

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	12466.720565/2019-37
ACÓRDÃO	3302-014.721 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROTHENBERG COMÉRCIO DE PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 31/01/2014 a 30/06/2019

CONTRIBUINTE DO IPI. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Equiparam-se a estabelecimento industrial 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.

PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. COBRANÇA DOS TRIBUTOS PELA IMPORTAÇÃO. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Na impossibilidade de aplicação do perdimento, no caso de mercadoria estrangeira não localizada, consumida ou revendida, deve ser aplicada a multa equivalente ao seu valor aduaneiro, nos termos do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, bem como permanecem devidos os tributos incidentes, conforme determinam os arts. 71 e 237 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6759/2009).

MÚLTIPLAS INFRAÇÕES. CUMULAÇÃO DE PENAS.

O art. 74 da Lei nº 4.502/64 determina que, apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas.

Quando o artigo de lei fala em identidade de infrações quer com isso tratar dos princípios da subsidiariedade e da consunção, próprios do Direito Penal, até porque inexistem infrações idênticas, já que o critério cronológico iria dar uma norma revogada (consumida) por outra.

Se a pena cominada fôr a de perda da mercadoria ou de multa proporcional ao valor do impôsto ou do produto a que se referirem as

infrações, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração se tratasse.

Sendo a pena cominada a de perda da mercadoria (art. 66, II), substituída pela de multa proporcional ao valor aduaneiro do produto (em razão deste não ter sido localizado ou ter sido revendido), não há como aplicar, cumulativamente, a pena de multa (art. 66, I). As infrações devem ser tratadas como se fossem uma só, por expressa disposição art. 74 da Lei nº 4.502/64.

No caso concreto, a multa de ofício qualificada de 150% deve ser absorvida pela perda de perdimento ou pela sua multa substitutiva.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. DIREITO PENAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. DIVISÃO MERAMENTE DIDÁTICA.

Pelo Princípio da Consunção, também conhecido como Princípio da Absorção, ainda que praticadas duas ou mais condutas subsumíveis a tipos legais diversos, pune-se apenas uma conduta, restando as demais absorvidas, quando estas constituam meramente partes de um fim único.

O princípio da consunção é aplicado para resolver o conflito aparente de normas penais quando um crime menos grave é meio necessário ou fase de preparação ou de execução do delito de alcance mais amplo, de tal sorte que o agente só será responsabilizado pelo último, desde que se constate uma relação de dependência entre as condutas praticadas.

A norma incriminadora de um fato, que é meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime, é excluída pela norma a este relativa. A importação fraudulenta, mediante falsidade ideológica, foi realizada para que houvesse o consumo pela própria empresa que era a verdadeira encomendante da mercadoria.

O STJ já firmou entendimento de que o Princípio da Consunção pode ser aplicado: (i) ainda que os bens jurídicos tutelados sejam distintos e (ii) ainda que a infração absorvida (consunta) seja mais gravosa que a infração consuntiva, conforme precedente no REsp nº 1.925.717/SC.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO.

Nos termos do art. 23 do Decreto-lei nº 1455/76, considera-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias 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.

As infrações previstas no caput do art. 23 do Decreto-lei nº 1455/76 serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

No caso concreto, para uma única infração cometida foram aplicadas conjuntamente duas penas distintas. Isto porque a segunda infração, a sonegação fiscal decorrente do consumo das mercadorias importadas fraudulentamente, nada mais é que, dentro do *iter* infracional, a consumação ou exaurimento da infração que lhe foi precedente (a importação com interposição fraudulenta de terceiros). É indubitado haver duas condutas ilícitas (interposição fraudulenta + sonegação), mas ambas fazem parte de um mesmo conjunto, de uma mesma finalidade.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Em relação à responsabilidade solidária, os dispositivos do CTN são perfeitamente aplicáveis ao caso, não sendo cabível o cancelamento da autuação com base na alegação de que deveriam ter sido usados os dispositivos do Decreto-lei nº 37/66, que apenas reproduz os mesmos dispositivos do CTN. O STJ e o STF não realizam esta diferenciação, mantendo a responsabilidade solidária aduaneira mesmo que tenha sido usado como fundamento os dispositivos do CTN.

Nos termos do precedente do STJ no julgamento do AgRg no REsp 1.276.692/RS, o Decreto-Lei nº 37/66, lei que serve de base ao Regulamento Aduaneiro, tem no seu art. 94, §2º dispositivo de idêntica redação ao art. 136, do CTN. Desse modo, a infração que visa a ocultar o real sujeito passivo da obrigação tributária referente ao comércio exterior também é pertinente ao Direito Tributário.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a aplicação da multa de ofício qualificada.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de exigência tributária relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI não lançado na revenda de mercadoria importada de estabelecimento equiparado a industrial em saída com emissão de nota fiscal, inclusos juros, multa de ofício qualificada de 150% e multa regulamentar (isolada), no valor total de R\$ 161.003.214,37, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário à fl. 1971:

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$

	Cód.Receita-DARF	Valor
IMPOSTO	2945	46.377.905,10
		Valor
JUROS DE MORA (calculados até 30/09/2019)		11.120.759,54
		Valor
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		69.566.857,48
		Valor
MULTA IPI NÃO LANÇADO C/ COBERT.CRÉD.(Passível Red.)	6939	33.937.692,25
		Total
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		161.003.214,37

Informaram as Autoridades Fiscais que iniciaram a ação fiscal para apurar irregularidades no recolhimento IPI do contribuinte em epígrafe em decorrência da “quebra da cadeia” deste imposto ocasionada pela identificação de interposição fraudulenta de terceiros em que a empresa recorrente Rothemberg figurou como a real encomendante de diversas mercadorias importadas.

A fiscalização relata que “a empresa em questão fazia parte de um grupo econômico, denominado Grupo Rothenberg, controlado por uma holding, Narsana Participações” e que atuava na distribuição no mercado interno de cosméticos e perfumes importados e por ela encomendados em uma operação simulada.

A tabela abaixo apresenta a relação das empresas envolvidas na operação e seus papéis:

Empresas	CNPJ	Qualificação
AEGER COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	05.144.062/0001-90	Real encomendante
DELFO COMERCIO DE PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA	01.141.361/0001-10	Real encomendante
PASSION COMERCIO DE PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA	00.136.340/0001-44	Real encomendante
ROTHENBERG COMERCIO DE PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA	40.196.511/0001-45	Real encomendante
NARSANA PARTICIPAÇÕES LTDA	06.012.701/0001-27	Controladora dos reais encomendantes
M M CITY COMERCIO DE PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA	08.146.944/0001-83	Empresa de Fachada

P C M DO BRASIL COMERCIO DE PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA	08.146.935/0001-92	Empresa de Fachada
ZENTAY IMPORTADORA, EXPORTADORA E DISTRIBUIDORA EIRELI	28.313.909/0001-19	Empresa de Fachada
TSC COMERCIO EXTERIOR LTDA	09.486.230/0003-49	Empresa Intermediária
FREETRADE	39.816.905/0001-70	Importador
BRIGHT STAR BUSINESS CORP. DO BRASIL LTDA	04.292.882/0001-67	Controlador do Importador
MTRADING COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA	00.989.172/0001-30	Empresa Intermediária

A fiscalização destaca ainda que em 2017 e 2018 as empresas Mtrading Comércio, Zentay e TSC passaram a fazer parte da operação na qualidade de empresas intermediárias, tal qual a PCM e MM City, ou seja, atuando entre a Importadora Freetrade e as encomendantes, dentre elas a Impugnante.

Em resumo, foi destacada a participação de onze empresas na operação:

- Freetrade e, em um período, Bright Star: importadores, os quais cederam seus nomes para as operações de ocultação dos reais adquirentes e por consequência dos reais encomendantes.
- PCM, MM City, Zentay e TSC (empresas de fachada) e Mtrading: empresas intermediárias, adquirentes ocultas das mercadorias importadas, *“cuja finalidade é tão somente dificultar a ação do Fisco em determinar os reais encomendantes”*.
- Rothenberg, Passion, Delfos e Aeger (grupo Rothenberg): reais encomendantes das mercadorias importadas e equiparados a industriais pela legislação do IPI.

Informaram as Autoridades Fiscais que analisaram as importações relativas aos anos calendário de 2014 a 2018, selecionando, dentre as Declarações de Importação - DI do período, aquelas cujas mercadorias foram importadas pela Freetrade e que tiveram como destino

a MM City, PCM do Brasil, Mtrading, Zentay e TSC e cujo transporte foi efetuado pelas empresas Base Transportes e Logística Ltda e Ômega Transportes. E tiveram como resultado um total de 585 DI's relacionadas na tabela I.2 da e-fl. 21 do Relatório Fiscal.

Para melhor situar o que foi feito pela Fiscalização, transcrevo abaixo um histórico da sua atuação anteriormente à lavratura do auto constante neste processo, o qual destaco resumidamente:

1. Em 04/2017, início do procedimento fiscal devido indícios de prática de interposição fraudulenta de terceiros para os períodos de 2012 a 2016.

2. Em 11/2017, efetuados os lançamentos de três autos de infração, dois de interposição fraudulenta (nas empresas intermediárias – ocultas) e um por cessão de nome (na empresa importadora ostensiva), para o ano de 2012, apenas (e também multas por embarço à fiscalização). Não foram lavrados Termos de Encerramento, tratando-se apenas de lançamento parciais.

3. Em 31/08/2018, foram lavrados mais dois autos de infração, nos mesmos moldes dos anteriores, apenas adicionando mais elementos de prova, relativos aos anos calendário 2013/2014.

Autos de Infração		
Numero Processo	Valor AI	Nº AI
12466.720559/2017-18	17.060.271,92	727600384
12466.720560/2017-42	17.060.271,92	727600385
12466.720268/2018-19	33.724.056,58	727600409
12466720270/2018-80	33.724.056,58	727600243
12466.720495/2018-36	10.726.360,10	727600388
12466.720498/2018-70	2.267.919,75	727600386
12466.720499/2018-14	43.914.922,85	727600245
12466.720500/2018-19	43.166.231,41	727600385
12466.720522/2018-71	15.519.276,37	727600388
Total	217.163.367,48	

Sobre os indícios que levaram à conclusão de que haveria uma interposição fraudulenta, tem-se os seguintes fatos:

a) Freetrade

Entre 2012 e 10/2018 a Freetrade realizou importações no montante de R\$223.861.945,08 (embora o período de 2012 e 2013 não faça parte da fiscalização, este foi incluído apenas para compor o quadro de indícios), dividido na modalidade “por conta própria” (86,34%) e “por encomenda” (13,14%).

A fiscalização destaca que “de 2014 a 2018, 98,5% das operações são importações próprias, devendo o contribuinte arcar com todos os custos operacionais para, depois de nacionalizadas as mercadorias, as colocar livremente no mercado interno”. E este volume correspondeu a 2,9 mil toneladas que necessitariam de um local para armazenagem e manipulação.

Observa ainda que a importadora vendeu 98,3% das mercadorias para apenas seis clientes: PCM do Brasil, MM City, Bright Star, Zentay, TSC e Mtrading (todas empresas do grupo ROTHENBERG).

Após análise da contabilidade do importador, a partir de dados do SPED Contábil, a fiscalização verificou que *“a empresa em nenhum momento teve mercadoria em estoque, sendo imediatamente transferidas ao comprador”*.

Em diligência na importadora Freetrade a fiscalização destaca que a empresa está situada em duas salas comerciais de aproximadamente 300 m2 e que não possui armazéns para manipular as mercadorias (cerca de 5,1 mil toneladas entre 2012 e 2018). Com relação a documentos apresentados, a fiscalização observa que:

- O contribuinte fixa o lucro em percentual da base de cálculo do IPI, obtendo um lucro médio anual variando entre 2% e 6%;
- A Demonstração do Resultado do Exercício em cada ano (2012 a 2017) não apresenta despesas comerciais e as despesas com venda são baixas (entre R\$ 101,00 e R\$ 12.825,41) exceto em 2014 que foi um pouco mais de R\$ 168 mil;
- A empresa não apresenta extratos bancários alegando sigilo;
- Chama a atenção as datas de emissão de entrada e saída de 98% notas fiscais serem as mesmas;
- Alteração da matriz de Vila Velha - ES para Maceió em 03/2018 e depois para São Paulo em 08/2018, durante o curso da fiscalização, o que era vedado, e que em 09/2018 foi desfeito de ofício.

b) Bright Star (controladora de Freetrade)

Informa a fiscalização que Bright Star possui 60% do capital social da importadora Freetrade, sendo controlada por Bright Star Business LLC, sócio estrangeiro que detém 99,2% do seu capital, e está situada nos EUA, na cidade de Delaware, 160 Greentree Drive Suite 101, que pelo google maps é um terreno baldio.

Neste mesmo endereço está sediada a empresa Pearl City Assets LLC, a qual é sócia das empresas intermediárias PCM e MM City. E esta tem como acionista majoritário o Sr. Murilo Macedo Filho (CPF nº 875.791.388-91), com 90% das cotas, o qual também é sócio de PCM.

A empresa foi intimada, e com base nas respostas e documentos enviados, a fiscalização apresentou a seguinte análise:

- Não apresenta as DANFES e nem planilhas de formação de preço, contendo a margem de lucro, com a justificativa de que não revende as mercadorias adquiridas. Ora, conforme demonstrado anteriormente, Bright Star adquire mercadorias no mercado externo, importação por encomenda, e as revende no

mercado interno para PCM do Brasil e MM City, então tal justificativa não se sustenta;

- A empresa não apresenta extratos bancários e comprovantes de pagamentos das notas fiscais, ou documentos que embasam os registros contábeis;

- Não apresenta as integralizações de capital alegando que as alterações foram efetuadas anteriormente aos últimos cinco anos;

- Intimado a justificar como se dá a manipulação das mercadorias importadas, pois a empresa não possui local para armazenagem, informou que possui contratos com empresas terceirizadas para este tipo de serviço, apresentando contrato com Alona Laboratórios. Contudo, as mercadorias transferidas para Alona correspondem a um pequeno percentual do total das operações de Bright Star.

c) Mtrading e as empresas intermediárias (MM City, PCM, Zentay e TSC)

De acordo com o constatado, os clientes de Freetrade e Bright Star resumiram-se praticamente a MM City, PCM do Brasil, Zentay (em 2018) e TSC (em 2018) e em menor escala Mtrading. Então a fiscalização decidiu analisar se a recíproca era verdadeira, ou seja, se os fornecedores de MM City, PCM do Brasil, Zentay e TSC resumiam-se a Freetrade e Bright Star. E, ao analisar as notas fiscais de entrada (saída dos fornecedores) das quatro empresas, verificou que Freetrade e Bright Star eram os únicos fornecedores de MM City e PCM.

E a Freetrade foi o único fornecedor de Zentay e TSC, conforme tabelas às e-fls. 87 a 95 do Relatório Fiscal.

Quanto aos clientes de MM City e PCM, com base na análise das notas fiscais de saída das empresas, foram encontradas apenas as empresas do grupo Rothenberg, conforme destacado abaixo:

MM City: Nos anos de 2012 e 2014, as vendas ao Grupo Rothenberg totalizaram 99,23% e 97,72% respectivamente e em 2018, 99,71%. Nos demais anos a destinação foi de 100%.

PCM do Brasil: Nos anos de 2012 e 2014, as vendas ao Grupo Rothenberg totalizaram 99,23% e 99,18 % respectivamente. Nos demais anos a destinação foi de 100%.

Portanto conclui a fiscalização que *“os clientes de PCM do Brasil e MM City são os mesmos, bem como o fluxo da mercadoria, distribuídas de maneira quase idêntica pelas duas empresas, cujo destino final são as filiais de Aeger, Passion, Delfos e Rothenberg”*.

Ainda com relação às empresas MM City e PCM Brasil, sediadas na zona central de Brasília/DF em duas salas de 15m², a fiscalização também lançou multas de embarço à fiscalização porque estas *“se recusaram a prestar os esclarecimentos necessários (...) com os mesmos argumentos usados pelos “supostos” encomendantes”*.

A fiscalização salienta que elas não possuem estrutura física para manipular as mercadorias transacionadas e que MM City chegou até a apresentar um contrato de locação de

um galpão em Samambaia/DF, de 06/01/2012, nos autos do processo nº 12466.720559/2017-18, contudo foi verificado em diligência feita ao local, e também com o proprietário do imóvel, que este nunca foi utilizado, que nunca houve pagamento pelo aluguel e que, por falta de uso, foi colocado novamente para locação, o que pode ser confirmado pela foto do imóvel fechado.

Informa ainda a fiscalização que as empresas MM City e PCM do Brasil foram objeto de comunicação ao COAF pelo HSBC na Carta-Circular Bacen nº 3.542/2012, em virtude de movimentação financeira incompatível com o patrimônio. E, um dos motivos da comunicação foram as operações a débito com a Freetrade.

A fiscalização ao descrever o teor da comunicação destaca:

Em relação a PCM: " A empresa comercializa e revende produtos de perfumaria e cosméticos. A empresa Freetrade atua como importadora de perfumes e cosméticos para PCM do Brasil, onde PCM nacionaliza os produtos e os revende a outras empresas como AEGER e Passion. Vale ressaltar que as empresas pertencem ao grupo Rothenberg".

Em relação a MM City: "... a empresa se trata de uma trading de perfumes e cosméticos, que não possui estoques, ao receber o pedido, o repassa ao fornecedor e manda entregar diretamente em seu cliente."

O HSBC, quando intimado pela fiscalização, confirmou as informações prestadas ao COAF.

Em novas diligências feitas em 04/09/2018 na MM City e PCM, nas salas comerciais em Brasília, a fiscalização constatou que *"apesar de terem entradas distintas, as salas das duas empresas se comunicam, sendo de fato apenas uma empresa comercial"*. E, em documentos apreendidos no local, encontrou-se procurações destas empresas para Melissa Carla dos Santos Pereira (CPF nº 274.027.488-20), Fabiana Cordaro Schnarndof (CPF nº 128.522.498-12) e Edson da Silva (CPF nº 068.166.038-42), para os quais foram dados amplos poderes para administrar as empresas, comportando-se como se sócios fossem. Contudo, o que chamou a atenção foi o fato de que essas pessoas eram empregadas do Grupo Rothenberg, conforme GFIP (e-fls. 1788/1790).

A Sra. Renata Aguiar de Freitas (CPF nº 866.870.341-20), uma das pessoas que recebeu a fiscalização, declarou que *"nas dependências da empresa em Brasília apenas são feitas as atividades de emissão de Notas Fiscais de Saída, emitidas conforme tabela predeterminada relacionando Clientes e Marcas/Produtos e tendo como base as Notas Fiscais de Entrada emitidas pelas empresas Freetrade (mercadorias importadas) e Bright Star (mercadorias nacionais). Finalmente informa que toda a parte comercial de negociação de preços e condições junto aos fornecedores e clientes são realizadas em São Paulo, provavelmente pela Sra. Melissa e pelo Sr. Edson"*.

Sobre a Mtrading, a fiscalização descreve que ela não é uma empresa de fachada, mas que também participou do esquema fraudulento. E observa que, as mercadorias importadas pelas DI's objeto da venda para esta empresa, tiveram as notas fiscais de saída no mesmo dia ou

em dia bem próximo ao desembaraço, e ainda destaca que “*não há diferença de peso na entrada e saída das mercadorias, atestando que todas as mercadorias nacionalizadas por meio destas DI foram revendidas*”, e no caso para as empresas do Grupo Rothenberg.

Com isto, a fiscalização diz: “*Infere-se, assim, que a relação comercial entre Freetrade, Mtrading e o Grupo Rothenberg é exatamente a mesma relação comercial que ocorre entre Freetrade, PCM, MM City e o Grupo Rothenberg*”.

Informa a fiscalização que a Zentay e TSC aparecem como cliente da Freetrade em 2018, substituindo MM City e PCM do Brasil nas compras das mercadorias importadas por aquela empresa com posterior revenda ao Grupo Rothenberg; e que a TSC substituiu a Zentay no decorrer do ano. Neste ponto, a fiscalização destaca que não há emissão de notas fiscais de remessa para terceiros.

Com relação à Zentay a fiscalização faz as seguintes observações:

- Foi aberta em 2016, sem movimentação financeira nem operacional até março de 2018, mês em que passou a “receber” as mercadorias de Freetrade, em detrimento das operações de MM City e PCM do Brasil, coincidentemente logo após a lavratura dos autos de infração nº 0727600384 e 0727600385.
- Adquire R\$ 30.339.313,72 em apenas 6 meses, mas não possui estrutura físicas nem empregados para transacionar tal quantidade de mercadorias.
- O único empregado é a Sra. Zenit da Silva Souza (ex-sócia da Freetrade), a proprietária da empresa, conforme consta na GFIP (fls.1808 a 1841), com exceção de 09/2018, onde aparece mais um empregado.
- As mercadorias importadas por Freetrade e adquiridas por Zentay, são diretamente enviadas do Porto Seco de Vitória para os armazéns do Grupo Rothenberg. Como já relatado acima, não há emissão de notas fiscais de remessa de mercadorias, por parte de Freetrade, somente de venda de mercadorias.
- Da diligência efetuada no endereço de cadastro em São Paulo, constatou-se que no endereço de cadastro funcionava o escritório de contabilidade que presta serviço ao contribuinte. E, o proprietário afirmou que a empresa promoveu alteração do endereço na junta comercial, fornecendo cópia da referida alteração. Efetuada diligência no novo endereço, constatou-se que a sala informada não existia, conforme consta nos termos de constatação de fls. 1801 a 1807.

Sobre a Zentay, a fiscalização informa ainda que possui situação semelhante às demais empresas de fachada: “*sem estrutura física ou operacional para transacionar a quantidade de mercadorias adquiridas, R\$ 32.168.495,03, possuindo apenas dois empregados constantes na GFIP do mês 07/2018 (fls. 1836 a 1838), admitidos na filial de Vila Velha e um empregado apenas na matriz, em Porto Velho/RO, e apenas em 03/2018, dado também extraído da GFIP*”.

As Autoridades Fiscais ainda observam que “*mais de 90% das operações de TSC ocorreram em outubro de 2018, coincidentemente após Zentay ser intimada a prestar*

informações”. As tabelas abaixo, referente à análise das notas fiscais saída de TSC e Zentay, respectivamente, mostram que as empresas do Grupo Rothenberg eram seus únicos clientes:

Ano da Emissão	Entrada/Saída	Cliente	Total NF
2018	Saída	AEGER COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA	4.639.171,58
		DELFO COMERCIO DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA	28.548,29
		PASSION COMERCIO DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA	2.880.790,96
		ROTHENBERG COMERCIO DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA	24.016.991,85

Ano da Emissão	Entrada/Saída	Nome do Participante	Valor Total NF
2018	Saída	AEGER COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA.	2.716.376,36
		DELFO COMERCIO DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA	1.007.678,15
		PASSION COMERCIO DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA	1.182.649,78
		ROTHENBERG COMERCIO DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA	17.339.945,58

d) Das empresas de transporte e logística

Foram analisadas pela fiscalização as DI's cujo transporte das mercadorias foi efetuado por Base Logística e Ômega (este apenas em 2018), por serem os mais relevantes, tendo transportado aproximadamente 90% das mercadorias em valor. Considerando-se de 2015 a 2018, as duas empresas transportaram 99,9% das mercadorias importadas por Freetrade.

A fiscalização intimou a Ômega, empresa de transportes, a apresentar os conhecimentos de transporte – CT-e emitidos no transporte das mercadorias enviadas de Freetrade para MM City, bem como para Zentay e TSC em 2018.

Informa que na resposta foi apresentado conhecimento onde consta que o remetente é Freetrade, o destinatário é MM City e o recebedor é Rothenberg Comércio de Perfumes, empresa do Grupo Rothenberg, localizada na cidade de Serra/ES, sem que Freetrade tenha emitido nota fiscal de remessa para terceiros. E destaca “Ou seja, a mercadoria é retirada em Cariacica, no Porto Seco de Vitória, para os armazéns do Grupo Rothenberg sem transitar por Brasília”.

Da análise dos CT-e emitidos por Ômega Transportes, quando a empresa Zentay é a destinatária das mercadorias, verificou-se que em todos consta como recebedores as empresas do Grupo Rothenberg. Já quando o destinatário é TSC, não consta recebedor nos CT-e, mas o endereço de entrega é no domicílio das filiais do Grupo Rothenberg. E após intimação para apresentar os recibos de entrega neste caso, verificou-se que o recebedor das mercadorias era a Base Logística, empresa de logística onde estão localizadas as filiais do Grupo.

Nos CT-e emitidos tendo como destinatário Zentay e TSC, o local de expedição são recintos alfandegados do Porto Seco de Vitória, “ou seja, as mercadorias são desembaraçadas e enviadas diretamente para os depósitos do Grupo Rothenberg”.

As filiais de Aeger, Delfos, Passion e Rothenberg estão localizadas nos domínios da empresa Base Logística Ltda (CNPJ nº 04.229.426/0001-72), localizada em Serra - ES, a qual executa todo o serviço de armazenagem e logística para estas empresas.

A Base Logística, quando perguntada pelo itinerário da carga, responde que “o percurso da carga é aquele usual de Brasília/DF para Serra/ES, via BR-040 e BR-262.”.

e) Real Encomendante: Grupo Rothenberg (Rothenberg, Passion, Delfos e Aeger)

As empresas do Grupo Rothenberg (Delfos, Passion, Rothenberg e Aeger) situam-se na cidade de Serra/ES, e como já relatado, dentro de armazéns da empresa Base Logística e Transportes Ltda.

As quatro empresas são controladas por Narsana Participações Ltda (CNPJ nº 06.012.701/0001-27), proprietária de 99,9% das quotas de todas as quatro empresas do Grupo, que por sua vez tem como acionista majoritário, com 90% das quotas, o Sr. MARCOS ROTHENBERG, CPF nº 147.289.878-84, que é o sócio administrador das empresas.

Devido aos indícios de que as empresas do Grupo Rothenberg eram os reais encomendantes das mercadorias importadas por Freetrade, estas foram intimadas pela fiscalização a prestar diversos esclarecimentos e a apresentar documentos.

A fiscalização informa que, a princípio, quando intimadas, afirmaram não serem obrigadas a produzirem provas contra si, e que *“estes contribuintes, ao invés de prestarem os esclarecimentos necessários, escolheram de antemão tentar desqualificar o procedimento de diligência, atacando de pronto o procedimento fiscal, conforme consta nas repostas aos referidos termos (fls.14 a 29) que, como podemos observar, são idênticas”*.

Diante disto foram lavradas multas por embaraço à fiscalização.

Os únicos documentos apresentados foram alguns contratos de locação e sublocação de imóveis, e parte das alterações dos contratos sociais das empresas. E a fiscalização observa que *“Todos os contratos foram assinados pelo Sr. Marcos Rothenberg, tanto por parte do sublocador, quando por parte da sublocatária. O Sr. Marcos Rothenberg também é o fiador nestes contratos”*.

Nas diligências efetuadas nos estabelecimentos das filiais (fls. 125 a 132) dentro da estrutura da Base Logística, a fiscalização assim descreve *“nos deparamos com ótima estrutura física utilizada para armazenagem das mercadorias, condizente com o volume de mercadorias transacionadas e onde se tem a real dimensão da quantidade de produtos comercializados pelas quatro empresas, demonstrada nas fotos do Anexo 2. (...) inclusive com sala climatizada para produtos que exigem este tipo de instalação”*.

Dentre outros indícios, a fiscalização também chama a atenção para uma procuração de Bright Star Business LLC, com firma reconhecida pela embaixada brasileira no Panamá, traduzida por tradutor juramentado e arquivada em Cartório de Títulos e Documentos, outorgando amplos poderes ao Sr. Marcos Rothenberg, inclusive para administrar os negócios,

ativos e propriedades da empresa. Com o que conclui ser *“um indício concreto de ligação indubitável entre o Sr. Marcos Rothenberg e a controladora do importador”*.

Diante de todas as informações apresentadas no Relatório Fiscal, a fiscalização conclui que:

- As importações registradas pela Freetrade, todas declaradas como “por conta própria”, foram de fato “por encomenda”, pois já havia um comprador pré-determinado, o Grupo Rothenberg.
- Nas importações registradas “por encomenda”, embora conste o nome do encomendante, Bright Star, controladora de Freetrade, este é diverso do real encomendante da mercadoria, que, como já relatado acima, é o Grupo Rothenberg.
- As empresas MM City, PCM do Brasil, Mtrading, Zentay e TSC foram incluídas na operação como intermediárias de modo a dificultar a determinação do real encomendante.
- Todas as operações que serviram de base para o lançamento tiveram na verdade o Grupo Rothenberg como real encomendante da mercadoria, como demonstrado por meio de diversos indícios relatados.

E destaca ao final desta parte que *“Freetrade, MM City, PCM do Brasil, Mtrading, Zentay, TSC e o Grupo Rothenberg praticaram SIMULAÇÃO e INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, conforme já relatado. (...) Portanto, o Grupo Rothenberg, constituído pelas empresas Rothenberg, Passion, Delfos e Aeger, controladas por Narsana Participações, é o real encomendante das mercadorias e, conforme veremos a seguir, figura como contribuinte do IPI, estando sujeito à legislação do referido imposto”*.

DA QUEBRA DA CADEIA DO IPI – REAL ENCOMENDANTE

A fiscalização destaca que o Grupo Rothenberg *“montou um esquema de fraude na importação de modo a tornar muito difícil a determinação do IPI na parte final da cadeia, seja inserindo empresas no meio do processo, cuja única finalidade era embaralhar as notas fiscais, seja inserindo códigos de mercadorias diferentes em cada fase, bem como, modificando também as unidades estatísticas no decorrer da fraude”*.

E que o real encomendante, ao ficar oculto na operação de importação, deixa de recolher o IPI devido na qualidade de encomendante pré-determinado de produtos importados, conforme estabelecido no Decreto nº 7.212, art. 9º, inciso IX (Regulamento do IPI – RIPI).

E para definir quais foram as transações comerciais da empresa ROTHENBERG, a fiscalização analisou as notas fiscais de saída emitidas pelas de empresas MM City, PCM do Brasil, Mtrading, TSC e Zentay, cuja entrada se dava na empresa Rothenberg, juntamente com as saídas da empresa Rothenberg para os clientes finais.

Em virtude das artimanhas utilizadas pela empresa para dificultar o rastreio documental das mercadorias, a fiscalização buscou encontrar um denominador comum que vinculasse as mercadorias importadas por Freetrade e revendidas no final da cadeia por Rothenberg. E para tanto escolheram o código GTIN - Número Global do Item Comercial, constante nas notas fiscais, que é a base do código de barras internacional.

Nas palavras da fiscalização *“este código é único para cada produto, tornando possível rastreá-los desde início até o fim da cadeia e possibilitando individualizar as operações comerciais por produto, admitindo assim o cálculo do IPI em cada operação, o qual será objeto de um tópico específico”*. E, com base nele foi possível determinar quais produtos foram vendidos pela empresa Rothenberg, tendo com origem as importações da Freetrade.

Assim, a partir do GTIN do produto na venda pela empresa Rothenberg (real encomendante) foi possível fazer o rastreio nas notas fiscais de saída emitidas pelas empresas de intermediárias, MM City, PCM do Brasil, Zentay, TSC e Mtrading cujo destinatário foi a empresa Rothenberg, visto que os únicos clientes destas empresas são as empresas do grupo Rothenberg, aí incluída a Rothenberg, e o único fornecedor, a Freetrade. *“Deste modo, podemos garantir que o produto vendido pela Rothenberg (real encomendante) foi comprado de Freetrade (importador)”*.

Desta forma, a fiscalização efetuou os seguintes procedimentos:

- 1) Determinamos todas entradas de mercadorias na empresa Rothenberg, de 01/2014 a 06/2019, cuja origem foram as empresas MM City, PCM do Brasil, Zentay, TSCe Mtrading (Tabela I – Anexo 12), e isolamos o GTIN para estas mercadorias (Tabela II - Anexo 12).
- 2) Determinamos todas as entradas diversas das relacionadas acima (Tabela III - Anexo 12) e isolamos o GTIN (Tabela IV - Anexo 12).
- 3) Comparamos quais GTIN eram coincidentes nas duas análises e os excluímos do escopo, ficando assim, apenas com a relação de GTIN exclusivos na emissão de notas fiscais pelas empresas relacionadas no item 01 (Tabela V - Anexo 12).
- 4) Portanto, os produtos da Tabela V do Anexo 12 são todos os de interesse na determinação do IPI, ou seja, aqueles com origem exclusivamente na importação efetuada por Freetrade e que transitaram por uma das empresas de fachada: MM City, PCM do Brasil, TSC, Zentay e Mtrading
- 5) Tendo determinado os produtos de interesse por meio do GTIN (Tabela V do Anexo 12), utilizamos este código como filtro para selecionar quais as notas fiscais de saída, emitidas por Rothenberg, na revenda de produtos no mercado interno, seriam o suporte para se determinar a base de cálculo do IPI devido na saída.
- 6) Aplicando o disposto no item anterior em todas as operações de venda da empresa Rothenberg, determinamos quais os produtos foram vendidos por Rothenberg e adquiridos exclusivamente de Freetrade, por intermédio das empresas de fachada, resultando na Tabela do Anexo 11, onde estão listadas todas as notas fiscais de saída com seu respectivo valor de venda.

7) Com base na Tabela do Anexo 11, calculamos o valor tributável mensal do IPI.

8) Efetuamos as análises apenas em relação às mercadorias classificadas nas posições NCM nº 33030010 e 33030020, por representarem mais de 99% do comércio praticado pela Rothenberg.

9) Excluimos também as devoluções de compras e vendas efetuadas por Rothenberg com base no GTIN (Tabelas VI e VII – Anexo 12).

Esta tabela de apuração mensal se encontra na folha 189 do Relatório Fiscal e o total do valor tributável no período foi R\$ 376.177.633,10. E, com isto a fiscalização calculou o IPI devido e as devidas compensações dos créditos apurados nas compras das mercadorias revendidas. Resultando ao final no imposto devido no montante de R\$ 46.377.905,10.

Além disto, foi feita a Representação Fiscal para Fins Penais haja vista ter restado caracterizada a ocorrência de fato que, em tese, configura crime de descaminho, definido no artigo 334, § 1º, III, e falsidade ideológica, conforme art. 299, ambos do Código Penal.

Inconformado com a autuação fiscal, o contribuinte apresentou Impugnação tempestivamente.

A 6ª Turma da DRJ Recife (DRJ-REC), em sessão datada de 05/05/2020, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação. Foi exarado o Acórdão nº 11-67.492, às fls. 3048/3089, com a seguinte Ementa:

PRAZO DECADENCIAL.

Na ausência de pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial de 5 anos, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, desloca-se para a regra geral, prevista no art. 173, I, do mesmo diploma legal.

CONTRIBUINTE DO IPI. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

Equiparam-se a estabelecimento industrial 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.

MULTA QUALIFICADA.

Demonstrando-se o elemento volitivo constante dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/1964, fica caracterizada a ocorrência de fraude, conluio e sonegação, e por conseguinte, a imputação da multa qualificada.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 23/12/2020 (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 3111), apresentou Recurso Voluntário em 06/01/2021, juntado às fls. 3116/3184, cujos argumentos serão analisados ao longo do voto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I – DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Nesta preliminar, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

Em atendimento ao princípio da legalidade, o sujeito passivo de cada relação jurídico-tributária é aquele eleito pela lei e que esteja diretamente vinculado ao fato que gerou o crédito tributário. Consequentemente, somente poderá ser sujeito passivo aquele que realize a materialidade do respectivo fato gerador e aufera os seus benefícios econômicos. Para tanto, mister se faz identificar com exatidão e comprovar quem é esse sujeito passivo, sob pena de não existir qualquer vínculo jurídico que dê suporte à exigência tributária. O CTN, no seu artigo 142, expressamente dispõe sobre a forma de constituição do crédito tributário por parte do Fisco:

(...)

Um dos requisitos essenciais do ato de lançamento, para que ele possa constituir-se em um ato administrativo válido e eficaz, é exatamente a correta identificação do sujeito passivo, como a pessoa contra quem se impõe o dever de pagar tributo e penalidade.

Portanto, o lançamento de crédito tributário maculado por vício insanável decorrente de erro na identificação do sujeito passivo deve ser anulado tendo em vista que inexistente qualquer vínculo ou título jurídico que ligue credor e devedor e que dê possa respaldo a essa exigência. Essa hipótese, afeta a própria essência da relação jurídico-tributária tendo uma vez que aquele que não é sujeito passivo não pode ser compelido a cumprir exigência tributária de outro.

Na incorreta identificação do sujeito passivo a realidade factual não se subsume à hipótese de incidência por faltar um dos seus elementos vitais a correta identificação do sujeito passivo. A relação jurídico-tributária não nasceu por não haver se formado o respectivo liame, em decorrência torna-se ineficaz o lançamento que necessita ser anulado.

Ocorre, entretanto, que o sujeito passivo foi perfeitamente identificado. Conforme consta do Relatório Fiscal, o contribuinte ROTHENBERG COMÉRCIO DE PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA foi acusado pela Fiscalização da Receita Federal de ser o real encomendante das mercadorias

importadas sendo, portanto, equiparado a industrial, fato que lhe impõe o recolhimento do IPI sobre suas saídas de mercadorias. Contudo, tal recolhimento não foi realizado, o que fez as autoridades fiscais elaborarem a tabela de fls. 2170/2174, na qual foi apurado o IPI devido com base nas notas fiscais de saída da própria ROTHENBERG.

Logo, não há qualquer dúvida de que o lançamento tributário realmente deve ser efetuado contra o recorrente.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade da autuação.

III – DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Nesta preliminar, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

E, por fim e não menos importante - somente a título de argumentação, tendo em vista que não existe qualquer infração passível de lançada de ofício, mas por amor ao debate, antes de se adentrar ao mérito é importante suscitar questão de ordem pública e da máxima relevância no tocante à extinção do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário pelo lançamento de ofício em virtude da ocorrência de decadência, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN:

A decadência, por se tratar de matéria de direito e de ordem pública deve ser reconhecida de ofício e poderá ser alegada a qualquer tempo ou instância, como no caso da recorrente.

Portanto, **o lançamento de ofício ref. aos períodos de 01/2014 a 09/2014 por meio dos autos de infração somente ocorreu após o prazo legal de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador**, isto é, após a extinção do direito da fazenda pública – constando-se (é fato) que já haviam decorrido +05 anos a partir do primeiro dia ao exercício seguindo à ocorrência do fato gerador – logo **seja à luz do 150 ou do 173 a DRJ equivoca-se ao manter como devido período claramente indevido** – devendo, portanto, o presente auto ser anulado por inclusão de período decadente!

A decisão da DRJ, contestada pelo recorrente, se deu com base nos seguintes fundamentos, *litteris*:

A ciência do lançamento pela autuada aconteceu em 31/10/2019, e os fatos geradores considerados no auto de infração ocorreram nos períodos de janeiro de 2014 a junho de 2019.

Para a impugnante, operou-se a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir os créditos tributários em 01/01/2015, ou seja, entende que os lançamentos que se referem aos fatos geradores de 01/2014 a 09/2014 estariam decaídos em razão do disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Sendo o IPI um tributo que se enquadra na modalidade do lançamento por homologação, é inegável a sua sujeição às regras contidas no art. 150 do CTN (que foram reproduzidas pelo art. 188 do RIPI/2010), nos seguintes termos:

(...)

Assim, o prazo dado pelo § 4º é o da homologação da atividade a ser exercida pelo obrigado (o de “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”). Sujeitam-se às normas aplicáveis ao lançamento por homologação somente os créditos tributários que tenham sido submetidos a pagamento. **Sem pagamento antecipado, não há que se falar em homologação.**

Na ausência do pagamento antecipado, não se fazem presentes os pressupostos do lançamento por homologação, impossibilitando a homologação dos procedimentos que deveriam ter sido adotados pela contribuinte. Neste caso, a regra aplicável ao lançamento do crédito tributário passa a ser a geral, dada pelo art. 173 do CTN:

(...)

No caso concreto, os valores de IPI exigidos no auto de infração decorrem exclusivamente da atividade de fiscalização, não tendo havido nenhum destaque, escrituração, apuração ou recolhimento efetuados pela contribuinte relativos a esses valores. Não houve “*recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto*”, nem “*dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher*”, motivo pelo qual, **em relação aos débitos apurados pode-se afirmar que não houve pagamento antecipado do IPI.**

Em assim sendo, fica afastada a regra especial constante do art. 150, § 4º, CTN, havendo-se de computar a decadência pela regra geral do art. 173, I, do referido diploma legal, segundo a qual o prazo respectivo é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que os lançamentos, referentes a cada período de apuração, poderiam ter sido efetuados e cuja incidência no caso concreto não estaria a depender da comprovação de dolo, fraude ou simulação.

No presente caso, cuidando de fatos ocorridos no ano-calendário de 2014, o termo inicial da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte, isto é, 01/01/2015, com o fim do período decadencial em 31/12/2019. Havendo-se cientificado regularmente o lançamento ao sujeito passivo ainda em 2019, constata-se que não se operou a decadência arguida.

Com razão a DRJ. Constato que o critério utilizado para verificar qual o dispositivo legal aplicável está em linha com entendimento já há muito consagrado no STJ com base no julgamento do REsp nº 973.733 /SC, segundo o rito previsto para os recursos repetitivos, na data de 12/08/2009, relator o Ministro LUIZ FUX:

TESE JURÍDICA: "O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte

àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação **ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre**, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, **inexistindo declaração prévia do débito**".

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, **ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (...).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; **(ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte**, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a

dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Para infirmar a decisão da DRJ, caberia ao contribuinte comprovar que realizou algum pagamento nos períodos em que alega ter ocorrido a decadência (JAN a SET/2014), contudo nada comenta sobre esta questão, que se torna, portanto, incontroversa. Nesse contexto, não tendo ocorrido o pagamento antecipado e inexistindo declaração prévia do débito, não resta dúvidas de que a regra decadencial a ser aplicada é aquela geral, prevista no art. 173, I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de decadência do crédito tributário.

IV – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA - AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DA RECORRENTE PARA ENTREGA DE DOCUMENTOS CONTÁBEIS-FISCAIS - AFRONTA E NEGATIVA DE VIGÊNCIA AOS ARTIGOS 196 E 197 DO CTN

Nesta preliminar, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

Data Máxima Vênia Ilustríssimos Conselheiros, a DRJ apenas afirmar e reafirmar em suas razões (voto e relatório) que não houve cerceamento de defesa não coaduna com o caso em tela!

Sendo que no presente, **reafirmamos todas as razões de direitos já manifestadas em sede de Impugnação e, trazemos à baila o fato inconteste que** (atreladíssimo a Verdade Material – Provas), que **a Recorrente em nenhum momento neste processo administrativo ou do enredo elaboradíssimo orquestrado pela RFB** (talvez “grande máfia da importação”??), **não fora intimada ou notificação POR ESCRITO – NOS TERMOS DOS ART. 196 e 197 DO CTN para entrega de seus documentos.**

(...)

Por mais que a fiscalização tenha elaborado páginas e páginas para fundamento a “suposta fraude – conluio – evasão fiscal – crimes”, **não HÁ NENHUMA NOTIFICAÇÃO, INTIMAÇÃO, DILIGÊNCIA DESCUMPRIDA PELA EMPRESA, POIS**

SIMPLESMENTE, ESTE ATO FORMAL FOI “ESQUECIDO PELA FISCALIZAÇÃO” – E POR RESULTADO DESDE ERRO GROSSEIRO O AUTO DE INFRAÇÃO EM SI ESTÁ LIVRO DE VÍCIOS FORMAIS E MATERIAIS.

Como um dos objetivos fins da fiscalização é “achar erros, falhas ou falta dos contribuinte” tais não podem ser presumidos simplesmente, **deve haver prova cabal da recusa formal do contribuinte na entrega dos livros contábeis e documentos fiscais, o que no caso em concreto há total omissão.**

Contesta-se - novamente - a exação ora recorrida, **alegando esta preliminar de cerceamento de defesa ante as ofensas aos princípios básicos que devem nortear os processos administrativos e judiciais, quais sejam o contraditório, a ampla defesa, e a garantia das partes ao devido processo legal,** requerendo a nulidade do auto de infração principal e reflexos, na forma do art. 5º, inciso LVI da CF/1988 e no art. 59, inciso II, § 3º do Decreto nº 70.235/1972.

Vejamos, inicialmente, o que consta dos arts. 196 e 197 do CTN:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Em relação à alegação de que *“a Recorrente em nenhum momento neste processo administrativo ou do enredo elaboradíssimo orquestrado pela RFB (talvez “grande máfia da importação”??), não fora intimada ou notificação POR ESCRITO – NOS TERMOS DOS ART. 196 e 197 DO CTN para entrega de seus documentos”*, constato que esta afirmação do recorrente é equivocada, como demonstram os seguintes trechos do Relatório Fiscal:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, iniciamos a ação fiscal com base nos TDPF-F nº 0727600-2019-00441-0, código de acesso nº 91863158, na empresa acima qualificada, para apuração de irregularidades no recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Tal apuração se baseia na constatação da ocorrência da infração denominada Interposição Fraudulenta de Terceiros, que culminou no lançamento dos Autos de Infração abaixo relacionados, nos quais a empresa supracitada figurou como real encomendante de diversas mercadorias.

(...)

Durante a análise fiscal, que resultaram nos Autos de Infração supracitados, verificamos a existência de onze empresas envolvidas nas operações de importação, sendo cinco delas suspeitas de serem os reais encomendantes da mercadoria - cinco empresas intermediárias, com indícios de serem “empresas de fachada”, cuja finalidade é tão somente dificultar a ação do fisco em determinar os reais encomendantes e, a última, a controladora do importador.

(...)

Inicialmente, optamos por apenas diligenciar as empresas suspeitas de serem os encomendantes, doravante denominadas pelo seu primeiro nome, DELFOS, PASSION, ROTHENBERB e AEGER onde formulamos uma série de questionamentos, conforme consta nos Termos de Intimação nºs 62/01, 65/01, 103/01 e 104/01 (fls. 02 a 13), respectivamente.

No entanto, estes contribuintes, ao invés de prestarem os esclarecimentos necessários, escolheram de antemão tentar desqualificar o procedimento de diligência, atacando de pronto o procedimento fiscal, conforme consta nas repostas aos referidos termos (fls.14 a 29) que, como podemos observar, são idênticas.

Os contribuintes chegam a afirmar que não são obrigados a produzirem prova contra eles mesmos.

Não se está obrigando os contribuintes a produzirem provas contra eles mesmos, estamos exigindo o que a norma determina, o que deve ser de apresentação obrigatória.

Os artigos 195 a 197 do CTN, Código Tributário Nacional, determinam que não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Determina ainda que autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquela.

(...)

Devido a esta conduta, decidimos efetuar o lançamento de multa por embarço à fiscalização, cujos autos de infração estão formalizados nos processos

12466720334/2017-61, 12466720335/2017-14, 12466720336/2017-51 e 12466.720333/2017-17.

A conduta dos contribuintes motivou, assim, a abertura dos procedimentos de fiscalização, amparados pelos TDPF-F nº 0727600-2017-00303-3, 0727600-2017-00304-1, 0727600-2017-00305-0, 0727600-2017-00306-8 e 0727600-2017-00307-6.

Igual conduta procederam as empresas suspeitas de serem de “fachada”, doravante denominadas MM City e PCM do Brasil, localizadas em Brasília/DF, que também se recusaram a prestar os esclarecimentos necessários (fls. 35 a 100), exigidos nos Termos de Intimação nº 63/01 e 66/01 (fls. 31 a 34) com os mesmos argumentos usados pelos “supostos” encomendantes.

Assim como nos encomendantes, efetuamos os lançamentos da multa por embarço à fiscalização nestas empresas, conforme consta nos autos dos processos 12466.720352/2017-43 e 12466.720351/2017-07.

Ressalte-se que foram dadas oportunidades aos reais encomendantes e as “empresas de fachada” (MM City e PCM) de ampla defesa, inclusive com diversas prorrogações de prazo, conforme consta nas várias mensagens eletrônicas trocadas (fls. 101 a 118), e todos se negaram a prestar os esclarecimentos necessários.

(...)

I.1.1 – Da Diligência nas Filiais

Em 12/07/2017, comparecemos no endereço dos contribuintes, Aeger, Delfos, Passion e Rothenberg, situado na Av. Acesso Rodoviário S/N, Quadra 09, Módulos 02 e 03, salas N, M, J e K, a fim de averiguarmos a veracidade das informações constantes nos sistemas da RFB e conhecermos a logística utilizada pelas quatro empresas.

As empresas estão localizadas dentro das dependências da empresa Base Logística e Transportes Ltda, CNPJ nº 04.229.426/0001-72, doravante denominada Base Logística, que presta serviços de logística e locação de armazéns.

(...)

No decorrer da diligência nas instalações da empresa fomos acompanhados pelo Sr. Leonardo Cruz Nicolau, CPF nº 082.672.147-80, responsável pela área de logística e armazenamento.

Estas informações constam do Termo de Constatação e Diligência nº 229/01 (fls. 119 a 124).

Ato contínuo, fomos encaminhados às dependências das empresas Aeger, Delfos, Passion e Rothenberg, onde lavramos os Termos de Diligência e Constatação nº 62/01, 65/01, 103/01 e 104/01 (fls. 125 a 132).

(...)

Atendendo aos Termos de Início de Ação Fiscal e Intimação nº s 303/01, 304/01, 305/01 e 306/01 (fls. 135 a 144), as empresas Passion e Rothenberg informaram (fls. 145 a 168) que o gerente das filiais é o Sr. Sidrônio Ananias, confirmando o apurado durante as diligências fiscais, e as empresas Aeger e Delfos informaram que a gestão é feita pela matriz, divergindo do apurado.

(...)

I.1.2 – Das Intimações

Em relação às intimações, os únicos documentos apresentados foram alguns contratos de locação e sublocação de imóveis e parte das alterações dos contratos sociais das empresas.

Analisando os contratos de locação de imóvel não residencial (fls. 169 a 186), enviados pelas empresas Aeger, Delfos, Passion e Rothenberg, em atendimento aos itens 02 e 03 dos Termos de Intimação supracitados, verifica-se que parte dos imóveis ocupados pelas quatro empresas foram locados inicialmente pela Rothenberg, que se fez representar por Narsana Participações e esta representada pelo Sr. Marcos Rothenberg, e depois sublocados a outras empresas do grupo.

(...)

No afã de demonstrar que as possuem estrutura física para manipular a quantidade de mercadoria adquirida, MM City inclui na impugnação ao auto de infração nº 0727600384, processo nº 12466.720559/2017-18, um contrato de locação de imóvel (fls.219 a 220), datado de 06/01/2012, referente ao aluguel de um galpão em samambaia/DF.

Intimadas, Termos de Intimação nº 30/01 e 31/01 (fls. 221 a 222 e 226 a 227), a prestar esclarecimentos a respeito deste imóvel e do qual não comunicou a existência quando formalizada a exigência de informar sua estrutura física, novamente, a empresa tergiversou, se recusando informar quaisquer pormenores em relação a tal contrato (fls. 223 a 225 e 228 a 230).

(...)

Para confirmar as suspeitas de que o referido galpão não é utilizado para armazenagem de mercadorias das empresas MM e PCM do Brasil, foi efetuada diligência, Termo de Realização de Diligência e Retenção (fls. 244 a 246) ao local constante no contrato de locação onde foi constatado que não há funcionários ou movimentação no local e que funcionários do estabelecimento em frente informaram que há mais de três anos não existe movimentação no local.

Quando intimado a informar o local de descarga das mercadorias, o transportador, Base Logística, não informou, chegando a afirmar que as mercadorias permaneciam em cima dos caminhões aguardando o destino.

Como se verifica, a autoridade administrativa lavrou os termos necessários para documentar o início do procedimento, bem como encaminhou diversas intimações e realizou

diversas diligências para a coleta de provas. O contribuinte teve ciência de todos os documentos produzidos, a fim de poder elaborar adequadamente a sua defesa, dentro do prazo legal. Assim, foram atendidos os princípios da Ampla Defesa, do Devido Processo Legal e do Contraditório.

Quanto a alegação de que “*deve haver prova cabal da recusa formal do contribuinte na entrega dos livros contábeis e documentos fiscais, o que no caso em concreto há total omissão*”, devo observar que consta a prova das intimações para prestar informações, mas não consta qualquer prova de que estas intimações foram atendidas a contento. Se o contribuinte afirma que apresentou toda a documentação solicitada e que as multas por embarço à fiscalização são descabidas, deveria apresentar o protocolo de recebimento dos documentos encaminhados à Receita Federal, o que não foi feito.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa.

V – DA PRELIMINAR DE JUNTADA DE DOCUMENTOS EM SEDE RECURSAL

Nesta preliminar, o Recorrente pede a este Conselho para que tenha as provas carreadas neste ato julgadas para o fim de ser dada a total procedência ao recurso ou que seja convertido em diligência, caso superadas todas as preliminares.

As provas juntadas aos autos no Recurso Voluntário foram admitidas por este julgador e serão analisadas, dando cumprimento aos princípios processuais da Verdade Material, da Ampla Defesa e do Contraditório, como pede o recorrente. Em relação à diligência solicitada, conluo pela sua desnecessidade, tendo em vista que estão presentes nos autos todos os elementos suficientes para o julgamento da lide, não havendo dúvidas a serem sanadas.

O CARF inclusive já sumulou esta matéria, nos termos da Súmula CARF nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Pelo exposto, voto por acolher a preliminar de análise dos documentos juntados pelo recorrente neste Recurso Voluntário e por rejeitar a preliminar de diligência.

VI – DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO – DA PENALIDADE MENOS GRAVOSA AO CONTRIBUINTE

O recorrente alega que, caso se entenda pela cobrança do tributo, e não pela nulidade ou a conversão em diligência, que o faça “de modo menos gravoso”. Fundamenta seu pedido nos seguintes termos, *in verbis*:

E não por mero amor ao debate, mas por questão de aplicação dos princípios da legalidade e menor gravosidade, caso os Ilmos. Conselheiros Administrativos entendam pela aplicação cobrança do tributo, e não pela nulidade ou a conversão em diligência, que o faça de modo menos gravoso.

Neste sentido, pleiteia-se pelo entendimento do valor mínimo tributável.

Não assiste razão ao recorrente. O cálculo do IPI deve ser realizado de acordo com o previsto nos arts. 189 a 199 do Decreto 7.212/2010 (RIPI-2010):

Art. 189. O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas, constantes da TIPI, sobre o valor tributável dos produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 13).

Parágrafo único. O disposto no caput não exclui outra modalidade de cálculo do imposto estabelecida em legislação específica.

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equipado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equipado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

(...)

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

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

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

III - ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos

saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei no 1.593, de 1977, art. 28); e

As Autoridades Tributárias usaram como base de cálculo para o IPI o valor total da operação de que decorreu a saída do estabelecimento equiparado a industrial, ou seja, **o valor constante da nota fiscal de saída da ROTHENBERG, conforme previsto na legislação**. O VTM, deve ser lembrado, **estipula um valor mínimo, e não um valor máximo**, conforme consta do *caput* do art. 195: “*O valor tributável não poderá ser inferior*”, mas obviamente poderá ser superior.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

VII – DA MULTA AGRAVADA E DAS SUPOSTAS “ILAÇÕES NÃO PROVADAS PELO FISCO” - DA NECESSÁRIA CONVERSÃO DO PRESENTE EM DILIGÊNCIA – DO ALEGADO APEGO DA RFB SOBRE A ESTRUTURA FÍSICA DA RECORRENTE

O recorrente alega que é incabível que seja aplicada a multa agravada (150%), haja vista que o tipo das supostas infrações apuradas não se configuraria entre as hipóteses para as quais existe a obrigatoriedade ou enseje tal procedimento, quais sejam, sonegação, fraude ou conluio. Sua fundamentação é a seguinte, *verbis*:

Ad argumentandum tantum, mesmo que se admitisse como válido os lançamentos dos créditos tributários que são NULOS, como já foi demonstrado à exaustão, ainda assim, **é incabível que haja a MULTA AGRAVADA, que poderia ensejar – caso confirmada a decisão da DRJ - representação fiscal para fins penais** haja vista que o tipo das supostas infrações apuradas não se configuraria entre as hipóteses para as quais existe a obrigatoriedade ou enseje tal procedimento. Talvez, por isso a autoridade fiscal decidiu deixar de proceder a tal ato, reconhecendo ser incabível o mesmo no caso da Recorrente não em desatendimento a própria Portaria no 1.750/2018.

(...)

A própria lei faz a perfeita distinção entre os fatos considerados como simples infrações, inciso I supra, daqueles que se configuram crime contra a ordem tributária por se revestirem de fraude, conluio, utilização de artifícios ou manobras, inciso II supra. Inclusive, em tais hipóteses, caberá à autoridade fiscal o dever de produzir as provas da ocorrência do evidente intuito de fraudar o Fisco. Devem-se distinguir, assim, as hipóteses que se configuram como falta de declaração ou de declaração inexata daquelas em que está comprovado o indício da ocorrência de fraude. Distingue a lei a simples inadimplência resultante de apuração nos livros e registros contábeis da empresa, da fraude constatada mediante a apresentação de provas irrefutáveis da respectiva ocorrência.

Portanto, a lei é bastante clara quando determina que **no caso de ser apurada a falta de pagamento ou recolhimento do tributo no prazo, como no presente**

caso, deverá ser aplicada a multa de 75% e, nesse caso, não há como se configurar qualquer indício de violação da lei penal tributária.

(...)

Melhor sorte não alcança as induções do Fisco do Porto de Vitória, mantido pela DRJ de Recife quanto a ausência de estrutura física da filial da Recorrente, visto que é comum e corriqueiro nos portos (em geral), sobretudo em Vitória/ES (estado que se especializou nas importações e exportações de produtos industrializados e manufaturados, com inúmeros incentivos estaduais conhecidos), é rotina comum que as empresas mantenham em cidades litorâneas ao Porto – como é o caso de Serra-ES - unidades filiais focadas apenas no ‘trade’ o que, diversamente do alegado pela RFB não há qualquer crime ou fraude.

(...)

Na verdade, na hipótese da Recorrente, não há quaisquer provas, nem sequer em indício da ocorrência de crime tributário, concluindo-se, por conseguinte que a frases de efeitos do Fisco tem caráter meramente intimidatório, com visível desvio de finalidade.

(...)

– IV. DO MÉRITO ARGUIDO EM SEDE DE DRJ E NÃO ANALISADO

A Empresa como já sinalado em sede de Impugnação “é pessoa jurídica de Direito Privado e dentre a consecução de suas atividades sociais (objeto constante em seu contrato) atua no chamado mercado de luxo, especialmente na área de perfumes e cosméticos e afins, tudo como consta a própria Adipec (Associação dos Distribuidores e Importadores de Perfumes, Cosméticos e Similares)”.

(...)

Ocorre que, ainda que não haja qualquer tipo de processo de industrialização entre o desembaraço aduaneiro e a remessa da mercadoria para outras pessoas jurídicas, a RFB insiste incidir IPI novamente, conforme pode-se atestar pelas notas fiscais de importação e de remessa, notas fiscais que compõe este PAF.

(...)

A.1. A INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DE IPI QUANDO DA SAÍDA DE MERCADORIA ORIUNDA DO ESTRANGEIRO DO ESTABELECIMENTO DO IMPORTADOR, EM VIRTUDE DE REPASSE OU REVENDA, QUANDO NÃO HÁ QUALQUER TIPO DE TRANSFORMAÇÃO DA SUA NATUREZA OU INDUSTRIALIZAÇÃO

(...)

Em verdade, a insurgência se perfaz contra a incidência de IPI na saída da mercadoria do estabelecimento do importador. No caso em debate, após o desembaraço aduaneiro e conseqüente recolhimento do tributo sobre produtos

industrializados, não há qualquer tipo de industrialização ou operação que transforme a natureza do produto.

(...)

A jurisprudência nacional é unânime no sentido de que o IPI não deve incidir sobre a saída da mercadoria do estabelecimento do importador, já que as hipóteses do artigo 46 do CTN são excludentes. Apenas a título de exemplo, expõe a seguir ementa de julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

(...)

Quanto à compreensão do tema pela Excelsa Corte Constitucional, **tão grande é o debate que o Recurso Extraordinário nº 946.648/SC**, cuja origem é em um Mandado de Segurança que desenvolveu seu trâmite perante a 2ª Vara Federal da Seção Judiciária de Blumenau, sob o nº 5004521-47.2012.404.7205, **teve a Repercussão Geral reconhecida sobre o Tema de nº 906**, tal como se pode notar com a ementa:

(...)

Embora não haja decisão no Recurso Extraordinário citado acima, sabe-se que o entendimento dos Tribunais Superior é no sentido de julgar pela não incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados na revenda ou repasse de mercadorias de procedência estrangeira, quando da saída destas do estabelecimento do importador.

A.2. IPI NÃO LANÇADO NA REVENDA DE MERCADORIA IMPORTADA – SAÍDA COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL

(...)

Com essas considerações, já é possível comprovar a ilegalidade/inconstitucionalidade da cobrança dupla do IPI nas hipóteses de importação de produtos industrializados e revendidos, sem que tais produtos não sofram qualquer espécie de transformação, modificação ou mesmo beneficiamento.

Apesar da aparente inexistência de dúvidas quanto às possíveis hipóteses de incidência do IPI, isto é, importação de produtos do exterior ou operação com produtos industrializados, o fisco federal efetua, em algumas hipóteses, a cobrança do tributo de forma dúplice, ou seja, tanto na hipótese de importação quanto na operação de simples revenda.

(...)

Diante do acima esposado não há que se manter o presente auto de infração, devendo este ser anulado em preliminar, ou no mérito ser dado total provimento ao presente recurso administrativo de modo de cancelar os débitos contra a impugnante.

Sem razão o recorrente. Após a apresentação do Recurso Voluntário, o Recurso Extraordinário nº 946.648/SC (Tema 906 da Repercussão Geral) foi julgado pelo STF, mais precisamente em 24/08/2020, Relator Min. MARCO AURÉLIO e Redator do Acórdão Min. ALEXANDRE DE MORAES:

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

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

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

Essa decisão transitou em julgado em 09/02/2021. Devo observar, contudo, que a matéria já havia sido apreciada pelo STJ, sob o rito previsto para recursos repetitivos, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532/SC, com publicação no DJe em 18/12/2015:

EMENTA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Quanto à ausência de estrutura física da filial da Recorrente, sua defesa se limita a afirmar que é comum e corriqueiro nos portos (em geral), sobretudo em Vitória/ES, que as empresas mantenham em cidades próximas ao Porto – como é o caso de Serra-ES - unidades filiais focadas apenas no “trade”, o que, diversamente do alegado pela RFB, não implicaria o cometimento de crime ou fraude.

Observo que o próprio contribuinte reconhece as alegações da Fiscalização sobre a ausência de estrutura física das empresas caracterizadas como sendo “de fachada”, ou seja, empresas sem capacidade operacional nem financeira para realizar as importações, demonstrando que realmente eram empresas interpostas entre o importador ostensivo, a empresa FREETRADE, e o real encomendante/importador, a ROTHENBERG.

Como visto, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil. O recorrente, então, criou empresas de fachada para figurarem como importadores que estavam dando saída aos bens em revenda para o mercado interno, em operação simulada de interposição fraudulenta, tentando esquivar-se de sua condição de contribuinte do IPI na qualidade de equiparado a industrial.

O recorrente, portanto, deveria ter dado saída às mercadorias com destaque do IPI, uma vez que é equiparada a industrial pela legislação; não tendo procedido a este destaque, deve ser lançado o imposto devido através de Auto de Infração.

Um resumo da operação foi apresentado no tópico de conclusão do Relatório

Fiscal:

VI – Conclusão

Relacionamos abaixo os indícios que nos levam a concluir que o Grupo Rothenberg, por meio das empresas Aeger, Delfos, Passion e Rothenberg, é o real encomendante das mercadorias.

1) Freetrade realiza importações de R\$ 223 milhões entre 2012 e 2018, sem possuir qualquer estrutura física para manipular as mercadorias, sendo 86% delas por conta própria, totalizando o registro e desembaraço de 1077 DI's, das quais separamos 955 para análise.

2) Armazéns contratados para acondicionamento de mercadorias dentro de qualquer Porto Seco não podem ser considerados parte da estrutura física da empresa, pois estão vedados pelo art. 8º da IN 1.208/2011 o exercício de atividade de armazenagem de mercadoria que estejam fora do controle aduaneiro.

3) Até 2017, em torno de 97% das mercadorias importadas por meio das DI's sob análise são revendidas, de um modo ou de outro, para duas empresas, MM City e PCM do Brasil, metade para cada uma, que as repassa ao Grupo Rothenberg.

4) As empresas estão localizadas na área central de Brasília/DF, em duas salas, de 15 m2 cada, uma ao lado da outra. Recusa-se a apresentar documentos em relação ao aluguel de um galpão em Taguatinga, que teoricamente serviria para descarga e manipulação das mercadorias. **Este fato contraria o informado por um dos transportadores que afirmou não descarregar as mercadorias no Distrito Federal.**

5) A controladora de Freetrade, Bright Star, está localizada na cidade de São Paulo/SP, onde ocupa também apenas uma sala comercial.

6) A controladora de Bright Star, também denominada Bright Star, está domiciliada no estado americano de Delaware, no mesmo endereço da controladora de MM City e quotista de PCM do Brasil.

7) Tanto Freetrade, como sua controladora, e também MM City e PCM do Brasil, se recusaram a fornecer informações detalhadas das controladoras e sócios localizados no exterior.

8) Freetrade e Bright Star apenas informam que o sócio majoritário da controladora no exterior é o Sr. Francisco Brizuela.

9) As notas de fiscais de entrada e saída são emitidas por Freetrade no mesmo dia, indicando prévia encomenda das mercadorias.

10) O lucro de Freetrade de 1% a 6% da base de cálculo do IPI, nos anos-calendário 2012 a 2016, respectivamente, lucro compatível com uma TRADING e não com o de uma grande atacadista de perfumes e cosméticos.

11) A importadora não realiza despesa com vendas, nem comerciais, indicando que os encomendantes são pré-determinados, pois não necessita de vendedores ou propaganda para revender os produtos. Relembrando: 99% dos produtos do segmento de cosméticos e perfumes são revendidos apenas ao Grupo Rothenberg.

12) O importador e sua controladora apresentam apenas doze mensagens eletrônicas para comprovar a comercialização com os fornecedores no exterior, onde aparece o nome do Sr. Francisco Brizuela e da Sra. Diva Helena.

13) Estas oito mensagens são irrelevantes em relação ao intenso comércio exterior praticado pelo importador, não comprovando, deste modo, que é Freetrade quem negocia com os fornecedores.

14) A Sra. Diva Helena é a representante de Bright Star, controladora de Freetrade, com amplos poderes e, em tese, seria ela quem negociaria com os fornecedores.

15) Devido à falta de comprovação, não foi possível determinar quem negocia as mercadorias com o exterior.

16) As notas fiscais não possuem assinatura do comprador ao receber as mercadorias.

17) Até 2017, 90% das mercadorias são transportadas por Base Logística.

18) De 2015 a 2018, 99,9 % das mercadorias são transportadas por Base Logística e Ômega Transportes.

19) Questionado sobre os endereços de descarga e coleta das mercadorias em Brasília, Base Logística se manifestou assim: *“Ela (a carga) ficava sobre rodas no aguardo de eventual conferência por amostragem pelo destinatário da carga e sua respectiva ordem com especificação do local de entrega das mercadorias e realização de novo transporte. Nesse caso a Base aguardava os documentos legais e ordens do destinatário para realizar novo trajeto”.*

20) A Base Logística presta serviço de logística ao grupo Rothenberg, locando os armazéns e fornecendo mão-de-obra para manipulação destas mercadorias.

21) Quase 100% das mercadorias adquiridas por MM City e PCM do Brasil são revendidas às quatro empresas do Grupo Rothenberg, Aeger, Delfos, Passion e Rothenberg.

22) A mercadorias revendidas a estas empresas são enviadas às suas filiais localizadas em Serra/ES, onde estão os armazéns alugados a Base Logística.

23) A logística de transporte das mercadorias importadas por meio da DIs sob análise carece de sentido e lógica, pois: a mercadoria é desembarçada no Porto Seco de Cariacica/ES, enviada a Brasília/DF, localizada a 1250 km, permanece sem ser descarregada em cima dos caminhões, para no dia seguinte percorrerem novamente 1250 km até a cidade de Serra/ES, localizada a apenas 10 km do local de desembarço.

24) Até 2017 temos o seguinte fluxo de mercadorias: Freetrade importa e revende 97%, divididas meio a meio, das mercadorias à MM City e PCM do Brasil, que, por sua vez, revendem 97% das mercadorias ao Grupo Rothenberg. Quando incluímos 2018, temos mais duas empresas no rol da fraude, Zentay e TSC, que juntando com MM City e PCM do Brasil, adquirem 98% das mercadorias importadas por Freetrade.

25) 100% das mercadorias “adquiridas” por TSC e Zentay são revendidas para o Grupo Rothenberg.

26) Assim, 98% das mercadorias importadas por Freetrade são destinadas ao Grupo Rothenberg.

27) As únicas operações comerciais executadas tanto por MM City quanto por PCM do Brasil são comprar os produtos importados por Freetrade e revendê-los ao grupo Rothenberg. As empresas só existem para isso, mais nada.

28) O grupo Rothenberg possui estrutura física e a expertise para armazenagem e distribuição das mercadorias.

29) A página na internet, www.rrperfumes.com.br, apresenta o Grupo Rothenberg como grande distribuidor de produtos importados, no entanto, afirma que adquire os produtos no mercado interno.

30) O Grupo é reconhecido por sites especializados e por publicações de negócios como expoente na importação de perfumes e cosméticos.

31) O sócio administrador, Sr. Marcos Rothenberg, é um empresário reconhecido neste ramo de negócios.

32) Reportagem no Jornal Valor Econômico trata o Grupo Rothenberg como Grupo Bright Star, nome da controladora de Freetrade.

33) Freetrade não possui nenhuma tradição no ramo de distribuição e comercialização de perfumes e cosméticos.

34) O Grupo Rothenberg possuía contrato de exclusividade de comercialização e importação da marca Coty no Brasil, com vigência de 2006 a 2011. Neste período, Freetrade efetuou diversas importações desta empresa.

35) Diversos documentos comprovam a ligação entre o Sr. Marcos Rothenberg, sócio administrador e controlador do grupo Rothenberg, com a Bright Star, controladora de Freetrade, sendo inclusive fiador em contrato de locação.

36) O Sr. Marcos Rothenberg foi procurador com amplos poderes de Bright Star LLC, controladora de Bright Star, que por sua vez é controladora de Freetrade.

37) Embora, as datas destes documentos sejam anteriores ao período fiscalizado, mostra a intensa relação entre o Grupo Rothenberg e os controladores de Freetrade.

38) Quem controla de fato MM City e PCM do Brasil é o Grupo Rothenberg através de três funcionários, que possuem amplos poderes, por meio de procurações, para gerir as duas empresas.

39) Declaração dos funcionários de MM City e PCM do Brasil informando que não veem o sócio administrador das empresas desde 2007.

40) Substituição de MM City e PCM do Brasil por duas empresas de fachada, Zentay e TSC, que não possuem a mínima estrutura física ou operacional para transacionar as mercadorias “adquiridas” de Freetrade.

41) Diligenciando a empresa Zentay, verificou-se sua inexistência de fato.

42) A proprietária de Zentay é ex-sócia de Freetrade.

43) Os conhecimentos de transporte emitidos por Ômega Transportes onde consta que o recebedor das mercadorias é o Grupo Rothenberg.

44) A controladora no exterior, Bright Star LLC, da controladora do importador - Freetrade possui o mesmo endereço no exterior da controladora de PCM e sócia de MM City, que por sua vez são administradas pelo grupo Rothenberg.

45) Comunicado ao COAF pelo HSBC informando que Freetrade é uma trading agindo por ordem de PCM do Brasil e MM City (Grupo Rothenberg) nas importações, ou seja, uma trading efetuando operações sob encomenda para PCM do Brasil e MM City (Grupo Rothenberg). Ressaltamos que MM City e PCM são empresas de fachada administradas pelo Grupo Rothenberg.

(...)

O fato principal é: 98% das mercadorias importadas por Freetrade são descarregadas no Porto Seco de Vitória e armazenadas logo depois nos armazéns do Grupo Rothenberg, localizados a apenas 10 km do Porto Seco.

Agora sim, admitamos uma hipótese totalmente fantasiosa, imaginando que todas as operações descritas nos documentos fiscais estejam corretas com Freetrade como importador, PCM do Brasil, MM City e o Grupo Rothenberg como

encomendantes no mercado interno, temos a seguinte situação, totalmente desprovida de lógica e de sentido:

Aproximadamente R\$192 milhões em mercadorias foram importadas por Freetrade pelo Porto de Vitória, desembarcada no Porto Seco, em Cariacica/ES, vendida meio-a-meio para MM City e PCM do Brasil, que estão localizadas em Brasília/DF, percorrendo em torno de 1250 KM, retornando em seguida para os armazéns do Grupo Rothenberg, localizados a apenas 10 km do ponto de partida.

(...)

Chegando em Brasília, em uma operação completamente estapafúrdia, as mercadorias não são desembarcadas nem conferidas, pois os compradores não possuem armazéns ou qualquer estrutura física para armazenagem e distribuição.

Depois são vendidas ao Grupo Rothenberg, retornando nos dias seguintes para Serra/ES, mesmo percurso de ida, para serem armazenadas nas filiais do referido grupo, localizadas a 10 KM do ponto de desembarço.

Quanto à Mtrading, TSC e Zentay, embora não estejam localizadas a 1250 km do ponto de desembarço, participam do mesmo modo da fraude, pois todas as mercadorias revendidas para estas empresas são integralmente revendidas ao Grupo Rothenberg e conforme afirmamos acima, são empresas emissoras de notas fiscais apenas, sendo que as mercadorias jamais transitaram em suas instalações. **Todas as mercadorias importadas por meio das DIs objetos de análises neste processo saem de Freetrade com um único destino: o Grupo Rothenberg, que é quem possui estrutura física, expertise e logística para comercialização das mercadorias.**

Do Grupo Rothenberg, as mercadorias são distribuídas por todo o país.

Assim, afirmamos que o Grupo Rothenberg é o real encomendante das mercadorias importadas por Freetrade.

Definido o Grupo Rothenberg como real encomendante das mercadorias listadas nas DIs objeto deste relatório, não há outro caminho que não o de imputar aos partícipes a prática da infração denominada Interposição Fraudulenta de Terceiros.

(...)

VII - Da Ocultação Do Encomendante e da Simulação Nas Operações De Importação

As importações registradas pela Freetrade, todas declaradas como “por conta própria”, foram de fato “por encomenda”, pois já havia um comprador pré-determinado, o Grupo Rothenberg.

Nas importações registradas “por encomenda”, embora conste o nome do encomendante, Bright Star, controladora de Freetrade, este é diverso do real

encomendante da mercadoria, que, como já relatado acima, é o Grupo Rothenberg.

VIII - Da Ocultação do Encomendante – Grupo Rothenberg

As importações das mercadorias referentes às DI's listadas no item I foram declaradas como “por conta própria” ou “encomenda” pela Freetrade.

Ocorre, porém, que todas estas operações tiveram na verdade o Grupo Rothenberg como real encomendante da mercadoria, como demonstrado por meio de diversos indícios relatados neste relatório, tendo ainda as empresas MM City, PCM do Brasil, Mtrading, Zentay e TSC como intermediárias de modo a dificultar a determinação do real encomendante.

Neste caso, o Grupo Rothenberg se constitui na real encomendante dessas mercadorias.

Assim, Freetrade, MM City, PCM do Brasil, Mtrading, Zentay, TSC e o Grupo Rothenberg praticaram SIMULAÇÃO e INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, conforme já relatado.

Portanto, o Grupo Rothenberg, constituído pelas empresas Rothenberg, Passion, Delfos e Aeger, controladas por Narsana Participações, é o real encomendante das mercadorias e, conforme veremos a seguir, figura como contribuinte do IPI, estando sujeito à legislação do referido imposto.

IX - Da Quebra da Cadeia de IPI - Real Encomendante.

IX.1 – Introdução

Como demonstrado acima, o grupo Rothenberg montou um esquema de fraude na importação de modo a tornar muito difícil a determinação do IPI na parte final da cadeia, seja inserindo empresas no meio do processo, cuja única finalidade era embaralhar as notas fiscais, seja inserindo códigos de mercadorias diferentes em cada fase, bem como, modificando também as unidades estatísticas no decorrer da fraude.

A legislação determina que o encomendante pré-determinado de produtos importados é contribuinte do IPI, de acordo com o estabelecido no Decreto nº 7.212, art. 9º, inciso IX (Regulamento do IPI – RIPI).

Portanto, ao tornar-se oculto na operação de importação, o real encomendante deixa de recolher o imposto devido.

Aqui dividimos novamente o grupo em quatro empresas: Rothenberg, Delfos, Passion e Aeger, onde determinaremos qual produto foi transferido para qual empresa, não sendo mais necessário determinar de qual DI partiu a mercadoria, sendo que este Relatório trata apenas das transações comerciais da empresa ROTHENBERG, devidamente qualificada no Tópico I.

Serão analisadas as notas fiscais de saída emitidas pelas de empresas MM City, PCM do Brasil, Mtrading, TSC e Zentay, cuja entrada se dá na empresa

Rothenberg, juntamente com as saídas da empresa Rothenberg para os clientes finais.

Como relatado no primeiro parágrafo, o contribuinte usa diversas artimanhas para impossibilitar o “rastreamento” documental da mercadoria e para dificultar ainda mais, a empresa Rothenberg adquire uma pequena parte de mercadorias de outras empresas nacionais, misturando estas mercadorias com as adquiridas de Freetrade por intermédio de MM city, PCM do Brasil, Zentay, TSC e Mtrading.

Portanto há que se encontrar um denominador comum que vincule quais mercadorias foram importadas por Freetrade e revendidas no final da cadeia pela empresa Rothenberg.

Encontramos o fator vinculante referente aos diversos produtos e operações no código denominado GTIN, constante nas notas fiscais, e que é a base do código de barras internacional.

Este código é único para cada produto, tornando possível rastreá-los desde início até o fim da cadeia e possibilitando individualizar as operações comerciais por produto, admitindo assim o cálculo do IPI em cada operação, o qual será objeto de um tópico específico.

Adiante, iremos descrever passo a passo como tal procedimento foi efetuado.

Portanto, é com base neste código que iremos determinar quais produtos foram vendidos pela empresa Rothenberg (real encomendante) e que tiveram origem na importação realizada por Freetrade.

Conforme se verifica a partir do *modus operandi* do grupo, não há dúvidas de que havia a interposição fraudulenta de terceiros com o objetivo de evitar a incidência do IPI sobre os reais encomendantes, que praticavam preços bem mais elevados do que os “importadores ou encomendantes de fachada”, **o que causava uma drástica redução na base de cálculo do tributo, como se comprova pelo elevado valor da autuação fiscal**. Logo, estava presente o dolo nesta conduta, o desejo livre e consciente de sonegar.

A alegação do recorrente de que tal procedimento fraudulento não faria sentido porque as empresas Rothenberg, Delfos, Passion e Aeger não seriam contribuintes do IPI caiu por terra com as decisões do STF e do STJ sobre a matéria, no sentido de ser devido o IPI quando da saída das mercadorias do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, combinadas com a regra do art. 9º, IX, do Regulamento do IPI (Decreto nº 7212/2010):

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

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);

Para a situação descrita pela Fiscalização, mostra-se aplicável o disposto no art. 23, V, do Decreto 1455/76:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Por conta da ocorrência da infração de “dano ao Erário”, foram lavrados outros Autos de Infração, tramitando em processos distintos, conforme destacado no Relatório Fiscal:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, iniciamos a ação fiscal com base nos TDPF-F nº 0727600-2019-00441-0, código de acesso nº 91863158, na empresa acima qualificada, para apuração de irregularidades no recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Tal apuração se baseia na constatação da ocorrência da infração denominada Interposição Fraudulenta de Terceiros, que culminou no lançamento dos Autos de Infração abaixo relacionados, nos quais a empresa supracitada figurou como real encomendante de diversas mercadorias.

Autos de Infração		
Numero Processo	Valor AI	Nº AI
12466.720559/2017-18	17.060.271,92	727600384
12466.720560/2017-42	17.060.271,92	727600385
12466.720268/2018-19	33.724.056,58	727600409
12466720270/2018-80	33.724.056,58	727600243
12466.720495/2018-36	10.726.360,10	727600388
12466.720498/2018-70	2.267.919,75	727600386
12466.720499/2018-14	43.914.922,85	727600245
12466.720500/2018-19	43.166.231,41	727600385
12466.720522/2018-71	15.519.276,37	727600388
Total	217.163.367,48	

A empresa em questão fazia parte de um grupo econômico, denominado Grupo Rothenberg, controlado por uma holding, Narsana Participações.

A análise atual se faz necessária, pois há fortes indícios de quebra da cadeia do IPI, ocasionada pela interposição fraudulenta de terceiros.

O presente Auto de Infração é resultado da análise acima mencionada e trata do tributo que deixou de ser recolhido em decorrência da interposição fraudulenta, o IPI; a base legal para esse lançamento foi indicada no Relatório Fiscal:

Trata-se da função extrafiscal dos tributos e penalidades incidentes no comércio exterior. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 elenca de forma taxativa importações proibidas, que não podem ser realizadas, inclusive na hipótese do inciso V, quando há emprego de fraude ou simulação. Essas importações não interessam à sociedade, e nem ao Estado interessam os tributos incidentes, conforme se depreende do Regulamento Aduaneiro, nestes termos:

Art. 71. O Imposto não Incide sobre:

(...)

*III - mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento, **exceto na hipótese em que não seja localizada**, tenha sido consumida ou revendida (Decreto-Lei nº37, de 1966, art. 1º, § 4º, inciso III, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77);*

Com efeito, o que interessa ao Estado, no caso em tela, é que a operação não seja realizada, daí a aplicação da pena de perdimento que visa, em última análise, tornar insubsistente o fato gerador, pois interrompe o processo de nacionalização, impedindo que o importador tome posse da mercadoria importada irregularmente.

Já na impossibilidade da aplicação do perdimento, no caso de mercadoria não localizada, consumida ou revendida, deve ser aplicada à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos termos do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, bem como **permanecem devidos os tributos incidentes**, conforme

determina o citado inciso III do art. 71 do Regulamento Aduaneiro, pois o controle aduaneiro foi burlado e as mercadorias foram integradas ao mercado interno.

Na verdade, há um equívoco nesse último parágrafo, acima transcrito. Vejamos o que determina o citado art. 71, III, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6759/2010), cuja base legal é o Decreto-Lei nº 37/66, art. 1º, § 4º, inciso III, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

TÍTULO I - Imposto de Importação

CAPÍTULO I - Incidência

Art.1º - **O Imposto sobre a Importação** incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

(...)

§ 4º **O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:** (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, **exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida.** (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

Como se verifica, o dispositivo legal invocado trata apenas do Imposto de Importação, determinando sua incidência sobre mercadoria estrangeira objeto de pena de perdimento, mas que não foi localizada, tenha sido consumida ou revendida. No caso do IPI, a norma aplicável é aquela contida no art. 237 do Regulamento Aduaneiro, c/c seu art. 71:

TÍTULO I - DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

CAPÍTULO I - DA INCIDÊNCIA

(...)

Art. 71. O imposto não incide sobre:

I - mercadoria estrangeira que, corretamente descrita nos documentos de transporte, chegar ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e que for redestinada ou devolvida para o exterior;

II - mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine a reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembaraço aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava, desde que observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda;

III - mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 4º, inciso III, com a redação dada pela Lei no 10.833, de 2003, art. 77);

(...)

Título I - DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

CAPÍTULO I - DA INCIDÊNCIA E DO FATO GERADOR

Art. 237. O imposto de que trata este Título, na importação, incide sobre produtos industrializados de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

§ 1º O imposto não incide sobre:

I - os produtos chegados ao País nas hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 71, que tenham sido desembaraçados; e

II - as embarcações referidas no inciso V do art. 71 (Lei nº 9.432, de 1997, art. 11, § 10).

§ 2º Na determinação da base de cálculo do imposto de que trata o caput, será excluído o valor depreciado decorrente de avaria ocorrida em produto.

Art. 238. O fato gerador do imposto, na importação, é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º).

Enquanto o Regulamento Aduaneiro determina expressamente a não-incidência do Imposto de Importação sobre mercadoria estrangeira que tenha sido objeto de pena de perdimento, no que toca ao IPI, não traz qualquer determinação nesse sentido, pois a não-incidência se restringe apenas às hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 71, deixando de fora o inciso III, que trata da pena de perdimento. Logo, não há dúvidas de que, por esse aspecto, está correto o presente lançamento fiscal. Tendo ocorrido o desembaraço aduaneiro, deve ser cobrado o IPI.

A situação, no entanto, se altera quando se trata da multa de ofício, objeto da contestação do contribuinte neste tópico. Isso porque o art. 74 da Lei nº 4.502/64 determina que, apurando-se a prática de duas ou mais infrações, aplicam-se cumulativamente as penas a elas cominadas **apenas se as infrações não forem idênticas:**

Art. 74. **Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações** pela mesma pessoa natural ou jurídica, **aplicam-se cumulativamente**, no grau correspondente, **as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas** ou quando ocorrerem as hipóteses previstas no art. 85 e em seu parágrafo.

§ 1º Se idênticas as infrações e sujeitas à pena de multas fixas, previstas no art. 84, aplica-se, no grau correspondente, a pena cominada a uma delas, aumentada de 10% (dez por cento) para cada repetição da falta, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração se tratasse. (Vide Decreto-Lei nº 34, de 1966)

§ 2º **Se a pena cominada fôr a de perda da mercadoria ou de multa proporcional** ao valor do impôsto ou do produto a que se referirem as infrações, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, **como se de uma só infração se tratasse**. (Vide Decreto-Lei nº 34, de 1966)

A *contrario sensu*, **se as infrações forem idênticas, as penas não podem ser aplicadas cumulativamente**. Vejamos a definição de “infração” e as penas previstas na Lei nº 4.502/64:

TÍTULO IV - Das Infrações e das Penalidades

CAPÍTULO I - Das Infrações

Art. 64. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, **que importe em inobservância, por parte do sujeito passivo, de obrigação tributária**, positiva ou negativa, estabelecida ou disciplinada por esta lei, por seu regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

(...)

SEÇÃO I - Das Espécies de Penalidades

Art. 66. As infrações serão punidas com as seguintes penas, **aplicáveis separada ou cumulativamente**:

I - multa;

II - perda da mercadoria;

III - proibição de transformar com as repartições públicas ou autárquicas federais e com os estabelecimentos bancários controlados pela União;

IV - sujeição a sistema especial de fiscalização;

V - cassação de regimes ou contrôles especiais estabelecidos em benefício dos sujeitos passivos.

SEÇÃO II - Da Aplicação e Graduação das Penalidades

Art. 67. **Compete à autoridade julgadora**, atendendo aos antecedentes do infrator, aos motivos determinantes da infração e à gravidade de suas consequências efetivas ou potenciais;

I - determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator;

II - fixar, dentro dos limites legais, a quantidade da pena aplicável.

No presente caso, houve apenas uma ação realizada pelo sujeito passivo, no caso, a utilização de interposta pessoa para ocultar o real adquirente da mercadoria, buscando induzir a Administração Tributária a erro, supondo que o recorrente não seria equiparado a industrial e, portanto, não seria contribuinte do IPI. Como se percebe, **o não recolhimento do IPI que é exigido neste processo é mero exaurimento da conduta anterior**.

Sendo a pena cominada a de perda da mercadoria (art. 66, II), substituída pela de multa proporcional ao valor aduaneiro do produto (em razão deste não ter sido localizado ou ter sido revendido), não há como aplicar, cumulativamente, a pena de multa (art. 66, I). As infrações devem ser tratadas como se fossem uma só, por expressa disposição art. 74 da Lei nº 4.502/64.

Essa regra positiva o Princípio da Consunção no âmbito do IPI, segundo o qual quando uma norma definidora de um crime passe por fases (*iter criminis*) que são consideradas crimes em outra norma, a primeira absorve a segunda, visando à solução do conflito aparente de normas e pressupondo a existência de ilícitos chamados “consuntos”, que servem de fases preparatórias ou de execução, anteriores ou posteriores, de outro delito mais grave “consuntivo”.

Pelo Princípio da Consunção, também conhecido como Princípio da Absorção, ainda que praticadas duas ou mais condutas subsumíveis a tipos legais diversos, pune-se apenas uma conduta, restando as demais absorvidas, quando estas constituam meramente partes de um fim único. A jurisprudência do STJ vai nesse sentido, conforme AgRg no AREsp 1.515.023/GO, Rel. Ministro JORGE MUSSI, julgado em 24/9/2019:

O princípio da consunção é aplicado para resolver o conflito aparente de normas penais quando um crime menos grave é meio necessário ou fase de preparação **ou de execução do delito** de alcance mais amplo, de tal sorte que o agente só será responsabilizado pelo último, **desde que se constate uma relação de dependência entre as condutas praticadas.**

Em matéria tributária, temos alguns precedentes afastando a cumulação de multa com base no Princípio da Consunção:

i) AgInt nos EDcl no Recurso Especial nº 1.825.186/RS, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, julgado em 04/08/2022:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO QUE ENFRENTOU OS PONTOS RELEVANTES PARA A SOLUÇÃO DA LIDE. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. **IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA DE MERCADORIA. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO CUMULADA COM IMPOSIÇÃO DE MULTA PELO CONSUMO. MERO EXAURIMENTO DA CONDUTA FRAUDULENTA. CUMULAÇÃO DE SANÇÕES INDEVIDA.**

HISTÓRICO DA DEMANDA

1. Em Embargos à Execução Fiscal, discute-se autuação fiscal promovida pela Receita Federal em Novo Hamburgo/RS, que **constatou que a empresa, entre os exercícios de 2004 e 2008, subfaturou quase duas centenas de operações** (cerca de 180) de importação de mercadorias (tecidos e acessórios relacionados com tapeçaria, persianas e cortinas, artefatos têxteis). A fraude consistia na apresentação de faturas diferentes para uma mesma operação. (...)

2. A pretensão recursal veiculada pela Fazenda Nacional tem por objeto o questionamento a respeito da **aplicação concomitante das multas previstas no art. 44, I e § 1º, da Lei 9.430/1996 (150% sobre o valor do tributo que deixou de ser pago** em virtude da apuração, no lançamento de ofício, de que houve fraude consistente no subfaturamento do preço das mercadorias importadas) **e no art. 83, I, da Lei 4.502/1964 (multa igual ao valor da mercadoria entregue ao consumo, ou consumida).**

3. No presente momento, a empresa interpôs Agravo Interno contra decisão que deu parcial provimento ao apelo raro do ente público.

TESE DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. DESPROVIMENTO

4. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 1.022 do CPC.

CONSUMO DE MERCADORIA IMPORTADA COM FRAUDE (SUBFATURAMENTO). MERO EXAURIMENTO DE INFRAÇÃO. INVIABILIDADE DA APLICAÇÃO CUMULATIVA DAS MULTAS. EXEGESE DO ART. 99 DO DECRETO-LEI 37/1966

5. A importação de mercadorias com subfaturamento enseja aplicação da multa de 50% ou 100%, preceituada no art. 108, caput e parágrafo único, do Decreto-Lei 37/1966.

6. A sanção prevista no art. 83, I, da Lei 4.502/1964 incide apenas nas hipóteses em que a mercadoria estiver sujeita à decretação da pena de perdimento, não sendo o caso dos autos, tendo em vista que o subfaturamento, por si, não constitui situação apta a ensejar o decreto de perdimento. **O consumo da mercadoria importada com subfaturamento, no caso em tela, constitui exaurimento da aludida infração.**

CONCLUSÃO

7. Agravo Interno provido.

(...)

VOTO-VISTA

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Como anotado pelo Relator, Ministro HERMAN BENJAMIN, trata-se de Agravo interno, aviado por TJ COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, contra decisão monocrática por ele proferida que, nos presentes autos de Embargos à Execução Fiscal, deu parcial provimento ao Recurso Especial, interposto pela FAZENDA NACIONAL, "para reformar o acórdão recorrido, aplicando a multa de 100% sobre o valor comercial das mercadorias", prevista no art. 83, I, da Lei 4.502/64, que havia sido excluída pelo acórdão recorrido (fl. 5.288e).

(...)

Em voto vogal divergente, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, sem analisar a alegada violação, no Recurso Especial, ao art. 1.022 do CPC/2015 – pelo que a reputou implicitamente rejeitada –, **deu provimento ao Agravo interno**, para "manter o acórdão proferido pela Corte de origem que excluiu a aplicação da multa prevista no art. 83, I, da Lei 4.502/64", pelo que negou provimento ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, **com base nas seguintes premissas**:

a) "para uma única infração cometida foram aplicadas conjuntamente duas penas distintas. Isto porque a segunda infração, o consumo das mercadorias importadas fraudulentamente, nada mais é que, dentro do iter infracional, a

consumação ou exaurimento da infração que lhe foi precedente (a importação com subfaturamento). É indubitoso haver duas condutas ilícitas (subfaturamento + consumo), mas ambas fazem parte de um mesmo conjunto, de uma mesma finalidade. Em Direito Penal conhecida é a lição de que 'a norma incriminadora de um fato, que é meio necessário ou normal fase de preparação ou execução de outro crime, é excluída pela norma a este relativa (princípio da consunção)' (in Alberto Silva Franco et al. 'Código penal e sua interpretação jurisprudencial', volume 1, tomo 1: parte geral. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 1088)";

b) "o que temos aqui é um típico caso de consunção. O fim é um só. Veja-se que a importação subfaturada o foi realizada para que houvesse o consumo pela própria empresa que importou a mercadoria. Conforme disposto na sentença de e-STJ fls. 5.196, a autoridade tributária apurou duas condutas diversas: a primeira foi a realização de 'fraude no curso dos despachos aduaneiros de importação', e a segunda, em momento posterior, constituiu-se no 'consumo no processo produtivo da empresa fiscalizada das mercadorias de procedência estrangeira importadas fraudulentamente'. **Em tais situações, uma infração absorve a outra, não podendo subsistir as duas conjuntamente** e aqui há que se ler com atenção a parte final do disposto no art. 99 do Decreto-lei 37/66 (...) Quando o artigo de lei [art. 99 do Decreto-lei 37/66] fala em identidade de infrações quer com isso tratar dos princípios da subsidiariedade e da consunção, próprios do direito punitivo, até porque inexistem infrações idênticas, já que o critério cronológico iria dar uma norma revogada por outra";

c) "Para o caso, a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a diferença do tributo devido em razão da fraude perpetrada (art. 44, I e §1º, da Lei 9.430/96) já é a punição suficiente pelas duas condutas, **posto que impunível a segunda conduta que constitui o exaurimento da primeira**";

d) "Além disso, segundo a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, **a multa de 100% (cem por cento) sobre o valor comercial da mercadoria importada (art. 83, I, da Lei 4.502/64) é uma penalidade que existe apenas para substituir a pena de perdimento.** Sendo assim, somente é aplicável nas situações de pena de perdimento e apenas quando a pena de perdimento for factualmente inexequível v.g. quando a mercadoria clandestinamente introduzida foi consumida, extraviada etc. Essa alternatividade entre uma punição e outra é a lógica que subsidia a redação do art. 84 da Lei 4.504/64 (...) ocorre que para o caso não se aplica a pena de perdimento já que se está diante de subfaturamento (falsidade ideológica - pena proporcional ao valor do imposto) e não de falsidade material (pena de perda ou proporcional ao valor do produto). **Nessa situação, a punição recai sobre as diferenças não faturadas (cobrança do tributo proporcional e multa) e não sobre o todo das mercadorias (pena de perdimento), em razão de haver norma específica**", citando precedentes do STJ sobre o assunto.

(...)

Pedindo a mais respeitosa vênia ao Relator, Ministro HERMAN BENJAMIN, **acompanho a divergência, inaugurada pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES**, com acréscimo de fundamentos, de modo a dar provimento ao Agravo interno.

(...)

O Tribunal de origem, ao dar provimento parcial à Apelação da contribuinte, para afastar a multa do art. 83, I, da Lei 4.502/64, decidiu de modo claro e coerente e em conformidade, ainda, com a orientação firmada pelo STJ, no sentido de que, "na hipótese de subfaturamento, não se aplica a pena de perdimento prevista no art. 105, VI, do Decreto-lei 37/66, regulamentado pelo art. 689, VI, § 3º-A, do Decreto 6.759/2009. Em tal hipótese incide, conforme o caso, a multa do parágrafo único do art. 108 do citado Decreto-lei 37/66, ou, então, a multa de que trata o parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001, reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002, correspondente ao art. 703, caput, do Decreto 6.759/2009. Nesse sentido: STJ, REsp 1.217.708/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2011; REsp 1.240.005/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe de 17/09/2013; REsp 1.218.798/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/10/2015" (STJ, REsp 1.445.663/SC, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe de 20/10/2020).

Na hipótese, a contribuinte informou, na petição inicial, que, após recursos administrativos, houve redução dos valores originalmente lançados, sendo incontroverso nos autos que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – bem ou mal – tornou insubsistente a multa por subfaturamento, prevista no art. 108, parágrafo único, do Decreto-lei 37/66 e que corresponde ao art. 633, I, do Decreto 4.543/2002, que tem matriz legal no art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001 (que, por sua vez, corresponde ao art. 108, parágrafo único, do Decreto-lei 37/66).

Nesse contexto, o voto condutor do acórdão recorrido foi claro ao consignar, na fundamentação, que "os tributos foram exigidos com a multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/96, por ter sido apurada fraude na importação, decorrente de subfaturamento. Além desta multa, foi imposta multa de R\$ 13.826.464,49, fundada no art. 83, I, da Lei 4.502/64, o qual dispõe: (...) como a fraude consistiu no subfaturamento, a multa específica a ser imposta é a prevista no art. 108, parágrafo único, do DL 37/66".

Por sua vez, na parte dispositiva do acórdão, de modo compatível com a fundamentação do voto condutor e atendendo aos limites da demanda, **o Tribunal de origem deu parcial provimento à Apelação da contribuinte, apenas para excluir a multa do art. 83, I, da Lei 4.502/64, até porque não caberia ao Poder Judiciário, no âmbito dos presentes Embargos à Execução Fiscal, mandar aplicar a multa do parágrafo único do art. 108 do Decreto-lei 37/66** – que

equivale à multa de que trata o parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001, reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002 –, **ainda que seja a multa específica a ser imposta, no caso, na medida em que a multa por subfaturamento**, prevista no mencionado art. 633, I, do Decreto 4.543/2002 (correspondente ao art. 108, parágrafo único, do Decreto-lei 37/66), **foi – bem ou mal – afastada pelo CARF.**

(...)

O voto vencedor – como se destacou – também admitiu a existência de mais de uma infração, ao consignar que "os tributos foram exigidos com a multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/96, por ter sido apurada fraude na importação, decorrente de subfaturamento. Além desta multa, foi imposta multa de R\$ 13.826.464,49, fundada no art. 83, I, da Lei 4.502/64 (...) como a fraude consistiu no subfaturamento, a multa específica a ser imposta é a prevista no art. 108, parágrafo único, do DL 37/66 (...) **São reiterados os precedentes desta Turma no sentido de que o subfaturamento enseja a aplicação de multa e não o perdimento da mercadoria. Se não há o perdimento, qual o sentido em impor uma multa que seria equivalente ao valor da mercadoria?** O consumo de produto estrangeiro importado fraudulentamente e que autoriza a multa igual ao valor comercial da mercadoria, tipificada no art. 83, I, da Lei 4.502/64, não se refere às hipóteses de declaração falsa quanto ao valor, uma vez que esta infração está sujeita à regra especial supramencionada. Ora, a multa de 100% do valor da mercadoria substitui a pena de perdimento quando há importação fraudulenta e a mercadoria foi consumida, mas se o subfaturamento não autoriza a aplicação da pena de perdimento, é claro que não pode incidir a multa substitutiva" (fls. 5.287/5.288e).

(...)

Ademais, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, ao aplicar, na área tributária, teoria utilizada no Direito Penal, segundo a qual "a norma incriminadora de um fato, que é meio necessário ou normal fase de preparação ou execução de outro crime, é excluída pela norma a este relativa (princípio da consunção)", observou a jurisprudência do STJ, que se orienta no sentido de que, no âmbito tributário, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, como ilustram os seguintes julgados:

(...)

Comungo do mesmo entendimento do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que, em seu voto vogal divergente, consignou que, "para uma única infração cometida foram aplicadas conjuntamente duas penas distintas. Isto porque a segunda infração, o consumo das mercadorias importadas fraudulentamente, nada mais é que, dentro do iter infracional, a consumação ou exaurimento da infração que lhe foi precedente (a importação com subfaturamento). **É indubitoso haver duas condutas ilícitas (subfaturamento + consumo), mas ambas fazem parte de um mesmo conjunto, de uma mesma finalidade"**,

concluindo que "a importação subfaturada o foi realizada para que houvesse o consumo pela própria empresa que importou a mercadoria. (...) Em tais situações, uma infração absorve a outra, não podendo subsistir as duas conjuntamente e aqui há que se ler com atenção a parte final do disposto no art. 99 do Decreto-lei 37/66: 'Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas'. Quando o artigo de lei fala em identidade de infrações quer com isso tratar dos princípios da subsidiariedade e da consunção, próprios do direito punitivo, até porque inexistem infrações idênticas, já que o critério cronológico iria dar uma norma revogada [consumida] por outra".

Acompanho o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, outrossim, no seu entendimento de que "a multa de 100% (cem por cento) sobre o valor comercial da mercadoria importada (art. 83, I, da Lei 4.502/64) é uma penalidade que existe apenas para substituir a pena de perdimento. (...)

(...)

A propósito da controvérsia objeto do Recurso Especial, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) há precedentes no sentido da inaplicabilidade da multa igual ao valor comercial da mercadoria, uma vez lançados os tributos e as multas decorrentes do subfaturamento:

(...)

Portanto, impõe-se a manutenção do voto condutor do acórdão recorrido, em que o Tribunal de origem concluiu que, "como a fraude consistiu no subfaturamento, a multa específica a ser imposta é a prevista no art. 108, parágrafo único, do DL 37/66: (...) O consumo de produto estrangeiro importado fraudulentamente e que autoriza a multa igual ao valor comercial da mercadoria, tipificada no art. 83, I, da Lei 4.502/64, não se refere às hipóteses de declaração falsa quanto ao valor, uma vez que esta infração está sujeita à regra especial supramencionada [art. 108, parágrafo único, do Decreto-lei 37/66]" (fls. 5.287/5.288e).

Como se verifica, o STJ, em decisão unânime, aplicou o Princípio da Consunção ao caso, entendendo que o consumo da mercadoria importadora consistiu apenas no exaurimento da conduta delituosa, pois era o fim desejado pelos infratores, importar a mercadoria com valor subfaturado para lucrar com sua venda/consumo no mercado interno do país.

Observe-se, no precedente acima, que a multa de ofício de 150% foi mantida, absorvendo a multa prevista no art. 83, I, da Lei 4.502/64. Absorveria também a multa do art. 108, § único, do Decreto-lei 37/66, equivalente à multa prevista no art. 703 do Decreto nº 6759/2009 (art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001), porém essa multa já havia sido cancelada pelo CARF. A diferença do presente julgamento em relação ao caso versado no precedente do STJ é que

aqui trata-se de pena de perdimento em razão da interposição fraudulenta de terceiros, e não de simples subfaturamento.

Vejamos o teor do art. 703 do Decreto nº 6759/2009 (art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001):

Art. 703. Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, **sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício referida no art. 725 e dos acréscimos legais cabíveis** (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010)

(...)

§ 1º-A **Verificando-se que a conduta praticada enseja a aplicação tanto de multa referida neste artigo quanto da pena de perdimento da mercadoria, aplica-se somente a pena de perdimento.** (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Vejamos, agora, o teor do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, **a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria**, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial:

(...)

Parágrafo único. **Aplica-se a multa administrativa de cem por cento** sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, **sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996**, e dos acréscimos legais cabíveis.

Ocorre que, como visto, no caso de pena de perdimento não há determinação expressa para a exigência da multa de ofício, mas tão somente a cobrança do tributo em si. Além disso, pela aplicação do Princípio da Consunção, positivado no art. 74 da Lei nº 4.502/64, não é possível a aplicação cumulativa de multa e pena de perdimento, de onde decorre que a multa substitutiva da pena de perdimento conduziria ao mesmo efeito e igualmente não pode ser aplicada cumulativamente.

A pena da multa substitutiva ao perdimento deve ser mantida também pelo critério da especialidade, tendo em vista que a multa de ofício qualificada de 150% é pena de caráter genérico.

Deve ser ressaltado que o STJ já firmou entendimento de que o Princípio da Consunção pode ser aplicado: (i) ainda que os bens jurídicos tutelados sejam distintos e (ii) ainda que a infração absorvida (consunta) seja mais gravosa que a infração consuntiva, conforme

precedente no REsp nº 1.925.717/SC, Relator Ministro RIBEIRO DANTAS, Órgão Julgador T5 - Quinta Turma, julgamento em 25/05/2021:

Ementa

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO ESPECIAL. CRIMES AMBIENTAIS. DANO EM UNIDADE DE CONSERVAÇÃO, IMPEDIMENTO À REGENERAÇÃO DA FLORA E CONSTRUÇÃO IRREGULAR (ARTS. 40, 48 E 64 DA LEI 9.605/1998). ABSORÇÃO DOS DOIS PRIMEIROS DELITOS PELO ÚLTIMO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

(...)

4. Para analisar a possibilidade de absorção do crime do art. 40 da Lei 9.605/1998 pelo do art. 64, não é relevante a diversidade de bens jurídicos protegidos por cada tipo incriminador; tampouco impede a consunção o fato de que o crime absorvido tenha pena maior do que a do crime continente, como se vê na própria Súmula 17/STJ.

5. O dano causado pela construção do recorrido à estação ecológica se encontra, efetivamente, absorvido pela edificação irregular. Este dano pode, em tese, ser considerado concomitante à construção, enquanto ato integrante da fase de execução do iter do art. 64, caso em que se aplicaria o princípio da consunção em sua formulação genérica; ou, então, como consequência naturalística inafastável e necessária da construção, de maneira que seu tratamento jurídico seria o de pós-fato impunível. De todo modo, o dano à unidade de conservação se situa na escala causal da construção irregular (seja como ato executório ou como exaurimento), nela exaurindo toda sua potencialidade lesiva.

A Súmula 17 do STJ decorre da aplicação do princípio da consunção, e que se destaca pelo fato da gravidade do crime de falsificação ser maior quando comparada ao estelionato, tendo em vista as penas privativas de liberdade aplicáveis:

Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido.

Por fim, destaca-se que, para a aplicação do Princípio da Consunção, é necessário que a conduta absorvida esgote seu potencial lesivo na conduta principal, que a absorve. Portanto, deve haver uma relação entre as condutas que compõem as diversas etapas para a consecução do crime fim, e mais o esgotamento do potencial lesivo do crime que seja mero exaurimento do crime principal, sem que se perceba sua autonomia lesiva e consequente reprovabilidade jurídico-penal *de per se*.

No caso, consumida ou revendida a mercadoria e ocorrida a sonegação fiscal, não há mais risco social; a interposição fraudulenta de terceiros, contudo, permanece, podendo ter como consequência a continuidade delitiva, por meio de novas sonegações fiscais em outras importações.

No sentido do quanto discutido neste tópico, trago os seguintes precedentes deste Conselho:

i) Acórdão nº 9101-007.069, sessão de 11 de julho de 2024:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Pressupostos que permanecem hígidos mesmo diante da alteração legislativa promovida pela Lei 11.488, de 2007.

ii) Acórdão nº 1101-001.318, sessão de 10 de junho de 2024:

MULTA REGULAMENTAR. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. APLICAÇÃO NA ESFERA TRIBUTÁRIA.

Quando há o lançamento por falta de recolhimento de tributo, inequivocamente haverá incorreções nas obrigações acessórias. **A mesma conduta gera duas infrações, desse modo, a mais grave, sem dúvida, absorve a mais simples.** Aplica-se o princípio da consunção.

iii) Acórdão nº 3401-011.437, Sessão de 20 de dezembro de 2022:

MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. TRIBUTOS. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Não há qualquer empecilho para a incidência dos tributos aduaneiros e da multa substitutiva de perdimento. Primeiro, tributo não é sanção. Segundo, o tributo incide vez que foi dada saída de mercadoria para fora da ZFM sem pagamento de tributos, a sanção tem vez pois foi dada saída de mercadoria para fora da ZFM sem apresentação de DCI, logo, o aspecto material da exação não se confunde com o núcleo do tipo. **Terceiro, por disposição legal, não incidem II e IPI nas**

mercadorias sujeitas a pena de perdimento (art. 1º § 4º do Decreto-Lei 37/66, art. 2º, inciso I da Lei 4.502/64), **por força de mesma origem, incidem em caso de multa substitutiva de perdimento** - o que faz sentido, tendo em mente que no primeiro caso o sujeito ativo da infração sequer assenhoreou-se da mercadoria, enquanto no segundo caso, além de tornar-se possuidor de bem sujeito à sanção, transacionou com o bem, obtendo lucro da venda ilícita.

iv) Acórdão nº 3003-002.212, Sessão de 30 de novembro de 2022:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. COBRANÇA DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE.

Se ao caso dever ser aplicada a pena de perdimento, descabe a cobrança de tributo e multa, por se tratar da pena mais gravosa.

v) Acórdão nº 3301-012.149, Sessão de 23 de novembro de 2022:

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. COBRANÇA DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE.

Se ao caso deve ser aplicada a pena de perdimento, descabe a cobrança de tributo e multa, por se tratar da pena mais gravosa.

vi) Acórdão nº 2301-004.553, Sessão de 8 de março de 2016:

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. BIS IN IDEM. PRINCÍPIO PENAL DA CONSUNÇÃO.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de carnê-leão ou estimativas.

(...)

Ambas as infrações são resultado de um fato comum, que não podem caracterizar, mais de uma infração, pois resultaria em o bis in idem o qual é incompatível com o regime estabelecido pelo art. 112, do CTN. Ademais, **cabe aplicar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício** por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

vii) Acórdão nº 3201-001.153, Sessão de 27 de novembro de 2012:

DANO AO ERÁRIO. OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR.

O recolhimento dos tributos aduaneiros é fato irrelevante para a caracterização do dano ao erário de que trata o art. 23, inciso V, do DecretoLei nº 1.455, de 1976. Para tanto, basta que seja objetivamente verificada a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação de comércio exterior, mediante fraude ou simulação.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido, para cancelar a multa qualificada de 150%.

VIII – DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

O recorrente alega que identificou os seguintes problemas cometidos pela fiscalização, como se verifica a partir dos seguintes excertos do Recurso Voluntário:

PROBLEMAS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO em tela:

a. VÍCIO DE TIPIFICAÇÃO NA INTERPOSIÇÃO - A interposição fraudulenta pode ser presumida ou comprovada. São condutas distintas com sanções também distintas. Assim, **a aplicação da multa equivalente deve ocorrer por consequência de uma interposição, a qual precisa ser imputada**, por óbvio.

Portanto, **a multa equivalente não é uma infração autônoma. Ele decorre de uma infração anterior que é convertida em multa**. Portanto, trata-se de uma infração SUPLEMENTAR e GENÉRICA. Corroborando o aduzido, a mesma informação é divulgada pela Alfandega. Corroborando o aduzido acima, veja-se decisão recente do CARF que anulou auto de infração por erro de imputação:

(...)

Ora, **como saber se a imputação é de uma interposição presumida ou comprovada sem a indicação do tipo infracional da interposição. Configura, PORTANTO, NO PRESENTE CASO vício de fundamentação do auto de infração por ausência de tipificação da infração** a aplicação direta da multa equivalente sem a indicação da infração prévia.

b. VÍCIO DE VALORAÇÃO DA MULTA POR CONVERSÃO - **A aplicação de multa equivalente na interposição deve adotar o valor aduaneiro da mercadoria e não o seu valor comercial**. Ressalte-se que a multa do art. 704 do Regulamento Aduaneiro é suplementar e genérica e não confunde com a multa por conversão do artigo 23, §3º, do DL 1455/76:

Art. 704. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha

havido registro da declaração da importação, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso.

Parágrafo único. A pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica neste Decreto.

É bem comum que o auto de infração CORTE o parágrafo único. Trata-se de vício insanável. E no caso em concreto não há nem citação da norma, o que por si só afasta qualquer fundamentação da interposição fraudulenta, então vejamos a foto do AI:

(...)

A.4. AS FALSAS ELUCUBRAÇÕES SOBRE EMPRESAS DE FECHADA: OCULTAÇÃO DO ENCOMENDANTE E SIMULAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

Não bastassem os erros objetivos quanto a Tal são os erros, na tentativa de tipificação de interposição fraudulenta, caso o fisco não saiba, a **ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ADUANEIRA COM BASE EM DISPOSITIVO DE NATUREZA DIVERSA** É outro problema recorrente são os termos lavrados em desfavor das pessoas interpostas por responsabilidade solidária.

Primeiro porque o sujeito passivo da interposição e também da multa por conversão na interposição (se for o caso), não é a pessoa interposta e sim aquele que se oculta. Segundo porque **é comum a confusão entre responsabilidade aduaneira e tributária em tais casos.**

(...)

Assim agindo **a fiscalização dificulta o exercício da defesa, ao criar fundamentação extrajurídica**, prejudicando a defesa da empresa, o que mais uma vez nos leva a concluir que há efetivo enquadramento à norma 13.869 de 05/9/2019 – a qual dispõe sobre os crimes de abuso de autoridade!

Analisando estes argumentos, observo que o contribuinte se insurge contra a falta de uma tipificação precisa sobre a interposição fraudulenta da qual é acusada, se ela é presumida ou comprovada, pois afirma que são condutas distintas com sanções também distintas. Da mesma forma, alega que há um vício de valoração da multa, pois ela deveria adotar como base de cálculo o valor aduaneiro da mercadoria e não o seu valor comercial. Por fim, sustenta que houve a atribuição de responsabilidade solidária aduaneira com base em dispositivo de natureza tributária.

Os fatos narrados não deixam dúvidas de que se trata de interposição fraudulenta comprovada. Ocorre que o Auto de Infração se refere à cobrança de IPI, logo os dispositivos legais indicados à fl. 1981 se referem ao RIPI-2010 (Decreto 7212/2010). As referências ao art. 23 do Decreto-lei 1455/76 são necessários no Auto de Infração onde é cobrada a multa substitutiva da pena de perdimento, objeto de processo administrativo distinto.

Esta situação não trouxe qualquer prejuízo para o contribuinte, que produziu sua defesa adequadamente. Com efeito, o Auto de Infração, à fl. 1973, traz a seguinte observação:

*“Falta de lançamento de imposto, caracterizada pela saída do estabelecimento de mercadoria(s) importada(s) com emissão de nota fiscal, **apurada conforme descrito no Relatório Fiscal**, parte integrante deste Auto de Infração”.*

O Relatório Fiscal descreve de forma bastante detalhada todos os fatos, com a indicação da comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, que são provenientes das empresas do grupo ROTHENBERG, acusada de ser o real importador/encomendante das mercadorias, e sobre esta empresa foi lavrado o presente Auto de Infração, logo não há dúvidas de que se trata de interposição na modalidade comprovada.

Quanto ao vício de valoração da multa, sob a alegação de que o Auditor-Fiscal deveria ter adotado como base de cálculo o valor aduaneiro da mercadoria e não o seu valor comercial, devo transcrever diversas passagens do Relatório Fiscal onde resta claro que tal alegação é improcedente, pois sempre é feita a menção ao valor aduaneiro:

O Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976, com as alterações dadas pela Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 12.350/2010, definiu como dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração punida com o perdimento das mercadorias **ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias**:

(...)

Já na impossibilidade da aplicação do perdimento, no caso de mercadoria não localizada, consumida ou revendida, **deve ser aplicada à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria**, nos termos do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, bem como permanecem devidos os tributos incidentes, conforme determina o citado inciso III do Art. 71 do Regulamento Aduaneiro, pois o controle aduaneiro foi burlado e as mercadorias foram integradas ao mercado interno.

(...)

Esses clientes adquiriram mercadorias importadas por meio de 34 DIs, **totalizando o valor aduaneiro de aproximadamente um milhão de reais**.

Devido ao somatório do valor aduaneiro destas 34 DIs ser irrelevante ante o total de importações, optamos por excluir tais DIs, abaixo listadas, do presente relatório, restando todas as outras DIs, cujas mercadorias foram revendidas para PCM, MM City, Mtrading, Bright, Zentay e TSC.

Tabela IV.6

NUM DI	Valor Aduaneiro	Peso Líquido
1711784186	31.837,89	1.874,00
1709941334	33.563,68	5.776,03
1700814674	28.353,67	1.768,60
1619632600	30.316,24	1.835,50
1618527250	47.833,44	6.213,00
1616492394	35.179,81	6.545,02
1614688429	45.816,80	1.743,00

(...)

O somatório dos valores aduaneiros das DIs excluídas totaliza R\$ 2.088.280,71 e o valor aduaneiro total de 2014 a 2018 é de R\$ 155.411.367,81. O somatório dos valores aduaneiros das DIs excluídas totaliza R\$ 2.088.280,71 e o valor aduaneiro total de 2014 a 2018 é de R\$ 155.411.367,81.

(...)

No passo seguinte multiplicamos o valor acima citado pela quantidade adquirida por cada um dos clientes, MM City, PCM do Brasil e Mtrading, **determinando dessa maneira o valor aduaneiro exato de cada uma das aquisições** efetuadas por estes clientes.

Na tabela do Anexo 10 encontra-se o detalhamento dos cálculos efetuados.

Acrescento ainda que o contribuinte, apesar de fazer tal alegação, não trouxe qualquer evidência de que o valor utilizado teria sido o comercial, e não o aduaneiro. Bastaria apenas indicar uma das diversas Declarações de Importação, calcular o valor aduaneiro e o comercial, e comparar com o Auto de Infração para verificar qual havia sido utilizado. O contribuinte deve trazer um mínimo de prova para sustentar suas alegações, o que não foi feito neste caso.

Em relação à responsabilidade solidária, entendo que os dispositivos do CTN são perfeitamente aplicáveis ao caso, não sendo cabível o cancelamento da autuação com base na alegação de que deveriam ter sido usados os dispositivos do Decreto-lei nº 37/66, que apenas reproduz os mesmos dispositivos do CTN. Observo que o STJ e o STF não realizam esta diferenciação, mantendo a responsabilidade solidária aduaneira mesmo que tenha sido usado como fundamento os dispositivos do CTN.

Nesse sentido, o seguinte precedente do STJ:

AgRg no REsp 1.276.692/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Órgão Julgador T2 - Segunda Turma, julgamento em 01/10/2013:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ADUANEIRO. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. PENA DE PERDIMENTO DA MERCADORIA NA IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO. OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA N. 7/STJ. APLICAÇÃO DO ART. 23, V, DO DECRETO-LEI N. 1.455/76, ART. 94, §2º, DO DECRETO-LEI N. 37/66 E ART. 136, DO CTN.

(...)

3. O Decreto-Lei n. 37/66, lei que serve de base ao Regulamento Aduaneiro, tem no seu art. 94, §2º dispositivo de idêntica redação ao art. 136, do CTN ("§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"). Desse modo, a infração que visa a ocultar o real sujeito passivo da obrigação tributária referente ao comércio exterior também é pertinente ao Direito Tributário.

4. O dolo na conduta foi reconhecido pelas instâncias de origem consoante o seguinte trecho: "[...] a atuação da empresa autora é de total permissividade em relação aos comandos diretivos da outra empresa, anuindo expressamente com os objetivos de ocultar o real agente. Logo, há, sim, dolo de praticar a irregularidade aduaneira e, correlatamente, de lesar os interesses alfandegários".

Impossível o reexame em razão da Súmula n. 7/STJ.

5. Agravo regimental não provido.

Pelo exposto, voto por negar provimento aos pedidos do presente tópico do Recurso Voluntário.

IX – DA REPRESENTAÇÃO PARA FINS PENAIIS E DO EXCESSO PUNITIVO: MULTA DE 150% + MULTA IPI + JUROS DE MORA - DA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA E A INTERPRETAÇÃO MAIS BENIGNA

O recorrente alega que a hipótese prevista no art. 44, II, da Lei nº 9430/96 deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de evidente intuito fraude em que tenha sido tipificada a ação em um dos institutos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4502/64, e desde que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. Pleiteia a relevação da penalidade aplicada.

Contudo, tendo em vista que a multa de ofício qualificada de 150% já foi afastada, resta prejudicada a análise deste tópico do Recurso Voluntário.

X – DA ILIQUIDEZ DO AUTO DE INFRAÇÃO

O recorrente alega que deve ser declarada a nulidade da pretensão fiscal, por força da sua falta de liquidez, certeza e, por decorrência, de exigibilidade, como se segue, *in litteris*:

Ad argumentandum, apenas, em prestígio ao princípio da eventualidade, no caso de não acolhimento das preliminares de extinção, ou ainda, na forma preconizada NESTE RECURSO, **deve ser declarada a nulidade da pretensão fiscal, por força da sua total falta de liquidez, certeza e, por decorrência, de exigibilidade**. Referidas máculas são tão desabonadoras quanto o caráter draconiano da Autuação, ressaltado anteriormente.

A falta de liquidez resulta do excessivo valor da autuação, quando comparado ao valor obtido mediante a adoção de critérios outros, sendo estes mais adequados à legislação de regência. Vejamos – É Inadmissível, pois, a manutenção do Auto de Infração, em face da necessária retificação do valor do crédito fiscal, sob pena de caracterização de excesso de exação.

Do Caráter Genérico da Autuação - Ampliando o espectro da iliquidez do Auto de Infração, cumpre destacar que, **a Autoridade Fazendária não explicitou o PORQUÊ, por mera alegação sem a necessária fundamentação dos atos decisórios, nos termos da Constituição Federal 1988, o Fisco DESCONSIDEROU E NÃO RECONHECEU os inúmeros documentos juntados pela empresa que comprovavam pari i passo a fundamentação econômica-contábil**.

Tal motivo, parece-nos suficiente para descaracterizar a liquidez da Autuação e, por conseguinte, comprometer a exigibilidade do crédito nele estampado.

Conforme consta do Auto de Infração, à fl. 02, o valor do crédito apurado foi de R\$161.003.214,37, portanto não há que se falar em iliquidez. O valor foi apurado segundo as regras existentes na legislação, conforme já discutido em tópicos anteriores, logo não há que se cogitar de valor excessivo. Em relação ao caráter genérico da autuação, o recorrente se limita a repetir a alegação de que o Fisco desconsiderou e não reconheceu os inúmeros documentos juntados pela empresa, matéria que também já foi devidamente analisada.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade da autuação.

XI – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa de ofício qualificada.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares