



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 15444.720225/2020-96

ACÓRDÃO 3201-012.195 – 3^a SEÇÃO/2^a CÂMARA/1^a TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 26 de novembro de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE LOJAS AMERICANAS S/A

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Estando os autos devidos instruídos com os elementos que permita o exercício do direito ao contraditório não há de se falar em defesa cerceada.

PROVA EMPRESTADA. CABIMENTO.

Tendo sido anexados aos autos documentos trazidos de processos outros em volume suficiente para a formatação de exigência decorrente, mostra-se descabido o argumento de nulidade por inexistência de elementos materiais capazes de ensejar o novo lançamento.

MERCADORIA IMPORTADA. COMPRADOR PRÉ-DETERMINADO.
 IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA.

Não configura importação por encomenda a operação em que uma pessoa jurídica efetua, com recursos do real encomendante, a importação de mercadorias do exterior para posterior venda a este real encomendante.

EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. VENDAS INDIRETAS.

Para fins de aplicação da equiparação prevista no inciso IX do art.9º do RIPI/2010 devem ser consideradas as vendas indiretas decorrentes de transferência do estabelecimento distribuidor para os varejistas-revendedores.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. UTILIZAÇÃO PELO FISCO.

O valor tributável mínimo constitui piso de observância para o contribuinte. Se o valor por este adotado não é questionado pela Autoridade Fiscal, deve-se tomá-lo como cumprido.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Na ausência de pagamento, seja na forma de pecúnia, seja na forma de extinção via créditos escriturais, aloja-se a contagem da decadência no artigo 173, inciso I, do CTN, e não no artigo 150, §4º, do mesmo diploma legal.

SOLIDARIEDADE.

Caracterizado abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo), impõe-se a aplicação do inciso I do artigo 124 do CTN, que autoriza a aplicação da solidariedade pela constatação de interesse comum.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de mérito e as nulidades arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento aos Recursos Voluntários, para limitar a multa qualificada a 100% do valor do tributo devido.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos interpostos contra decisão proferida pela 13^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/06 que julgou improcedente as impugnações apresentadas e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Eis a exigência.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receta Darf	Valor
	2945	26.954.708,09
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2020)		Valor
		9.021.659,56
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor
		40.432.062,06
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receta Darf	Valor
	6939	30.702.497,89
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor
		107.110.927,60
Valor por Extenso		
CENTO E SETE MILHÕES, CENTO E DEZ MIL, NOVECENTOS E VINTE E SETE REAIS E SESSENTA CENTAVOS		
INTIMAÇÃO		

E eis as razões de fato em apertadíssimo resumo:

O presente procedimento fiscal conduzido no estabelecimento (CNPJ nº 33.014.556/0179-19) do contribuinte, cuja razão social é LOJAS AMERICANAS S.A., CNPJ nº 33.014.556/0001-96 (matriz), doravante denominado simplesmente LOJAS AMERICANAS, tem por finalidade a lavratura de auto de infração para lançamento do valor devido, e não recolhido, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e, consequentemente, de multa de ofício, no valor de 150%, por prática dolosa de infração à lei por simulação e fraude, conforme embasamento legal, detalhado ao longo deste relatório, disposto no Decreto nº 7.212/2010 (RIPI) e na Lei nº 4.502/1964 (artigo 80, inciso II, § 6º).

Tal lançamento é consequência de ações fiscais que desvendaram a atuação conjunta de empresas no sentido de ocultar das autoridades nacionais as reais destinatárias das mercadorias importadas e a condição de contribuintes do IPI. As empresas em questão, cujas operações concatenavam-se, são:

- ST IMPORTAÇÕES LTDA (ST), CNPJ nº 02.867.220/0001-42 - DESTRO BRASIL DISTRIBUIÇÃO LTDA (DESTRO), CNPJ nº 13.495.487/0001-72 - QSM DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA (QSM), CNPJ nº 08.060.852/0001-86 - LOJAS AMERICANAS S.A. (LOJAS AMERICANAS), CNPJ nº 33.014.556/0001-96 - B2W COMPANHIA DIGITAL (B2W), CNPJ nº 00.776.574/0006-60 Assim, no âmbito das ações fiscais pertinentes, comprovou-se que a ST atuava como importadora ostensiva, utilizando formalmente a modalidade de importação por encomenda, na qual um terceiro solicita serviços à empresa importadora que, por meios próprios, realiza a importação, paga os tributos e repassa as mercadorias para o encomendante.

Neste sentido, a ST aparecia como importadora nas Declarações de Importação - DIs e nomeava ora a DESTRO, ora a QSM, em campo próprio, como encomendante. Acontece que essas empresas nomeadas pela ST não ocupavam,

de fato, esta posição nas operações, visto que o desígnio de importar não se originava das mesmas, mas sim da LOJAS AMERICANAS e da B2W, verdadeiras destinatárias dos produtos importados e que deveriam figurar em campo próprio das DIs.

Foi demonstrado ainda que o propósito destas operações era justamente acobertar os reais beneficiários das importações, no caso, a LOJAS AMERICANAS e a B2W que, ao ficarem ocultas, afastaram alguns de seus estabelecimentos da condição de equiparados a industrial, não se configurando, então, como contribuintes do IPI, obtendo vantagem indevida pelo não recolhimento dos montantes devidos desse imposto, quebrando a cadeia do tributo.

As operações que culminaram com a ocultação da LOJAS AMERICANAS e da B2W foram conduzidas por dois grupos econômicos: grupo LASA e grupo DESTRO.

O primeiro é formado pela ST, QSM, LOJAS AMERICANAS e B2W, empresas que possuem estreitas ligações, tanto entre seus dirigentes, como entre seus quadros de acionistas.

Este grupo é o operador e maior beneficiário do esquema de ocultação montado. Já o segundo atua no mercado formal como um grupo atacadista, sendo representado, pela Destro Brasil que, diferentemente da QSM, não opera exclusivamente para o grupo LASA.

O modus operandi adotado que caracteriza a ocultação dos verdadeiros destinatários, combatida pela legislação de regência, foi detalhadamente descrito e comprovado nas ações fiscais concluídas com a lavratura de autos de infração formalizados nos processos listados...

Neste sentido, através das referidas ações fiscais, ficou comprovado que a ST, DESTRO e QSM cederam seus nomes na realização de importações declaradas na modalidade por encomenda, ocultando a LOJAS AMERICANAS e a B2W, verdadeiras interessadas das mercadorias importadas.

Ao longo deste relatório, serão demonstrados, de forma mais resumida, os elementos que colaboraram para os resultados alcançados nas ações fiscais acima, bem como serão juntados, no presente processo, os relatórios fiscais detalhando o esquema de ocultação dos reais beneficiários das importações, praticado pelas empresas envolvidas, podendo todo o desenrolar de cada ação fiscal e os documentos probatórios serem consultados, na íntegra, nos processos já informados.

Sendo assim, a partir das fiscalizações citadas, traçando o trajeto percorrido pelas mercadorias, conclui-se que, após serem importadas pela ST através das DIs registradas no período fiscalizado, foram repassadas à DESTRO e à QSM (encomendantes declaradas nas DIs), que as revenderam para determinados estabelecimentos da LOJAS AMERICANAS e da B2W.

Por fim, estes estabelecimentos revenderam os produtos importados em questão diretamente ao público e/ou transferiram a outras unidades da mesma empresa e/ou do mesmo grupo econômico, que, por sua vez, comercializaram os itens.

Porém, como houve a ocultação da LOJAS AMERICANAS e da B2W, tais estabelecimentos deixaram, erroneamente, de ser enquadrados na condição de equiparados a industrial e, consequentemente, não lançaram, nem recolheram devidamente o IPI no momento da saída desses produtos das filiais que deveriam ser contribuintes do tributo.

...

Os procedimentos fiscais foram concluídos com a lavratura dos autos de infração correspondentes...

O presente relatório trata especificamente da filial CNPJ nº 33.014.556/0179-19. da LOJAS AMERICANAS, cujo procedimento foi amparado pelo TDPF-F nº 0719500-2020-00366-9. resultando na apuração do IPI a recolher no período de 2015 e 2016, nos termos da legislação vigente, conforme será explanado neste relatório, mais multa de ofício, no valor de 150%, sobre o imposto a recolher.

....

...

***Na hipótese de os adquirentes ou encomendantes das mercadorias se ocultarem, não se apresentando à fiscalização, respectivamente, nos termos da IN SRF nº 225/2002 ou da IN SRF nº 643/2006, estarão afastando sua condição de estabelecimento equiparado a industrial (art. 9º, IX - RIPI) e, consequentemente, de contribuinte do IPI.

Esse artifício constitui espécie de fraude tributária definida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, já transcrito neste relatório, posto que o propósito é justamente impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

É importante destacar que as duas Instruções Normativas citadas acima estavam vigentes no período fiscalizado (2015 e 2016), porém foram revogadas pela IN RFB nº 1.861/2018, atualmente em vigor, que, além de manter as mesmas exigências das normas precedentes, cria novas, aprimorando ainda mais o controle aduaneiro.

....

Conforme será abordado ao longo deste relatório, nos anos de 2015 e 2016, a LOJAS AMERICANAS foi, na verdade, junto à B2W, uma das reais destinatárias ocultas das mercadorias importadas por encomenda pela ST, tendo a DESTRO e a QSM como empresas interpostas. Assim, os seus estabelecimentos que foram responsáveis pela aquisição direta e pelo repasse destes produtos importados no mercado interno são equiparados a industrial e, portanto, contribuintes do IPI, nos termos do art. 9º, IX c/c art. 24, m, ambos do RIPI.

A LOJAS AMERICANAS intitula tais estabelecimentos como Centros de Distribuição, afinal, após terem adquirido diretamente da DESTRO e da QSM as mercadorias importadas pela ST, transferiram as mesmas para os demais estabelecimentos da própria empresa, abastecendo as diversas lojas físicas espalhadas pelo território nacional, que comercializaram tais produtos apenas no varejo. Além disso, parte das mercadorias também foi revendida para a B2W, empresa do mesmo grupo econômico (Grupo LASA).

Como a LOJAS AMERICANAS não opera no mercado atacadista as transferências foram feitas a filiais, que comercializam apenas no varejo, sendo, por conseguinte, exclusivamente varejistas, estas últimas não são equiparadas a industrial, já que se encaixam na exceção prevista no inciso III do artigo 9º do RIPI. Desta forma, apenas os estabelecimentos que são tidos por Centros de Distribuição, assim denominados pela empresa, enquadram-se nas regras de equiparação do art. 9º do RIPI, especificamente, no inciso IX, sendo então estas, as filiais da LOJAS AMERICANAS contribuintes do IPI.

...

Existem, porém, situações específicas que refletem na apuração do IPI e o presente caso é um exemplo disso. Cabe aqui lembrar que, segundo inciso II do artigo 35 do RIPI, já abordado, a simples saída de mercadoria dos estabelecimentos equiparados a industrial é suficiente para caracterizar fato gerador do IPI, seja esta saída por venda ou por transferência para outra filial da mesma firma.

Assim, como o fato gerador ocorreu por transferências às filiais varejistas da mesma firma e também por venda a empresa do mesmo grupo econômico, exige-se que as regras do Valor Tributável Mínimo, dispostas no art. 195, combinado com o art. 196, ambos do RIPI, sejam analisadas. ...

...

Neste sentido, na apuração do IPI devido pela transferência das mercadorias importadas, considerando que a LOJAS AMERICANAS não comercializa no mercado atacadista, tendo os seus estabelecimentos atuando apenas no varejo, aplica-se o inciso II do artigo destacado acima. Da mesma forma, deve ser observado ainda o caput do artigo 196.

Outra questão que precisa ser debatida em relação à apuração diz respeito às vendas para a B2W. Como ambas pertencem ao mesmo grupo econômico (Grupo LASA), sendo empresas interdependentes (art. 612, RIPI), o IPI devido e não recolhido nestas saídas também deveria ser apurado pelas regras do Valor Tributável Mínimo. Porém, seguindo o RIPI, o inciso do artigo 195 a ser aplicado seria o I, que trata do repasse a estabelecimento de firma com a qual haja relação de interdependência. O inciso II, por sua vez, restringe-se às operações entre estabelecimentos da mesma empresa.

Para seguir o inciso I, é preciso o cálculo do preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente. Para tanto, deve-se recorrer ao caput do artigo 196 que estabelece que tal cálculo resume-se à média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente.

****A questão é que há particularidades que inviabilizam o citado cálculo no presente caso, o que será melhor detalhado no subitem 5.3 (DA QUEBRA DA CADEIA DO IPI E A APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO) deste relatório, como também será explicitada a solução alcançada, nesta fiscalização, para a apuração do IPI devido em razão das saídas de mercadorias importadas da LOJAS AMERICANAS para a B2W por vendas.

...

...

4. DOS PROCEDIMENTOS DA PRESENTE AÇÃO FISCAL

Como já dito na Introdução deste relatório, a presente ação fiscal tem como objetivo a apuração do IPI em estabelecimento que deixou de ser equiparado a industrial e perdeu a condição de contribuinte do imposto, em razão de ocultação do mesmo, comentado no tópico anterior, desvendado em ações fiscais prévias.

Sendo assim, decidiu-se que a presente fiscalização seria iniciada por diligência conduzida na matriz do contribuinte (CNPJ nº 33.014.556/0001-96), a fim de coletar informações necessárias tanto para a identificação dos estabelecimentos equiparados a industrial, como para a apuração propriamente dita dos valores a serem recolhidos.

Desta forma, após uma análise preliminar das Notas Fiscais eletrônicas emitidas pelas empresas interpostas DESTRO e QSM tendo a LOJAS AMERICANAS como destinatária e também das Notas Fiscais eletrônicas emitidas nas operações entre os estabelecimentos da empresa diligenciada, foi elaborado o Termo de Início de Diligência Fiscal e Intimação nº 444/2019, amparado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Diligência (TDPF-D) nº 0719500-2019-00682-0.

...

DO RASTREIO DAS MERCADORIAS

Para tanto, foi realizado um rastreio das mesmas desde a importação pela ST, realizadas nos anos de 2015 e 2016, passando pelas interpostas DESTRO e QSM, chegando nos estabelecimentos equiparados a industrial da LOJAS AMERICANAS e B2W (verdadeiros destinatários) e saindo dos mesmos.

Assim, com a utilização dos sistemas da RFB, foram extraídas informações a respeito das Notas Fiscais eletrônicas (NFe) emitidas, no período em análise, pela ST, DESTRO, QSM, LOJAS AMERICANAS e B2W e realizado um cruzamento de dados como será detalhado a seguir.

Quanto à ST, primeiramente, a partir das Notas Fiscais de entrada, foi elaborada planilha com todas as mercadorias que entraram na empresa, nos anos de 2015 a 2016, com o código CFOP 3102, referente à compra para comercialização, sendo o grupo 3.000 destinado às entradas ou aquisições de serviços do exterior e cuja NCM tenha alíquota do IPI diferente de zero e não seja produto não tributado (NT). Assim, foi obtida a listagem das mercadorias que entraram na ST através de importação, dentro do campo de incidência do IPI e com alíquota deste imposto diferente de zero (Planilha - Rastreio 1).

...

Desta forma, tanto a LOJAS AMERICANAS como a B2W são empresas varejistas. A primeira nem sequer comercializa no atacado e a segunda, só esporadicamente, não perdendo a condição de varejista nos termos do RIPI.

Soma-se a isso que, conforme demonstrado nas ações fiscais conduzidas previamente, responsáveis por desvendar o esquema de ocultação, muitas das mercadorias importadas, analisadas no presente procedimento fiscal, possuem marca registrada, cujo direito de uso pertence no período fiscalizado e/ou ainda pertence a empresas do Grupo LASA, especialmente B2W e LOJAS AMERICANAS que, por isso, possuem exclusividade na comercialização no mercado interno.

Dentre estas marcas, podemos citar: Fun Kitchen, Fun Clean, First Steps, Life Zone, Casual Home, Basic+, Brink+, La Cuisine, ORB (extratos de consulta ao site do INPI juntados no Anexo XXVI). A própria LOJAS AMERICANAS e B2W, em resposta às intimações, ao alegarem, em relação às mercadorias, que não possuem exclusividade na comercialização de sua totalidade, confirmaram, consequentemente, que possuem exclusividade na comercialização de parte dos produtos importados analisados.

...

Então, considerando que LOJAS AMERICANAS e B2W não são distribuidoras atacadistas, ao contrário, são empresas varejistas, e que muitos dos produtos importados em análise, são comercializados apenas por essas empresas que possuem o direito da marca, fica prejudicada qualquer tentativa em se buscar o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente para grande maioria dos produtos envolvidos nesta apuração, requisito para aplicação do inciso I do art. 195.

...

*****Deste modo, não há como calcularmos o valor em questão [VTM], considerando que as empresas interdependentes envolvidas são varejistas e a maior parte dos produtos não pode nem ser comercializada por outros no mercado interno, em razão da exclusividade garantida pelo direito de uso de marca registrada, que pertence a empresas do Grupo LASA.

...

Avaliando a planilha em questão, com o preço médio do que é tido por atacado pela B2W (mínimo de 6 (seis) unidades), percebe-se que a variedade é reduzida a apenas 129 tipos de produtos. Ou seja, caso fosse viável recorrer ao preço médio na apuração do IPI nas vendas da LOJAS AMERICANAS para a B2W, a princípio, este caminho só poderia ser seguido para 129 tipos de produtos, sendo muito maior a variedade de produtos comercializados. Porém, há outros complicadores.

Neste universo de 129 produtos, para muitos, há valor correspondente para um só mês em todo o período fiscalizado, lembrando que a apuração é mensal.

DA QUEBRA DA CADEIA DO IPI E DA APURAÇÃO DO IMPOSTO

Assim, como já citado no subitem 2.3, na apuração do IPI devido em razão das saídas por transferência às demais unidades varejistas da empresa (as lojas físicas que não são enquadradas como estabelecimentos equiparados a industrial), deve-se aplicar as regras do Valor Tributável Mínimo, considerando, no caso, o inciso II do artigo 195 do RIPI.

...

É inquestionável a opção pelo inciso II do art. 195, uma vez que as transferências ocorreram entre filiais da mesma empresa e a LOJAS AMERICANAS não comercializa no atacado, tendo todos os seus estabelecimentos atuando apenas no varejo, por conseguinte, sendo os destinatários exclusivamente varejistas, conforme a própria empresa esclareceu em resposta à intimação...

...

Quanto ao cálculo para cumprimento do previsto no inciso II do artigo 195, deve-se observar o caput do art. 196 do RIPI, in verbis:

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

Interpretando tal artigo, em conjunto com o 195-11, conclui-se que a base de cálculo, para cada produto, será noventa por cento da média do preço de venda aos consumidores no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a média correspondente ao mês imediatamente anterior aquele.

No caso das vendas à B2W, por se tratar de empresa do mesmo grupo econômico da LOJAS AMERICANAS (Grupo LASA), sendo empresas com relação de interdependência (art. 612 - RIPI), igualmente, deve-se atentar para o Valor Tributável Mínimo na apuração do IPI. Porém, como as saídas em questão não ocorreram entre estabelecimentos da mesma empresa, não é possível recorrer ao inciso II do art. 195.

Neste caso, a regra a ser utilizada, a princípio, é a prevista no inciso I deste mesmo artigo (195), baseada no preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente maioria são itens com marca registrada, como La Cuisine, Fun Kitchen,

Brink+, Life Zone, First Steps, ORB e Classic Home, com direitos de exclusividade, como já comentado.

Os demais produtos, sem exclusividade, muitos não possuem os dados e referências indispensáveis para eventuais circularizações, por exemplo: "Telescópio Astronômico", "colchão de casal inflável", "colchão de solteiro inflável". Lembrando que os produtos a serem pesquisados para o cálculo do preço médio devem ser idênticos, individualizado por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número. Não basta serem similares.

Por fim, ainda há mais uma questão crucial que inviabilizaria recorrer até mesmo aos poucos preços que foram obtidos.

...

***** Desta forma, para apuração do IPI decorrente das saídas da LOJAS AMERICANAS por vendas para a B2W, as duas empresas sendo varejistas e interdependentes, a solução encontrada diante das questões apresentadas que inviabilizam a aplicação, pela fiscalização no presente caso, do art. 195, I e II e do art. 196, caput e parágrafo único, I, foi recorrer à regra geral do Valor Tributável, disposta no art. 190, inciso I, alínea "b"...

PENALIDADES

Conclui-se, então, que devido a prática dolosa e fraudulenta de sonegação fiscal, inclusive, através de conluio e simulação, cabe ainda a aplicação de multa de 150%, conforme previsto no inciso II do § 6º, do artigo 569, do RIPI (transcrito acima), cuja matriz legal está no inciso II do § 6º, do artigo 80, da Lei nº 4.502/64.

.....

Assim, do montante total a ser recolhido, a título de IPI, pelo estabelecimento de CNPJ nº 33.014.556/0179-19, de RS 26.954.708,07 a QSM fica solidariamente responsável por RS 2.366.349,58 e a DESTRO por RS 24.588.358,50.

Por fim, vale lembrar, conforme já abordado neste relatório (subitem 53), segundo a Lei nº 4.502/64, art. 80, § 6º, II, cabe ainda multa de ofício no valor de 150% sobre o valor não lançado de IPI na respectiva Nota Fiscal de Saída, sendo a DESTRO e QSM responsáveis solidárias também na proporção dos montantes acima detalhados.

7. DA DECADÊNCIA

Com relação ao prazo decadencial para o lançamento do IPI, considerando a existência de dolo, fraude e simulação na ocultação do real destinatário das importações e, consequentemente, por esconder da autoridade fiscal a condição de equiparado a industrial de determinados estabelecimentos da LOJAS AMERICANAS e B2W, aplica-se o disposto no inciso II do artigo 188 do Decreto nº 7.212/2010 – RIPI, como transcrito abaixo:

An. 188. O direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I - da ocorrência do fato gerador, quando, tendo o sujeito passivo antecipado o pagamento do imposto, a autoridade administrativa não homologar o lançamento, salvo se tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação (Lei nº 5.172, de 1966. art. 150, §4º);

II - do primeiro dia do exercido seguinte àquele em que o sujeito passivo já poderia ter tomado a iniciativa do lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, inciso I); ou III - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (Lei nº 5.172, de 1966. art. 173, inciso 11).

Grifos nossos

8. DA SUJEIÇÃO PASSIVA E A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

O presente relatório deixa claro que, sem a participação dos envolvidos, a simulação e a fraude não teriam ocorrido, já que a QSM e a DESTRO inseriram seus nomes no campo "adquirente" das Declarações de Importação, ocultando, assim, a LOJAS AMERICANAS e a B2W nas operações de importação por encomenda realizadas em 2015 e 2016.

Quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) dispõe que:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Isto significa que há duas espécies de sujeito que podem figurar no polo passivo da obrigação tributária: aqueles que têm relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário identificado, conforme a descrição contida na hipótese de incidência; e aqueles outros que, não tendo a mesma relação com o fato jurídico tributário, foram eleitos para satisfazer a obrigação tributária.

Note-se que, embora não tenha relação direta com o fato gerador, deve o responsável guardar relação indireta, seja com o fato gerador, seja com o contribuinte, que tem relação direta com tal fato. Isto está disposto no art. 128 do CTN, que em seu texto faz referência ao Capítulo V, destinado a tratar da responsabilidade tributária, *In verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa,

vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Soma-se a isto que, contribuintes e/ou responsáveis são solidários, de acordo com o art.124 do CTN, transscrito abaixo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

No presente caso, para a identificação dos respectivos contribuintes e responsáveis da obrigação tributária, é preciso considerar que, num cenário de ocultação dos reais adquirentes, o que se pretende é justamente encobrir aqueles que tenham interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Desta forma, sendo a DESTRO e a QSM, empresas que se prestaram a figurar nas DIs como destinatárias das mercadorias, quando na verdade não eram, promovendo a ocultação dos verdadeiros beneficiários, ou seja, a LOJAS AMERICANAS e a B2W, conforme exaustivamente demonstrado ao longo deste relatório, não há como dissociar o interesse dessas empresas envolvidas nas ações praticadas no intuito de ocultar o real adquirente nas importações, no biênio 2015/2016 e, consequentemente, de promover a quebra de cadeia do IPI fazendo, assim, com que a LOJAS AMERICANAS e a B2W deixassem de arrecadar montante considerável do imposto, devido à prática, dolosa e com infração à lei, de fraude, conluio e simulação.

Em seguida, as insurgências da autuada e dos solidários:

IMPUGNAÇÃO LOJAS AMERICANAS

18. Entretanto, em que pese o esforço da D. Fiscalização, a Impugnante está certa de que a exigência fiscal é improcedente e deve ser cancelada, pois:

(i) o auto de infração é nulo por ter sido lavrado com base em provas emprestadas de outros processos administrativos, sem que tenham sido cumpridos os requisitos legais mínimos para o uso desse meio de prova;

(ii) o crédito tributário relativo ao período de janeiro a dezembro de 2015 está extinto pela decadência;

(iii) a Impugnante não é equiparada a industrial pela legislação do IPI;

(iv) o auto de infração é nulo por diversos erros na apuração do IPI cobrado no presente feito; e(v) não incide o IPI nas remessas entre estabelecimentos da mesma empresa, como já decidido pelo STJ.

...

111.1. Nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa: descumprimento do art. 9º do PAF por parte do fisco

20. O direito ao contraditório e ao amplo direito de defesa foi incluído no art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988 como garantia fundamental do cidadão ao determinar que:

"aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes".

...

23. No caso deste processo, a fiscalização apresentou inúmeras planilhas de cálculo em formato Excel nas quais teriam sido apurados preços médios, códigos de produtos, créditos de IPI, sem anexar os documentos fiscais que permitiam efetuar a conferência quanto a exatidão dessas planilhas.

...

24. As planilhas anexadas pela fiscalização configuram documentos apócrifos, pois não estão assinadas e nem permitem identificar quem foi o seu autor. É bem verdade que algumas dessas planilhas foram submetidas à apreciação do contribuinte durante a fiscalização, mas ainda que o contribuinte tenha anuído com códigos de produtos e valores, não existe a mínima garantia de que as planilhas acostadas aos autos são idênticas àquelas com as quais o contribuinte anuiu.

25. Ora, senhores julgadores, desde quando planilhas não assinadas e elaboradas de forma unilateral por uma das partes, e sem amparo em documentos fiscais que permitam a conferência dos valores nela consignados, são aceitas como prova nº processo administrativo fiscal?

...

31. Portanto, a falta de juntada, por parte do Sr. Fiscal, dos documentos exigidos pela lei como prova da ocorrência dos supostos fatos geradores incluídos neste auto de infração, cria entraves ao desenvolvimento normal do processo, pois causa prejuízo ao direito de defesa do contribuinte e também obstaculiza a atividade dos órgãos judicantes da Administração Pública, os quais ficam impossibilitados de formar sua convicção unicamente com base nas provas que deveriam ter sido acostadas ao processo por quem fez as acusações.

32. Sendo assim, uma vez que a fiscalização não se desincumbiu do ônus estabelecido nº art. 9º do Decreto nº 70.235/72, deve ser decretada a improcedência do Auto de Infração seja pela sua nulidade ou, no mérito, por falta de prova dos dados lançados nas planilhas supostamente elaboradas pela fiscalização, as quais nem sequer foram assinadas.

...

III.2 A Impossibilidade de utilização de prova emprestada sem subsídio documental 33. Conforme se depreende do TVF, o presente processo administrativo decorre da utilização de provas produzidas em outros processos administrativos³ que sequer foram devidamente validadas, pois ainda aguardam o encerramento da esfera administrativa.

...

34. Em linhas gerais, a D. Fiscalização baseou-se em diversos indícios existentes em outros processos fiscalizatórios para afirmar que a Impugnante pretensamente seria a real destinatária de mercadorias importadas pela ST Importações por encomenda da Destro e da QSM, razão pela qual teria o seu estabelecimento equiparado a industrial.

35. Ocorre, contudo, que foram juntados aos autos do presente feito apenas os TVFs dos processos em que se fiscalizou a suposta ocorrência de interposição fraudulenta. Logo, não foram juntados aos autos do presente feito os documentos que suportaram a conclusão - indevida, diga-se de passagem - existente nesses TVFs.

36. Esses documentos são contratos, notas fiscais, declarações de importação, diligências ocorridas no estabelecimento das empresas envolvidas e outras tantas informações que são essenciais para o deslinde da presente controvérsia, mas que não foram disponibilizados pela D. Fiscalização.

...

40. Ora, não se discute aqui a validade da prova emprestada, a qual, inclusive, apresenta guarida legal⁵, mas a exigência da sua submissão ao devido processo legal, ou seja, de que a sua utilização seja feita de modo a permitir que os contribuintes e, principalmente, os ilustres julgadores, que irão analisar as defesas apresentadas nº feito, possam compreender por inteiro a acusação.

...

III. 3 DECADÊNCIA - ABSOLUTA INEXISTÊNCIA DE FRAUDE, DOLO ou SIMULAÇÃO

43. A D. Fiscalização lançou o IPI de todo o período de 2015 sob o argumento de que não houve pagamento antecipado do imposto e considerando a suposta ocorrência de dolo, fraude e simulação, pautada no artigo 188, inciso I, do RIPI.

...

45. Em relação à alegação de fraude, dolo ou simulação para a contagem do prazo decadencial superior a cinco anos, a D. Fiscalização furta-se do elemento primordial de que não há comprovação nestes autos acerca da ocorrência de tais figuras.

46. O TVF possui diversas presunções pessoais e inúmeros supostos indícios de que, nº entender da D. Fiscalização, implicaria uma suposta "constatação" de

fraude, dolo ou simulação. No entanto, essa ocorrência não pode ser simplesmente presumida ou alegada de forma genérica; devendo ser provada por meios hábeis e idôneos, de forma clara e inequívoca, o que evidentemente não ocorreu nestes autos.

47. Importante ressaltar que o próprio CARF já entendeu que, em caso idêntico ao presente (mesmas partes e mesmos Indícios), não foi comprovado dolo por parte da Impugnante, razão pela qual a penalidade imposta (multa substitutiva de 100% do valor aduaneiro) deveria ser cancelada.

...

48. Não poderia ser diferente, já que a Impugnante prestou todas as informações necessárias à fiscalização, tais como origem das mercadorias, classificação fiscal, peso e quantidade, inclusive obtendo licenças de importação quando determinado pela legislação.

49. Desse modo, não se pode afirmar que a Impugnante, de maneira ardilosa, agiu com dolo, fraude ou simulação, na medida em que todas as informações e autorizações necessárias à comercialização das mercadorias foram devidamente prestadas às Auditores Fiscais, bem como não havia restrição para a importação dos produtos.

111.5 Impossibilidade de Equiparação da Impugnante a Industrial 139. De acordo com o TVF, a ação fiscal discutida no presente feito "tem como objetivo a apuração do IPI em estabelecimento que deixou de ser equiparado a industrial e perdeu a condição de contribuinte do imposto, em razão de ocultação do mesmo".

140. Em outras palavras, na visão da D. Fiscalização, a Impugnante seria supostamente a real encomendante das mercadorias importadas pela ST Importações, e não GSM e Destro, razão pela qual deveria ter seu estabelecimento equiparado a industrial e, consequentemente, ser contribuinte do IPI.

141. Isto porque o artigo 99 do RI PI prevê as diversas hipóteses em que um estabelecimento deve ser equiparado a industrial, mesmo que não realize atividades de industrialização, que seria o caso da Impugnante.

...

143. Logo, as empresas, varejistas ou atacadistas, encomendantes de mercadorias importadas são equiparadas a industrial para fins da legislação do IPI, se tornando contribuintes do imposto, ainda que não realizem qualquer atividade industrial.

144. Ocorre que, no presente caso, a Impugnante não é a empresa encomendante da mercadoria importada pela ST Importações. Na realidade, a QSM e a Destro são as empresas encomendantes dessas mercadorias, pois são as que solicitam os produtos para a ST Importações e efetivamente pagam pelas mercadorias.

145. Como visto acima, a ST Importações é a responsável por importar as mercadorias do exterior por encomenda da Destro e da QSM. São os profissionais da ST Importações que realizam as atividades de comércio exterior, inclusive o desembarço aduaneiro, e é a ST Importações, mediante financiamento obtido em instituições financeiras, que adquire a mercadoria do exterior.

146. Posteriormente, a mercadoria é vendida à empresa encomendante (Destro ou QSM), que recebe fisicamente a mercadoria, fraciona a carga e estoca em seu estabelecimento até a venda a um dos seus clientes, como a Impugnante. Logo, a Destro e a QSM efetivamente recebem a carga importada pela ST Importações, possuem pessoal para realizar as suas atividades e vendem para a Impugnante.

147. Vale notar que tanto Destro quanto QSM efetivamente existem, possuindo estabelecimentos e funcionários próprios para realizar as suas atividades. No que se refere à QSM, a própria RFB já realizou diligência em suas dependências, momento em que identificou uma empresa totalmente operacional.

148. Consequência direta dessa atividade operacional é que essas operações da QSM passaram a aumentar gradativamente ao longo dos anos, inclusive gerando resultados favoráveis aos seus acionistas e o recolhimento de tributos, conforme consta de suas declarações fiscais e balanço (doe. n2 24).

...

...

153. Na realidade, como visto, a Impugnante é, no máximo, a encomendante da mercadoria nacionalizada ("encomendante da encomendante"). Ocorre que essa figura não é equiparada a industrial pelo artigo 9B do RIPI. Logo, por não exercer atividade industrial, a Impugnante não está sujeita ao recolhimento do IPI por não ser contribuinte do imposto.

154. Além de não ser encomendante das mercadorias da ST Importações, o estabelecimento da Impugnante que recebeu as mercadorias da QSM e da Destro não pode ser equiparado a industrial mesmo que fosse o pretenso encomendante da mercadoria, o que se admite só para fins de debate. Isto porque o estabelecimento da Impugnante não é atacadista ou varejista.

155. Nesse sentido, o inciso IX do artigo 9fl do RIPI equipara a 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". Portanto, aqueles estabelecimentos que não são atacadistas ou varejistas não podem ser equiparados a industrial, ainda que sejam encomendantes de mercadorias adquiridas do exterior.

156. De acordo com o artigo 14 do RIPI, estabelecimento atacadista é o que efetuar a venda (i) de bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu próprio uso; (ii) de bens de

consumo, em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio do adquirente; e (iii) de bens a revendedores.

157. O mesmo dispositivo legal define estabelecimento varejista como sendo o que efetua vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente.

158. Ocorre que o estabelecimento da Impugnante é um centro de distribuição, ou seja, a maior parte das mercadorias recebidas da QSM e da Destro não são vendidas pelo estabelecimento. Na realidade, as mercadorias são transferidas para as diversas lojas da Impugnante existentes em todos os Estados do Brasil, como indicado pela D. Fiscalização no TVF.

159. Ora, se o estabelecimento da Impugnante não atua no atacado, como indicado nº TVF, também não atua no varejo, porque realiza transferências para outros estabelecimentos da própria Impugnante, e não vende para particulares em volume destinado a uso próprio do adquirente.

160. Logo, a realidade é que o estabelecimento da Impugnante não atua no comércio de produtos, servindo apenas como centro de distribuição de mercadorias. Por esse motivo, não pode ser equiparado a industrial com base no inciso IX do artigo 9^º do RIPI, na medida em que esse dispositivo legal trata especificamente de estabelecimentos varejistas ou atacadistas, o que não é o caso do estabelecimento da Impugnante.

161. Em outras palavras, se a intenção da norma fosse equiparar todos os tipos de estabelecimento, não teria feito a indicação expressa da natureza atacadista ou varejista. Desse modo, ainda que o estabelecimento da Impugnante fosse encomendante das mercadorias estrangeiras, o que se admite só para fins de debate, este não pode ser equiparado a industrial, pois não é um estabelecimento varejista ou atacadista.

162. Assim, por não poder ser equiparado a industrial, por estrita interpretação legal, o estabelecimento da Impugnante não é contribuinte do IPI, razão pela qual deve ser cancelado de plano o auto de infração em questão.

III.6 Inexistência de IPI nas Transferências de Mercadorias entre Estabelecimentos da Mesma Empresa 163. Caso se entenda pela equiparação do estabelecimento da Impugnante a industrial, o que se admite apenas para fins de debate, a Impugnante passará a demonstrar que as remessas feitas entre seus estabelecimentos não estão sujeitas ao IPI, pois está ausente um dos requisitos necessários para a ocorrência do fato gerador do tributo, qual seja: a transferência de titularidade.

164. Nesse sentido, o artigo 46, inciso II, do CTN prevê que o IPI tem como fato gerador a saída dos produtos industrializados dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industriais.

165. Contudo, a saída desses estabelecimentos para fins de cobrança do IPI não pode ser entendida como sendo a qualquer título. Na realidade, precisam ser cumpridos os requisitos gerais previstos no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, especialmente a capacidade contributiva do contribuinte.

166. No caso da transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não há geração de riqueza ou mesmo incremento patrimonial, mas mero deslocamento físico da mercadoria, razão pela qual a cobrança do IPI nesses casos viola frontalmente o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

...

111.7 Nulidade do Auto de Infração por Erro na Apuração do IPI

170. Como descrito acima, exige-se IPI do estabelecimento da Impugnante por este ser, na visão da Fiscalização, equiparado a industrial. Como as saídas realizadas pela Impugnante foram para estabelecimentos da mesma empresa ou de empresa com relação de interdependência, o IPI supostamente devido pela Impugnante foi apurado com base no artigo 195 do RIPI, que prevê um valor tributável mínimo ("VTM").

171. Ocorre que a regra prevista no artigo 195 do RIPI foi aplicada de maneira flagrantemente equivocada pela D. Fiscalização. Primeiro, porque parte dos produtos foi vendida para a B2W, que é empresa relacionada à Impugnante, mas não foi feita a apuração do VTM com base no disposto no artigo 195, inciso I, do RIPI.

172. Segundo, porque a D. Fiscalização não apurou o valor do IPI com base no artigo 195, inciso I, do RIPI, em que pese esse cálculo ser essencial para a aplicação do inciso II do mesmo dispositivo legal.

173. Terceiro, porque os créditos de IPI utilizados pela D. Fiscalização para abater o valor do débito de IPI apurado com base no artigo 195, inciso II, do RIPI estão equivocados e, por isso, podem estar gerando a cobrança de valores a maior por parte da D. Fiscalização.

174. Esses três motivos serão detidamente explorados a seguir, a fim de se comprovar a nulidade e a invalidade da cobrança de IPI realizada pela D. Fiscalização no presente feito.

(a) Primeiro Motivo - Não cumprimento do disposto no artigo 195, inciso I, do RIPI

175. Como visto, o VTM previsto no artigo 195, inciso I, do RIPI prevê que este seja aplicável "quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência".

176. Nesse sentido, parte dos produtos objeto do presente feito foi adquirida pela Impugnante da QSM e da Destro, mas revendidos para a B2W. Desse modo, se o entendimento da D. Fiscalização é o de que o estabelecimento da Impugnante é

equiparado a industrial, o VTM nas operações entre a Impugnante e a B2W deve ser apurado nos termos do artigo 195, inciso I, do RIPI, ou seja, deve ser o "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente".

177. Afinal, a Impugnante e a B2W são firmas interdependentes, pois a Impugnante é acionista da B2W, nos termos do artigo 612, inciso I, do RIPI, o que gera a necessidade de aplicação do artigo 195, inciso I, do RIPI nas vendas entre os estabelecimentos dessas empresas.

178. Apesar da clareza do dispositivo legal, a D. Fiscalização textualmente afirma não ter efetuado o cálculo do preço corrente no mercado atacadista da praça da Impugnante, pois (i) os produtos comercializados são de marcas detidas pela B2W; e (ii) não há preço corrente para esses produtos comercializados pela Impugnante.

179. Por isso, a D. Fiscalização se valeu do valor das vendas feitas pela Impugnante para a B2W para fins de cálculo do IPI, pois, segundo a D. Fiscalização, não seria possível apurar o VTM para os produtos comercializados.

180. O primeiro ponto que já se deve questionar é a falácia de que não haveria mercado a ser pesquisado em razão da exclusividade garantida pelo direito de uso de marca registrada, que pertence as empresas do Grupo LASA. Como já destacado no item III.45 da presente Impugnação, as operações de importação com marcas registradas em nome da Impugnante não equivalem ao total de operações fiscalizadas.

181. Nesse sentido, o que se observa aqui é a fiscalização, novamente, se eximindo do seu mister, i.e., de apurar o VTM nos termos de que determina a legislação, se valendo, para tanto, de uma subversão da realidade: tratando uma parcela ínfima de operações de importação com se equivalsessem a realidade global do que fora fiscalizado.

184. Apesar do disposto no artigo 196, a D. Fiscalização ignorou a possibilidade de apuração do VTM por essa metodologia, mesmo possuindo (i) a base de cálculo do Imposto de Importação, já que a ST Importações foi fiscalizada antes da lavratura do presente auto de infração; (ii) os custos da QSM e da Destro, pois ambas as empresas fazem parte do presente feito; e (iii) a possibilidade de intimar a Impugnante e a B2W para informar a margem de lucro utilizada na comercialização dos produtos em questão.

185. Logo, a D. Fiscalização ignora por completo do disposto no artigo 196 do RIPI, mesmo possuindo todos os elementos necessários para a apuração do VTM, passando a cobrar o IPI com base no valor da operação realizada entre a Impugnante a B2W.

...

(b) Segundo Motivo - Ausência de cumprimento integral do disposto no artigo 195, inciso II, do RIPI.

191. Com relação às transferências feitas pela Impugnante entre os seus estabelecimentos, a D. Fiscalização apurou o VTM com base no disposto no artigo 195, inciso II, do RIPI, que prevê o seguinte:

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

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"

192. De acordo com esse dispositivo legal, nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o VTM será de 90% do preço de venda das mercadorias aos consumidores. Contudo, esse valor não pode ser inferior ao previsto no artigo 195, inciso I, do RIPI.

193. Em outras palavras, para fins de cálculo do VTM com base no artigo 195, inciso II, do RIPI (90% do valor de venda ao consumidor) é pressuposto lógico a apuração do valor do VTM pelo método previsto no artigo 195, inciso I, do RIPI (preço corrente no mercado atacadista).

(c) Terceiro Motivo - Erro na apuração dos créditos utilizados para abatimento do débito 199.

De acordo com o TVF, a apuração do IPI cobrado no presente feito levou em consideração os créditos do imposto gerados nas operações de venda da QSM e da Destro para a Impugnante. Em outras palavras, o valor do IPI destacado nas notas fiscais pela QSM e pela Destro geraram créditos em favor da Impugnante.

200. Ocorre que a D. Fiscalização desconsidera a Destro e a QSM como sendo as reais adquirentes dos produtos importados pela ST Importações, inclusive afirmando que a real encomendante dos produtos importados seria a Impugnante, e não a Destro e a QSM.

201. Desse modo, a relação entre Destro, QSM e Impugnante está sendo desconsiderada pela D. Fiscalização. Por esse motivo, o crédito de IPI a ser supostamente reconhecido em favor da Impugnante deveria ser aquele obtido nas operações com a ST Importações, e não os da venda da Destro e da QSM para a Impugnante.

202. Desse modo, como a ST Importações mantém relação de interdependência com a Impugnante, a D. Fiscalização precisa apurar o VTM relativo à venda da ST Importações para a Impugnante com base no artigo 195, inciso I, do RIPI e, consequentemente, reconhecer o respectivo crédito em favor da Impugnante.

...

206. Caso tudo isso seja ignorado, o que mais uma vez se cogita de forma hipotética, a própria apuração do suposto crédito de IPI é inadequada, por notório erro de direito, o que macula a higidez do quantum supostamente devido a título de IPI. Vejamos.

207. Conforme se observa do TVF, mais precisamente na fl. 143, a fiscalização aduz ao apurar o montante do crédito excluiu do rastreio as mercadorias importadas sujeitas a NT e aquelas submetidas à alíquota zero. Acontece que, em relação as mercadorias sujeitas a alíquota zero, tal exclusão na apuração do VTM é indevida, pois o preço de venda dessas mercadorias (subordinadas a alíquota zero) deve integrar a apuração do VTM tanto pela regra do art. 195, inciso I quanto pela do art. 195, inciso II do RIPI 2010.

208. Por sua vez, essa exclusão dos produtos sujeitos a alíquota zero tem impacto na apuração dos 90% do preço de venda a consumidor final, já que tais produtos foram, na ótica da fiscalização, destinados a consumidores finais, o que reforça o erro quanto ao método empregado na elaboração da autuação e, por conseguinte, a iliquidez do crédito exigível.

209. Assim, a Impugnante entende que é nulo o auto de infração eivado de contradição interna, pois o crédito concedido para fins de abatimento do IPI cobrado pela D. Fiscalização foi apurado com base em notas fiscais da operação tida como simulada pela fiscalização, gerando iliquidez e incerteza sobre o valor cobrado no presente feito da Impugnante.

III-» Das Multas(a) Impossibilidade de exigência de multa qualificada

210. Demonstrou-se nesta Impugnação que o IPI cobrado da Impugnante é indevido ou, no mínimo, foi apurado de maneira totalmente equivocada, razão pela qual deve ser cancelado o valor cobrado da Impugnante. Com isso, todas as multas exigidas deverão ser, consequentemente, canceladas.

211. Contudo, ainda que assim não se entenda, o que se admite só para fins de debate, se alguma multa puder ser exigida, definitivamente não deve subsistir na forma qualificada.

212. Vale recapitular que a D. Fiscalização majorou a multa de 75% para 150% do tributo supostamente devido, pois, "em tese", teria sido comprovada fraude e simulação nas operações entre a ST Importações, a QSM, a Destro e a Impugnante. Contudo, conforme comprovado acima, essas acusações são descabidas.

...

(b) Impossibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada sobre os mesmos fatos geradores

220. Como visto acima, exige-se na presente autuação o IPI supostamente devido pela Impugnante, em razão do seu estabelecimento ser equiparado a industrial. Além disso, exige-se a multa de ofício de 150% do valor do tributo e ainda a multa por IPI não lançado com cobertura de crédito (também de 150%).

...

221. Em outras palavras, a exigência de penalidades de ofício e isolada tem o mesmo fundamento fático (ausência de recolhimento/destaque do IPI) e a D.

Fiscalização visa justificar a manutenção de duas multas totalizando 300% do principal (150% + 150%), com base em um formalismo exacerbado.

222. Ora, também na hipótese de os argumentos acima não serem acolhidos, o que se admite apenas para argumentar, a Impugnante entende que o auto de infração não pode aplicar dupla punição pela mesma suposta infração, com base no Princípio da Consunção.

223. Como se vê, foi aplicada pela D. Fiscalização uma multa genérica e, simultaneamente, uma multa específica por um único equívoco supostamente cometido pela Impugnante: o de não ter recolhido o IPI no período de 2015 a 2016. Assim, não poderia ficar mais evidente que a mesmíssima conduta (suposta ausência de recolhimento do IPI) está sendo objeto de punição por duas multas distintas.

III.9 Compensação de Valores Recolhidos pela QSM e pela Destro

227. Como amplamente debatido no presente feito, a Impugnante adquire mercadorias da QSM e da Destro que foram importadas pela ST Importações. Apesar da total licitude nas transações realizadas, tendo em vista o preenchimento da documentação pertinente, a D. Fiscalização desconsiderou as vendas feitas pela ST Importações para a QSM e para a Destro, passando a considerar a Impugnante como sendo a encomendante das mercadorias importadas pela ST Importações.

228. Ocorre que a QSM e a Destro efetivamente realizaram a aquisição dos produtos da ST Importações e a sua revenda para a Impugnante, o que gerou a apuração e o recolhimento de diversos tributos, especialmente de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

229. Apesar disso, a D. Fiscalização desconsidera as operações da QSM e da Destro para equiparar o estabelecimento da Impugnante para fins de cobrança do IPI, mas não desconta do valor cobrado a título de IPI os tributos recolhidos pela QSM e pela Destro durante as atividades de compra e revenda dos produtos importados pela ST Importações.

230. Em outras palavras, a D. Fiscalização desconsidera as operações da QSM e da Destro apenas naquilo que favorece o erário, pois deixa de reconhecer que as empresas efetivamente recolheram tributos nos anos de 2015 e 2016 em relação às operações realizadas com a Impugnante.

231. Desse modo, com o objetivo de evitar um enriquecimento ilícito, a desconsideração da QSM e da Destro deve ser feita em sua integralidade, o que significa reconhecer o direito de abatimento dos valores cobrados da Impugnante pelos montantes já recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela QSM e pela Destro em relação aos produtos comercializados pela Impugnante.

111.10 O Sobrestamento até o Julgamento Final dos Processos Administrativos em que se Trata da Acusação de Interposição Fraudulenta

234. Conforme mencionado acima, o presente processo administrativo parte de premissas que foram constituídas em diversos outros processos administrativos, que culminaram na conclusão por parte da D. Fiscalização de que a Impugnante seria a real destinatária das mercadorias importadas pela ST Importações, ao invés da QSM e da Destro.

235. Ocorre que, como visto, já há precedentes favoráveis aos interesses da Impugnante e de outras empresas envolvidas nas acusações debatidas no presente feito, que afastam essa conclusão de que a Impugnante seria a real destinatária das mercadorias importadas pela ST Importações, bem como reconhecem a inexistência de dolo, fraude ou simulação nas atividades realizadas pela Impugnante.

236. Importante mencionar que esses processos administrativos que deram origem à cobrança do IPI no presente feito ainda estão sendo objeto de discussão na esfera administrativo.

237. Nesse sentido, se a premissa desses processos administrativos for desconstituída, ou seja, se restar comprovado que a Impugnante não é a real destinatária das mercadorias, bem como não agiu com fraude, dolo ou simulação, é evidente que a equiparação da Impugnante à condição de industrial não mais se justificará, o que, por si só, tem o condão de anular toda essa autuação fiscal.

IV. A CONCLUSÃO E O PEDIDO

247. Pelo exposto, restou demonstrado que se exige da Impugnante o IPI supostamente incidente nas transferências de mercadorias entre os seus estabelecimentos, bem como nas vendas realizadas entre a Impugnante e a B2W, durante o período de 2015 a 2016.

248. Essa exigência se deve à suposta equiparação do estabelecimento da Impugnante a industrial com base no artigo 9º do RIPI, tendo em vista que, na visão da D. Fiscalização, a Impugnante seria a real encomendante das mercadorias importadas pela ST Importações por encomenda da Destro e da QSM.

249. A D. Fiscalização levanta diversos indícios para suportar o seu entendimento de que a Impugnante seria a real encomendante dessas mercadorias e, consequentemente, equiparada a industrial. Esses indícios foram obtidos em outras fiscalizações, que resultaram na lavratura de autos de infração por suposta ocorrência de interposição fraudulenta na importação. Importante mencionar que a legalidade desses autos de infração ainda está sendo discutida pela Impugnante, inclusive existindo decisões favoráveis aos seus interesses.

250. Por outro lado, na visão da Impugnante, o auto de infração é inválido, pois:

(i) a D. Fiscalização se valeu de provas obtidas em outros processos fiscalizatórios, mas não juntou aos autos os documentos comprobatórios das acusações, tais como notas fiscais, contratos, razão contábil, etc. Logo, há a realização de uma prova emprestada totalmente ilegal, na medida em que trouxe as conclusões

indicadas nos TVF de outros processos administrativos, mas sem o devido suporte documental, o que impossibilita a real compreensão dos fatos pelos Ilustres Julgadores do presente processo e configura hipótese evidente de cerceamento de direito de defesa;

(ii) os indícios trazidos pela D. Fiscalização não comprovam que a Impugnante seria a encomendante das mercadorias importadas pela ST Importações. Isto porque Destro e QSM são empresas efetivamente existentes, com capacidade econômica autônoma e operacional para realizar as suas atividades;

(iii) a Impugnante, quando muito, seria a encomendante da mercadoria já nacionalizada ("encomendante da encomendante"), razão pela qual não poderia ter o seu estabelecimento equiparado a industrial por ausência de previsão legal para tanto;

(iv) o estabelecimento da Impugnante também não pode ser equiparado a industrial para fins do artigo 9g, inciso IX, do RIPI, por não ser atacadista ou varejista, já que é um mero centro de distribuição. Por esse motivo, o artigo 9fi, inciso IX, do RIPI não se aplica ao caso;

(v) não incide o IPI nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, como já decidido pelo STJ; e (vi) o valor do IPI apurado pela D. Fiscalização está equivocado. Primeiro, porque parte dos produtos foi vendida para a B2W, que é empresa relacionada à Impugnante, mas não foi feita a apuração do VTM com base no disposto no artigo 253. A Impugnante também demonstrou a necessidade de compensação entre os valores exigidos no presente feito e os recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela QSM e pela Destro, na medida em que estas foram desconsideradas pela D. Fiscalização para fins de lavratura do presente auto de infração.

254. Por fim, demonstrou-se a necessidade de sobrerestamento do presente processo administrativo até que seja proferida decisão final nos autos dos processos administrativos em que se discute a acusação de interposição fraudulenta, tendo em vista a prejudicialidade das demandas.

255. Diante de todo o exposto, requer-se seja dado INTEGRAL PROVIMENTO à presente Impugnação, com o reconhecimento da NULIDADE da autuação fiscal ou, ao menos, da IMPROCEDÊNCIA do crédito tributário de IPI em exigência.

256. Alternativamente, requer que seja declarado extinto o crédito tributário relativo ao período de 2015, tendo em vista a ocorrência de decadência, nos termos do artigo 188 do RIPI.

257. Ainda alternativamente, requer que seja determinado o abatimento dos valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pagos pela QSM e pela Destro com os valores exigidos no presente feito, bem como a redução das multas aplicadas.

258. Por fim, subsidiariamente, requer-se o sobrerestamento do presente processo administrativo.

IMPUGNAÇÃO DESTRO

1. Preliminarmente, seja declarada a nulidade do Auto de Infração, por carência de fundamentação e cerceamento de defesa, para que seja determinada a exclusão da Impugnante do rol de devedores solidários, sob pena de contrariedade ao artigo 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei nº 9784 e ao artigo 9º, do Decreto nº 70235;
 - 1.1. Seja declarado o erro de sujeição passiva no Auto de Infração, para que seja determinada a exclusão da Impugnante do rol de devedores, seja (a) pela impossibilidade da utilização do artigo 124, inciso I, do CTN, para a imputação de sujeição passiva a terceiros, ou, (b) pela inexistência, no caso, de interesse comum "por ato ilícito", na forma exigida pelo Parecer Normativo nº 4/18.
2. Preliminarmente, seja reconhecida extinção do crédito tributário atinente ao ano de 2015, por força da ocorrência da decadência, nos termos do art. 150, § 40, do CTN.
3. Preliminarmente, seja declarada a nulidade do Auto de Infração, (i) em razão da equivocada indicação, como devedor principal, de contribuinte que não guarda relação com o sujeito passivo previsto na hipótese de incidência da exação fiscal; e (ii) tendo em vista o erro de apuração da base de cálculo do imposto relativamente às vendas realizadas à B2W.
4. No mérito, seja julgado improcedente o Auto de Infração, para cancelar integralmente a exigência fiscal tendo em vista a ausência de prova da conduta dolosa mediante fraude ou simulação, hábil a justificar o deslocamento da sujeição passiva do IPI devido em razão da revenda de produto importado no mercado nacional. Quando menos, há de ser cancelada a exação fiscal relativamente às transferências de mercadorias entre os Centros de Distribuição e as filiais da LASA, por inexistir fato gerador do IPI na hipótese.
5. Subsidiariamente, sejam canceladas as multas de ofício aplicadas pois não há suporte legal para a sua imposição ou, ao menos, seja afastada a aplicação de juros sobre tais penalidades.

IMPUGNAÇÃO QSM Aqui temos basicamente os mesmos argumentos trazidos no texto de impugnação da Autuada, não cabendo qualquer adendo informativo.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 106-013.728 que apresenta o seguinte resultado:

ACÓRDÃO Nº 106-013.728 - 13^a TURMA DA DRJ06

DATA DA SESSÃO 20 DE MAIO DE 2021

PROCESSO Nº 15444.720225/2020-96 INTERESSADO LOJAS AMERICANAS S/A
CNPJ/CPF 33.014.556/0179-19

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Estando os autos devidos instruídos com os elementos que permita o exercício do direito ao contraditório não há de se falar em defesa cerceada.

PROVA EMPRESTADA. CABIMENTO.

Tendo sido anexados aos autos documentos trazidos de processos outros em volume suficiente para a formatação de exigência decorrente, mostra-se descabido o argumento de nulidade por inexistência de elementos materiais capazes de ensejar o novo lançamento.

MERCADORIA IMPORTADA. COMPRADOR PRÉ-DETERMINADO. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA.

Não configura importação por encomenda a operação em que uma pessoa jurídica efetua, com recursos do real encomendante, a importação de mercadorias do exterior para posterior venda a este real encomendante.

EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. VENDAS INDIRETAS.

Para fins de aplicação da equiparação prevista no inciso IX do art.9º do RIPI/2010 devem ser consideradas as vendas indiretas decorrentes de transferência do estabelecimento distribuidor para os varejistas-revendedores.

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. UTILIZAÇÃO PELO FISCO.

O valor tributável mínimo constitui piso de observância para o contribuinte. Se o valor por este adotado não é questionado pela Autoridade Fiscal, deve-se tomá-lo como cumprido.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Na ausência de pagamento, seja na forma de pecúnia, seja na forma de extinção via créditos escriturais, aloja-se a contagem da decadência no artigo 173, inciso I, do CTN, e não no artigo 150, §4º, do mesmo diploma legal.

SOLIDARIEDADE.

Caracterizado abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo), impõe-se a aplicação do inciso I do artigo 124 do CTN, que autoriza a aplicação da solidariedade pela constatação de interesse comum.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os Recursos foram interpostos de forma tempestiva, reproduzem em síntese os argumentos apresentados em sede de impugnação.

1 – Por meio do Recurso Voluntário aduz Recorrente - Lojas Americanas:

- (i) a D. Fiscalização se valeu de provas obtidas em outros processos fiscalizatórios, mas não juntou aos autos os documentos comprobatórios das Original - 69 - acusações, tais como notas fiscais, contratos, razão contábil, etc. Logo, há emprego de prova emprestada de forma totalmente ilegal, na medida em que a D. Fiscalização trouxe as conclusões indicadas nos TVF de outros processos administrativos, mas sem o devido suporte documental, o que impossibilita a real compreensão dos fatos pelos Ilustres Julgadores do presente processo e configura hipótese evidente de cerceamento de direito de defesa;
- (ii) os indícios trazidos pela D. Fiscalização não comprovam que a Recorrente seria a encomendante das mercadorias importadas pela ST Importações. Isto porque Destro e QSM são empresas efetivamente existentes, com capacidade econômica autônoma e operacional para realizar as suas atividades, e são as encomendantes das mercadorias estrangeiras, de fato e de direito;
- (iii) a Recorrente, quando muito, seria a encomendante da mercadoria já nacionalizada (“encomendante da encomendante”), razão pela qual não poderia ter o seu estabelecimento equiparado a industrial por ausência de previsão legal para tanto;
- (iv) o estabelecimento da Recorrente também não pode ser equiparado a industrial para fins do artigo 9º, inciso IX, do RIPI, por não ser atacadista ou varejista, já que é um mero centro de distribuição. Por esse motivo, o artigo 9º, inciso IX, do RIPI não se aplica ao caso;
- (v) não incide o IPI nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, como já decidido pelo STJ; e (vi) o valor do IPI apurado pela D. Fiscalização está equivocado. Primeiro, porque parte dos produtos foi vendida para a B2W, que é empresa relacionada à Recorrente, mas não foi feita a apuração do VTM com base no disposto no artigo 195, inciso I, do RIPI. Segundo, porque a D. Fiscalização não apurou o valor do IPI com base no artigo 195, inciso I, do RIPI, em que pese esse cálculo ser essencial para a aplicação do inciso II do mesmo dispositivo legal. Terceiro, porque os créditos de IPI utilizados pela D. Fiscalização para abater o valor do débito de IPI apurado Original - 70 - com base no artigo 195, inciso II, do RIPI estão equivocados e, por isso, podem estar gerando a cobrança de valores a maior por parte da D. Fiscalização.

290. Ainda assim, caso se entenda que o valor do IPI é devido, o que ora se admite apenas para fins de debate, a Recorrente demonstrou que os valores relativos ao ano de 2015 devem ser cancelados, tendo em vista a ocorrência da decadência.

291. Além disso, a multa agravada de 150% deve ser reduzida para 75%, na medida em que não foi comprovado qualquer dolo, fraude ou simulação realizada pela Recorrente, já que todos as informações foram devidamente prestadas às

autoridades fiscais. Ademais, deve ser cancelada a multa por IPI não lançado com cobertura de crédito, pois a Recorrente estaria sendo duplamente penalizada pela mesma conduta.

292. A Recorrente também demonstrou a necessidade de compensação entre os valores exigidos no presente feito e os recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela QSM e pela Destro, na medida em que estas foram desconsideradas pela D. Fiscalização na composição do cálculo, para fins de lavratura do presente auto de infração.

293. Por fim, demonstrou-se a necessidade de sobrerestamento do presente processo administrativo até que seja proferida decisão final nos autos dos processos administrativos em que se discute a acusação de interposição fraudulenta, tendo em vista a prejudicialidade das demandas.

294. Com base no exposto, a Recorrente requer que o presente recurso voluntário seja julgado totalmente procedente, com a reforma do v. acórdão proferido pela DRJ e o consequente cancelamento integral do auto de infração em questão, com a consequente baixa e o arquivamento do presente processo administrativo.

295. Alternativamente, a Recorrente requer a reforma do v. acórdão recorrido, para se reconhecer a NULIDADE da autuação fiscal ou, ao menos, a IMPROCEDÊNCIA do crédito tributário de IPI em exigência.

296. Alternativamente, requer que seja declarado extinto o crédito tributário relativo ao período de 2015, tendo em vista a ocorrência de decadência, nos termos do artigo 188 do RIPI.

297. Ainda alternativamente, requer que seja determinado o abatimento dos valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pagos pela QSM e pela Destro com os valores exigidos no presente feito, bem como a redução das multas aplicadas, nos termos acima postulados.

298. Por fim, subsidiariamente, requer-se o sobrerestamento do presente processo administrativo, também nos termos acima postulados.

2 – Por meio do Recurso Voluntário requer a Recorrente – Destro:

1. Acolher a preliminar nulidade do v. Acórdão recorrido, por violação à norma inserida no art. 5º, inc. LV, da CF/88 e no art. 3º da Lei nº 9.784/99, seja por afronta à garantia constitucional da ampla defesa, bem como pela ilegalidade perpetrada em face da Recorrente, em razão da falta de motivação e fundamentação em relação ao mérito da discussão envolvida no presente caso (operações de importação por encomenda).

2. Acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por carência de fundamentação e cerceamento de defesa, para que seja determinada a exclusão da Recorrente do rol de devedores solidários, sob pena de contrariedade ao artigo 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei nº 9784 e ao artigo 9º, do Decreto nº 70.235;

2.1. Ou, ainda, seja reconhecido o erro de sujeição passiva no Auto de Infração, para que seja determinada a exclusão da Recorrente do rol de devedores, seja (a) pela impossibilidade da utilização do artigo 124, inciso I, do CTN, para a imputação de sujeição passiva a terceiros, ou, (b) pela inexistência, no caso, de interesse comum “por ato ilícito”, na forma exigida pelo Parecer Normativo nº 4/18.

3. Acolher a preliminar de extinção do crédito tributário atinente ao ano de 2015, por decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

4. Acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração, (i) em razão da equivocada indicação, como devedor principal, de contribuinte que não guarda relação com o sujeito passivo previsto na hipótese de incidência da exação fiscal; e (ii) tendo em vista o erro de apuração da base de cálculo do imposto relativamente às vendas realizadas à B2W.

5. No mérito, seja cancelada integralmente a exigência fiscal, tendo em vista a ausência de prova da conduta dolosa mediante fraude ou simulação, hábil a justificar o deslocamento da sujeição passiva do IPI devido em razão da revenda de produto importado no mercado nacional. Quando menos, há de ser cancelada a exação fiscal relativamente às transferências de mercadorias entre os Centros de Distribuição e as filiais da LASA, por inexistir fato gerador do IPI na hipótese.

6. Subsidiariamente, sejam canceladas as multas de ofício aplicadas pois não há suporte legal para a sua imposição ou, ao menos, seja afastada a aplicação de juros sobre tais penalidades.

3 – Por meio do Recurso Voluntário aduz Recorrente - QSM:

(i) a D. Fiscalização se valeu de provas obtidas em outros processos fiscalizatórios, mas não juntou aos autos os documentos comprobatórios das acusações, tais como notas fiscais, contratos, razão contábil, etc. Logo, há emprego de prova emprestada de forma totalmente ilegal, na medida em que a D. Fiscalização trouxe as conclusões indicadas nos TVF de outros processos administrativos, mas sem o devido suporte documental, o que impossibilita a real compreensão dos fatos pelos Ilustres Julgadores do presente processo e configura hipótese evidente de cerceamento de direito de defesa;

(ii) os indícios trazidos pela D. Fiscalização não comprovam que a LASA seria a encomendante das mercadorias importadas pela ST Importações. Isto porque Destro e Recorrente são empresas efetivamente existentes, com capacidade econômica autônoma e operacional para realizar as suas atividades, e são as encomendantes das mercadorias estrangeiras, de fato e de direito;

(iii) a LASA, quando muito, seria a encomendante da mercadoria já nacionalizada (“encomendante da encomendante”), razão pela qual não poderia ter o seu

estabelecimento equiparado a industrial por ausência de previsão legal para tanto;

(iv) o estabelecimento da LASA também não pode ser equiparado a industrial para fins do artigo 9º, inciso IX, do RIPI, por não ser atacadista ou varejista, já que é um mero centro de distribuição. Por esse motivo, o artigo 9º, inciso IX, do RIPI não se aplica ao caso;

(v) não incide o IPI nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, como já decidido pelo STJ; e

(vi) o valor do IPI apurado pela D. Fiscalização está equivocado. Primeiro, porque parte dos produtos foi vendida para a B2W, que é empresa relacionada à LASA, mas não foi feita a apuração do VTM com base no disposto no artigo 195, inciso I, do RIPI. Segundo, porque a D. Fiscalização não apurou o valor do IPI com base no artigo 195, inciso I, do RIPI, em que pese esse cálculo ser essencial para a aplicação do inciso II do mesmo dispositivo legal. Terceiro, porque os créditos de IPI utilizados pela D. Fiscalização para abater o valor do débito de IPI apurado com base no artigo 195, inciso II, do RIPI estão equivocados e, por isso, podem estar gerando a cobrança de valores a maior por parte da D. Fiscalização.

315. Ainda assim, caso se entenda que o valor do IPI é devido, o que ora se admite apenas para fins de debate, a Recorrente demonstrou que os valores relativos ao ano de 2015 devem ser cancelados, tendo em vista a ocorrência da decadência.

316. Além disso, a multa agravada de 150% deve ser reduzida para 75%, na medida em que não foi comprovado qualquer dolo, fraude ou simulação realizada pela Recorrente, já que todos as informações foram devidamente prestadas às autoridades fiscais. Ademais, deve ser cancelada a multa por IPI não lançado com cobertura de crédito, pois a Recorrente estaria sendo duplamente penalizada pela mesma conduta.

317. A Recorrente também demonstrou a necessidade de compensação entre os valores exigidos no presente feito e os recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela Recorrente e pela Destro, na medida em que estas foram desconsideradas pela D. Fiscalização na composição do cálculo, para fins de lavratura do presente auto de infração.

318. Por fim, demonstrou-se a necessidade de sobrerestamento do presente processo administrativo até que seja proferida decisão final nos autos dos processos administrativos em que se discute a acusação de interposição fraudulenta, tendo em vista a prejudicialidade das demandas.

319. Com base no exposto, a Recorrente requer que o presente recurso voluntário seja julgado totalmente procedente, com a reforma do v. acórdão proferido pela DRJ e o consequente cancelamento integral do auto de infração em questão, com a consequente baixa e o arquivamento do presente processo administrativo ou, no mínimo, o reconhecimento da sua ilegitimidade passiva (solidariedade).

320. Alternativamente, a Recorrente requer a reforma do v. acórdão recorrido, para se reconhecer a NULIDADE da autuação fiscal ou, ao menos, a IMPROCEDÊNCIA do crédito tributário de IPI em exigência.

321. Alternativamente, requer que seja declarado extinto o crédito tributário relativo ao período de 2015, tendo em vista a ocorrência de decadência, nos termos do artigo 188 do RIPI.

322. Ainda alternativamente, requer que seja determinado o abatimento dos valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pagos pela Recorrente e pela Destro com os valores exigidos no presente feito, bem como a redução das multas aplicadas, nos termos acima postulados.

323. Por fim, subsidiariamente, requer-se o sobrerestamento do presente processo administrativo, também nos termos acima postulados.

A Fazenda Nacional apresenta contrarrazões aos Recursos, requer seja negado provimento aos Recursos Voluntários, mantendo-se o lançamento. Alega em síntese:

- não adiantar uma regra de VTM que diz qual é o valor tributável mínimo, se a contribuinte faz um esquema fraudulento para que uma operação sequer seja tributável.
- tratar-se de caso de lançamento do IPI-revenda, devido na saída do estabelecimento industrial por equiparação, na importação.
- a recorrente quer se valer da regra antielisiva do VTM para recalcular o preço de venda das fases anteriores à autuação, chegando-se a uma base de cálculo fictícia (que ninguém destacou, que ninguém recolheu e que ninguém escrutou) para gerar um crédito de IPI também fictício. Seria um verdadeiro crédito presumido criado sem lei, a partir de uma criativa tese da LOJAS AMERICANAS.
- se os negócios jurídicos fossem questionados e os fatos geradores considerados inexistentes, a titularidade do pedido de compensação ou resarcimento seria da QSM e da DESTRO, mas nunca da LOJAS AMERICANAS
- não há limitação da multa por suposto caráter confiscatório. Isso violaria a previsão contida na Súmula CARF n. 2.
- não haver dupla incidência de multa. A multa de ofício incidiu sobre os valores sem cobertura de crédito, enquanto a multa isolada incidiu sobre outra base de cálculo, formada pelos valores com cobertura.
- a responsabilidade de cada uma foi rateada, limitando-se às operações feitas por cada uma dessas empresas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Os recursos interpostos por Lojas Americanas, Destro e QSM, são tempestivos, bem como, atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deles conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recursos interpostos contra decisão proferida pela 13^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/06 que julgou improcedentes as impugnações apresentadas e manteve o crédito tributário.

A presente autuação é consequência de ações fiscais que supostamente desvendaram a atuação conjunta das Recorrentes no sentido de ocultar as reais destinatárias das mercadorias importadas e a condição de contribuintes de IPI.

De acordo com o Fisco, sendo a Destro e a QSM, empresas que se prestaram a figurar nas Declarações de Importação como destinatária das mercadorias, quando na verdade não eram, favoreceram a ocultação dos verdadeiros beneficiários e consequentemente a quebra da cadeia do IPI, fazendo com que montantes consideráveis do imposto deixassem de ser arrecadados, devido à prática, dolosa e com infração à lei, de fraude, conluio e simulação.

As Recorrentes refutam todas as acusações do Fisco, em síntese defendem que os indícios trazidos pelo Fisco não comprovam ser as Lojas Americanas a encomendante das mercadorias importadas pela ST Importações. Isto porque Destro e QSM são empresas efetivamente existentes, com capacidade econômica autônoma e operacional para realizar as suas atividades, e são as encomendantes das mercadorias estrangeiras, de fato e de direito.

Contudo, ao contrário do que afirmam as Recorrentes, no extenso “Relatório de Fiscalização Anexo ao Auto de Infração”, a Fiscalização detalhou de forma detalhada e abrangente os fatos apurados, demonstrando, com base em extenso material probatório, a ocorrência de fraude e simulação em operações de importação, nas quais Lojas Americanas participava ativamente por meio de um esquema destinado a ocultar seu papel de real importadora dos produtos.

Conforme consta dos autos as operações das Recorrentes podem ser aqui ilustrada com base nas seguintes constatações:

(i) as empresas Lojas Americanas, real destinatária das mercadorias importadas por terceiros (ST Importações como importadora e Destro Brasil e QSM Distribuidora como encomendantes declaradas), encontravam-se com a habilitação para operar no comércio exterior suspensa,

(ii) praticamente todas as mercadorias enviadas por ST Importações à Comercial Destro, à Destro Brasil e à QSM Distribuidora no período foram repassadas às Lojas Americanas ou à B2W em curtos intervalos de tempo, o que indicava a destinação prévia das mercadorias aos efetivos adquirentes,

(iii) a empresa ST Importações operava quase que exclusivamente para o esquema sob análise e

(iv) em consulta ao site do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (Inpi), verificou-se que muitos dos produtos importados possuíam marcas cuja propriedade recaía sobre Lojas Americanas ou B2W, evidenciando-se que as empresas Comercial Destro, Destro Brasil e QSM Distribuidora não eram as reais adquirentes dessas mercadorias, uma vez que não podiam comercializá-las livremente em território nacional sem o consentimento dos detentores do direito.

Além dos fatos apurados, o Fisco também apontou os potenciais benefícios tributários obtidos com o esquema (frisa-se pela relevância), a saber:

(I) Lojas Americanas e B2W podiam se eximir de apurar o IPI na saída das mercadorias, pois, se realizassem importações diretas, estariam sujeitas ao destaque do IPI quando da revenda das mercadorias importadas, pois ambas estariam equiparadas a estabelecimento industrial,

(II) a ocultação do real adquirente dos produtos importados é geralmente utilizada para se esquivar de outras obrigações indesejadas, como, por exemplo: em caso de lançamento de crédito tributário, o patrimônio do real adquirente é protegido da execução fiscal, o real adquirente perde a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial dentre outros constantes do relatório da fiscalização.

A partir da análise de correspondências e e-mails da ST Importações com os fornecedores, bem como de documentos que instruíam as importações e referentes a movimentações financeiras, dentre outros, a Fiscalização constatou, também, confusão empresarial entre os intervenientes nas operações de importação, bem como fatos que demonstravam que, desde a origem das operações, os produtos importados tinham como destinatários finais as empresas Lojas Americanas e B2W, tendo a empresa ST Importações sido por elas “montada” com o fim específico de se identificar como a contratante de empresas comerciais exportadoras (tradings), deixando as reais importadoras de fora da cadeia, o que evidenciava a simulação arquitetada para fins de obtenção de benefícios fiscais indevidos.

Assim, a ocultação do real importador dos produtos, praticada com infração à lei, através de simulação, fraude e conluio, como dito linhas acima e devidamente comprovada nos autos, afastou a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno realizadas pela LOJAS AMERICANAS, permitindo substancial redução no montante de tributos recolhido.

Feitas essas considerações, passa-se à análise em conjunto dos Recursos apresentados pelas Recorrentes.

Da prejudicial de mérito – decadência

Alegam as Recorrentes a extinção do crédito tributário atinente ao ano de 2015, por decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Contudo, razão não lhes assiste, pois considerando a existência de dolo, fraude e simulação na ocultação do real destinatário das importações e, consequentemente, por esconder da autoridade fiscal a condição de equiparado a industrial de determinados estabelecimentos da LOJAS AMERICANAS, aplica-se o disposto no inciso II do artigo 188 do Decreto nº 7.212/2010 – RIPI, a saber:

Art. 188. O direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I - da ocorrência do fato gerador, quando, tendo o sujeito passivo antecipado o pagamento do imposto, a autoridade administrativa não homologar o lançamento, salvo se tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, § 4º); II - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o sujeito passivo já poderia ter tomado a iniciativa do lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, inciso I); ou III - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, inciso II).

Sendo assim, como o lançamento compreende as saídas de mercadorias selecionadas dos estabelecimentos equiparados a industrial da LOJAS AMERICANAS ocorridas em 2015 e 2016 e não houve declaração nem pagamento antecipado do imposto, além da verificação de dolo, fraude e simulação, o prazo decadencial, em relação às operações de saída realizadas em 2015, iniciou-se em 01/01/2016 e encerrou em 31/12/2020.

Já para as que aconteceram em 2016, o início foi em 01/01/2017 encerrando em 31/12/2021.

Portanto rejeito a prejudicial de mérito.

Das nulidades

De início, deve-se ter em mente que, segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses:

- a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente;
- b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

Nenhum desses vícios, entretanto, é verificado no presente procedimento, que foi realizado por autoridade competente, assegurando-se as Recorrentes o pleno exercício do seu direito de defesa.

Inobstante as Recorrentes alegam a nulidade do Auto de Infração em razão de utilização de prova emprestada sem amparo documental, porém, a jurisprudência entende legítima a utilização de prova emprestada, quando respeitados o contraditório e a ampla defesa (nesse sentido a Súmula 591 do STJ).

Assim já decidiu o CARF no Acórdão n. 1302-002.328, de 27/07/2017:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2006 PROVA EMPRESTADA PROCESSUAL. VALIDADE.

É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova carreada de outro processo administrativo, cujo valor probante dependerá de nova valoração, sendo assegurado novo contraditório e ampla defesa.

(...)

No caso dos autos as provas emprestadas foram devidamente submetidas ao contraditório e à ampla defesa, rejeito as alegações de nulidade.

Do mérito

Da real importadora

Depreende se da análise de todo o conjunto probatório acostado aos autos a ocultação do real importador dos produtos, praticada com infração à lei, através de simulação, fraude e conluio, como dito linhas acima e devidamente comprovada nos autos, afastou a incidência do IPI nas operações de revenda dos produtos no mercado interno realizadas pela LOJAS AMERICANAS, permitindo substancial redução no montante de tributos recolhido.

Destaque-se o julgamento realizado recentemente por esta Câmara, porém com composição diversa, em relação ao mesmo período fiscalizado, onde os julgadores constataram a ocorrência de ocultação do real encomendante, mediante simulação e confirmaram a exigência da multa substitutiva da pena de perdimento dada a impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, a saber:

Número do processo: 15444.720107/2018-63

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Thu Feb 29 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Fri Apr 05 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/08/2014 a 30/06/2015

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL ENCOMENDANTE. SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. Constatada a ocorrência de ocultação do real encomendante, mediante simulação, aplica-se a multa substitutiva da pena de perdimento na hipótese de impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, por se configurar dano ao Erário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/08/2014 a 30/06/2015 **INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA.** Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, tenha interesse comum na situação que constitui o fato gerador da penalidade ou por previsão expressa de lei. **MULTA POR DANO AO ERÁRIO. MULTA POR ERRO DE PREENCHIMENTO DA DI. PENALIDADES DISTINTAS.** Não se confundem a multa por dano ao Erário e a multa por erro no preenchimento da Declaração de Importação (DI), dado se tratar de hipóteses de incidência distintas, exigíveis de forma independente a depender dos fatos apurados. **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Período de apuração: 01/08/2014 a 30/06/2015 **NULIDADE. EXIGÊNCIA DE MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIA.** O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil detém competência legal e regimental para lançar e exigir a multa substitutiva da pena de perdimento.

Número da decisão: 3201-011.565 **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que lhe davam provimento. O conselheiro Mateus Soares de Oliveira manifestou interesse em apresentar Declaração de Voto. (documento assinado digitalmente) Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Nome do relator: HELCIO LAFETA REIS

Número do processo: 15444.720136/2019-14

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Thu Feb 29 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Fri Apr 05 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2016

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL ENCOMENDANTE. SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. Constatada a ocorrência de ocultação do real encomendante, mediante simulação, aplica-se a multa substitutiva da pena de perdimento na hipótese de

impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, por se configurar dano ao Erário. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2016 INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA. Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, tenha interesse comum na situação que constitui o fato gerador da penalidade ou por previsão expressa de lei. MULTA POR DANO AO ERÁRIO. MULTA POR ERRO DE PREENCHIMENTO DA DI. PENALIDADES DISTINTAS. Não se confundem a multa por dano ao Erário e a multa por erro no preenchimento da Declaração de Importação (DI), dado se tratar de hipóteses de incidência distintas, exigíveis de forma independente a depender dos fatos apurados. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2016 PRELIMINARES DE NULIDADE. CONTEXTO FÁTICO DIVERSO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. INOCORRÊNCIA. Encontrando-se a ação fiscal fundada em elementos fáticos e jurídicos muito bem delimitados e demonstrados, realizada por autoridade fiscal competente e com pleno respeito ao direito de defesa do responsável solidário devidamente identificado, afastam-se as preliminares de nulidade arguidas.

Número da decisão: 3201-011.562 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade arguidas por Destro Brasil Distribuição Ltda. e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento aos Recursos Voluntários interpostos por ambas as empresas, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que lhes davam provimento. O conselheiro Mateus Soares de Oliveira manifestou interesse em apresentar Declaração de Voto. (documento assinado digitalmente) Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Nome do relator: HELCIO LAFETA REIS

Ainda em relação ao mérito da discussão, no que tange as alegações equiparação a industrial para fins do artigo 9º, inciso IX, do RIPI, por não ser atacadista ou varejista, já que é um mero centro de distribuição; não incidência do IPI nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, como já decidido pelo STJ e suposto equívoco no valor do IPI apurado Fisco, razão não assiste as Recorrentes, correto o entendimento adotado pela DRJ e nesse sentido, nos termos do deste Conselho, adoto como minhas razões de decidir os seguintes fundamentos:

DA EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL

A esse respeito, diz a Interessada:

154. *Além de não ser encomendante das mercadorias da ST Importações, o estabelecimento da Impugnante que recebeu as mercadorias da QSM e da Destro não pode ser equiparado a industrial mesmo que fosse o pretenso encomendante da mercadoria, o que se admite só para fins de debate. Isto porque o estabelecimento da Impugnante não é atacadista ou varejista.*

155. *Nesse sentido, o inciso IX do artigo 9a do RI PI equipara a 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". Portanto, aqueles estabelecimentos que não são atacadistas ou varejistas não podem ser equiparados a industrial, ainda que sejam encomendantes de mercadorias adquiridas do exterior.*

156. *De acordo com o artigo 14 do RI PI, estabelecimento atacadista é o que efetuar a venda (i) de bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu próprio uso; (ii) de bens de consumo, em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio do adquirente; e (iii) de bens a revendedores.*

157. *O mesmo dispositivo legal define estabelecimento varejista como sendo o que efetua vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente.*

158. *Ocorre que o estabelecimento da Impugnante é um centro de distribuição, ou seja, a maior parte das mercadorias recebidas da QSM e da Destro não são vendidas pelo estabelecimento. Na realidade, as mercadorias são transferidas para as diversas lojas da Impugnante existentes em todos os Estados do Brasil, como indicado pela D. Fiscalização no TVF.*

159. *Ora, se o estabelecimento da Impugnante não atua no atacado, como indicado no TVF, também não atua no varejo, porque realiza transferências para outros estabelecimentos da própria Impugnante, e não vende para particulares em volume destinado a uso próprio do adquirente.*

160. *Logo, a realidade é que o estabelecimento da Impugnante não atua no comércio de produtos, servindo apenas como centro de distribuição de mercadorias. Por esse motivo, não pode ser equiparado a industrial com base no inciso IX do artigo 9Q do RI PI, na medida em que esse dispositivo legal trata especificamente de estabelecimentos varejistas ou atacadistas, o que não é o caso do estabelecimento da Impugnante.*

161. *Em outras palavras, se a intenção da norma fosse equiparar todos os tipos de estabelecimento, não teria feito a indicação expressa da natureza atacadista ou*

varejista. Desse modo, ainda que o estabelecimento da Impugnante fosse encomendante das mercadorias estrangeiras, o que se admite só para fins de debate, este não pode ser equiparado a industrial, pois não é um estabelecimento varejista ou atacadista.

Assim, por não poder ser equiparado a industrial, por estrita interpretação legal, o estabelecimento da Impugnante não é contribuinte do IPI, razão pela qual deve ser cancelado de plano o auto de infração em questão.

O raciocínio desenvolvido pela Autuada é sedutor, porém simplista. Imaginemos uma situação hipotética em que há apenas um estabelecimento importador por encomenda e que esse estabelecimento armazene e em seguida distribua os produtos importados para suas filiais varejistas.

Estaria ele equiparado pelo inciso IX do art.9º mesmo não executando operações de venda? Sim, estaria, pois a teleologia da equiparação aponta para o fechamento da possibilidade de, mediante avença com intuito de evasão tributária acertada entre importador e encomendante, estejamos diante de saídas com valores negociais esvaziados de seu conteúdo econômico, e nesse sentido, impõe-se, por interpretação extensiva, a inclusão no contexto da equiparação das chamadas vendas indiretas realizadas pelo encomendante, representadas pelas operações dos varejistas que dele recebem as mercadorias importadas e as comercializam.

Explicando melhor, para que a equiparação cumpra seu papel de reprimir ou mesmo corrigir o rebaixamento fraudulento de preços de mercado para evasão do IPI devemos considerar as vendas realizadas pelos varejistas como vendas indiretas praticadas pelo encomendante. Seria estapafúrdio admitir como possível a interpretação que atira à disposição dos fraudadores a possibilidade de criação de um simples centro distribuidor para que a equiparação inexista e o IPI por conseguinte não seja cobrado em seu valor real, sendo representado pelos desalentadores valores recolhidos pelo importador.

E como se sabe, a interpretação da norma tributária não deve se dar de forma a dificultar a arrecadação ou fiscalização das obrigações junto ao Fisco. Tomar a literalidade do inciso IX do art.9º do RIPI como o caminho interpretativo a seguir é contrariar tal postulado, é, em última ratio, transferir o ferramental legal posto à disposição da Autoridade Tributária para aquele que dele faria uso para evadir-se da obrigação de recolher o imposto devido.

Fechando a análise, diga-se que extensiva deve ser a interpretação do dispositivo de equiparação em comento, devendo-se considerar o estabelecimento encomendante como realizador por via indireta de operações mercantis no atacado ou no varejo.

Tema vencido. Equiparação reconhecida por efeito extensivo.

DAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Assim se insurge a Autuada sobre esse ponto:

163. Caso se entenda pela equiparação do estabelecimento da Impugnante a industrial, o que se admite apenas para fins de debate, a Impugnante passará a demonstrar que as remessas feitas entre seus estabelecimentos não estão sujeitas ao IPI, pois está ausente um dos requisitos necessários para a ocorrência do fato gerador do tributo, qual seja: a transferência de titularidade.

164. Nesse sentido, o artigo 46, inciso II, do CTN prevê que o IPI tem como fato gerador a saída dos produtos industrializados dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industriais.

165. Contudo, a saída desses estabelecimentos para fins de cobrança do IPI não pode ser entendida como sendo a qualquer título. Na realidade, precisam ser cumpridos os requisitos gerais previstos no artigo 145, § 12, da Constituição Federal, especialmente a capacidade contributiva do contribuinte.

166. No caso da transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não há geração de riqueza ou mesmo incremento patrimonial, mas mero deslocamento físico da mercadoria, razão pela qual a cobrança do IPI nesses casos viola frontalmente o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

A argumentação supra carece de supedâneo legal. Como se sabe, o IPI incide na saída de estabelecimentos industriais ou equiparados (art.24/RIP/2010). Ou seja, a incidência está condicionada apenas ao status de cada unidade da sociedade empresária extraído este de condições previstas em lei ou regulamento. Isso significa que a geração de riqueza ou o auferimento de renda via operações negociais onerosas são elementos irrelevantes para a definição de incidência do imposto. Nesse sentido temos, como exemplo, várias hipóteses de equiparação e, por conseguinte, de incidência do IPI, previstas no artigo 9º do RIP/2010.

Em resumo: a incidência independe da presença de atos de mercadoria, estando ligada somente à condição de ser a unidade empresarial classificada como estabelecimento industrial ou equiparado.

Nesse tema, também fica vencida a argumentação trazida pela Impugnante.

A BASE DE CÁLCULO AFERIDA A PARTIR DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO

Diz a Fiscalização:

Assim, como já citado no subitem 2.3, na apuração do IPI devido em razão das saídas por transferência às demais unidades varejistas da empresa (as lojas físicas que não são enquadradas como estabelecimentos equiparados a industrial), deve-se aplicar as regras do Valor Tributável Mínimo, considerando, no caso, o inciso II do artigo 195 do RIP.

...

Quanto ao cálculo para cumprimento do previsto no inciso II do artigo 195, deve-se observar o caput do art. 196 do RIPI, in verbis:

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

(...)Grifo nosso

Interpretando tal artigo, em conjunto com o 195-II, conclui-se que a base de cálculo, para cada produto, será noventa por cento da média do preço de venda aos consumidores no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou. na sua falta, a média correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

...

No caso das vendas à B2W, por se tratar de empresa do mesmo grupo econômico da LOJAS AMERICANAS (Grupo LASA), sendo empresas com relação de interdependência (art. 612 - RIPI), igualmente, deve-se atentar para o Valor Tributável Mínimo na apuração do IPI. Porém, como as saídas em questão não ocorreram entre estabelecimentos da mesma empresa, não é possível recorrer ao inciso II do art. 195.

Neste caso, a regra a ser utilizada, a princípio, é a prevista no inciso I deste mesmo artigo (195), baseada no preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a (...) estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência. Contudo, é preciso aprofundar esta análise.

...

..., conforme demonstrado nas ações fiscais conduzidas previamente, responsáveis por desvendar o esquema de ocultação, muitas das mercadorias importadas, analisadas no presente procedimento fiscal, possuem marca registrada, cujo direito de uso pertencia no período fiscalizado e/ou ainda pertence a empresas do Grupo LASA, especialmente B2W e LOJAS AMERICANAS que, por isso, possuem exclusividade na comercialização no mercado interno.

Dentre estas marcas, podemos citar: Fun Kitchen, Fun Clean, First Steps, Life Zone, Casual Home, Basic+, Brink+, La Cuisine, ORB (extratos de consulta ao site do INPI juntados no Anexo XXVI)A própria LOJAS AMERICANAS e B2W, em resposta às intimações, ao alegarem, em relação às mercadorias, que não possuem exclusividade na comercialização de sua totalidade, confirmaram, consequentemente, que possuem exclusividade na comercialização de parte dos produtos importados analisados.

...

Então, considerando que LOJAS AMERICANAS e B2W não são distribuidoras atacadistas, ao contrário, são empresas varejistas, e que muitos dos produtos

importados em análise, são comercializados apenas por essas empresas que possuem o direito da marca, fica prejudicada qualquer tentativa em se buscar o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente para grande maioria dos produtos envolvidos nesta apuração, requisito para aplicação do inciso I do art. 195.

...

Essas questões atinentes à expressão "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente" continuaram (e ainda continuam) evoluindo ao longo do tempo, com a emissão de Soluções de Consulta e inúmeros julgados, porém, permaneceu incontestável que o cálculo do Valor Tributável Mínimo pela média ponderada dos preços de cada produto, para atender o inciso I do artigo 195 do RIPI, além de ter que considerar as vendas no atacado, deve se ater a produtos idênticos, individualizado por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número. Não basta serem apenas similares.

Deste modo, não há como calcularmos o valor em questão, considerando que as empresas interdependentes envolvidas são varejistas e a maior parte dos produtos não pode nem ser comercializada por outros no mercado interno, em razão da exclusividade garantida pelo direito de uso de marca registrada, que pertence a empresas do Grupo LASA.

Avaliando a planilha em questão, com o preço médio do que é tido por atacado pela B2W (mínimo de 6 (seis) unidades), percebe-se que a variedade é reduzida a apenas 129 tipos de produtos. Ou seja, caso fosse viável recorrer ao preço médio na apuração do IPI nas vendas da LOJAS AMERICANAS para a B2W, a princípio, este caminho só poderia ser seguido para 129 tipos de produtos, sendo muito maior a variedade de produtos comercializados. Porém, há outros complicadores.

Neste universo de 129 produtos, para muitos, há valor correspondente para um só mês em todo o período fiscalizado, lembrando que a apuração é mensal. Além disso, a maioria são itens com marca registrada, como La Cuisine, Fun Kitchen, Brink+, Life Zone, First Steps, ORB e Classic Home, com direitos de exclusividade, como já comentado.

Os demais produtos, sem exclusividade, muitos não possuem os dados e referências indispensáveis para eventuais circularizações, por exemplo: "Telescópio Astronômico", "colchão de casal inflável", "colchão de solteiro inflável". Lembrando que os produtos a serem pesquisados para o cálculo do preço médio devem ser idênticos, individualizado por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número. Não basta serem similares.

...

Sendo assim, fica demonstrado de forma incontestável que, de fato, é totalmente inviável a apuração do IPI devidas pelas vendas da LOJAS AMERICANAS para a B2W através das regras do Valor Tributável Mínimo estipuladas pelo artigo 195-1 c/c 196.caput.

Dito isto, continuando a leitura do artigo 196 do RIPI, o seu parágrafo único estabelece orientações para a base de cálculo no caso de inexistir o preço corrente no mercado atacadista, sendo o inciso I, destinado aos produtos importados:

Art. 196. (...)

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

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

Deste modo, em resumo, o RIPI dispõe de duas metodologias distintas e excludentes entre si para a apuração do Valor Tributável Mínimo no caso de operações entre empresas interdependentes:

(1) se existir preço corrente no mercado atacadista na praça do remetente, a base de cálculo do IPI deve ser obtida pela média ponderada dos preços praticados neste mercado na localidade do remetente, ou seja, uma comparação mercadológica;

(2) se não existir o citado preço corrente! a base de cálculo do IPI deve ser auferida considerando elementos objetivamente traçados pelo legislador, sendo, no caso de produtos importados, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal.

Então, tratando-se de empresa contribuinte do IPI, ao realizar suas operações com outras empresas com as quais mantenha relação de interdependência, deve atentar para o disposto acima ao calcular o imposto devido e efetuar o correto recolhimento.

Para a apuração pela fiscalização, no entanto, já foi demonstrado que, no presente caso, não há como calcular o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, então, a princípio, deveria ser seguida a segunda metodologia. Porém, até mesmo essas orientações do inciso I do parágrafo único do artigo 196 ficam prejudicadas neste procedimento fiscal para serem utilizadas pela fiscalização.

...

Isto porque, como as operações comerciais foram realizadas no âmbito de esquema fraudulento de ocultação dos verdadeiros destinatários das mercadorias, posto em prática, não só, mas inclusive e principalmente, por empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, não há como garantir a integridade de todos os valores a serem utilizados, devido à simulação praticada pelas empresas nas operações de importação.

Então, mesmo que a fiscalização não disponha de todos os elementos necessários à apuração do imposto pelas regras mais adequadas, as empresas que praticaram ilícitudes não podem ser favorecidas.

Portanto, aplica-se o princípio "Nemo auditur propriam turpitudinem allegans" (ninguém pode se beneficiar da própria torpeza), uma vez que, mesmo não encontrando critérios objetivos, no RIPI, que indiquem qual a base de cálculo a ser utilizada especificamente neste caso concreto, em que não foi possível a aplicação nem do artigo 195, incisos I e II, nem do artigo 196, caput e parágrafo único, inciso I, ambos do Regulamento, esta fiscalização jamais poderia deixar de apurar o valor que deixou de ser recolhido de IPI pela LOJAS AMERICANAS, beneficiando, assim, a empresa por seu ato ilícito.

...

Tanto é que o próprio RIPI dispõe da possibilidade de arbitramento do Valor Tributável em seus artigos 197 a 199, merecendo destaque para a atual análise o 197, transscrito abaixo:

Arbitramento do Valor Tributável

Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 17).

§ 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 196.

Pela leitura do dispositivo, observa-se que o Regulamento, novamente, baseia-se no preço médio do produto no mercado ou, na impossibilidade desta apuração, nas orientações previstas no artigo 196. Contudo, também leva em consideração o valor real da operação.

Desta forma, para apuração do IPI decorrente das saídas da LOJAS AMERICANAS por vendas para a B2W, as duas empresas sendo varejistas e interdependentes, a solução encontrada diante das questões apresentadas que inviabilizam a aplicação, pela fiscalização no presente caso, do art. 195, I e II e do art. 196, caput e parágrafo único, I, foi recorrer à regra geral do Valor Tributável, disposta no art. 190, inciso I, alínea "b":

Valor Tributável

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 equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou(...) Grifo nosso

Vale destacar que o Valor Tributável Mínimo, sendo típica norma antielisiva, foi instituído com a finalidade de coibir práticas de planejamento tributário, consideradas abusivas, adotadas sem propósito negocial, apenas para manipulação artificial da base de cálculo do tributo, minimizando consideravelmente a carga tributária. Muitas dessas práticas buscam a redução da base de cálculo pela utilização de empresa interdependente para atuar exclusivamente como intermediária na distribuição de produtos tributados.

No presente caso, porém, o problema não foi a redução da base de cálculo em si, mas sim a inexistência de qualquer apuração, em razão da quebra da cadeia do IPI por prática de ocultação nas operações de importação. Assim, estando ocultos, determinados estabelecimentos da LOJAS AMERICANAS fugiram da condição de contribuintes do imposto e emitiram suas notas fiscais de saída sem destaque do IPI, justamente pelo fato de não se considerarem equiparados a industrial.

Então, o propósito da presente fiscalização não foi questionar a base de cálculo utilizada, mas sim promover o recolhimento que nem sequer foi feito.

Desta forma, reitera-se que mesmo a fiscalização não tendo todos os elementos para aplicar as regras do art. 195, I e do art. 196, caput e parágrafo único, I, nas vendas da LOJAS AMERICANAS para a B2W, sem destaque do IPI nas notas fiscais, não poderia deixar de apurar o imposto e não realizar o lançamento, beneficiando empresa por prática de ato ilícito.

Com isso, recorreu-se à regra geral, utilizando o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (190,1,'V RIPI).

Contra o acima argumentado, insurge-se a Interessada:

175. Como visto, o VTM previsto no artigo 195, inciso I, do RIPI prevê que esse seja aplicável "quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência".

176. Nesse sentido, parte dos produtos objeto do presente feito foi adquirida pela Impugnante da QSM e da Destro, mas revendidos para a B2W. Desse modo, se o entendimento da D. Fiscalização é o de que o estabelecimento da Impugnante é

equiparado a industrial, o VTM nas operações entre a Impugnante e a B2W deve ser apurado nos termos do artigo 195, inciso I, do RIPI, ou seja, deve ser o "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente".

177. Afinal, a Impugnante e a B2W são firmas interdependentes, pois a Impugnante é acionista da B2W, nos termos do artigo 612, inciso I, do RIPI, o que gera a necessidade de aplicação do artigo 195, inciso I, do RIPI nas vendas entre os estabelecimentos dessas empresas.

178. Apesar da clareza do dispositivo legal, a D. Fiscalização textualmente afirma não ter efetuado o cálculo do preço corrente no mercado atacadista da praça da Impugnante, pois (i) os produtos comercializados são de marcas detidas pela B2W; e (ii) não há preço corrente para esses produtos comercializados pela Impugnante.

...

empresas interdependentes envolvidas são varejistas e a maior parte dos produtos não pode nem ser comercializada por outros no mercado interno. em razão da exclusividade garantida pelo direito de uso de marca registrada, que pertence ■ empresas do grupo LASA.

179. Por isso, a D. Fiscalização se valeu do valor das vendas feitas pela Impugnante para a B2W para fins de cálculo do IPI, pois, segundo a D. Fiscalização, não seria possível apurar o VTM para os produtos comercializados.

180. O primeiro ponto que já se deve questionar é a falácia de que não haveria mercado a ser pesquisado em razão da exclusividade garantida pelo direito de uso de marca registrada, que pertence as empresas do Grupo LASA. Como já destacado no item III.45. da presente Impugnação, as operações de importação com marcas registradas em nome da Impugnante não equivalem ao total de operações fiscalizadas.

181. Nesse sentido, o que se observa aqui é a fiscalização, novamente, se eximindo do seu mister, i.e., de apurar o VTM nos termos de que determina a legislação, se valendo, para tanto, de uma subversão da realidade: tratando uma parcela ínfima de operações de importação com se equivalsessem a realidade global do que fora fiscalizado.

...

Apesar do disposto no artigo 196, a D. Fiscalização ignorou a possibilidade de apuração do VTM por essa metodologia, mesmo possuindo (i) a base de cálculo do Imposto de Importação, já que a ST Importações foi fiscalizada antes da lavratura do presente auto de infração; (ii) os custos da QSM e da Destro, pois ambas as empresas fazem parte do presente feito; e (iii) a possibilidade de intimar a Impugnante e a B2W para informar a margem de lucro utilizada na comercialização dos produtos em questão.

185. Logo, a D. Fiscalização ignora por completo do disposto no artigo 196 do RIPI, mesmo possuindo todos os elementos necessários para a apuração do VTM,

passando a cobrar o IPI com base no valor da operação realizada entre a Impugnante a B2W.

...

Em outras palavras, o valor aduaneiro das importações efetuadas pela ST era confiável e serviu de base para a imposição da multa equivalente a 100% do valor aduaneiro nos processos em que teria sido apurada a suposta interposição fraudulenta, mas o referido valor, segundo a fiscalização, não seria confiável para subsidiar a apuração do VTM com base na regra do art. 196,1, do RIPI/2010.

188. Ora, há clara contradição na postura adotada pela D. Fiscalização, em total respeito ao princípio da impessoalidade, que deve reger a Administração², pois não pode o valor aduaneiro da mercadoria ser válido para a lavratura do auto de infração de interposição fraudulenta, mas ser ignorado para fins de apuração do VTM, uma vez que nos processos aduaneiros não houve nenhum questionamento acerca da higidez do valor aduaneiro dos produtos importados pela ST.

...

(b) Segundo Motivo - Ausência de cumprimento integral do disposto no artigo 195, inciso II, do RIPI

191. Com relação às transferências feitas pela Impugnante entre os seus estabelecimentos, a D. Fiscalização apurou o VTM com base no disposto no artigo 195, inciso II, do RIPI, que prevê o seguinte:

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

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" 192. De acordo com esse dispositivo legal, nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o VTM será de 90% do preço de venda das mercadorias aos consumidores. Contudo, esse valor não pode ser inferior ao previsto no artigo 195, inciso I, do RIPI.

193. Em outras palavras, para fins de cálculo do VTM com base no artigo 195, inciso II, do RIPI (90% do valor de venda ao consumidor) é pressuposto lógico a apuração do valor do VTM pelo método previsto no artigo 195, inciso I, do RIPI (preço corrente no mercado atacadista).

...

Debrucemo-nos sobre o tema.

Para bem analisar os elementos postos pela Fiscalização e pela Interessada, separemos os dois momentos de escolha da base de cálculo:

1- TRANSFERÊNCIAS PARA AS FILIAIS VAREJISTAS.

Aqui fez uso a Fiscalização do disposto no inciso II no art.195 do RIPI/2010:

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 o, alteração 5 a);

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);

Nenhum aspecto polêmico vislumbra na escolha do dispositivo a aplicar. A transferência foi realizada entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, sendo que o destinatário das mercadorias opera exclusivamente na venda a varejo. Aplicação direta e límpida da legislação.

O argumento de que o inciso I deveria necessariamente ter sido observado para fins de comparação e fixação de piso para a determinação da base de cálculo não procede. A uma, tendo em vista que o preço de atacado na praça do remetente não pode ser calculado dadas as peculiaridades in casu; a duas porque, mesmo em se observando a não-feitura da comparação, tal evento poderia, no máximo, exigir a lavratura de auto complementar, não restando maculada a higidez procedural da auditoria. E frise-se: o VTM será aplicado pelo fisco somente quando se observar indícios de rebaixamento indevido da base de cálculo, ou seja, não constitui procedimento obrigatório aplicável em todas as situações. É juízo do Fisco diante das evidências, e não trilha procedural de aplicação inafastável.

2- DAS VENDAS PARA A B2W

Quanto a esse ponto, optou a Fiscalização por fazer uso do instituto da regra geral prevista no artigo 190 do RIPI:

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).

b) art. 14. inciso I. alínea "b"): e b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15): ou Comentou a Fiscalização:

Então, o propósito da presente fiscalização não foi questionar a base de cálculo utilizada, mas sim promover o recolhimento que nem sequer foi feito.

Desta forma, reitera-se que mesmo a fiscalização não tendo todos os elementos para aplicar as regras do art. 195, I e do art. 196, caput e parágrafo único, I, nas vendas da LOJAS AMERICANAS para a B2W, sem destaque do IPI nas notas fiscais, não poderia deixar de apurar o imposto e não realizar o lançamento, beneficiando empresa por prática de ato ilícito. Com isso, recorreu-se à regra geral, utilizando o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (190,1,'V RIPI).

A opção do Fisco parece-me inatacável sob o ponto de vista legal. O VTM constitui um anteparo para que se minimize a possibilidade de corrosão da base de cálculo do imposto por meio de artifício de lançamento nos documentos fiscais de valor fictício e ideologicamente falso para o ato negocial entabulado e do qual participariam remetente e destinatário. Apenas isso. Faz uso dele o Fisco quando identifica o subterfúgio elisivo perpetrado pelos que dele participam e age para manter uma base imponível minimamente aceitável aos olhos da legislação. Ocorre que, como bem frisou a Autoridade Fiscal, o objetivo da auditoria, ao menos em relação às vendas para a B2W, não foi questionar a base de cálculo, mas sim promover o lançamento de valores indevidamente inadimplidos.

Ora, se não há necessidade de se preservar a base imponível mínima, razão não há para que se opte pelo VTM, que, diga-se de passagem, foi mesmo assim tenazmente perseguido pela Fiscalização, que só o abandonou quando clara restou a impossibilidade de calculá-lo.

Ou seja, se houve trilha procedural equívocada – e não houve -, mostrar-se-ia o equívoco em desfavor do Fisco, e não em desfavor da Contribuinte, pois no VTM busca-se o mínimo legalmente aceito, e não o correto valor constitutivo da base de cálculo do IPI.

Em verdade, não houve negligência ou ilegalidade. Houve, ao fim e ao cabo, uma constatação de desnecessidade procedural. E se desnecessário era calcular o VTM, buscado e calculado não deveria mesmo ser. Os valores adotados no presente caso foram simplesmente aqueles praticados pelos distribuidores, ou seja, a base de cálculo utilizada foi construída pela própria Interessada.

Tema vencido. Base de cálculo erigida de forma correta.

DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS CONSIDERADOS

Vamos à tese da Interessada:

209. Assim, a Impugnante entende que é nulo o auto de infração eivado de contradição interna, pois o crédito concedido para fins de abatimento do IPI cobrado pela D. Fiscalização foi apurado com base em notas fiscais da operação tida como simulada pela fiscalização, gerando iliquidez e incerteza sobre o valor cobrado no presente feito da Impugnante.

Não vislumbro suporte jurídico para o alegado.

Ao contrário do que afirma a Interessada, as operações não foram consideradas simuladas, ou seja, não se desconsiderou nem a existência nem a formatação das operações praticadas entre os centros distribuidores e as filiais varejistas e a B2W. As operações ocorreram, e como disse a Fiscalização, visou a auditoria tributar o que não foi tributado, e não – pelo menos em sua essência -questionar a dimensão monetária representativa das operações de saída em questão.

E em sendo assim, tem-se que os créditos escriturais reconhecidos deveriam vir, como vieram, das sociedades empresárias que venderam as mercadorias importadas para a Defendente, e não aqueles surgidos nas operações de importação em favor destas. Ou seja, os créditos reivindicados como corretos pela Defendente são em verdade de titularidade da DESTRO e da QSM.

Explicando melhor: o que foi colocado em cheque pelo Fisco foi a formatação jurídica do fluxo aduaneiro e de seu braço no mercado interno, e não a existência das operações em si. Houve venda da DESTRO e da QSM para as Lojas Americanas e portanto é daí que se devem extrair os créditos destacados nas notas fiscais por aquelas emitidas.

Tema vencido.

Do pedido de compensação dos valores recolhidos

Sustentam a necessidade de compensação entre os valores exigidos no presente feito e os recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela QSM e pela Destro, na medida em que estas foram desconsideradas pela D. Fiscalização na composição do cálculo, para fins de lavratura do presente auto de infração.

Ocorre que de fato não se vê qualquer base jurídica que fundamente o pleito. Destaque-se que as operações da DESTRO e da QSM não foram consideradas como não realizadas. O que se fez foi apenas trazer a trilha operacional em direção à incidência do IPI, que tomou lugar – a incidência – pela ausência indevida das Lojas Americanas da condição aduaneira de encomendante.

Sendo assim, correto o entendimento adotado pela DRJ de não haver razão para tomar valores pagos pelas QSM e DESTRO como parcelas a serem deduzidas dos valores exigidos no presente auto de infração.

Ora, os débitos incorridos pela DESTRO e pela QSM a elas pertencem e os pagamentos realizados quitam os créditos tributários por elas devidos, como bem destacado na decisão recorrida.

Da solidariedade

Alegam as responsáveis solidárias erro de sujeição passiva no Auto de Infração, pela impossibilidade da utilização do artigo 124, inciso I, do CTN, para a imputação de sujeição passiva

a terceiros, ou, pela inexistência, no caso, de interesse comum “por ato ilícito”, na forma exigida pelo Parecer Normativo nº 4/18.

Pois bem. Estabelece o inciso I do art. 124, do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Já o Parecer Normativo nº 4/18:

PN COSIT/RFB 4/2018:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou. A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo. São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica. Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.

Também neste tópico, razão não lhes assiste, como já dito linhas acima, quando da introdução das razões de decidir, o abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador restou devidamente configurado nos autos.

Ademais, como bem destacado pela Procuradoria em sede contrarrazões:

A responsabilidade solidária foi devidamente atribuída, tendo em vista a participação da QSM e da DESTRO no esquema fraudulento, fazendo-se passar por adquirente nas DI para ocultar LOJAS AMERICANAS e B2W (arts. 121, 124 e 128 do CTN e 94 e 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966).

Impossível dissociar o interesse dessas empresas na ocultação do real adquirente para a quebra da cadeia do IPI e da LOJAS AMERICANAS e da B2W, interessadas em reduzir arbitrariamente o valor do IPI, utilizando-se de fraude, conluio e simulação, por meio de prática dolosa e com infração à lei.

Restou configurado o interesse comum dessas empresas, nos termos do art. 124 do CTN, expressamente indicado no Relatório Fiscal. Na ocultação dos reais adquirentes essas empresas emprestaram seus nomes para encobrir os negócios simulados por LOJAS AMERICANAS. Elas se prestaram a figurar nas DI como destinatárias das mercadorias, promovendo a quebra da cadeia do IPI e permitindo que a autuada deixasse de arrecadar um grande valor de imposto, por meio da prática dolosa e com infração à lei, viabilizada por meio de fraude, conluio e simulação.

Além disso, verificou-se a ocorrência de confusão patrimonial. A responsabilidade, nesse caso, não pode ser apartada das pessoas interpostas, sem as quais não seria possível a quebra da cadeia de IPI. A fraude e a sonegação foram praticada pelas três pessoas jurídicas autuadas, sem as quais não seria possível ludibriar a fiscalização acerca da equiparação a industrial do estabelecimento da Lojas Americanas.

A responsabilidade de cada uma foi rateada, limitando-se às operações feitas por cada uma dessas empresas.

(grifos não constam do original)

Das multas aplicadas

Sustentam as Recorrentes a redução da multa agravada de 150% para 75%, na medida em que não foi comprovado qualquer dolo, fraude ou simulação por elas realizadas, já que todos as informações foram devidamente prestadas às autoridades fiscais.

Sustentam ainda, o cancelamento da multa por IPI não lançado com cobertura de crédito, pois estariam sendo duplamente penalizadas pela mesma conduta.

Porém razão não lhes assiste, pois como bem destacado pela Procuradoria em sede de contrarrazões:

A fiscalização aplicou multa qualificada, de 150%, em decorrência a prática dolosa e fraudulenta de sonegação fiscal feita, inclusive, por meio de conluio e simulação.

Como já asseverado na parte relativa ao cálculo do prazo decadencial, a presente autuação tem como pressuposto fático e jurídico a prática de interposição fraudulenta de terceiros, praticada pela LOJAS AMERICANAS. Trata-se da clássica situação na qual é impossível dissociar o fato gerador do caráter doloso e fraudulento que o consubstancia.

Isso impõe, por questões de lógica e coerência, a manutenção da qualificação da multa aplicada. A autuação não merece, nesse ponto, qualquer reparo.

As infrações dolosas foram devidamente comprovadas pela fiscalização, a partir da constatação da ocorrência de interposição fraudulenta pelas empresas do Grupo LASA, DESTRO e QSM.

Essa infração, além de burlar a legislação aduaneira, quebrou a cadeia de IPI, excluindo o estabelecimento autuado da equiparação a industrial, que ocorreria em uma situação normal, de importação sem fraude.

Houve a intenção de encobrir esse fato gerador, por meio de ajuste doloso voltado à fraude e à sonegação, feitos por meio de conluio formado entre essas empresas citadas. Sobre a questão, bem elucidou o acórdão recorrido (fls. 18.601):

Impossível, portanto, afastar-se a qualificação da multa.

Contudo, limito a multa qualificada aplicada em 100% do valor do tributo devido, em razão da decisão proferida pelo STF no recurso extraordinário, com repercussão geral nº 736.090 (Tema 863), em que se definiu que multas aplicadas pela Receita Federal em casos de sonegação, fraude ou conluio devem se limitar a 100% da dívida tributária, sendo possível que o valor chegue a 150% da dívida apenas em caso de reincidência.

Defendem também a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, esta incidente sobre o IPI não lançado, com cobertura de crédito, por suposto *bis in idem*.

Esse argumento também não se sustenta, já que não há dupla incidência de multa. A multa de ofício incidiu sobre os valores sem cobertura de crédito, enquanto a multa isolada incidiu sobre outra base de cálculo, formada pelos valores com cobertura.

Do pedido de sobrestamento

Por fim, requerem as Recorrentes o sobrestamento do feito até o julgamento final dos processos administrativos que cuidam das multas por interposição fraudulenta de terceiros.

Ocorre que, além do requerimento não possuir fundamento legal, os processos administrativos relativos as multas por interposição fraudulenta de terceiros correspondentes ao período fiscalizado (anos de 2015 e 2016) já foram julgados por esta Câmara, conforme já destacado anteriormente. Dos julgamentos foram proferidos os acórdãos de números 3201-011.565 e 3201-011.562.

Conclusão

Assim, diante de todo o exposto, rejeito a prejudicial de mérito, rejeito as nulidades apresentadas e no mérito dou provimento em parte aos Recursos para limitar a multa qualificada aplicada em 100% do valor do tributo devido.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale