que as três empresas utilizam os mesmos números de telefone, aleatoriamente, conforme explicado abaixo:*

*Número (11) 5031-0555 – número de telefone indicado:*

*\_ no cadastro CNPJ da LE SAC-61 (matriz);*

*\_ no cadastro CNPJ da DAY BY DAY (matriz); e*

\_ no **cadastro bancário da DAY BY DAY**, conforme ficha cadastral enviada pelo **Bradesco** em resposta a RMF.

- Número (11) 5032-0042 – número de fax indicado:

\_ no **cadastro CNPJ da LE SAC-61** (matriz); e

\_ no **cadastro CNPJ da DAY BY DAY** (matriz).

- Número (11) 5031-0062 – número de telefone/fax indicado:

\_ no **cadastro CNPJ da LE SAC-29** (matriz);

\_ no **cadastro CNPJ da DIRRE** (matriz);

\_ como **telefone residencial dos sócios Álvaro Miguel Restaino e Lílian Sarkis Restaino no cadastro bancário da DAY BY DAY**, conforme ficha cadastral enviada pelo **Bradesco** em resposta a RMF;

\_ como **telefone residencial do sócio Álvaro Miguel Restaino no cadastro bancário da LE SAC-29**, conforme ficha cadastral enviada pelo **Bradesco** em resposta a RMF; e

\_ como **telefone residencial do sócio Álvaro Miguel Restaino no cadastro CPF**.

- Número (11) 2162-8200 – número de telefone indicado:

\_ como **telefone residencial das sócias Lílian Sarkis Restaino e Fabiana Restaino Esper no cadastro bancário da LE SAC-29**, conforme ficha cadastral enviada pelo **Bradesco** em resposta a RMF;

\_ na **ficha de habilitação no RADAR da LE SAC-29** (ficha nº 04/0022624-);

\_ no **cadastro bancário da LE SAC-29**, conforme fichas cadastrais enviadas pelos bancos **Bradesco, Banco do Brasil** (conta mantida no Banco do Brasil e conta mantida no Banco Nossa Caixa), **Fibra, Safra** e antigo **Unibanco** em resposta a RMF;

\_ no **cadastro bancário da DAY BY DAY**, conforme fichas cadastrais enviadas pelos bancos **Safra, Votorantim** e **Santander** em resposta a RMF; e

\_ no **cadastro bancário da LE SAC-61**, conforme ficha cadastral enviada pelo **Bradesco** em resposta a RMF.

- Número (11) 2162-8231 – número de telefone indicado:

\_ na **ficha de habilitação no RADAR da LE SAC-61** (ficha nº 09/0016634-7); e

\_ na **ficha de habilitação no RADAR da DAY BY DAY** (ficha nº 09/0014811-0).

- Número (11) 2162-8216 – número de telefone indicado:

\_ na **ficha de habilitação no RADAR da DAY BY DAY** (ficha nº 09/0014811-0).

- Número (11) 2162-8238 – número de telefone indicado:

\_ na **ficha de habilitação no RADAR da DAY BY DAY** (ficha nº 09/0014811-0).

- Número (11) 2162-8227 – número de telefone indicado:

\_ no **cadastro bancário da DAY BY DAY**, conforme ficha cadastral enviada pelo **Santander** em resposta a RMF.

- Número (11) 2162-8228 – número de telefone indicado:

\_ na **ficha de habilitação no RADAR da LE SAC-29** (ficha nº 04/0022624-3);

— no **cadastro bancário da LE SAC-29**, conforme ficha cadastral enviada pelo

banco **Fibra** em resposta a RMF; e

— no **cadastro bancário da DAY BY DAY**, conforme ficha cadastral enviada pelo banco **Votorantim** em resposta a RMF.

• Número (11) 2162-8229 – número de telefone indicado:

— no **cadastro bancário da LE SAC-29**, conforme ficha cadastral enviada pelo banco **Fibra** em resposta a RMF;

— no **cadastro bancário da LE SAC-61**, conforme ficha cadastral enviada pelo banco **Unibanco** em resposta a RMF.

• Número (11) 2162-8230 – número de telefone indicado:

— no **cadastro bancário da DAY BY DAY**, conforme ficha cadastral enviada pelo banco **Itaú** (referente a conta do antigo Unibanco S/A) em resposta a RMF;

• Número (11) 5095-2200 – número de telefone indicado: no **cadastro bancário da LE SAC-29**, conforme ficha cadastral enviada pelo banco **HSBC** em resposta a RMF; e

— no **cadastro bancário da LE SAC-61**, conforme ficha cadastral enviada pelo banco **HSBC** em resposta a RMF.

• Número (11) 5095-2203 – número de telefone indicado:

— no **cadastro bancário da LE SAC-29**, conforme ficha cadastral enviada pelo banco **HSBC** em resposta a RMF.

• Número (11) 5081-9633 – número de telefone indicado:

— no **cadastro bancário da LE SAC-61**, conforme ficha cadastral enviada pelo banco **HSBC** em resposta a RMF.

Desta forma, ainda que se reconheça que as empresas Le Sac 29 e Day By Day tenham, como atestado pela própria Fiscalização, receita própria, diversas filiais, quadro de funcionários próprio etc, é insofismável a conclusão de que, do ponto de vista funcional, há fortíssimos indícios de que as três empresas operavam como uma organização de fato, pois tinham as mesmas pessoas atuando como gestores e utilizavam meios de execução comuns.

#### **Item 04 - Le Sac 29 e Day By Day: armazenamento por curtíssimo espaço de tempo**

Neste ponto, além de demonstrar que o curto espaço de tempo ao longo do qual as mercadorias permanecem em estoque é normal, haja vista o tipo de atividade que exercem, as empresas dizem já ter demonstrado em sede de impugnação ao lançamento, que o prazo de estocagem é de 30 a 35 dias.

Compulsando os autos, encontra-se na impugnação ao lançamento a demonstração do prazo de 35 dias calculado com base na fórmula de contabilidade financeira utilizada para o cálculo do prazo médio de estocagem, que é a seguinte.

$$\text{PME} = \text{Ano} \div \frac{\text{CMV}}{\text{Estoque médio}}$$

PME é o prazo de médio de estocagem;

Ano: 360 dias;

CMV - custo das mercadorias vendidas;

Estoque Médio: estoque final - estoque inicial.

Sem adentrar ao método específico de cálculo contábil utilizado pelas Recorrentes, que, segundo me parece, é um pouco diferente do usual, imperioso dizer que não é preciso ser grande conhecedor de matemática para saber que os dados acima são apurados com base em índices que representam expressões estatísticas que, embora muito úteis, não podem ser oposta a valores medidos, caso a caso, com base no tempo específico que cada item ficou em estoque.

O prazo de quatro dias identificado pelo Fisco foi calculado em face das informações contidas nas notas fiscais de entrada e de saída. Não lhe é oponível o índice PME utilizado pelas Recorrentes.

A respeito disso, o que as Recorrentes apresentam de concreto é a tentativa de demonstrar que determinados itens permaneceram por mais do que um mês em estoque, o que, de maneira alguma é capaz de infirmar dos dados apurados pelos Auditores responsáveis pelo procedimento.

#### **Item 05 - Preocupação com planejamento tributário**

Trata-se apenas de um aspecto de conduta identificado pela Fiscalização. Creio que o fato das autuadas demonstrarem ou não preocupação com o planejamento tributário não se constitui numa questão de relevo para o deslinde do vertente litígio.

#### **Item 06 - Histórico de ocultação**

As Partes asseveram, neste tópico, que a Fiscalização e a decisão recorrida "*enveredaram por matérias em litígio em outros processos administrativos ou totalmente estranhas ao objeto final desta autuação, abordando também matérias fora de sua competência*".

A contestação refere-se ao uso de informações extraídas no histórico da atuação dessas pessoas jurídicas em atividades de comércio exterior. Ainda que digam respeito a outros processos ou investigações, não há como negar que bem descrevem o *modus operandi* da organização e afastam também qualquer possibilidade de que o caso concreto tenha decorrido de simples engano.

O histórico relatado nos autos é o seguinte,

#### **Le Sac 61**

*Histórico no RADAR: há 12 fichas de ocorrências registradas para o CNPJ da fiscalizada, dentre as quais se destaca a de número 10/0040999-3, registrada pela ALF/Itajaí, referente ao PAF nº 10909.004299/2010-81, da qual consta: "a empresa DAY BY DAY atuou como interposta pessoa nas operações de importação (...), ocultando o real comprador das mercadorias, a empresa LE SAC (nome fantasia: LE POSTICHE), pelo que foi aplicada a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007";*

#### **Le Sac 29**

*Histórico no RADAR: há 12 fichas de ocorrências registradas para o CNPJ da fiascalizada, dentre as quais se destaca a de número 10/0003871-5, registrada pela ALF/Itajaí, relativa ao PAF 10909.002601/2010-67, da qual consta:*

*“Encerrado o procedimento especial, restou plenamente caracterizada a interposição fraudulenta da empresa DAY BY DAY COM DE COUROS E IMP LTDA., CNPJ 00.565.362/0001-20, nas operações de importação, visando à ocultação da empresa LE SAC COMERCIAL CENTER COUROS LTDA., CNPJ 61.777.009/0001-06 (nome fantasia: LE POSTICHE), real adquirente das mercadorias, que incorporou, em 29/07/2009, conforme instrumento de alteração contratual registrado na JUCESP em 11/08/2009, a empresa de mesma razão social LE SAC COMERCIAL CENTER COUROS LTDA., dona do CNPJ 29.026.689/0001-05, que consta nas etiquetas das mercadorias importadas.”*

### **Day By Day**

*Histórico no RADAR: há 7 fichas de ocorrências registradas para o CNPJ da fiscalizada, dentre as quais se destacam:*

*- a de número 10/0040999-3, registrada pela ALF/Itajaí, referente ao PAF nº 10909.004299/2010-81, da qual consta: “a empresa DAY BY DAY atuou como interposta pessoa nas operações de importação (...), ocultando o real comprador das mercadorias, a empresa LE SAC (nome fantasia: LE POSTICHE), pelo que foi aplicada a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007”;*

*e*

*- a de número 10/0003871-5, registrada pela ALF/Itajaí, relativa ao PAF 10909.002601/2010-67, da qual consta: “Encerrado o procedimento especial, restou plenamente caracterizada a interposição fraudulenta da empresa DAY BY DAY COM DE COUROS E IMP LTDA., CNPJ 00.565.362/0001-20, nas operações de importação, visando à ocultação da empresa LE SAC COMERCIAL CENTER COUROS LTDA., CNPJ 61.777.009/0001-06 (nome fantasia: LE POSTICHE), real adquirente das mercadorias, que incorporou, em 29/07/2009, conforme instrumento de alteração contratual registrado na JUCESP em 11/08/2009, a empresa de mesma razão social LE SAC COMERCIAL CENTER COUROS LTDA., dona do CNPJ 29.026.689/0001-05, que consta nas etiquetas das mercadorias importadas.*

### **Item 07 - Quebra da cadeia do IPI**

Repetem-se aqui as questões de natureza jurídica acerca da quebra da cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da regular constituição das empresas envolvidas e da ação fiscal admitida pela legislação tributária.

Tratam-se de questões já apreciadas anteriormente no vertente voto.

### **Item 08 - A Day By Day assumiu as funções da Le Sac 29**

O fato está integrado a um quadro indiciário exposto pela Fiscalização Federal. Isoladamente, não há nada de errado com a decisão de constituir uma empresa autônoma para operar, nas palavras das Recorrentes, especificamente na *importação logística e distribuição dos produtos da marca*.

O problema é o fato de a Day By Day atuar numa função que, do ponto de vista operacional, não tinha nenhuma utilidade. Apenas figurava como compradora das mercadorias da Le Sac 29 para, logo após, a ela revendê-las. Mais tarde, passou a declarar-se, ela própria, a adquirente de mercadorias importadas por sua conta e ordem, dando sinais claros de que o processo orquestrado estava sendo ajustado para uma conformação menos suspeita.

### **Item 09 e 12 - Clientes da Day By Day em Itajaí e em Vitória do Espírito Santo**

Uma vez que nestes dois tópicos as Recorrentes estejam reconhecendo a informação obtida pelo Fisco de que as transações da filial da Day By Day em Itajaí e no Espírito Santo eram realizadas, na sua quase totalidade, com a Le Sac 29 e a Le Sac 61, creio que seja desnecessário adentrar com mais profundidade ao assunto.

Trata-se, como tantos outros, de mais um elemento indiciário no quadro constituído pelos Auditores com vistas a demonstração de que a função primordial da empresa era quebrar a cadeia do IPI.

### **Item 10 - Prazo médio de permanência em estoque da Day By Day**

O assunto já foi abordado em item anterior.

### **Item 11 - Margem de lucro da Day By Day inferior à da Le Sac**

Além de mencionar a inobservância por parte do Fisco de certos eventos próprios da atividade negocial, do tipo descontos concedidos, queima de estoques, prazo de pagamento, *markup* etc, a defesa procura demonstrar, principalmente, que as diferentes margens de lucro praticadas pelo varejo e pelo atacado são inerentes à atividade por elas desenvolvida.

Em relação à evidência apontada pelo Fisco de que teria havido redução da base de cálculo do IPI, creio que os dados a seguir descritos, extraídos do Relatório Fiscal, são bastante eloquentes.

*Ao analisarmos todas as vendas de mercadorias da LE SAC-29 à DAY BY DAY, por meio da conta "VENDA DE MERCADORIAS", entre 01/01/2009 e 31/07/2009, chegamos a um total de R\$ 18.434.845,03;*

*Ao analisarmos todas as vendas de mercadorias da DAY BY DAY à LE SAC-29, por meio da conta "FORNECEDORES NACIONAIS", entre 01/01/2009 e 31/07/2009, chegamos a um total de R\$ 18.234.802,4117;*

Ou seja, o valor das mercadorias vendidas pela Le Sac à Day By Day foi, no período, inferior ao valor da venda subsequente, da Day by Day para a Le Sac.

### **Item 13 - Fluxo financeiro das empresas e transferências bancárias**

Consideram normal que exista um fluxo financeiro mais intenso em tratando de empresas com relação de interdependência e, ainda mais, lembram que o próprio Fisco reconheceu que não havia indícios de adiantamento de recursos.

A disponibilidade patrimonial e financeira, segundo entendo, não constitui elemento de acusação nos autos. Embora a Fiscalização demonstre intenso fluxo de recursos financeiros em datas próximas a de liquidação dos contratos e câmbio, além da falta de comprovação do câmbio para uma quantidade expressiva de importações, as empresas

interpostas, no caso concreto, tem capital social próprio e as apurações do Fisco não chegam a ser conclusivas acerca dos adiantamentos realizados.

#### **Item 14 - Contratos de licenciamento**

É incontroverso nos autos a existência de um Contrato de Licenciamento com cláusulas que demonstram que a Le Sac 61 era quem decidia quais mercadorias seriam importadas e vendidas.

As Recorrentes argumentam.

*Ocorre que, é comum aos contratos de licenciamento, que a Licenciadora da marca, por ser sua detentora, tenha o poder de decidir quais as mercadorias serão vendidas pelos seus licenciados.*

A meu sentir, trata-se de uma consistente evidência, confirmada pelo próprio teor do argumento de defesa, de que a Le Sac 61 era a pessoa jurídica interessada na importação de mercadorias do exterior. As outras empresas atuaram por sua ordem na internalização destas.

#### **Conclusão**

Informa o Relatório que fundamentou o Auto de Infração, que no dia 11 de agosto de 2009, e empresa chamada nos autos de Le Sac 29 foi desativada e incorporada pela Le Sac 61.

Também é dos autos a informação de que o fato imponible data de 13 de janeiro de 2009, anterior, portanto, à incorporação acima mencionada.

A Fiscalização descreve nos autos, o que, aliás, é fato incontroverso, como as empresas operavam antes da incorporação.

*Ficará evidente, ao longo deste Relatório Fiscal, que, antes da incorporação da LE SAC-29 pela LE SAC-61, o fluxo das mercadorias era o seguinte, conforme ilustrado no gráfico abaixo: a LE SAC-29 promovia as importações, revendia as mercadorias importadas à DAY BY DAY e recomprava-as da própria DAY BY DAY. Assim, “desaparecia” a obrigação de recolher o IPI na primeira saída do mercado interno, já que esta saída não era dada com o preço real das mercadorias (a LE SAC-29 vendia essas mercadorias à DAY BY DAY por um preço pequeno com incidência de IPI, recomprava-as por preço similar e, somente depois, fazia as verdadeiras vendas no mercado interno, pelo preço real, muito mais alto do que aquele utilizado para a venda a DAY BY DAY e, desta vez, sem incidência de IPI).*

Há inúmeros elementos disponíveis na instrução do processo dando conta de que a Day By Day não tem uma função operacional própria. Não tem interesse na importação das mercadorias, nem na sua aquisição no mercado interno, não negocia com o exterior e não tem estrutura que garanta melhores condições à sua internalização. Pelo que todas as evidências demonstram, apenas figurou como elo na cadeia transacional para reduzir o valor do IPI devido.

Mas o que mais chama a atenção e se aplica inteiramente ao caso em exame é a função excêntrica desempenhada pela empresa antes da incorporação da Le Sac 29 pelo Le Sac 61.

Sem que nenhuma explicação tenha sido dada para o fato, depreende-se das informações carreadas aos autos que, no período da autuação, a Recorrente, sem nenhuma razão comercial, comprava e revendia as mercadorias à Le Sac 29, com inegável consequência sobre a base impositiva do Imposto.

Como já foi destacado ao longo deste voto, se por um lado há que se garantir a liberdade de escolha do particular pela opção que melhor atenda suas necessidades, é fato que cabe ao Estado prevenir o abuso de forma, o negócio atípico, sem efeito prático aparente e de conformação reconhecidamente lesiva ao interesse público, que não revela razões econômicas, financeiras, operacionais ou de qualquer outra natureza que justifiquem uma vantagem lícita na opção pelo caminho menos provável para obtenção de fins equivalentes. No caso concreto, o que se revela é uma operação simulada destinada única e exclusivamente à redução do valor do Imposto devido, conduta coibida pela legislação aplicada pela Fiscalização Federal.

Com nessa premissa e em tudo o que foi examinado e exposto até aqui, VOTO pela rejeição das preliminares argüidas e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 12 de novembro de 2014.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator