



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

Processo n° 10314.724463/2014-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.366 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de agosto de 2017
Matéria Interposição fraudulenta
Recorrente OITO BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA. e outro
Recorrida UNIÃO

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 11/01/2011 a 16/01/2014

Ementa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE NÃO CONFIGURADA.

A suposta imprecisão do MPF, ainda que impedisse a precisa identificação temporal para o seu encerramento, não implicaria a sua nulidade e do correlato lançamento, uma vez que não trouxe prejuízo às defesas dos contribuintes e, ainda, porque a data do termo final do MPF tem implicações para fins de resgate da espontaneidade do contribuinte (art. 7º, § 2º do Decreto 70.235/72) e para a configuração da decadência do crédito tributário, mas não para a sua validade formal.

DENEGÇÃO DE SUSTENTAÇÃO ORAL EM JULGAMENTO DA DELEGACIA REGIONAL DE JULGAMENTO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

A denegação de sustentação oral em sede de julgamento realizado pela Delegacia Regional de Julgamento não viola o devido processo legal e seus consectários lógicos (contraditório e ampla defesa), uma vez que tais valores jurídicos não são absolutos e devem ser conjugados com outros valores jurídicos também tutelados pelo ordenamento constitucional, tais como celeridade e duração razoável do processo. Ademais, não há previsão legal para tal sustentação oral em sede de DRJ. Precedentes do STF.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA.

Haveria alteração de critério jurídico se a decisão recorrida intentasse promover a alteração dos fundamentos fático-jurídicos que sustentaram a acusação fiscal, o que inexistente no caso em tela.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA PARA O IMPORTADOR FORMAL. IMPOSSIBILIDADE. SANÇÃO MAIS ESPECÍFICA. MULTA DE 10% PELA CESSÃO DE NOME. ERRO DE DIREITO

Na hipótese de interposição fraudulenta, a sanção a ser aplicada ao importador que formalmente aparece para o controle aduaneiro é, em razão da sua especialidade, aquela capitulada no art. 33 da lei n. 11.488/07 e não a sanção prescrita no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1455/76. Erro de direito configurado.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. PROVA

O vasto e elucidativo acervo probatório produzido pelos recorrentes nos autos é suficiente para demonstrar a inexistência de interposição fraudulenta comprovada no caso em espécie. Em verdade, o que existe são atividades lícitas, promovidas em compasso com as ideias de livre iniciativa privada e autonomia de vontade, sem qualquer mácula de caráter aduaneiro e/ou fiscal.

Recursos voluntários providos. Sanções aduaneiras afastadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro, Pedro Bispo e Jorge Freire. O Conselheiro Jorge Freire apresentou declaração de voto

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

1. Trata-se de auto de infração que implicou a pena de perdimento, convertida em multa, em desfavor da Recorrente *Oito Brasil Distribuidora Ltda.* (“*Oito Brasil*”), bem como na responsabilização solidária da empresa *Glikimport Comércio Imp. e Exp. de Cosméticos Ltda.* (“*Glikimport*”), o que se deu com fundamento no art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, c.c. o art. 105, inciso XI do Decreto-lei nº 37/1966, e art. 689, incisos XI e XXII e §1º, todos do Decreto nº 6.759/2009 (RA/2009). Referida exigência aduaneira implicou a exigência do valor de R\$ 19.139.340,48.

2. Segundo a acusação fiscal, a empresa *Glikimport Comércio* importava por encomenda mercadorias estrangeiras (cosméticos das marcas *L´anza* e *Paul Mitchell*), se valendo, para tanto, da *Sertrading (BR) Ltda.* (“*Sertrading*”). Não obstante, todas as mercadorias importadas pela empresa *Glikimport Comércio* eram, necessariamente, vendidas no mercado interno para a empresa *Oito Brasil*, a qual, por seu turno, distribuía tais bens para salões de beleza espalhados pelo país.

3. Ainda segundo a acusação fiscal, a empresa *Glikimport* utilizou recursos de terceiro nas operações de importação acima citadas, ocultando, pois, o real adquirente das mercadorias registradas nas diversas Declarações de Importação (DI's) relacionadas no presente Auto de Infração e registradas entre 11/01/2011 a 16/01/2014. Segundo a fiscalização, a real adquirente de tais bens seria a empresa *Oito Brasil*.

4. A ocultação do real importador teria por escopo afastar a condição da *Oito Brasil* de estabelecimento equiparado a industrial, de modo que a correlata incidência de IPI recaísse na operação perpetrada pela *Glikimport*, o que ensejou em uma economia no montante a pagar deste imposto.

5. Diante deste quadro, a fiscalização promoveu 03 (três) diferentes Autos de Infração a seguir detalhados.

6. O primeiro deles redundou no (i) processo administrativo n. 10314.723792/2014-18, lavrado em prejuízo da *Glikimport* e que tem por escopo a imposição de multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação de importação pelo fato da referida empresa ter cedido seu nome para a *Oito Brasil* realizar negócios no âmbito do comércio exterior, o que estaria previsto no art. 33 da lei n. 11.488/07.

7. Por sua vez, os fatos aqui narrados ensejaram ainda (ii) um segundo processo administrativo (10314.724463/2014-94) que é exatamente o caso em análise, no qual se impôs à empresa *Oito Brasil* e solidariamente à empresa *Glikimport* a pena de perdimento das mercadorias importadas, convertida em pena de multa.

8. Por fim, adveio ainda um terceiro Auto de Infração, retratado pelo (iii) processo administrativo n. 10314.724465/2014-83, lavrado em desfavor da empresa *Oito Brasil* e que teve por objeto apurar e exigir da aludida empresa o IPI incidente na operação e que seria por ela devido na qualidade de estabelecimento equiparado a industrial.

9. Devidamente intimadas no **presente processo administrativo**, as empresas *Oito Brasil* e *Glikimport* apresentaram suas respectivas impugnações (fls. 2.166/2.203 e 2.959/2.998), o que fizeram com base nos principais fundamentos a seguir indicados:

(i) nulidade dos autos de infração e dos procedimentos fiscais;

(ii) independência e autonomia das pessoas jurídicas acusadas, o que se retrataria por robusto acervo probatório (inclusive laudo técnico) acostado com a impugnação;

(iii) inexistência de adiantamentos financeiros; e, por fim

(iv) inexistência de fraude e violação ao art. 112 do CTN.

10. Tais impugnações, todavia, foram julgadas improcedentes nos seguintes termos pela DRJ de Fortaleza (acórdão n. 08-32.013 - fls. 3.800/3.839):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 11/01/2011 a 16/01/2014

PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL NO ÂMBITO DA DELEGACIA DE JULGAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

É descabido o requerimento de sustentação oral, no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por ausência de previsão na legislação que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal. Nesta instância de julgamento a manifestação no processo administrativo somente se dará por escrito.

CONEXÃO. REUNIÃO DE PROCESSOS. FACULDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA.

Somente se reputam conexos dois ou mais processos, quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir. Havendo conexão, a fim de prestigiar a economia processual e evitar decisões conflitantes, é facultado ao órgão julgador ordenar a reunião de processos, para que sejam decididos simultaneamente, exceto quanto àqueles cujo julgamento se encontra fora de sua área de competência legal.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para o lançamento tributário tem origem na lei. O Mandado de Procedimento Fiscal é apenas um instrumento gerencial de controle administrativo da atividade fiscal e eventuais falhas na sua execução não configuram motivo suficiente para abalar a constituição do crédito tributário, se esta se deu conforme os ditames dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 142 do CTN.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 11/01/2011 a 16/01/2014

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. MULTA.

A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, consiste em infração punível com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou tenha sido consumida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 11/01/2011 a 16/01/2014

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Responde pela infração quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie bem como o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

11. Diante deste quadro, as duas empresas interpuseram seus respectivos recursos voluntários (fls. 3.896/3.955 e 4.400/4.460), oportunidade em que os recorrentes repisaram os fundamentos invocados em suas impugnações.

12. Não obstante, o então Presidente desta Turma julgadora, Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*, requisitou ao Presidente da 3ª Seção deste Tribunal Administrativo que o processo autuado sob o n. 10314.723792/2014-18, no qual se discute a multa por cessão do nome em desfavor da *Glikimport*, fosse redistribuído para a minha relatoria em razão da patente conexão entre tais casos, conforme se observa do despacho de fls. 4.914, o que foi prontamente deferido pelo Presidente substituto da 3ª Seção, Conselheiro *Rodrigo da Costa Pôssas*, conforme atesta o despacho de fls. 4.915. Não obstante, a mesma situação se deu em relação ao processo autuado sob n. 10314.724465/2014-83, no qual se discute o lançamento de IPI em desfavor da *Oito Brasil*, também sendo deferida pelo Presidente substituto da 3ª Seção, Conselheiro *Rodrigo da Costa Pôssas* (fls. 5.414/5.416) a reunião, por conexão, dos citados autos para que fosse julgado juntamente com o caso decidendo.

13. É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

14. Os recursos voluntários interpostos preenchem os pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual tomo conhecimento de ambos.

I. Das nulidades aventadas pelos Recorrentes

(i) Do vício no procedimento fiscal a macular a presente autuação fiscal

15. O primeiro fundamento trazido pelos contribuintes em suas peças recursais é no sentido de que o procedimento fiscal instaurado seria maculado por vícios, fato esse que, por conseguinte, afetaria o próprio auto de infração então decorrente. Nesse sentido é o trecho de fls. 4.404/4.405 da manifestação da recorrente.

16. Em suma, os contribuintes alegam que a suposta imprecisão do MPF impede a precisa identificação temporal para o seu encerramento, o que poderia redundar em uma indevida extensão quanto ao tempo de duração da fiscalização.

17. Entendo, entretanto, que os contribuintes não possuem razão em suas assertivas. Primeiro porque um MPF pode ter seu prazo prorrogado por intermédio de termos de renovação. Ademais, este Tribunal tem jurisprudência consagrada que mesmo a ausência ou superação do prazo de 60 (sessenta) dias para a renovação do MPF não contamina a fiscalização de nulidade, o que - diga-se de passagem - não conflita com o disposto no art. 7º, § 2º do Decreto 70.235/72¹. Em verdade, o que aludido dispositivo faz é explicitar um dos

¹ "Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

efeitos para o não cumprimento da renovação do mandado de procedimento fiscal em 60 (sessenta) dias, qual seja, o de resgatar a espontaneidade do contribuinte², isso tudo sem prejuízo do transcurso do prazo decadencial do fisco para lançar eventual crédito ou impor uma determinada sanção.

18. Ademais, a Instrução Normativa n. 3.104/11 assim previa:

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.
(grifos nosso).

19. Conforme se observa do sobredito art. 15, o eventual decurso de prazo de um mandado de procedimento fiscal não implica a nulidade dos atos até então praticados, o que seria flagrantemente atentatório ao princípio da eficiência da Administração Pública. Logo, tal mandado de procedimento fiscal pode ser objeto de ressurreição pelo ato formal de expedição de termo de intimação para a sua continuidade.

20. Nem se alegue, ainda, que seria necessário a expedição de um "novo" mandado de procedimento fiscal, com a mesmíssima substância do anterior, sob pena de uma indevida sobreposição da forma em detrimento do conteúdo, o que também implicaria notória ofensa ao já citado princípio da eficiência da Administração Pública.

21. Ademais, diferentemente do alegado, as recorrentes tiveram pleno acesso ao objeto da fiscalização, o que, inclusive, permitiu que desenvolvessem robustas peças impugnatórias, lastreadas de farta documentação trazida aos autos a título de contraprova. O procedimento fiscal, tal como efetivado, não trouxe qualquer prejuízo para o *substancial* exercício do direito de defesa das recorrentes, motivo pelo qual afastou a pretensão de nulidade aventada pelos contribuintes.

(ii) Da nulidade do julgamento de 1ª instância pela denegação do pedido de sustentação oral na DRJ

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

² Efeito este que, diga-se de passagem, foi reconhecido pela súmula CARF n. 75, "in verbis":

"A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo."

22. Não obstante, outro fundamento colacionado pelos recorrentes seria a pretensa nulidade da decisão proferida pela DRJ pelo fato de ter sido denegada a oportunidade dos contribuintes realizarem sustentações orais perante o órgão de 1ª instância administrativa.

23. Embora reconheça a importância da sustentação oral como instrumento de defesa dos contribuintes e, ainda, como medida cooperativa da parte litigante para o aperfeiçoamento da atividade judicativa atipicamente exercida no âmbito do processo administrativo fiscal (art. 6º do CPC/2015), não identifico ofensa ao princípio do devido processo legal e seus consectários lógicos (ampla defesa e contraditório) na hipótese de denegação de sustentação oral no seio dos julgamentos realizados pelas DRJ's, exatamente como ocorrido no caso em tela.

24. Primeiramente, insta destacar que o princípio do devido processo legal e seus consectários lógicos, embora sejam considerados garantias fundamentais dentro do ordenamento constitucional brasileiro e, por isso, cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, inciso IV da Constituição Federal), não apresentam um caráter absoluto. Em outros termos, o que se afirma aqui é que mesmo direitos fundamentais podem ser objeto de limitações³, em especial quando ponderados em face de outros valores constitucionais também caros para o direito, como as ideias de celeridade e duração razoável do processo.

25. Na hipótese questionada pelos contribuintes não há previsão legal para a sustentação oral o que, eventualmente, poderia ensejar a convocação subsidiária do art. 937 do CPC/2015, o que, em tese, daria subsídio ao pleito do contribuinte. Há que se lembrar, entretanto, que o citado *Codex* entrou em vigência em março de 2016, enquanto que o caso em julgamento foi decidido pela DRJ em 27 de novembro de 2014, não havendo, portanto, que se falar em pretensa aplicação subsidiária do CPC à época do julgamento.

26. Ademais, pela necessidade de previsão legal ou regimental para fins de sustentação oral assim já decidiu o STF quando do julgamento da ADI 705:

ADIN- ENTIDADE DE CLASSE- NOÇÃO CONCEITUAL - CONFEDERAÇÃO SINDICAL - INOCORRÊNCIA DOS SEUS REQUISITOS CONFIGURADORES - AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM - AÇÃO DIRETA DE QUE NÃO SE CONHECE. AGRAVO REGIMENTAL - QUESTÃO DE ORDEM - IMPOSSIBILIDADE DE SUSTENTAÇÃO ORAL (RISTF, ART.131, PAR. 2.) - NORMA REGIMENTAL COMPATÍVEL COM A CONSTITUIÇÃO DE 1988 - INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA OU OFENSA AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. -

O preceito inscrito no regimento interno do Supremo Tribunal Federal (art. 131, par. 2.), que exclui a possibilidade de sustentação oral nos julgamentos de agravo, embargos declaratórios, arguição de suspeição e medida cautelar, não ofende o princípio do contraditório e nem vulnera o postulado da plenitude de defesa, proclamados pela Constituição da República em seu art. 5., inciso IV. (...)

³ Mesmo o direito a vida, considerado o mais importante direito tutelado pelo ordenamento constitucional, é passível de limitações, como, "e.g.", na hipótese de guerra externa ou ainda em situações em que tal bem é ofendido em razão do exercício de legítima defesa ou estado de necessidade.

(ADI 705 AgR-QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/1992, DJ 08-04-1994 PP-07224 EMENT VOL-01739-03 PP-00431 RTJ VOL-00152-03 PP-00782).

27. Em outra oportunidade, o STF deixou expresso que circunstâncias concernentes à celeridade e à racionalização do funcionamento do órgão julgador são causas idôneas para conformar limitações a participação dos advogados no julgamento, sem, com isso, afetar o conteúdo jurídico dos princípios do contraditório e da ampla defesa:

QUESTÃO DE ORDEM EM AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI 9756/98. ARTIGO 557/CPC. AGRAVO INTERNO. SUSTENTAÇÃO ORAL. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE.

1. Recurso extraordinário. Aplicação do artigo 557 do Código de Processo Civil. Procedência da impugnação por estar o acórdão recorrido em confronto com a jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental contra a decisão do relator, no qual à parte agravante caberá infirmar a existência dos requisitos necessários à prolação do ato monocrático.

2. Agravo regimental. Sustentação oral. Impossibilidade, por cuidar-se de procedimento contrário à ratio do artigo 557, § 1º, do Código de Processo Civil, tornando inócua a alteração legislativa, cuja finalidade essencial é a de dar celeridade à prestação jurisdicional. Ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório. Inexistência, visto que a norma constitucional não impede a instituição de mecanismos que visem à racionalização do funcionamento dos Tribunais.

3. Questão de Ordem resolvida no sentido do não-cabimento de sustentação oral no julgamento do agravo interposto da decisão fundamentada no § 1º do artigo 557 do Código de Processo Civil.

(RE 227089 AgR-QO, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2000, DJ 21-11-2003 PP-00008 EMENT VOL-02133-04 PP-00653) (grifos nosso).

28. Diante do exposto, também rechaço essa preliminar desenvolvida pelas recorrentes.

(iii) Da suposta alteração de critério jurídico por parte da decisão recorrida

29. Outro fundamento preliminarmente desenvolvido pelas recorrentes diz respeito a suposta alteração de critério jurídico por parte da decisão recorrida.

30. Em um primeiro momento, alegam que a acusação fiscal foi no sentido de que a *Glikimport* teria cedido seu nome para a *Oito Brasil*, enquanto que o acórdão recorrido teria tratado a questão como interposição fraudulenta.

31. Em relação a tal ponto, não é demais reforçar que os fatos aqui apurados redundaram em 03 diferentes autos de infração, aqui reunidos para julgamento único em razão

da conexão vindicada pelo contribuinte e reconhecida por este Tribunal. Nestes 03 autos de infração foram exigidas duas sanções de caráter aduaneiro e uma importância de natureza tributária. Em relação às sanções aduaneiras, a particular acusação formulada neste auto de infração é no sentido de que a empresa *Oito Brasil* seria a real importadora dos bens aqui tratados, tendo sido acobertada, fraudulentamente, pela empresa *Glikimport* que, por seu turno, teria cedido seu nome para a *Oito Brasil*.

32. Logo, não há dúvida que, desde o início da fiscalização, a acusação fiscal - adequada ou não - sempre foi de fraude por parte das empresas *Oito Brasil* e *Glikimport*, fraude essa que redundou em diferentes sanções aduaneiras. Aliás, o termo fraude é recorrentemente empregado pelo fiscal no Auto de Infração, mais particularmente no Relatório Fiscal. Logo, não há que se falar em alteração do critério jurídico por parte da decisão vergastada.

33. Por fim, os outros fundamentos para uma aparente alteração do critério jurídico por parte da decisão recorrida se confundem com o mérito, motivo pelo qual serão analisadas no tópico subsequente.

II. Do Mérito

34. Ainda preliminarmente, os contribuintes alegam a nulidade da decisão recorrida, uma vez que a mesma não teria analisado o farto acervo probatório acostado com as impugnações. Entendo, todavia, que tal questão se confunde com o mérito, motivo pela qual será tratada no presente tópico.

(i) Do destinatário da sanção pela pena de perdimento convertida em multa

35. Um dos fundamentos trazidos pela recorrente *Glikimport* é no sentido de que a sanção de pena de perdimento convertida em multa não lhe seria aplicável, uma vez que, no seu caso, por ser mais específica, a sanção cabível seria a multa por cessão de nome estabelecida no art. 33 da lei n. 11.488/07⁴, sanção essa, diga-se de passagem, foi aplicada no âmbito do processo administrativo n. 10314.723792/2014-18, também em julgamento.

36. A respeito desta questão, já me posicionei no sentido de que a sanção aplicável ao importador de direito em situações análogas seria aquela prescrita no art. 33 da lei n. 11.488/07 e não a pena de perdimento convertida em multa, o que fiz com fundamento nas bem colocadas razões da Conselheira *Thais De Laurentiis Galkowicz*, quando do voto proferido no acórdão n. 3402-003.146, *in verbis*:

(...).

Este tema, que vem dividindo o entendimento dos conselheiros da Terceira Seção de Julgamento do CARF, foi, a meu ver, impecavelmente enfrentado pelo Conselheiro Fernando Luiz Da Gama D'Eça, no Processo n. 10314.724447/201230, Acórdão n. 3402002.362, razão pela qual tomo emprestadas suas palavras:

⁴ "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)."

Por derradeiro, entendo que com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, somente aplicável ao real comprador, interveniente ou responsável pela operação de importação, oculto “mediante fraude ou simulação”.

A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um ilegal bis in idem.

Realmente, tratando-se de dispositivos legais que tipificam uma única conduta “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidencia-se o conflito aparente de normas, que impõe a observância do princípio da especialidade que por sua vez determina a prevalência da norma especial, não sendo lícito ao fisco cumulá-la ou agravá-la sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator, pois como expressamente determina o art. 100 do Decreto-lei nº 37/66, “in verbis”:

“Art. 100 – Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido.”

Considerando que para a caracterização dos atos típicos de interposição fraudulenta “há necessidade de dois sujeitos de direito distintos” (cf. Acórdão nº 320100398 da 1ª TO da 2ª Turma da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 140.698, Proc. nº 12466 004068/200673, em sessão de 08/12/10, Rel. Cons. Alfredo Ribeiro Nogueira; cf. tb. Acórdão nº 320100.515 da 1ª TO da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 344.701, Proc. nº 10936.000499/200813, em sessão de 01/07/10, Rel. Cons. Luciano Lopes de Almeida Moraes), parece evidente que a única multa aplicável à Recorrente seria a de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, prevista para quem ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, caso não fosse elidida a presunção de interposição fraudulenta de terceiros pela suposta “não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” (art. 23, § 2º do Decretolei nº 1455/76, na redação da Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Nesse sentido já decidiu esta C. Turma como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“ (...).

IMPORTAÇÃO – INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA – MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.” (cf. Acórdão nº 3402002.262 da 2ª TO da 4ª Câm. da 3ª Seção do CARF, Proc. nº 10314.724447/201230, em sessão de 23/04/14, Rel. Gilson Macedo Rosenberg Filho).

Ressalto ainda que tal entendimento em nada contradiz o quanto disposto no artigo 727, §3º do Regulamento Aduaneiro, cujo conteúdo estabelece que:

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 o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. *(grifei)*

Ora, como destacado acima, com o advento da multa 10% do valor da operação pela cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07) esta passou a ser a penalidade aplicável ao importador ostensivo. Todavia, permanece existindo e sendo aplicável a perda de perdimento como penalidade atribuída ao importador oculto, nos exatos termos do artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76. Vale dizer, a multa de 10% do valor da operação pela cessão de nome não prejudica a pena de perdimento das mercadorias na importação ou exportação, justamente como impõe do §3º do artigo 727 do Regulamento Aduaneiro. De fato, ambas as penalidades serão aplicáveis em caso de constatação de interposição fraudulenta, contudo sendo cada qual imposta para o respectivo infrator das normas aduaneiras, e não conjuntamente para um único sujeito passivo.

Dessarte, concluo que à Recorrente, importadora ostensiva, não se aplica a penalidade imposta pelo artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76, mas sim aquela de 10% do valor da operação pela cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07), devendo, portanto, ser cancelada a presente autuação fiscal enquanto lhe imputa a multa equivalente à pena de perdimento das mercadorias importadas.

37. Nesse sentido, com razão a recorrente *Glikimport*, o que implica o cancelamento da sanção que lhe foi imputada, haja vista o notório erro de direito.

38. O erro de direito é uma problema decorrente da equivocada subsunção do fato à norma ou, em outros termos, que emerge de uma indevida qualificação jurídica dos fatos apurados. É, pois, um problema internormativo, haja vista ter sua origem no descompasso entre

a norma individual e concreta com a norma geral e abstrata que lhe dá fundamento. Já o erro de fato, por seu turno, é um problema intranormativo, decorrente de um erro na identificação do fato social descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata. Essa é a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

O erro de direito é a distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111.).

39. A orientação consolidada do Superior Tribunal de Justiça está em compasso com a doutrina alhures transcrita, consoante bem ilustram os julgados abaixo:

Ementa

TRIBUTÁRIO. GUIAS DE IMPORTAÇÃO VENCIDAS E UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO AUTORIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL. POSTERIOR REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO VERIFICADO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Se a autoridade fiscal procede ao desembaraço aduaneiro à vista de guias de importação vencidas, circunstância dela desconhecida e ocultada pelo contribuinte, caracteriza-se erro de fato, e não erro de direito.

2. Por erro de fato deve-se entender aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação.

3. Diz-se erro de direito aquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

4. Se o desembaraço aduaneiro é realizado sob o pálio de erro de fato, é possível sua revisão dentro do prazo decadencial, à luz do art. 149, IV, do CTN. Precedentes desta Corte. Agravo regimental provido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 2ª. Turma; AgRg no REsp 942.539/SP; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS; Data do Julgamento: 02/09/2010; Data da Publicação/Fonte: DJE 13/10/2010) (grifos não constantes no original).

Ementa

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento" (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do

importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 12904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

4. Recurso Especial desprovido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 1ª. Turma; REsp 1.112.702/SP; Relator:Ministro LUIZ FUX; Data do Julgamento: 20/10/2009; Data da Publicação/Fonte: DJe 06/11/2009) (grifos não constantes no original).

40. É exatamente o caso dos autos. A fiscalização apurou adequadamente fato imputado à recorrente *Glikimport*, mas os qualificou juridicamente de forma indevida, o que enseja o reconhecimento quanto a injuridicidade desta exigência.

(ii) Das provas e contraprovas produzidas nos autos

41. Não obstante, afastada a pena de perdimento convertida em multa em prejuízo da recorrente *Glikimport*, mister se faz, neste tópico do voto, verificar se referida sanção é aplicável em prejuízo da outra recorrente, a empresa *Oito Brasil*. Para tanto, é indispensável analisar se houve ou não em concreto a chamada interposição fraudulenta. Assim, a presente decisão necessariamente perpassa pela ponderação acerca das provas realizadas pela fiscalização e das contraprovas produzidas pelos Recorrentes.

42. Nesse sentido, insta aqui destacar que a fiscalização pauta a acusação de interposição fraudulenta com base nos seguintes elementos fático-jurídicos:

(i) confusão entre os endereços da *Glikimport* e *Oito Brasil*, uma vez que no endereço da importadora cadastrado perante a RFB seria apenas o seu armazém para o estoque das mercadorias importadas, sendo o seu escritório no prédio ao lado, no mesmo estabelecimento em que situada a *Oito Brasil*⁵;

(ii) que o quadro societário de ambas empresas autuadas apresentam os mesmos sócios, i.e, as pessoas de *Natália Amadeu Landsberger Glik* e *Cristiane Amadeu Vasconcelos*;

(iii) que ambas empresas autuadas possuem os mesmo procuradores, i.e., os Srs. *Renato Santos Telles Rudge*, *Brunno Amadeu Muniz Barreto Romano* e *Cláudio Cabido Vasconcelos*, os quais possuem poderes para, isoladamente, independente da ordem de

⁵ Relatório fiscal (fl. 35):

"(...). O Sr. Renato esclarece que o endereço que está registrado como sendo da empresa GLIKIMPORT, Rua Américo Brasiliense 2119, é na verdade o armazém da empresa. O endereço da matriz é na Rua Américo Brasiliense 2109, ou seja, no mesmo endereço da empresa OITO BRASIL. (...)."

nomeação, tratar e resolver sobre qualquer assunto, negócio e interesse das outorgantes, podendo praticar, resumidamente, entre outros, os seguintes atos: movimentar contas bancárias, emitir e endossar cheques, representá-las perante Repartições Públicas, dentre outras atividades;

(iv) que todos os produtos adquiridos mediante importação pela empresa *Glikimport* são revendidos apenas para a empresa *Oito Brasil*, já que está última é a encarregada de distribuir no Brasil os produtos das marcas *L'anza* e *Paul Mitchell*. Assim, a *Oito Brasil* existiria com o único propósito de comprar e revender as mercadorias importadas pela *Glikimport*; e, ainda

(v) ao analisar o balancete da empresa *Glikimport* a fiscalização constatou saldo finais de contas bancárias praticamente zeradas, o que atestaria que a importadora teria suas operações financiadas por interposta pessoa, i.e., a *Oito Brasil*. Tal fato seria reforçado com a prova de que, em algumas importações por encomenda realizadas pela *Glikimport* por intermédio da empresa *Sertrading*, o pagamento da *trading* teria sido feito no mesmo dia ou em dias próximos em que a *Glikimport* recebia valores da *Oito Brasil*⁶.

43. Em suma, a fiscalização defende que a suposta interposição fraudulenta descortinada teria por propósito, preponderantemente, minorar a base de cálculo do IPI incidente na operação, o que redundaria, por conseguinte, na redução do valor devido para este imposto. É o que se depreende do seguinte trecho do Relatório Fiscal (fl. 70):

(...).

Pelo que se pode depreender do esquema montado acima, a OITO BRASIL se ocultou das importações realizadas com o objetivo de se afastar da sua condição de contribuinte do IPI, ou seja, equiparado a industrial. Para isso criou-se a figura da GLIKIMPORT para atuar como encomendante das importações e, por conseguinte equiparado a industrial, de forma a manipular fraudulentamente a base de cálculo do IPI na venda para o Real Adquirente das mercadorias. Apesar de existir fisicamente, com endereço fixo, com empregados e com armazém de estoque de mercadoria, a GLIKIMPORT nada mais é que uma empresa criada e financiada para se interpor na operação de forma a reduzir a base de cálculo do IPI.

(...).

44. Com o objetivo de fazer contraprova à acusação fiscal e, em especial, para demonstrar o propósito comercial das diferentes operações empresariais perpetradas pela *Glikimport* e pela *Oito Brasil*, as recorrentes trouxeram robusto laudo técnico (fls. 2.607/2.768) que atestaria a absoluta autonomia das atividades empresariais por elas desempenhadas.

⁶ Relatório fiscal - fl. 53:

"O quadro abaixo mostra que no mesmo dia do pagamento para a importadora SERTRADING dos valores das notas fiscais de vendas das mercadorias importadas por encomenda, ou em dias muito próximos, a OITO BRASIL depositava, de forma recorrente, valores semelhantes na conta da GLIKIMPORT. Há também depósitos de valores maiores aos pagamentos à SERTRADING, mas que são facilmente explicados uma vez que havia também no mesmo dia outros pagamentos a serem realizados pela GLIKIMPORT como pagamentos de tributos (ICMS, IRPJ e Contribuições).

Exemplificando: no dia 14/02/11, abaixo, foi feito o pagamento de R\$ 245.444,25 para pagamento da NF 5323 e no mesmo dia houve um depósito de R\$ 251.000,00 na conta da GLIKIMPORT feito pela empresa OITO BRASIL e assim sucessivamente para pagamento da SERTRADING.

(...)"

45. Em relação ao endereço das empresas em questão, as recorrentes fazem questão de frisar que, embora vizinhas, tratam-se de estabelecimentos nitidamente distintos, como demonstram as fotos como demonstram as fotos acostadas as fls. 2.627/2.634.

46. Para reforçar a autonomia física das empresas provam que os dois imóveis são locados e apresentam proprietários distintos. A recorrente *Glikimport* prova, inclusive, que contrata serviço de armazenagem e estocagem dos produtos por ela importados junto a empresa *Cotia Armazéns Gerais S.A.* (contrato de fls. 2.719/2.726), o que afasta qualquer ilação de que a recorrente não teria estrutura física para realizar suas operações ou de que se valeria da estrutura física da empresa *Oito Brasil* para tanto. Ainda quanto a este tópico, as recorrentes comprovam que ambas empresas possuem filiais em locais absolutamente distintos. A *Glikimport* possui filial em Vitória/ES, em um imóvel também locado, enquanto a *Oito Brasil* possui ainda outros 03 imóveis locados na cidade de São Paulo, todos situados na Avenida Nove de Julho, n. 3.452 (salas 72, 73 e 74), onde o contribuinte promove o treinamento de equipes de vendas e realiza apresentação para clientes e potenciais clientes. É o que se observa das fotos extraídas do citado laudo técnico (fls. 2.627/2.634).

47. Em relação ao fato de possuírem as mesmas sócias as recorrentes alegam, e com razão, que não há qualquer ilicitude em tal fato e, ainda, que tal estruturação societária não é, por si só, suficiente para atestar uma pretensa confusão entre as empresas recorrentes, o mesmo valendo para a questão dos seus representantes legais.

48. Não obstante, a recorrente *Oito Brasil* também refuta a acusação de que existiria apenas com o fito único de comprar e revender as mercadorias importadas pela *Glikimport*. Para comprovar tal fato, atesta que além das mercadorias adquiridas pela empresa *Glikimport*, também adquire os produtos *Control System I*, da empresa *Farmoderm*, bem como o produto *Control System II*, da empresa *Concepcion* (notas fiscais exemplarmente acostadas as fls. 2.745/2.746), ou seja, adquirem produtos de fabricantes distintos e concorrentes da exportadora das marcas *L'anza* e *Paul Mitchell*.

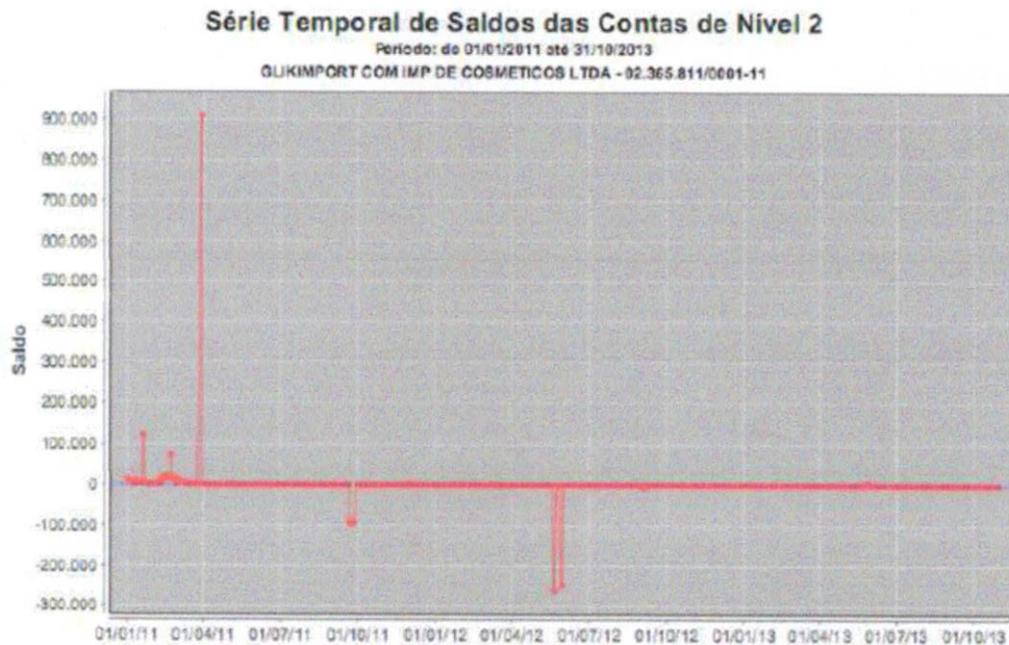
49. Por fim, em relação ao último apontamento da acusação fiscal, qual seja, de que o balancete da empresa *Glikimport* apontaria saldos finais de contas bancárias próximos de zero, o que atestaria que a importadora teria suas operações financiadas por interposta pessoa, a recorrente *Glikimport* demonstra o equívoco da assertiva fiscal. Segundo o laudo pericial, o gráfico elaborado pela fiscalização e referente aos lançamentos contábeis na conta Bradesco n. 302000-2 simplesmente desconsiderou os saldos de aplicação financeira automática, contabilizados na própria conta (extratos de fls. 370/508). Vejamos a resposta do *expert* para a presente questão:

(...).

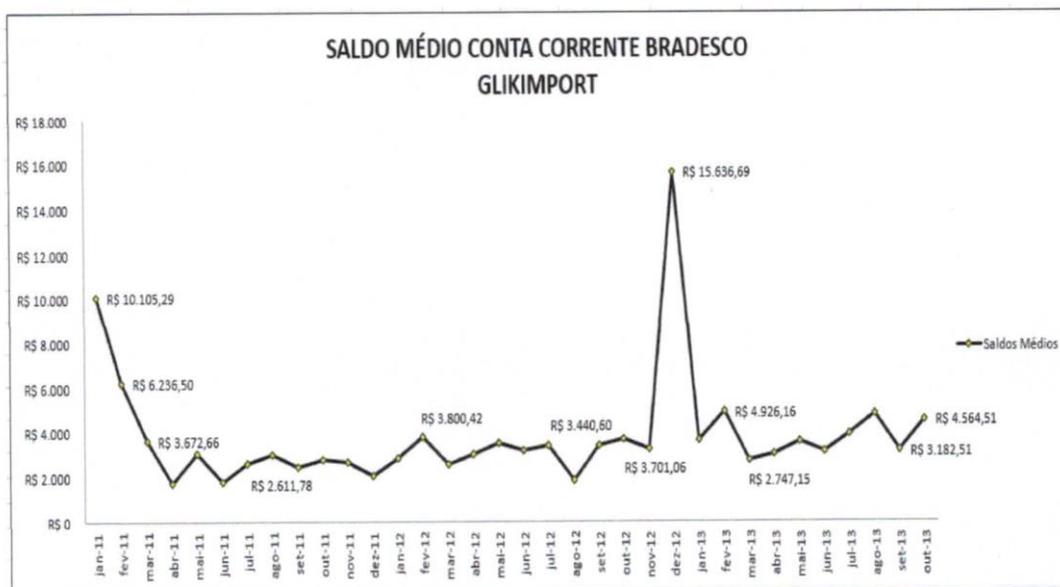
RESPOSTA AO QUESITO 02: O gráfico apresentado pela fiscalização induz a uma interpretação equivocada da real movimentação financeira da **GLIKIMPORT**, porque desconsidera os saldos de aplicação financeira automática, contabilizados na própria c/c n. 302000-2 do Bradesco. Examinando-se a movimentação bancária efetiva, a partir dos extratos bancários disponibilizados pela **GLIKIMPORT** à própria fiscalização, conforme item **Disponibilidade Bancária** na **PARTE 2** deste laudo, chegamos a gráfico bastante distinto, que comprova que as disponibilidades

em banco durante o período de 1.12011 a 1.102013.
Comparativamente temos o seguinte:

(a) Gráfico apresentado pela fiscalização



(b) Gráfico da movimentação bancária real (saldos médios mensais)



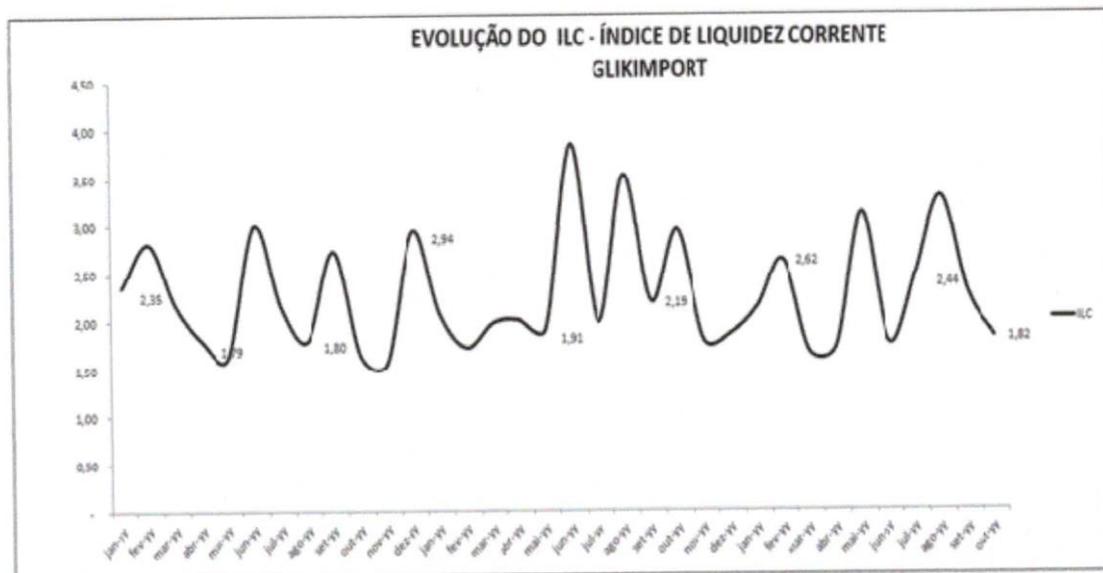
(...).

RESPOSTA AO QUESITO 2: Analisada a evolução do capital de giro da **GLIKIMPORT**, conforme item **Capital de Giro** na **PARTE 2** deste laudo, conclui-se que a empresa financiava as suas operações comerciais com o próprio resultado das suas

vendas, reinvestindo-o em estoque, ao invés de mantê-lo em disponibilidades bancárias ou de distribuí-lo substancialmente aos sócios (embora tenha havido distribuição de lucros). Resumidamente, analisadas as contas do ativo circulante que compõe o capital de giro (bancos + estoques + duplicatas à receber), menos as contas do passivo circulante (fornecedores + impostos + salários etc...), pode-se chegar à seguinte representação gráfica da evolução da empresa:



*Da análise das informações e do gráfico elucidativo acima, constata-se que o **ILC - Índice de Liquidez Corrente** da **GLIKIMPORT** variou entre **1,56** e **3,84** ao longo do período, o que equivale dizer que a empresa poderia reduzir entre **35,90%** e **73,96%** o seu ativo circulante e, mesmo assim, manteria seu passivo circulante coberto pelo capital de giro. Graficamente essa realidade pode ser assim representada:*



Esse índices demonstra claramente que a empresa possuía capital de giro suficiente e com margem de segurança para manter suas atividades.

(...).

50. Não obstante, outro ponto relevante trazido pelo laudo técnico e que refuta a acusação de que a *Glikimport* teria suas operações "financiadas" previamente pela *Oito Brasil* é a comparação de movimentação de estoques das duas empresas, as fls. 2.618/2.619 dos autos.

51. Se de fato houvesse o "patrocínio" das operações da *Glikimport* pela *Oito Brasil* haveria, por conseguinte, uma sinergia para a movimentação de estoques das empresas. Em outros termos, haveria uma aproximação das linhas apontadas nos gráficos alhures transcritos, o que, como visto, não ocorreu para o período fiscalizado. A análise, em especial, do período posterior a maio de 2011 deixa isso muito claro. Neste período observa-se uma curva ascendente de movimentação de estoque por parte da *Glikimport*, enquanto que, para a *Oito Brasil*, há uma tendência de estagnação.

52. Por fim, para clarificar de vez a autonomia entre as empresas fiscalizadas, as recorrentes descrevem as particularidades das operações perpetradas por ambas, demonstrando existir gestão de risco e *expertise* próprias para cada uma das atividades empresariais desenvolvidas.

53. Nesse sentido, destaco que a *Glikimport* atua no mercado exterior, o que demanda o preenchimento de inúmeros pressupostos formais e requisitos particulares para esse fim. Além disso, é responsável pela internação no país de produtos de beleza, os quais demandam registro perante a ANVISA, o que exige uma *expertise* no atendimento de uma burocracia muito particular (e.g. fls. 2.676/2.697). Ademais, no âmbito nacional, atua no mercado atacadista, o que implica a existência de uma logística muito mais simples. Não obstante, a concentração das suas vendas em um adquirente gera um menor risco creditício, permitindo, pois, que tal empresa recorrente trabalhe com uma margem de lucro menor.

54. Por sua vez, a *Oito Brasil* é uma empresa que comercializa produtos de beleza profissionais no varejo, i.e., para salões de beleza espalhados pelo país. Tal fato já denota a existência de uma equipe de representante comerciais, a qual deve ser devidamente treinada para vender produtos com especificidades que lhes são próprias. Além disso, as vendas são difundidas por todo o país, o que além de tornar complexa a logística, também implica em um maior risco de inadimplência. Logo, é natural que tal empresa recorrente trabalhe com uma margem de lucro maior.

55. Neste tópico em particular insta registrar que, apesar de acusar as recorrentes de segregar suas atividades para fim de se beneficiarem de uma incidência diminuta de IPI, em momento algum a fiscalização prova que (i) tal modelo de negócio (segregação de atividades empresariais) é incomum no âmbito do nicho empresarial das recorrentes e que (ii) haveria uma discrepância em relação às margens de lucro praticadas pelos contribuintes, em especial no caso da empresa *Glikimport* (importadora). Em verdade, quer parecer que a fiscalização parte da equivocada e obsoleta premissa que toda e qualquer atividade empresarial deve se estruturar de modo a gerar a maior carga tributária possível, subvertendo, portanto, a ordem das coisas e ignorando, por completo, a lícita existência de medidas de elisão fiscal. Ao assim agir a fiscalização quer se arvorar de uma competência que não tem, qual seja, de pautar operações empresariais, denotando um absurdo viés ideológico próprio de ordenamentos totalitaristas.

56. Em conclusão, não se ignora aqui uma óbvia aproximação entre as atividades empresariais desenvolvidas pelas recorrentes, fato este que, por si só, **no presente caso decidendo**, não redundaria na configuração de um negócio jurídico dissimulado ou fraudulento. Aliás, essa aproximação lícita é própria das operações empresariais entre empresas atacadistas e varejistas.

57. Diante de tais justificativas, entendo ser perfeitamente compreensível sob uma perspectiva econômica a existência de uma empresa importadora de produtos de beleza profissionais e que, no âmbito nacional, atua no mercado atacadista, segregada de outra pessoa jurídica, que comercializa estes mesmos produtos em outro nicho comercial, i.e., o comércio varejista. Nesse sentido, entendendo ser juridicamente válida a segregação lícita de atividades empresariais, já decidiu este tribunal administrativo:

Ementa

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS. REQUISITOS.

A segregação de diferentes atividades econômicas em duas entidades é admissível, mesmo que dela decorra economia tributária, quando realizada previamente à ocorrência dos fatos geradores e revelar evidentes ganhos extrafiscais decorrentes do efetivo desenvolvimento dessas atividades separadamente e em estruturas independentes e com administração, corpo de funcionários e instalações próprios.

Recurso de Ofício Negado.

Crédito Tributário Exonerado.

(Acórdão n. 3403-002.854, j. em 26/03/2014; Relator Conselheiro Alexandre Kern) (grifos nosso).

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTÂNCIA DOS ATOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito comercial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la.

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

(Acórdão n. 1302-001.713, j. em 26/03/2014; Relator Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araújo) (g.n.).

58. É exatamente o caso dos autos, já que as empresas em questão, com atividades econômicas próprias, iniciaram suas atividades muito antes (mais de 10 anos) dos fatos aqui fiscalizados⁷. Aliás, no caso da *Glikimport* isso era imprescindível, já que para operar no mercado exterior o tempo de existência da empresa e volume de operações empresariais (o que só ocorre no fluxo do tempo) são pressupostos para obtenção e condições do RADAR.

59. Assim, diante do vasto e elucidativo acervo probatório produzido pelo contribuinte, resta claro que não houve, no presente caso, interposição fraudulenta, mas sim operações empresariais válidas e com nítido propósito econômico, em perfeita sintonia, portanto, com o princípio constitucional da livre iniciativa privada, o que, conseqüentemente, implica o cancelamento da presente autuação aduaneira.

Dispositivo

60. Diante do exposto, **voto pelo provimento total** dos recursos voluntários interpostos pelos contribuintes.

61. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator

⁷ A empresa Oito Brasil foi criada em 12/0/1997 (fl. 2.210) e a empresa Glikimport em 23/12/1997 (fl. 3.006).

Declaração de Voto

Declaração de voto do Conselheiro Jorge Freire.

Com a devida vênia, divirjo do eminente relator Diego Ribeiro quanto às suas conclusões em relação aos processos conexos de números 10314.723792/2014-18, no qual é imputada a penalidade de cessão de nome da empresa Glikimport à empresa Oito Brasil, o de nº 10314.724463/2014-94, no qual foi imposta pena de perdimento convertida em multa à Oito Brasil, sendo apontada como solidária a empresa Glikimport, e o processo de nº 10314.724465/2014-83, no qual é cobrado IPI da empresa OITO BRASIL na qualidade de estabelecimento industrial em relação às importações elencadas às fls. 17/22 do último processo referido. Portanto, esta minha declaração de voto é a mesma a ser inserta no voto dos três processos referidos.

A mim restou evidente, em suma, que **foi montado um "esquema", sem qualquer *business purpose* (propósito negocial) para criação da Glikimport com o fito exclusivo de reduzir o IPI pago pela Oito Brasil, na condição de equiparada a industrial como a seguir passo a discorrer.** Não havia outro motivo para que a Oito Brasil não efetuasse ela mesma, por qualquer modalidade, as importações das mercadorias se não a escrachada intenção de fraudar o Fisco reduzindo em milhões de Reais do valor de IPI a ser pago.

O Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI) preconiza:

“Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

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

(...)

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

Inconteste da análise dos referidos processos que **a empresa Glikimport Comércio importava por encomenda mercadorias estrangeiras (cosméticos das marcas L'anza e Paul Mitchell), para a Oito Brasil** valendo-se, para tanto, da *Sertrading (BR) Ltda.* (“Sertrading”).

E aqui pontuo **fato essencial ao deslinde da *quaestio***: quando a importação é feita por conta e ordem (todas as operações foram feitas por conta e ordem da Glikimport por meio da *trading* Sertrading - CNPJ 04.626.426/0001-06), *cabem ao importador dispor da capacidade econômica para o pagamento da importação*, pela via cambial e pesa sobre este a obrigação de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, mas da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado. E como articulo na sequência, farto é o material probatório no sentido de que a Glikimport não dispunha dessa

capacidade econômica, eis que quem arcava com o ônus da importação, consoante robusta documentação produzida e acostada aos autos, foi a Oito Brasil.

Ademais, todas as mercadorias importadas pela empresa *Glikimport Comércio* eram, necessariamente, vendidas no mercado interno para a empresa *Oito Brasil*, a qual, por seu turno, distribuía tais bens para salões de beleza espalhados pelo país. A farta documentação produzida ao longo da ação fiscal, e devidamente articulada pelos agentes fiscais, é mais que suficiente para que se chegue a tal conclusão. Não se tratam os autos de planejamento tributário, mas sim de fraude tributária como, bem dito pelo Fisco, com o claro intento de ocultar o real adquirente, a Oito Brasil. Portanto, correta a aplicação da multa de cessão de nome imposta à GLIKIMPORT, nos termos do art. 33 da Lei 11.488/2007, pelo que é de ser negado provimento ao recurso encartado no processo 10314.723792/2014-18.

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).

E não há que se falar que essa penalidade não possa conviver com a pena de perdimento, que tem fundamento díspare, o dano ao erário, nos termos do art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/76.

Assevera a fiscalização: A Oito Brasil criou a Glikimport com o intuito de se ocultar ao controle aduaneiro e não pagar IPI, evitando equiparar-se a estabelecimento industrial. E ainda pontua a distinção entre ocultação, caso dos autos, e interposição fraudulenta de terceiros:

A Ocultação do Real Adquirente caracteriza-se pela cessão de nome do importador, que declara-se na DI como sendo o adquirente da mercadoria importada, enquanto que, na verdade, o real adquirente é uma terceira empresa, que se oculta. Os recursos empregados na importação geralmente são fornecidos por esse terceiro oculto, mas, em alguns casos, também podem ser oriundos do próprio importador, desde que aplicados a uma importação destinada, de fato, ao terceiro oculto.

Já a Interposição Fraudulenta caracteriza-se por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Nesse caso, não se sabe quem, de fato, é o real adquirente das mercadorias importadas e nem de onde vêm os recursos financeiros utilizados na importação. Sendo assim, resta não comprovada a licitude da origem dos recursos empregados, o que resulta em declaração de inaptidão da empresa - com base no § 2º, art. 23, Decreto-Lei 1.455/76, §1º, art. 81, Lei 9.430/96 e III, art. 39, IN RFB 1005/10 combinado com art.42 da mesma IN.

Como mencionado alhures, elemento digno de nota a reforçar a **falta de qualquer propósito comercial** é o fato bem pontuado no relatório da fiscalização que, em verdade, as empresas OITO BRASIL e GLIKIMPORT são, em verdade, uma só. O quadro societário de ambas as empresas é assim constituído, sendo seus endereços contíguos.

CPF	Nome	Qualificação	Percentual
051.324.768-80	NATÁLIA AMADEU LANDSBERGER GLIK	Sócio- administrador	99%
051.324.738-65	CRISTIANE AMADEU VASCONCELOS	Sócio	1%

Outro dado a demonstrar a identidade e confusão das empresas foram as informações coligidas junto ao 29º Tabelião de Notas. Veja-se o descrito pelo Fisco quanto à essa informação (fl. 52 do processo de cobrança do IPI):

Cabe ilustrar que a procuração entregue pelo senhor Renato Rudge foi emitida pelo Cartório do 29º Tabelião de Notas, no dia 19/01/2012, livro 1085, páginas 116/118, onde a GLIKIMPORT nomeia e constitui o senhor Renato Santos Telles Rudge, CPF 105.127.628-48, o senhor Brunno Amadeu Muniz Barreto Romano, CPF 303.728.868-09 e o senhor Cláudio Cabido Vasconcelos, CPF 041.630.688-80 seus procuradores. Aos quais confere poderes para, isoladamente, independente da ordem de nomeação, tratar e resolver sobre qualquer assunto, negócio e interesse da outorgante, podendo praticar, resumidamente, entre outros, os seguintes atos: movimentar contas bancárias, emitir e endossar cheques, representá-la perante Repartições Públicas e etc.

Dentre os documentos obtidos desse Cartório posso citar uma procuração emitida nos mesmos termos, no mesmo dia, no mesmo livro e na página seguinte da procuração entregue pelo senhor Renato Rudge, citada acima (<Documentos Diversos - Outros – Documentos do Cartório>). Porém, a outorgante desta vez é a empresa OITO BRASIL, mas os procuradores são as mesmas pessoas: o senhor Renato Santos Telles Rudge, CPF 105.127.628-48, o senhor Brunno Amadeu Muniz Barreto Romano, CPF 303.728.868-09 e o senhor Cláudio Cabido Vasconcelos, CPF 041.630.688-80. Ou seja, o senhor Renato Rudge e as demais pessoas citadas aqui são os administradores tanto da empresa GLIKIMPORT como da empresa OITO BRASIL.

Também a demonstrar a absoluta falta de propósito negocial é que todas as operações de venda da Glickimport têm como único cliente a Oito Brasil, conforme rol de notas fiscais às fls. 53/54 processo de final 2014-83 (IPI). Isso evidencia que AS MERCADORIAS JÁ TINHAM A OITO BRASIL COMO ADQUIRENTE PREDETERMINADO, QUE AS ESCOLHEU NO EXTERIOR, E SEM A QUAL A OPERAÇÃO JAMAIS TERIA OCORRIDO.

Não bastassem todas essas evidências, a contabilidade da Glikimport faz prova de que os recursos para pagamentos das importações advieram da Oito Brasil, o que vai de encontro ao conceito de importação por conta e ordem, na qual o real importador deve ter disponibilidade financeira para pagar os produtos importados por sua conta e ordem. Isso está cabalmente provado (fls. 60/63) quando da análise que o Fisco fez da contabilidade daquela empresa, a importadora. Na tabela anexada no auto de infração resta evidente que os depósitos

realizados na conta Bancos são feitos com o objetivo de exclusivo de financiar os pagamentos existentes. Como se pode notar, ocorrem depósitos e pagamentos com valores muito equivalentes e em dias próximos. Veja-se o exemplo (o auto de infração espraia o período) que transcrevo:

CONTABILIDADE DA GLIKIMPORT

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)

28/02/11	112010001	CLIENTES DIVERSOS	C		655.000,00	670.403,97	D	111020001	BRADESCO S/A C/C 302000-2	RECEBIMENTO CLIENTES CFE EXTR. REL.
28/02/11	212010012	ICMS SUB. TRIB. A RECOLHER	D	148.505,14		488.575,71	D	111020001	Total desses 2 pagamentos 148.505,14+477.256,75= RS 625.761,89	
28/02/11	111020001	BRADESCO S/A C/C 302000-2	C		148.505,14	488.575,71	D	212010012	ICMS SUB. TRIB. A RECOLHER	PGTO ICMS ST CFE GULA
28/02/11	211010003	FORNECEDOR FILIAL	D	477.256,75		318,96	D	111020001	BRADESCO S/A C/C 302000-2	PG. FORNECEDORES CFE COMPROV.
28/02/11	111020001	BRADESCO S/A C/C 302000-2	C		477.256,75	11.318,96	D	211010003	FORNECEDOR FILIAL	PG. FORNECEDORES CFE COMPROV.

CONTABILIDADE SERTRADING

ANEXO 1 DA INTIMAÇÃO n° 301/2013						DADOS EXTRATOS BANCARIOS		
Débito ou crédito em conta *	Data do Débito ou Crédito	Valor	Nome	CNPJ ou CPF	Motivo da transferência	Data Recebimento Oito Brasil	Valor Recebido da Oito Brasil	OBS: Outros pagamentos efetuados no mesmo dia do pagamento à Sertrading.
Débito	14/02/11	245.444,25	SERTRADING BR LTDA	04.626.426/0001-06	PAGTO. NF. 5323 PARC. 1/2	14/02/11	251.000,00	
Débito	21/02/11	30.355,42	SERTRADING BR LTDA	04.626.426/0001-06	PAGTO. NF. 5323 PARC. 2/2	21/02/11	28.000,00	
Débito	28/02/11	477.256,75	SERTRADING BR LTDA	04.626.426/0001-06	PAGTO. NF. 5529 PARC. 1/2	28/02/11	655.000,00	Aproximadamente R\$ 168 mil (tributos)

E quanto a tais fatos, articula o Fisco:

O quadro abaixo mostra que no mesmo dia do pagamento para a importadora SERTRADING dos valores das notas fiscais de vendas das mercadorias importadas por encomenda, ou em dias muito próximos, a OITO BRASIL depositava, de forma recorrente, valores semelhantes na conta da GLIKIMPORT. Há também depósitos de valores maiores aos pagamentos à SERTRADING, mas que são facilmente explicados uma vez que havia também no mesmo dia outros pagamentos a serem realizados pela GLIKIMPORT como pagamentos de tributos (ICMS, IRPJ e Contribuições).

...

No dia 28/02/11, foi feito o pagamento de R\$ 477.256,75 para pagamento da NF 5529 e no mesmo dia houve um depósito de R\$ 655.000,00 feito pela OITO BRASIL. Este valor está a maior por uma razão clara, nesse mesmo dia houveram pagamentos de tributos feito pela GLIKIMPORT de

aproximadamente R\$ 168.000,00. Total de despesas aproximadas de R\$ 645.256,75.

Essas informações, *ipso facto*, são a prova cabal de que quem realmente pagava por essas importações era a real adquirente das mercadorias, qual seja a OITO BRASIL. À toda evidência, portanto, que a GLIKIMPORT cedeu seu nome para OITO BRASIL nas DIs mencionadas, ocultando-a, com a finalidade de fraudar o Controle Aduaneiro. A fiscalização exemplifica alguns casos de depósito efetuados pela OITO BRASIL nos extratos da Glikimport (fl. 66).

Em relação à essas evidências contábeis e legais, sequer foi objeto dos recursos, calcados apenas na vetusta tese de cerceamento de direito de defesa e em laudo produzido unilateralmente. Diante de tais fatos, conclui-se, até aqui:

1- A GLIKIMPORT vende todas as mercadorias que importa para apenas um cliente, a OITO BRASIL, uma clara demonstração de que essas mercadorias já tinham destinatários predeterminados, antes mesmo do registro da DI, ou seja, a Real Adquirente das mercadorias;

2 - Os documentos fornecidos pelo Cartório, assim como a análise dos quadro societário, ilustram que tanto a empresa GLIKIMPORT como a empresa OITO BRASIL são administrados pelas mesmas pessoas, ou seja, essas empresas nada mais são que uma empresa só. A PROMISCUIDADE ENTRE ELAS É TOTAL. De onde se conclui que a GLIKIMPORT foi criada com o objetivo de ocultar a Real compradora das mercadorias, a OITO BRASIL;

3 - O saldo da conta Bancos da contabilidade da GLIKIMPORT nos anos de 2011 a 2013 são insignificantes, uma visível evidência de que a empresa era financiada pela OITO BRASIL;

4 - Em sua contabilidade, no Razão das contas Clientes e Bancos, a GLIKIMPORT exibe de forma transparente o adiantamento de cliente, no caso OITO BRASIL, para pagamento das importações;

5 - Os extratos mostram de forma irrefutável os depósitos efetuados pela OITO BRASIL na conta da GLIKIMPORT para pagamentos diversos, entre eles os títulos referentes às notas fiscais de venda de mercadorias importadas pela empresa SERTRADING;

FRAUDE DO IPI

Por fim, analiso, o que meu juízo foi a causa da montagem de toda essa "farsa" empresarial sem qualquer fim negocial que possa explicá-la, qual seja, o fim colimado de pagar menos, muito menos IPI na importação.

De acordo com o disposto no inciso I, do art. 9º, do RIPI (decreto nº7.212/10), que reproduz o inciso I, do art. 4º, da Lei nº 4.502/64, as pessoas jurídicas que importarem diretamente produtos industrializados e que derem saída a esses produtos no mercado interno são considerados estabelecimentos equiparados a industrial para efeitos da incidência do IPI.

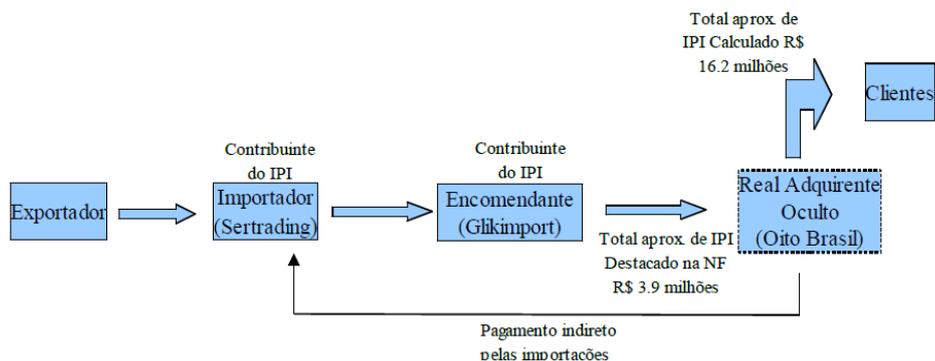
Nesse mesmo caminho, as pessoas jurídicas que importarem indiretamente produtos industrializados, por meio da contratação de pessoas jurídicas para operar por sua conta e ordem ou por sua encomenda, também são considerados, pelo inciso IX, do art. 9º, do RIPI, estabelecimentos equiparados a industrial.

Para as operações de importação de produtos industrializados de procedência estrangeira, a base de cálculo do IPI consiste no valor aduaneiro do produto, acrescido do montante do II e dos encargos cambiais efetivamente recolhidos pelo importador ou dele exigíveis, conforme disposto na alínea "b", do inciso I, do artigo 14, da Lei nº 4.502/64 e no inciso I, do artigo 47, do CTN.

No que diz respeito às operações de saída de produtos industrializados para o mercado interno, a base de cálculo é, em regra, o valor total da operação de saída dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

É de fácil identificação, que no caso em análise, que a GLIKIMPORT seria equiparada a industrial, uma vez que se enquadra no inciso IX do art. 9º do RIPI, e por conseguinte contribuinte do IPI. Porém, conforme demonstrado, a GLIKIMPORT apareceu apenas para ocultar a real adquirente, a OITO BRASIL. Essa, hígidas as provas nesse sentido, foi a causa única da criação da Glikimport. O quadro colacionado pelo Fisco a fl. 70 dos autos deixa isso patente:

TOTAL DAS IMPORTAÇÕES JAN/2011 A JAN/2014



Pelo que se pode depreender do esquema montado, a OITO BRASIL se ocultou das importações realizadas com o objetivo de se afastar da sua condição de contribuinte do IPI, ou seja, equiparado a industrial. Para isso criou-se a figura da GLIKIMPORT para atuar como encomendante das importações e, por conseguinte equiparado a industrial, de forma a manipular fraudulentamente a base de cálculo do IPI na venda para o Real Adquirente das mercadorias. Apesar de existir fisicamente, com endereço fixo, com empregados e com armazém de estoque de mercadoria, a GLIKIMPORT nada mais é que uma empresa criada e financiada para se interpor na operação de forma a reduzir a base de cálculo do IPI.

O fluxograma acima mostra de forma clara porque houve a inserção da figura da GLIKIMPORT nessa cadeia de empresas. O que se depreende em valores aproximados é uma sonegação de aproximadamente R\$ 12.3 milhões (R\$ 16.2 – R\$ 3.9) de IPI.

Forçoso concluir-se que nessa situação, na qual foram utilizados métodos fraudulentos com o objetivo de ocultar o real comprador dos produtos de procedência estrangeira, fica configurado o afastamento doloso das suas condições de contribuintes do IPI na figura de estabelecimentos equiparados a industrial, acarretando no intencional não

Processo nº 10314.724463/2014-94
Acórdão n.º **3402-004.366**

S3-C4T2
Fl. 4.945

recolhimento do IPI e no descumprimento das obrigações acessórias derivadas da legislação de regência desse imposto.

DISPOSITIVO

Forte em todo exposto, nego provimento aos recursos de que tratam os processos 10314.723792/2014-18 (cessão de nome), 10314.724463/2014-94 (pena de perdimento convertida em multa - Glikimport autuada como solidária) e 10314.724465/2014-83.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire