



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18130.720065/2021-98
ACÓRDÃO	3402-013.104 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PNEUZAGO COMERCIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 30/04/2016 a 30/09/2019

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. QUEBRA DA CADEIA.

Nos termos dos arts. 9º, IX, e 24, III, do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/2010), é contribuinte do IPI o estabelecimento industrial ou quem a lei a ele equiparar, inclusive aquele que promova a revenda, no mercado interno, de produtos importados. Comprovado que as operações foram estruturadas de forma coordenada entre empresas com o propósito de afastar a incidência do IPI na etapa de maior valor agregado, configura-se arranjo empresarial voltado à quebra da cadeia do IPI.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 30/04/2016 a 30/09/2019

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM: EXIGÊNCIA DE NEXO CAUSAL E PARTICIPAÇÃO CONSCIENTE NO ILÍCITO TRIBUTÁRIO.

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. Uma vez não comprovadas tais condicionantes é de deslegitimar o vínculo de solidariedade construído no ato do lançamento.

MULTA QUALIFICADA: APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 14.689/2023 PARA REDUÇÃO AO PERCENTUAL DE 100%.

Com a entrada em vigor da Lei nº 14.689/2023, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, o percentual máximo da multa qualificada foi reduzido para 100% (cem por cento), reservando-se o percentual de 150% apenas para hipóteses de reincidência específica. Aplicável, portanto, o princípio da retroatividade benigna da lei tributária, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, procedendo-se de ofício à readequação da multa para o percentual de 100%, mantida sua natureza qualificada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por voto de qualidade, em dar parcial provimento aos Recursos Voluntários para afastar a responsabilidade solidária da empresa IRGA LUPÉRCIO TORRES, bem como reduzir, de ofício, as multas qualificadas — tanto a multa proporcional quanto a multa exigida isoladamente — de 150% para 100%, em conformidade com o disposto na Lei nº14.689, de 2023, e no art. 106, II, alínea "c", do CTN, vencidos os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Laercio Cruz Uliana Junior e Cynthia Elena de Campos, que davam integral provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Laercio Cruz Uliana Junior (substituto integral), Jose de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa (substituto integral), Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Ausente a conselheira Mariel Orsi Gameiro, que foi substituída pelo conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 104-010.367, proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04, que por maioria de votos, em 14/10/2022, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 30/04/2016 a 30/09/2018

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. QUEBRA DA CADEIA.

O IPI tem como contribuinte a empresa varejista ou atacadista, que adquire produtos de procedência estrangeira de empresa importadora, por encomenda ou por conta e ordem, no que cinge aos fatos geradores concernentes aos produtos a que der saída, nos termos dos arts.9º, IX e 24, III, do RIPI (Decreto nº 7.212/2010). Ao ocultar-se o real adquirente dos produtos importados por encomenda, este deixa de ser equiparados a industrial e assim, conseqüentemente, afasta-se a sua condição de contribuinte do IPI, suprimindo o devido recolhimento da exação em comento, no que se denomina corriqueiramente como quebra da cadeia do IPI.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO OU IRREGULAR. ATOS COM INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SEUS INTEGRANTES.

O grupo econômico/empresarial irregular ou de fato decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, sem o registro formal de tal coalizão. Esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados, nos termos do art. 124, I, do CTN, notadamente quando se observa o abuso da personalidade jurídica e a prática de atos que constituem-se em ilícitos tributários/aduaneiros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo partes do relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração aduaneiro lavrado em 22/09/2021 contra as empresas PNEUZAGO COMERCIAL LTDA, CNPJ nº 67.519.512/0001-30, doravante denominada apenas de PNEUZAGO; IRGA LUPÉRCIO TORRES S/A, CNPJ nº 43.880.731/0001-81, doravante denominada apenas de IRGA LUPÉRCIO; e contra a LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 05.985.328/0001-28, doravante denominada tão somente de LFL, no valor total de R\$ 143.342,07, a

título de lançamento do IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados, acrescido de juros de mora e multa de ofício da ordem de 150%, além da multa exigida isoladamente (multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito), também no percentual de 150%.

Inicia o Relatório Fiscal (fls.29/120) com o tópico 01 “INTRODUÇÃO”, onde explicita, de forma sucinta, o objeto da ação fiscal vertida em face da PNEUZAGO e da LFL:

“A presente ação fiscal originou-se do resultado do procedimento de fiscalização aduaneira formalizado no PAF nº 18130-720.037/2020-90 que concluiu que a empresa LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ nº 05.985.328/0001-28, doravante denominada LFL, cedeu seu nome a outras empresas para a realização de operações de comércio exterior, sendo comprovado que uma das empresas reais adquirentes dos pneus importados era a PNEUZAGO.

As importações fiscalizadas abrangeram o período de 01/04/2016 a 30/04/2018; o lançamento do IPI decorrente das vendas dos pneus importados no mercado interno abrangeu, por sua vez, o período de 01/04/2016 a 30/09/2019.” Informa também que foi lavrado o Auto de Infração de nº 18130-720.030/2020-78 contra a PNEUZAGO para aplicação da multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias devido à prática da infração de ocultação do real adquirente, conforme o art. 23, V e §§ 1º e 3º do DL nº 1.455/1976 e no art. 689, XXII e § 1º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009).

No tópico “2. DAS MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO E OUTRAS INFORMAÇÕES” e subtópicos subsequentes, discorre sobre as espécies de importação (direta, por conta e ordem de terceiros e para revenda à encomendante predeterminado); sobre o Regulamento do IPI – RIPI e sobre a habilitação para operar no comércio exterior.

No tópico “3. DA OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NO COMÉRCIO EXTERIOR” versa sobre as infrações de interposição fraudulenta de terceiros, suas modalidades (comprovada e presumida) e de cessão de nome para o acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da operação de comércio exterior, apontando os respectivos fundamentos legais.

No subtópico “3.1 DA SIMULAÇÃO, FRAUDE E FALSIDADE IDEOLÓGICA” a Fiscalização aborda os temas da simulação, da fraude e da falsidade ideológica.

No tópico “4. DO CONTROLE ADUANEIRO” é explanada a importância e relevância do controle do ingresso de produtos, bens, equipamentos e mercadorias em solo pátrio.

Inicia então o tópico “5. DOS ATOS E FATOS DECORRENTES DA FISCALIZAÇÃO”, onde começa a tratar da empresa LFL no subtópico 5.2. Traça um histórico da empresa, mencionando o quadro societário, objeto social, período de atuação dos sócios, habilitações para operar em comércio exterior, dentre outras informações. Pontua:

“Durante o período de 01/02/2016 a 30/04/2018, a LFL atuou sempre como adquirente declarada das mercadorias constantes no ANEXO 01 deste Auto de Infração, sendo a empresa K&N a importadora efetiva. Referidas importações somam o montante de R\$ 2.645.480,84 (dois milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil, quatrocentos e oitenta reais e quatro centavos).

Conforme ficou provado nos Procedimentos Fiscais formalizados nos PAF's nº 18130- 720.037/2020-90 e 18130-720.030/2020-78 a real promotora e adquirente das importações feitas em nome da LFL foi a PNEUZAGO, a qual estava oculta aos olhos dos sistemas aduaneiros da Receita Federal do Brasil.” No subtópico 5.3 aborda a empresa PNEUZAGO, aduzindo que esta foi constituída em 11/03/1992 e que durante o período fiscalizado os seus sócios eram o Sr. João Carlos Zago, a Sra. Sueli de Lima Biaggi Zago e, a partir de 05/01/2017, a Sra. Stephanie de Lima Zago. Informa o endereço da PNEUZAGO e o seu objeto social.

Assinala que, com relação à habilitação da PNEUZAGO para operar no comércio exterior, foi verificado que a empresa, durante o período sob fiscalização, nunca havia requerido qualquer tipo de habilitação neste sentido, o que ocorreu apenas em 30/04/2021, tendo sido realizado o primeiro registro de importação como adquirente de mercadoria em 14/10/2021. Sublinha:

“Assim, durante o período de 01/04/2016 a 30/04/2018, a PNEUZAGO não poderia constar como adquirente declarada das importações realizadas pela trading K&N e se utilizava da empresa LFL como interposta na cadeia comercial. Referidas importações somam o montante de R\$ 2.645.480,84 (dois milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil, quatrocentos e oitenta reais e oitenta e quatro centavos) – ANEXO 01.” No subtópico “5.4 - DOS TERMOS DE INTIMAÇÃO AO REAL ADQUIRENTE”, apontada como a empresa PNEUZAGO a Fiscalização igualmente narra às Intimações emitidas solicitando documentos e informações à PNEUZAGO, a qual, em relação ao item 06 da Intimação, que solicitava a entrega das mercadorias importadas e, caso já não dispusesse das mesmas, justificar a destinação dos produtos importados, esta informou que os produtos já haviam sido revendidos integralmente.

O tópico 06 se denomina “DA ANÁLISE FISCAL – DA OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE e do ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL”. Inicialmente a Fiscalização faz uma correlação direta entre o presente Auto de Infração e o Auto de Infração anterior, de nº 18130-720.030/2020-78, aduzindo que o atual derivou-se do primeiro. A Fiscalização aponta que a LFL utilizou-se da trading K&N para realizar as importações de pneumáticos, na modalidade por encomenda, todavia a participação da K&N nas operações ocorreu de forma lícita, regular e nos ditames difundidos na prática do comércio internacional. Salieta que, no entanto, apurou-se que o verdadeiro adquirente dessas mercadorias não era a LFL, tal como declarado nas DIs, mas sim diversas outras empresas do setor de pneus. Declina que, da análise realizada, ficou caracterizado que a atividade econômica da LFL estava intimamente ligada a uma espécie de representação

comercial dos produtores estrangeiros e intermediação das mercadorias importadas perante os reais adquirentes, podendo ser configurada sua atividade como a de um prestador de serviços, vez que os pneus importados mal ficavam em sua posse, pois já possuíam clientes certos e determinados, cujas quantidades eram inteiramente repassadas a estes, reais adquirentes, em dias muito próximos aos das importações ou dentro do mesmo mês. Pondera que tais fatos podem ser confirmados através da comparação das informações contidas nas DIs, nas notas fiscais de entrada e nas notas fiscais de saída, confrontadas e consolidadas por cada real adquirente, elencados no ANEXO 01. Ressalta que a LFL não possuía local para armazenagem das mercadorias importadas e que funcionou, no período sob fiscalização, no mesmo endereço da empresa IRGA LUPERCIO, do mesmo sócio, o Sr. LEOPOLDO POGGIO TORRES. Discorre:

“Dessa forma, a LFL apresenta-se diante da cadeia comercial como uma interposta pessoa diante da PNEUZAGO. Constata-se, ao final, haver a quebra da cadeia do IPI, já que nenhum valor de IPI devido pelo equiparado a industrial foi pago pela LFL ou pela PNEUZAGO.

A ocultação do real adquirente está, portanto, devidamente comprovada nesta fiscalização pois:

- em todas as declarações constantes no ANEXO 01 deste Relatório Fiscal, a empresa LFL é que figura como adquirente das mercadorias importadas. No entanto, a verdadeira responsável pela aquisição das referidas mercadorias foi a empresa PNEUZAGO, conforme Notas Fiscais de Saída da LFL no período (ANEXO 01) e melhor detalhado no item 6.2 abaixo.
- As mercadorias importadas ficavam pouquíssimo tempo na posse da LFL, em torno de 2 a 5 dias, demonstrando a existência de um adquirente da mercadoria certo e pre-determinado. Isso poderá ser confirmado com as informações das Notas Fiscais de Saída emitidas pela LFL, constante no ANEXO 01 deste Relatório Fiscal e melhor detalhado no item 6.2 abaixo. Algumas vezes os documentos fiscais estavam antedatados se comparados com a data do registro da DI.
- No período sob fiscalização, as empresas LFL e IRGA LUPERCIO, outra real adquirente, estavam situadas nos mesmos endereços cadastrais, inclusive durante a alteração do endereço de São Paulo para Caieiras, demonstrando que a LFL não possuía um local específico para guarda do estoque de pneus, os quais eram distribuídos para a REAL ADQUIRENTE em sua integralidade.
- Ainda que a infração aduaneira de Ocultação do Real Adquirente, por si só, já configure o dano ao erário, conforme explicado no item 3 deste Relatório Fiscal, é certo que a vantagem econômica/tributária neste tipo de infração é a quebra da cadeia do IPI pelo Real Adquirente equiparado a industrial e a sonegação fiscal deste tributo, pois o valor agregado da mercadoria revendida no mercado interno possui maior valor agregado.”

- Foi apurado, portanto, o total do imposto sobre produtos industrializados (IPI) devido pela PNEUZAGO, tendo em vista sua condição de contribuinte do IPI como estabelecimento equiparado a industrial, nos termos do art. 9º, inciso IX, do Decreto nº 7212/2010 (RIPI/2010), conforme descrito no item 6.5 abaixo.”

No subtópico “6.2 – DA ANÁLISE DAS NOTAS FISCAIS” a Fiscalização se debruça sobre as notas fiscais de entrada e saída emitidas pela importadora K&N, bem como sobre as notas fiscais de entrada e saída emitidas pela LFL, e que o resultado da análise aponta que as referidas mercadorias importadas pela LFL eram repassadas para a PNEUZAGO no estado em que se encontravam, nas mesmas quantidades em que eram importadas e em dias muito próximos à importação ou dentro do mesmo mês. Aduz que também que foram verificadas notas fiscais de saídas da LFL antedatadas em relação ao registro da DI e, para algumas DIs, foram identificados mais de um real adquirente, fato este que ensejou a partição do lançamento para cada empresa de forma individual. Menciona ainda o fato de existirem omissões na emissão das notas fiscais de saída, por parte da LFL, para os reais adquirentes, o que pode ser confirmado por meio do ANEXO 10 do Relatório Fiscal, onde vislumbra-se, pelas informações prestadas pela própria LFL, a venda integral dos pneumáticos de uma determinada Declaração de Importação para o real comprador. Informa que a consolidação dos dados das notas fiscais encontra-se integralmente no ANEXO 01 do Relatório Fiscal, ilustra com imagens das planilhas contendo os dados dos produtos repassados à PNEUZAGO e salienta que este tipo de ocultação do real adquirente demonstra uma das mais recorrentes fraudes na utilização de interpostas pessoas no comércio exterior, qual seja, a quebra na cadeia do IPI.

No subtópico “6.3 – DA SIMULAÇÃO NO COMÉRCIO EXTERIOR” a Fiscalização envida sobre a simulação praticada entre a LFL e a PNEUZAGO para a ocultação desta última da condição de real adquirente dos pneus importados. Explana que verificou-se que a real função da LFL na arquitetura comercial é a de representante comercial, já que faz o elo entre as empresas revendedoras de pneus e os exportadores estrangeiros/trading e que a prestação da informação do adquirente final e contribuinte do IPI deve ser informada na Declaração de Importação, uma vez que a compra dos pneus pela PNEUZAGO já era definida e prontamente encomendada, conforme se verifica pelas notas fiscais emitidas. Elenca dispositivos legais e doutrina relacionada ao instituto da simulação e arremata:

“Assim, na medida em que a LFL se interpõe, de maneira simulada, perante a PNEUZAGO, fazendo crer que há uma independência nas vendas das mercadorias importadas, os seguintes fatos podem ser observados: a) quebra na cadeia do IPI, já que o REAL ADQUIRENTE deixa de ser equiparado à industrial e contribuinte do IPI, conforme art. 9º, inciso IX, do RIPI/2010; b) sonegação fiscal, uma vez que o preço real da mercadoria no mercado interno é praticado pelo real adquirente e este não está propriamente indicado na Declaração de Importação, fazendo com que não seja contribuinte do IPI (equiparado à industrial) e/ou não haja o

recolhimento do IPI sobre o preço real da mercadoria.” No subtópico “6.4 – DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)” a Fiscalização explica que o IPI, por ordenamento constitucional, é um tributo de incidência não-cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

No subtópico “6.4.1 – DO CONTRIBUINTE DO IPI” a Fiscalização explana que, nos termos da legislação vigente, notadamente do art.51 do Código Tributário Nacional e do art. 8º do Regulamento do IPI – RIPI/2010, é contribuinte do IPI o estabelecimento industrial ou quem a lei a ele equiparar. Declina:

“Ainda, o art. 9º do RIPI/2010 relaciona os tipos de estabelecimentos equiparados a industrial, os quais, ainda que não realizem as atividades típicas de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem e acondicionamento/recondicionamento), são equiparados por lei aos estabelecimentos industriais, tais como os importadores, quando derem saída no mercado de interno dos produtos de procedência estrangeira e os estabelecimentos atacadistas e varejistas que adquiriram produtos importados por encomenda ou por sua conta e ordem por intermédio de pessoa jurídica importadora.” Ressalta que a PNEUZAGO é um estabelecimento preponderantemente varejista que adquiriu os pneumáticos importados por conta e ordem/encomenda à empresa importadora, sendo, portanto, nos termos do art. 9º, inciso IX, do RIPI/2010, equiparado a industrial e contribuinte do IPI. Transcreve o art.24 do RIPI e pontua:

“Na hipótese de os adquirentes ou encomendantes das mercadorias ocultarem-se, não se apresentando à fiscalização nos termos da IN SRF nº 1861/2018, respectivamente, estarão afastando sua condição de contribuinte do IPI. O artifício constitui espécie de fraude tributária definida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, posto que, nesse caso, o propósito é impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.” No subtópico “6.4.2 – DO FATO GERADOR DO IPI” a Fiscalização leciona que a saída da mercadoria dos estabelecimentos equiparados a industrial, mesmo que estes não tenham realizado a importação diretamente, constitui fato gerador do imposto, sendo efetivamente devido o valor do IPI em razão da diferença entre o preço de entrada e o preço de saída (não-cumulatividade), sendo que o fato gerador ocorre, nos ditames do art.46, II, do CTN e do art.35, I e II do RIPI/2010, é a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

O subtópico “6.4.3 – DA BASE DE CÁLCULO DO IPI” a Fiscalização aponta a base de cálculo da exação em testilha e no subtópico “6.4.4 – DA ALÍQUOTA DO IPI” são indicadas as alíquotas incidentes por tipo de produto, com base em sua classificação fiscal (NCM). O subtópico “6.4.5 – DA FORMA DE CÁLCULO DO IPI” destina-se e explicar a quantificação do tributo em apreço, discorrendo:

“De maneira simplificada, podemos dizer que o IPI devido por contribuinte do imposto em certa operação de venda equivale ao resultado da aplicação da

alíquota respectiva sobre a base de cálculo do tributo, subtraído do valor do IPI pago pelo mesmo contribuinte quando da aquisição da mercadoria que agora revende (ou das matérias-primas utilizadas em sua produção, em se tratando de industrialização de fato).

Ou seja, dentro de um período de apuração qualquer, os valores devidos por determinado CNPJ a título do imposto, calculados sobre os fatos geradores a que dão causa (vendas, por exemplo) sofrem um desconto da ordem do montante pago pela mesma entidade no momento da entrada (compras, por exemplo) de mercadorias igualmente tributadas pelo IPI em seu estoque naquele mesmo intervalo de tempo.

Não é difícil perceber que, desde que uma certa mercadoria seja negociada entre contribuintes do IPI, o valor devido a título do tributo vai se tornando cada vez mais alto. Se cada parte, ao revender mercadorias sujeitas à incidência do imposto aplica aos mesmos um preço maior do que o pago por ele na compra daquele produto (de modo a cobrir suas despesas e ter lucro), a base de cálculo do IPI aumenta a cada nova operação. Aplica-se, para todas as entidades participantes neste processo, a mesma lógica de créditos e débitos detalhada anteriormente.

Por óbvio, a operação de maior interesse para os cofres públicos é justamente aquela em que o artigo é vendido a parte não contribuinte do IPI, geralmente o consumidor final pessoa física. Trata-se, em condições normais de mercado, da transação mais cara da cadeia, sujeita aos recolhimentos de IPI mais vultosos.

Por força do artigo 9º, inciso IX, do RIPI/2010, c/c o artigo 24, inciso II, do mesmo diploma legal, os estabelecimentos adquirentes de produtos importados por conta e ordem ou encomenda são contribuintes do IPI. Enquadra-se nesta definição, como amplamente evidenciado ao longo do presente Relatório Fiscal, a PNEUZAGO.

Todavia, na medida em que a PNEUZAGO, como visto, permanece oculta nas importações realizadas pela LFL, não recolhe qualquer valor de IPI em razão da revenda dos itens estrangeiros no mercado interno. Ao adquirir os pneus da LFL sem o devido registro formal do seu papel como real adquirente destes, a PNEUZAGO beneficia-se da falsa aparência que a transação adquire. De forma simulada, as operações entre as duas empresas disfarçam-se de negociações comerciais ordinárias no mercado interno. Assim, a PNEUZAGO evita, de maneira fraudulenta, sua subsunção à definição de equiparado a industrial encontrada no inciso IX do caput do artigo 9º do RIPI.

O prejuízo para os cofres públicos é nítido. Uma vez que a PNEUZAGO, como real adquirente oculta, não se equipara a industrial e, ato contínuo, não se configura como contribuinte do imposto (ressalta-se, de forma ilegal), e a revenda dos artigos estrangeiros promovida pela PNEUZAGO dentro do território nacional se dá sem a incidência do IPI. Configura-se, assim, a chamada quebra da cadeia do IPI." Ilustra com gráfico da quebra da cadeia do IPI.

No subtópico “6.4.6– DA ANÁLISE DAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DA REAL ADQUIRENTE (PNEUZAGO)” a Fiscalização assinala que a PNEUZAGO não declarou nem recolheu qualquer valor a título do IPI no período de 01/2016 a 12/2020, fato este que também se verificou em relação à LFL. Salienta que, desta forma, os únicos valores considerados como crédito do IPI foram aqueles recolhidos pela importadora K&N, créditos estes utilizados em favor da PNEUZAGO. Esclarece:

“Assim, de maneira conservadora, com a finalidade de verificar os créditos de IPI a serem considerados para fins de cálculo do imposto a recolher pela PNEUZAGO, tomando-se por base as declarações de importação já autuadas no PAF nº 18130-720.030/2020-78, os valores do IPI destacados nas Notas Fiscais de Saída pela K&N foram considerados créditos na apuração do IPI devido pela PNEUZAGO. (Vide ANEXO 17). Para a DI nº 17/1556882-8, não foram localizadas NF’s de saída da K&N correspondentes, de maneira que o crédito de IPI considerado foi o IPI-Importação destacado na respectiva declaração de importação.

Além do mais, foram extraídas todas as Notas Fiscais de Saída emitidas pela PNEUZAGO a partir de Janeiro/2016 até Dezembro/2020, tendo sido considerados apenas os CFOPs de venda, em que há a incidência do IPI. Assim, considerando os tipos de pneus importados, marca e tamanho, referidas notas fiscais de saída foram correlacionadas com as respectivas quantidades de mercadorias importadas constantes nas Declarações de Importação. Dessa forma, foi gerado o ANEXO 18 deste Relatório Fiscal, onde consta a análise completa do IPI apurado: os créditos de IPI oriundos das importações e os débitos de IPI apurados conforme os valores de venda dos pneus no mercado interno pela PNEUZAGO relacionado a cada tipo de pneu importado e seu correspondente código do produto e quantidade.”

Oferta tabela com o demonstrativo dos lançamentos. Ressalta que para algumas quantidades de pneus importados não foram encontradas as respectivas notas fiscais de saída emitidas pela PNEUZAGO, ainda que considerada a venda total das mercadorias no mercado interno (Anexo 07). Esclarece a Fiscalização que, ante tal fato, foi aplicado o disposto no art. 197, “caput” e §1º, do Decreto nº 7.212/2010 (RPI/2010) e realizado o arbitramento do valor tributável desses pneus vendidos no mercado interno, correspondentes aos pneus constantes do Anexo 18. Transcreve o art.197 do RPI/2010 e assinala:

“Assim, foram identificadas as notas fiscais de saída referentes ao trimestre mais próximo ao respectivo fato gerador e, levando-se em consideração o preço unitário dos pneus, foi calculada a média trimestral do valor unitário da mercadoria. Dessa forma, apurou-se o valor tributário multiplicando a quantidade de pneus pelo preço médio do pneu. Em seguida, aplicou-se a alíquota correspondente às NCMs 40111000 ou 40112090 (15% ou 2%) e apurou-se o IPI devido – Vide ANEXO 18. O crédito do IPI foi apurado normalmente, com base no valor do IPI destacado nas Notas Fiscais de Saída da importadora K&N.

Tendo em vista que este Auto de Infração abrange exclusivamente mercadorias importadas pela PNEUZAGO por intermédio da LFL, não serão considerados eventuais créditos de IPI favoráveis ao sujeito passivo obtidos através de operações com mercadorias que não sejam as devidamente vinculadas com as importações realizadas pela LFL.

Da mesma maneira, no tocante aos débitos, também serão contempladas apenas as saídas promovidas pelo estabelecimento 0001-30 da PNEUZAGO que puderam ser atribuídas aos produtos importados oriundos da LFL.” O subtópico “6.4.7– DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS INCIDENTES” a Fiscalização trata da fundamentação legal para a imposição da multa de ofício majorada, da ordem de 150%, e da incidência dos juros de mora consubstanciados na Taxa SELIC.

O tópico “7. DA SUJEIÇÃO PASSIVA E DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA” traz todo arcabouço legal que impõe a solidariedade entre os autuados PNEUZAGO e LFL:

“Dessa forma, à vista de toda a legislação acerca da importação por conta e ordem de terceiros (ou por encomenda), respondem por infrações tanto o importador quanto o real adquirente (ou encomendante), sem benefício de ordem, motivo pelo o qual, no presente Auto de Infração, incluímos a empresa LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ nº 05.985.328/0001-28, no polo passivo solidário da obrigação tributária aqui apurada, com base nos incisos I e II, art. 124 do CTN c/c incisos V e VI do art. 95 do Decreto-Lei 37/1966, tendo em vista que a LFL, como vimos ao longo deste Relatório Fiscal, cedeu seu nome para as operações de comércio exterior da PNEUZAGO.” O subtópico “7.1 – DA CONFIGURAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR E DA INCLUSÃO DA EMPRESA IRGA LUPERCIO TORRES S/A NA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA” é pautado pela demonstração das razões de fato e de direito que justificaram a inclusão, pela Fiscalização, da IRGA LUPERCIO como responsável solidária no presente Auto de Infração. Noticia a Fiscalização a existência de grupo econômico irregular ou de fato entre as empresas LFL e IRGA LUPERCIO, caracterizado pela confusão patrimonial entre as empresas, vinculação gerencial e coincidência de sócios ou administradores entre elas. Enuncia:

No caso em questão, temos configurada a existência do Grupo Econômico Irregular pelos seguintes motivos:

a) Unidade gerencial e societária:

A IRGA LUPERCIO TORRES S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 43.880.731/0001-81, foi constituída em 07/08/1973 pelo Sr. Lupericio Franca Torres, CPF nº 147.287.618-00 e, durante o período sob fiscalização, possuiu os seguintes sócios/diretores: a) Sr. Lupericio Torres Neto, CPF nº 148.563.318-41 – diretor presidente; b) Sr. Leopoldo Poggio Torres, CPF nº 157.542.988-89 – diretor operacional; e c) Sr. Dasio de Souza e Silva Junior, CPF nº 017.127.628-00 – diretor comercial.

A LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., inscrita no CNPJ sob o nº 05.985.328/0001-28, foi constituída em 25/09/2003 pelos sócios Sr. Fabio Gonçalves Torres, CPF nº 168.330.368-70, Sr. Leopoldo Poggio Torres, CPF nº 157.542.988-89 e Sr. Lupercio Torres Neto, CPF nº 148.563.318-41, com 33,33% de participação societária cada.

Veja que ambas as empresas foram constituídas pelos mesmos sócios que ocupam importantes cargos dentro de cada sociedade e realizam funções estratégicas e decisórias nas empresas.

b) Endereço cadastral único: as empresas LFL e IRGA LUPERCIO possuem endereços cadastrais coincidentes durante o período sob fiscalização, conforme verificado nos documentos societários de ambas as empresas (ANEXOS 05 e 08).

A LFL estava localizada na Avenida Raimundo Pereira de Magalhães, nº 10.535, galpão I, Pirutuba, São Paulo/SP e, em 07/03/2018, passou a estar localizada na Rodovia Presidente Tancredo Almeida Neves, nº 3959, Km 38,5, Vera Tereza, Caieiras/SP.

A IRGA LUPERCIO estava localizada Avenida Raimundo Pereira de Magalhães, nº 10.535, galpão I, Pirutuba, São Paulo/SP e, conforme ata de assembleia de 21/02/2018 (registrada na Jucesp em 11/04/2018), passou a estar localizada na Rodovia Presidente Tancredo Almeida Neves, nº 3959, Km 38,5, Vera Tereza, Caieiras/SP.

Percebe-se que até mesmo o momento da mudança de endereço da cidade de São Paulo para Caieiras foi coincidente.

c) Confusão Patrimonial: ao serem analisadas as informações contábeis enviadas via Sped pela empresa LFL nos anos de 2016 a 2018, verifica-se a existência de uma conta no Passivo Circulante denominada “21100100294 - Fornecedores – IRGA LUPERCIO”, em separado dos demais Fornecedores alocados na conta contábil “211001100001 – Fornecedores”.

Trata-se de uma verdadeira conta-corrente contábil entre as empresas LFL e IRGA LUPERCIO, tendo sido contabilizados R\$ 42.258.301,70 em créditos oriundos da IRGA LUPERCIO diretamente na conta bancária da LFL no Banco Itaú CC11212-0 no ano de 2016, quase a totalidade dos créditos, que é da ordem de R\$ 43 milhões. Da mesma forma, a LFL realizava a devolução desses recursos para a IRGA LUPERCIO, cujos valores somaram, no ano de 2016, o montante de R\$ 37.759.559,28. Veja exemplos dessas transferências e devoluções abaixo, cujo arquivo pode ser integralmente analisado no ANEXO 19:

(imagens do Anexo 19) A confusão patrimonial também está presente na medida em que há diversos créditos da IRGA LUPERCIO destinados à LFL para pagamento ao sócio Leopoldo Poggio Torres, como nos exemplos abaixo – vide ANEXO 20:

(imagens do Anexo 20) Sendo assim, é inegável a constatação da unidade comercial, financeira e operacional entre as duas empresas – LFL e IRGA LUPERCIO

– e a consequente configuração do denominado “Grupo Econômico Irregular”. No tópico “8. DA DECADÊNCIA” indica a inexistência de decadência quanto aos créditos tributários lançados; o tópico “9. DOS JULGADOS” traz jurisprudência judicial e o tópico “10. DA CONCLUSÃO” apresenta as conclusões da ação fiscal promovida e dos Autos de Infração lavrados.

Juntou os documentos de fls.129/608.

(...)

A empresa PNEUZAGO COMERCIAL LTDA foi intimada da decisão de primeira instância em 11/01/2023 (e-fl. 2.061) e apresentou o Recurso Voluntário em 14/11/2022 (e-fl. 2.034 e 2.035) pelo qual pediu que seja cancelado a exigência fiscal. Já a empresa IRGA LUPÉRCIO TORRES S/A, na qualidade de responsável solidário, foi intimada da decisão de primeira instância em 10/01/2023 (e-fl. 2.060) e apresentou o Recurso Voluntário em 07/02/2023 (e-fls. 2.064) pelo qual pediu que seja anulado o Auto de Infração e sua exclusão do polo passivo. A empresa LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, na qualidade de responsável solidário, foi intimada da decisão de primeira instância em 25/01/2023 (e-fl. 2.063) e apresentou o Recurso Voluntário em 23/02/2023 (e-fls. 2.113) pelo qual requereu pela improcedência do Auto de Infração e consequente cancelamento da multa aplicada.

O primeiro Recurso Voluntário é a da empresa PNEUZAGO COMERCIAL LTDA, às fls.2.036/2.049.

Inicia sua defesa fazendo uma síntese dos fatos.

O segundo tópico propugna pela tempestividade da medida ofertada.

Passa então a erguer suas preliminares ao mérito.

A primeira delas, insculpida no tópico denominado “A.- Da vinculação dos processos:”, quando a Recorrente, citando o Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), notadamente o seu art.6º, §1º, II, advoga que tal norma autoriza a vinculação dos processos quando formalizados em razão de um mesmo procedimento fiscal anterior ainda que veiculem outras matérias autônomas, razão pela qual requer o julgamento conjunto do presente Auto de Infração para com aquele consignado no Processo de nº 18130.720.030/2020-78.

A segunda preliminar encontra-se no tópico “B - Da suspensão do processo administrativo fiscal:”, onde a impugnante inicia citando os fundamentos legais da autuação para em seguida ponderar que os fatos imputados pela Fiscalização foram devidamente impugnados e contraditados nos autos do Processo de nº 18130.720.030/2020-78, razões que ora reitera integralmente, requerendo a suspensão desse Auto de Infração até o julgamento final do Processo Administrativo Fiscal nº 18130-720.030/2020-78.

Passa então ao mérito da lide com base nos seguintes argumentos principais:

I. Ausência de Caracterização da Interposição Fraudulenta e da Equiparação a Industrial

A Recorrente reafirma a inexistência de elementos fáticos e jurídicos capazes de caracterizar a interposição fraudulenta de terceiros, fundamento central da autuação que deu ensejo à sua equiparação a estabelecimento industrial para fins de incidência do IPI.

Sustenta que as mercadorias (pneus classificados nas NCMs 4011.10.00, 4011.20.90 e 4011.90.90) foram adquiridas regularmente no mercado interno, mantendo com a empresa LFL um relacionamento comercial ordinário, sem qualquer interferência sobre as operações de importação realizadas por esta ou por terceiros.

Alega, ainda, que a LFL não foi sua única fornecedora no período fiscalizado. Conforme notas fiscais apresentadas por amostragem na impugnação, a Recorrente afirma ter adquirido pneus idênticos de outros fornecedores nacionais, o que demonstraria a sua autonomia comercial e afastaria a tese de dependência econômica ou exclusividade negocial em relação à LFL.

Argumenta que todas as operações de compra e revenda foram devidamente registradas na contabilidade e quitadas por meios regulares, inexistindo qualquer evidência de repasses informais de numerário, de adiantamentos para importação ou de ingerência nas tratativas de aquisição externa.

Aponta, inclusive, que o próprio relatório fiscal reconhece a existência de mais de um real adquirente das mercadorias importadas pela LFL e menciona que as empresas LFL e IRGA compartilhavam endereços cadastrais, o que, na visão da Recorrente, demonstra que as importações não se destinavam exclusivamente à PNEUZAGO, mas sim a um grupo mais amplo de compradores.

Nesse contexto, sustenta que a mera concentração parcial de operações em seu favor não autoriza a presunção de ocultação de adquirente ou de encomenda prévia, sobretudo porque as vendas realizadas pela LFL, de forma global, teriam ocorrido de maneira pulverizada no mercado interno.

Por fim, defende que não há prova idônea de quebra da cadeia de recolhimento do IPI, nem base legal para a manutenção da exigência, motivo pelo qual requer o cancelamento integral do lançamento.

II. Insuficiência dos Índícios Fiscais e Divergência na 1ª Instância

Questiona os indícios utilizados pela fiscalização (repasso da mercadoria no mesmo estado, nas mesmas quantidades e em dias próximos à importação), alegando que estes demonstram apenas a rapidez do giro de estoque, fator de eficiência empresarial, e não a interposição fraudulenta.

Cita a Declaração de Voto da 1ª Instância (DRJ) que reconheceu a "completa ausência de elementos probatórios" da transação comercial e pagamento da aquisição por PNEUZAGO perante o exportador ou a K&N Trading, bem como a ausência de demonstração da interveniência e mando inerente à condição de adquirente por conta e ordem ou por encomenda.

Destaca que, embora a fiscalização tenha identificado que parte das mercadorias foi direcionada a PNEUZAGO, houve "mais de um real adquirente", e que as vendas da LFL ocorreram de forma pulverizada globalmente, o que enfraquece a tese de interposição específica.

III. Ausência de Dano ao Erário e Precedentes Favoráveis

Argumenta que não houve quebra da cadeia de recolhimentos do IPI, pois em suas operações habituais como varejista/comercial, não ocorreria a incidência do imposto.

Traz à colação o Acórdão nº 3301-004.854 (CARF) que deu provimento ao Recurso Voluntário em caso análogo, afastando a interposição fraudulenta em favor de atividades lícitas de livre iniciativa privada.

Cita o Acórdão nº 9303-011.095 (CSRF) para reforçar que a exclusão da sujeição passiva do IPI se aplica a estabelecimentos que não tenham importado os produtos revendidos.

Ao final postula pelo provimento do recurso para fins de cancelamento da exigência fiscal.

O segundo recurso voluntário é da empresa IRGA LUPÉRCIO TORRES, às e-fls.2.066/2.082.

Inicia sua defesa fazendo uma síntese dos fatos.

Passa então ao mérito da lide com base nos seguintes argumentos principais:

I. Fragilidade da Alegação de Grupo Econômico Irregular

A responsabilização da IRGA baseou-se unicamente na suposta participação em um "grupo econômico irregular" com a empresa LFL (fornecedora/importadora), tese acolhida pela Fiscalização e ratificada pela DRJ.

A Recorrente alega que os elementos considerados pelo Fisco são meramente circunstanciais e não robustos o suficiente para demonstrar um entrelaçamento estrutural ou confusão patrimonial que justifique a solidariedade:

- Existência de sócios em comum.
- Compartilhamento do mesmo endereço por um período.
- Existência de uma conta contábil que indica transferência de valores entre as empresas (LFL e IRGA).

Sustenta que os elementos apontados apenas confirmam a relação comercial entre IRGA e LFL (o que nunca foi negado), mas não constituem prova de confusão de elementos estruturais ou abuso da personalidade jurídica das empresas.

II. Ausência de Nexo Causal com o Ato Ilícito

A Recorrente invoca precedente de DRJ em caso idêntico, que exige, para a caracterização da solidariedade por interesse comum decorrente de ato ilícito (Art. 124, I, do CTN), a comprovação de:

- Vínculo da IRGA com o Ato Ilícito: Prova da participação comissiva ou omissiva na configuração da fraude aduaneira atribuída à LFL e à PNEUZAGO.
- Nexo Causal: O Fisco teria se detido apenas na tentativa de comprovar o vínculo e a interpenetração entre as empresas, falhando completamente em demonstrar a participação consciente da IRGA na fraude aduaneira ou o nexos causal com o resultado prejudicial ao Fisco.

Conclui que, assim como no caso paradigma, não há provas da participação da IRGA nas supostas ilegalidades cometidas por LFL e PNEUZAGO nas importações, sendo de rigor o provimento do recurso para deslegitimar o vínculo de solidariedade.

III. Sócio em Comum Não Configura Grupo Econômico Irregular

A Recorrente corrige a alegação fiscal, afirmando que não possui sócios em comum com a LFL. Os diretores da IRGA são sócios da LFL, mas não figuram como sócios da IRGA.

Mesmo que houvesse identidade de sócios (o que é negado), este fato, por si só, é insuficiente para configurar grupo econômico.

- A caracterização exige a ausência de autonomia gerencial e patrimonial e a concentração informal no comando estratégico das sociedades, permitindo que uma controladora direcione os negócios da outra (Art. 2º, § 2º da CLT e Art. 494 da IN RFB nº 971/2009).
- A IRGA e a LFL eram administradas por pessoas físicas distintas (Sr. Lupércio Torres na IRGA e Sr. Leopoldo Poggio na LFL) durante o período autuado, o que comprova a inexistência de comando centralizado.

Cita o Art. 2º, § 3º, da CLT ("Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios") e precedentes do CARF e de Tribunais Superiores que afastam o grupo de fato pela simples comunhão societária, exigindo a prova da unicidade de comando estratégico ou a efetiva comunhão de interesses e atuação conjunta.

IV. Insubsistência da Alegação de Benefício Indevido

Refuta a alegação do acórdão recorrido de que os sócios da IRGA teriam se beneficiado indevidamente dos resultados obtidos pela LFL com a prática de supostos atos irregulares.

Tal alegação é fruto de simples suposição, sem qualquer base probatória no processo fiscal. A Fiscalização não provou que vantagens da LFL favoreceram os sócios da IRGA ou, menos ainda, a própria empresa IRGA.

Argumenta que, no cenário desenhado pelo Fisco, quem teria sido beneficiado seriam os sócios, não a empresa IRGA. Não há indício de que as irregularidades da LFL teriam sido praticadas em benefício direto da Recorrente IRGA.

IV. Compartilhamento de Endereço Não Prova Grupo Econômico

A Recorrente alega que o compartilhamento do mesmo endereço por um curto período é uma situação corriqueira e não prova irrefutável de grupo econômico, especialmente porque a Fiscalização não acusou as empresas de serem inoperantes ou inexistentes de fato.

Sustenta que os endereços compartilhados (ex: galpão de 5,5 mil m²) possuíam capacidade física compatível para abrigar as operações de ambas as empresas.

A premissa fiscal de que o compartilhamento se dava pela ausência de operação é desfeita pelo fato de que, atualmente, as empresas LFL e IRGA estão estabelecidas em estados distintos e operando normalmente.

Alega que a Fiscalização não se aprofundou na circunstância fática, falhando em comprovar se houve efetiva operação das empresas no período de compartilhamento do endereço, o que fragiliza o indício.

V. Transações Financeiras Não Comprovam Confusão Patrimonial

A Fiscalização se baseou em: (a) uma conta contábil no passivo da LFL indicando a IRGA como credora; e (b) pagamentos feitos pela IRGA ao sócio da LFL. A Recorrente afirma que estas evidências não comprovam confusão patrimonial.

O registro de uma obrigação da LFL para com a IRGA em sua contabilidade, longe de ser prova de confusão, é uma exigência legal, indicando meramente que a LFL tinha uma dívida com a IRGA.

Alega que cabia ao Fisco provar que essas operações foram simuladas ou engendradas para esvaziar o patrimônio de uma delas e burlar credores. Sem essa prova, a mera existência de operações financeiras entre as sociedades não configura confusão patrimonial.

Destaca que a própria Fiscalização afirma que a LFL possuía obrigações com inúmeras outras empresas (além da IRGA), o que afasta a suspeita de esvaziamento patrimonial direcionado.

Sobre os valores creditados ao sócio da LFL, a Fiscalização não teria apresentado nenhuma evidência de que esses pagamentos representam irregularidade ou que tiveram o objetivo de esvaziamento patrimonial.

Reitera que o ônus de provar a irregularidade das transações (fraude, dolo ou ilícito, e abuso de direito) cabia à Fiscalização (Art. 9º do Decreto nº 70.235/72), ônus do qual não se desincumbiu.

VI. Não Comprovação do Interesse Comum no Fato Gerador (Art. 124, I, do CTN)

Reitera que a responsabilidade solidária, nos termos do Art. 124, I, do CTN, exige a comprovação de que o suposto responsável tinha interesse comum na situação que deu ensejo à obrigação tributária.

O interesse comum não é meramente econômico; exige-se que o Fisco prove que as empresas praticaram conjuntamente o fato gerador (a quebra da cadeia do IPI, no caso) ou que o suposto responsável teve participação consciente, comissiva ou omissiva, no ato ilícito, conforme o Parecer Cosit nº 04/2018.

A Recorrente alega que o Fisco e o acórdão recorrido confundiram as premissas, utilizando os indícios de suposto grupo econômico (identidade de sócios, endereço, transações) como se fossem provas do interesse comum na constituição do fato gerador.

Mesmo com o reconhecimento de um grupo econômico, as empresas conservam sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária. A Lei exige um plus: a prova da prática ativa do fato jurídico tributável.

O Fisco não individualizou a conduta da IRGA nem comprovou sua participação nos fatos que resultaram no débito de IPI, tampouco demonstrou seu interesse (ou benefício) nas operações de importação firmadas pela LFL.

Cita precedentes do STJ e do CARF que consolidam o entendimento de que a mera existência de grupo econômico, por si só, não enseja a solidariedade passiva, sendo indispensável a demonstração da prática comum do fato gerador para a caracterização do interesse comum de natureza jurídica.

Diante da ausência de provas de participação da IRGA na situação que deu origem à obrigação tributária (fraude ou simulação na importação), requer o provimento do recurso para cancelar o auto de infração e afastar a responsabilidade da Recorrente.

O terceiro recurso é da empresa LFL, às fls.2.115/2.133.

Inicia propugnando a tempestividade de sua peça de defesa.

A Recorrente LFL ataca a fundamentação do acórdão recorrido e do Auto de Infração, buscando provar a licitude de suas operações e afastar a acusação de interposição fraudulenta, que serviu de base para a equiparação dos adquirentes a industriais com base nos seguintes fundamentos:

I. Crítica à Decisão de 1ª Instância

O acórdão recorrido limitou-se a replicar os argumentos da Fiscalização e conceitos genéricos de interposição, sem apreciar a fundo e de forma individualizada os elementos de defesa apresentados na Impugnação da Recorrente.

A Recorrente atua há quase 20 anos com boa-fé, e suas operações são legítimas, jamais tendo agido de forma dolosa ou fraudulenta.

II. Insuficiência dos Pilares Fiscais

A Recorrente ataca os dois pilares que sustentaram a conclusão da Fiscalização e do acórdão recorrido (fls. 2001/2002):

A. Pilar 1: Revenda Imediata e Destinatário Certo

A revenda das mercadorias à PNEUZAGO logo após do desembaraço aduaneiro e a velocidade no repasse não significam interposição fraudulenta. É uma prática comercial legítima e legal em ambiente competitivo para minimizar custos com armazenagem e aumentar o giro de estoque.

É comum iniciar a venda das mercadorias tão logo elas embarquem no exterior. Esse método de venda (prévia expectativa de demanda) justifica o repasse direto ou imediato, mas não significa, em absoluto, que as mercadorias eram previamente encomendadas pela PNEUZAGO ou que havia adiantamento de numerários ou pré-contratação (ausência de provas nesse sentido).

Nega o repasse integral e exclusivo à PNEUZAGO. Algumas Declarações de Importação (DI's) tiveram mais de um comprador além da PNEUZAGO, o que descaracteriza a alegação de que todas as DI's foram revendidas exclusivamente para a empresa PNEUZAGO.

A autuação se pauta em "meros indícios" (fls. 2002), os quais, por si só, são insuficientes para comprovar fraude ou simulação visando dissimular o real responsável pela importação. A Fiscalização não descreve com o mínimo cuidado como se dava essa suposta encomenda.

Cita trechos da Declaração de Voto da 1ª Instância e a SCI COSIT nº 158/2021 (fls. 2005) para reforçar que:

- O repasse integral imediato indica a celebração de compra e venda prévia ao registro da DI, mas não prova o envolvimento do adquirente nos atos de execução da importação (falta de prova de conta e ordem ou encomenda).
- O curto tempo de permanência da mercadoria em estoque não descaracteriza, isoladamente, a importação por encomenda ou por conta própria.

B. Pilar 2: Ausência de Armazém/Capacidade Operacional

O fato de a LFL não possuir um armazém de grandes proporções é um simples indício que "não quer dizer absolutamente nada" e é totalmente compreensível.

A ausência de armazém é uma consequência direta da prática comercial lícita de iniciar o processo de venda durante o traslado da mercadoria (prévia expectativa de demanda), de modo a encaminhar os produtos diretamente aos clientes logo após o desembaraço.

Essa prática visa minimizar custos, mas não significa que estes clientes (incluindo a PNEUZAGO) encomendaram previamente as mercadorias à LFL (o que os tornaria reais adquirentes).

III – Da Interposição Fraudulenta e Cessão do Nome

A interposição fraudulenta (Art. 23, V, do DL nº 1.455/1976) exige a ocultação do real responsável mediante fraude ou simulação.

No caso em tela, trata-se de interposição direta, que exige provas robustas de fraude ou simulação e a individualização da conduta.

Argumenta que o característico essencial da fraude/simulação, que prova a interposição, é a assunção do risco empresarial por terceiros ocultos, e não pelo importador/adquirente ostensivo (LFL). A LFL sustenta que ela própria (e não a PNEUZAGO) assumiu o risco da operação, como provado pelo seu papel de vendedora no mercado interno.

A operação não é de importação por encomenda ou conta e ordem. Os clientes da Recorrente compraram o produto oferecido pela vendedora (LFL), não encomendaram a importação. O *animus* da LFL foi de revender produtos com renome no mercado interno e não de agir dolosamente para ocultar partes.

A venda da mercadoria antes ou logo após o desembaraço é irrelevante para a prova da fraude, pois a LFL assume o risco do negócio.

O fato de que "para algumas DIs, foram identificados mais de um real adquirente" e que "outros contêineres eram vendidos para vários clientes" mitiga o argumento fiscal de encomenda prévia exclusiva pela PNEUZAGO.

Cita a Declaração de Voto da 1ª Instância que: a) Aponta a "completa ausência de elementos probatórios" (fluxo financeiro, cotação, contrato, etc.) que vinculem a PNEUZAGO ao exportador ou à K&N Trading (importadora ostensiva); b) Afirma que o repasse imediato indica apenas que a PNEUZAGO era compradora conhecida, mas NÃO prova que a aquisição se deu por conta e ordem ou encomenda, condições essenciais para a sujeição tributária de PNEUZAGO; c) Conclui que a peça fiscal "não consegue afunilar a solução" por qualquer das linhas que indicam a interveniência da PNEUZAGO.

IV – Das Contraprovas

O acórdão da DRJ não apreciou os argumentos de defesa, especialmente a carteira de clientes, a capacidade econômica/operacional da LFL e a licitude da venda de mercadorias em curso de importação.

A LFL não possui apenas as 12 empresas autuadas, mas dezenas de outros clientes, inclusive empresas renomadas. A Fiscalização ignorou as demais empresas (não diligenciadas), criando uma narrativa *ad hoc* focada apenas em PNEUZAGO e nas outras 11.

A LFL não foi constituída para ocultar importações. PNEUZAGO e os demais autuados são, de fato, seus clientes no mercado interno.

Reitera que não foi demonstrada qualquer relação entre os clientes (incluindo PNEUZAGO) e a importadora (K&N), nem qualquer adiantamento de recursos por parte dos clientes para viabilizar as importações, o que desqualifica a simulação alegada.

O argumento fiscal de que as operações são motivadas pelo interesse do adquirente só faria sentido se a LFL fosse a única fornecedora da PNEUZAGO (o que não é verdade) ou se a PNEUZAGO fosse o único cliente da LFL (o que também não é o caso, vide as dezenas de outros clientes).

O acórdão da DRJ se baseou em alegações genéricas (ex: falta de depósito/armazém), sem apresentar qualquer prova concreta da incapacidade econômica da LFL ou de que o ativo fixo (armazém) seria o único elemento para atestar a capacidade operacional.

Por autuar na modalidade de interposição fraudulenta comprovada (Art. 23, V), caberia à Fiscalização não apenas identificar, mas também comprovar a participação dos "reais adquirentes" (PNEUZAGO) nas operações de importação, bem como a incapacidade econômica da LFL em adquirir as mercadorias, o que não foi feito nos autos.

A Recorrente não realizou qualquer ato tendente a ocultar a PNEUZAGO. Não havendo a figura da interposição fraudulenta (carente de prova de ilicitude) ou ocultação de partes, a revenda das mercadorias ocorreu no natural trâmite comercial de expectativa e demanda, devendo o Auto de Infração ser integralmente cancelado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **José de Assis Ferraz Neto**, Relator.

1. Pressupostos legais de admissibilidade.

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo integral conhecimento.

2. Objeto do presente litígio.

Trata o presente processo de auto de infração aduaneiro lavrado em 22/09/2021 contra as empresas PNEUZAGO COMERCIAL LTDA, CNPJ nº 67.519.512/0001-30, doravante denominada apenas de **PNEUZAGO**; IRGA LUPÉRCIO TORRES S/A, CNPJ nº 43.880.731/0001-81, doravante denominada apenas de **IRGA**; e contra a LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 05.985.328/0001-28, doravante denominada tão somente de **LFL**, no valor total de R\$ 143.342,07, a título de lançamento do IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados, acrescido de juros de mora e multa de ofício da ordem de 150%, além da multa exigida isoladamente (multa sobre IPI não lançado com cobertura de crédito), também no percentual de 150%.

I - DAS PRELIMINARES

I.1. PNEUZAGO COMERCIAL LTDA

Da tempestividade da impugnação da empresa PNEUZAGO e dos efeitos do Termo de Revelia

Consta dos autos que a autoridade fiscal lavrou Termo de Revelia, (e-fls. 1.963) sob o fundamento de que a impugnação apresentada pela empresa PNEUZAGO teria sido intempestiva.

Todavia, observa-se que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, ao proferir decisão de primeira instância, adentrou o exame de mérito da controvérsia, apreciando integralmente os fundamentos de defesa e as provas apresentadas.

Essa decisão, ainda que de forma implícita, importa no reconhecimento da tempestividade da impugnação, ou, ao menos, na superação da questão forma.

Dessa forma, ao analisar o mérito da impugnação, a DRJ reconheceu, ainda que implicitamente, a admissibilidade da peça de defesa, afastando eventuais dúvidas quanto à sua tempestividade e privilegiando a solução de mérito, em consonância com a finalidade precípua do processo administrativo fiscal, a busca da verdade material e da correta aplicação da lei tributária.

Superado esse registro, passa-se ao exame do mérito recursal.

I.1.A. Da vinculação dos processos

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, prevê, em seu art. 6º, §1º, inciso II, do Anexo II, a possibilidade de vinculação de processos quando decorrentes de um mesmo procedimento fiscal anterior, ainda que tratem de matérias autônomas:

“Art. 6º

(...)

§1º Os processos podem ser vinculados por:

(...)

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas.”

No caso dos autos, verifica-se que o presente processo e o PAF nº 18130.722.021/2021-98 derivam do mesmo TDPF-Fiscalização nº 0816500-2020-00513-6, o que, em tese, atenderia ao requisito objetivo de origem comum.

Todavia, a simples identidade de origem fiscal não impõe, por si só, a vinculação processual, devendo-se aferir a autonomia das matérias e dos créditos constituídos.

Enquanto o PAF nº 18130.722.021/2021-98 trata de infração de natureza aduaneira principalmente a ocultação do sujeito passivo e a interposição fraudulenta de terceiros, sancionada com pena de perdimento ou multa substitutiva, o presente feito versa sobre infração tributária interna, qual seja, a ocultação do real adquirente com vistas à supressão do IPI, por meio da quebra da cadeia de incidência do imposto.

Trata-se, portanto, de matérias juridicamente autônomas, ainda que fundadas em fatos conexos. Assim, não se impõe a vinculação dos feitos, razão pela qual rejeita-se o pedido de vinculação processual.

I.1.B. Da suspensão do processo administrativo fiscal

A Recorrente requereu a suspensão do presente processo até o julgamento definitivo do PAF nº 18130.722.021/2021-98, sob o argumento de que a exigência de IPI ora discutida constituiria mera decorrência da autuação aduaneira por interposição fraudulenta.

Ocorre que, conforme já destacado, embora ambos os lançamentos tenham origem no mesmo procedimento fiscal, as infrações apuradas, seus fundamentos normativos e suas finalidades são distintos, correspondendo a regimes jurídicos autônomos, o que afasta qualquer relação de prejudicialidade entre os feitos.

A conduta encontra enquadramento no art. 9º, inciso IX, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), que equipara a estabelecimento industrial o adquirente de produtos importados por sua conta e ordem ou por encomenda, ainda que por intermédio de terceiros, atraindo a incidência do IPI nas saídas internas promovidas pelo verdadeiro adquirente.

Conforme consignado no Relatório Fiscal, o dano decorre da supressão do IPI devido nas saídas internas realizadas pelo real adquirente, e não da infração aduaneira em si. Assim, a eventual conclusão do processo aduaneiro pela inexistência de interposição fraudulenta nos moldes do Decreto-Lei nº 37/1966 não impede, nem condiciona, o reconhecimento da infração tributária, desde que comprovado que a estrutura empresarial adotada teve por finalidade ocultar o verdadeiro contribuinte do IPI, suprimindo indevidamente o tributo incidente sobre operação de maior valor agregado.

Cumprido registrar, ademais, que o PAF nº 18130.722.021/2021-98 já foi julgado na sessão de 27/01/2026, nessa mesma Turma Ordinária, circunstância que, por si só, esvazia o pedido de suspensão.

Desse modo, não há fundamento jurídico para a suspensão do presente processo, seja por inexistência de relação de prejudicialidade, seja pela já consumada solução do feito aduaneiro invocado.

A tramitação e o julgamento do presente processo devem, portanto, prosseguir de forma independente, em observância aos princípios da autonomia das instâncias, da verdade material e da economia processual.

II – DO MÉRITO

II.1. Do mérito do Recurso Voluntário da empresa PNEUZAGO.

II.1.1 – Da alegada ausência de caracterização da interposição fraudulenta e da equiparação a industrial

A controvérsia relativa à eventual interposição fraudulenta sob o enfoque estritamente aduaneiro é objeto de processos administrativos próprios, não submetidos à apreciação desta relatoria, razão pela qual não se emite, neste feito, juízo quanto à configuração daquele ilícito específico.

O exame ora empreendido restringe-se à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e à correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, à luz dos fatos apurados nestes autos e da legislação de regência.

Nesse contexto, ainda que se desconsidere a existência de interposição fraudulenta na esfera aduaneira, tal circunstância não afasta, por si só, a possibilidade de reconhecimento de infração tributária, caso demonstrado que a estrutura comercial adotada teve por efeito ocultar o real adquirente das mercadorias para fins de incidência do IPI.

Com efeito, os elementos probatórios constantes dos autos, em especial a sucessão imediata das operações, a identidade das mercadorias e dos valores envolvidos e a ausência de atuação econômica ou logística relevante por parte da empresa intermediária (LFL) apontam, em tese, para a existência de arranjo comercial destinado a afastar a tributação incidente sobre as saídas subsequentes realizadas pela empresa PNEUZAGO.

Cumprido esclarecer, desde logo, que, para fins de aplicação do art. 9º, inciso IX, do RIPI/2010, não é juridicamente relevante distinguir se a aquisição econômica da mercadoria se deu perante o exportador estrangeiro, perante a pessoa jurídica importadora ou perante intermediária nacional, quando os elementos constantes dos autos indicam que a destinação econômica das mercadorias estava previamente definida em favor de terceiro.

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

(...)

A equiparação legal não exige a perfeita subsunção às modalidades clássicas de importação por conta e ordem ou por encomenda nos moldes do controle aduaneiro, bastando a constatação de que o adquirente nacional se beneficiou da importação realizada por intermédio de pessoa jurídica interposta, com repercussões diretas na cadeia de incidência do IPI.

Essas circunstâncias recomendam exame detido acerca da efetiva posição da empresa PNEUZAGO nas operações, uma vez que os indícios convergem para a hipótese de que

tenha atuado como real adquirente econômico das mercadorias, situação que, se confirmada, atrai a equiparação a estabelecimento industrial prevista no art. 9º, inciso IX, c/c art. 24, inciso III, do RIPI/2010.

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

(...)

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

(...)

II.1.2. Da alegada aquisição no mercado interno

A Recorrente afirma ter adquirido as mercadorias no mercado interno, de sua fornecedora habitual LFL, negando vínculo direto com as importações. Sustenta, ainda, que a LFL não foi sua única fornecedora no período fiscalizado, apresentando amostragem de notas fiscais (e-fls. 688 a 1.956) que demonstrariam aquisições junto a outros fornecedores nacionais, o que, segundo defende, comprovaria sua autonomia comercial.

De fato, a documentação fiscal revela a existência de outros fornecedores. Entretanto, a mera pluralidade de fontes de suprimento não afasta, por si só, a possibilidade de que uma cadeia específica de aquisição, no caso, aquela vinculada às operações envolvendo a LFL, tenha sido estruturada de modo direcionado a afastar a incidência do IPI na etapa de revenda.

O relatório fiscal aponta que, nas operações entre LFL e PNEUZAGO, as notas fiscais de venda foram emitidas no mesmo dia ou poucos dias do desembaraço aduaneiro, coincidindo muitas vezes em quantidades e valores com as mercadorias importadas (e-fls. 129 a 131 – Anexo 01 e 02). Tal cronologia revela coordenação prévia e destinação econômica predefinida, incompatível com o padrão ordinário de compras no mercado interno.

A título ilustrativo, conforme demonstrado nas tabelas constantes dos Anexos 01 e 02, relativas às importações registradas a partir de 2017, observa-se que, em determinados casos, a revenda das mercadorias pela LFL à PNEUZAGO ocorreu no mesmo dia do registro da Declaração de Importação pela trading K&N.

DI	Registro	Data da nota fiscal de saída da K&M	Data da nota fiscal de saída da LFL
1700999470	18 jan 2017	19/01/2017	18/01/2017
1705210025	31 mar 2017	17/04/2017	05/04/2017
1707905012	16 mai 2017	16/05/2017	17/05/2017
1708158504	19 mai 2017	22/05/2017	19/05/2017
1713297304	09 ago 2017	11/08/2017	31/07/2017
1714583190	29 ago 2017	30/08/2017	28/08/2017
1714773789	31 ago 2017	31/08/2017	19/09/2017
1714774670	31 ago 2017	31/08/2017	28/08/2017
1715253290	08 set 2017	11/09/2017	01/09/2017
1715568828	13 set 2017	Não encontrada	01/09/2017
1719078930	06 nov 2017	06/11/2017	08/11/2017
1718334208	24 out 2017	24/10/2017	11/10/2017
1718335131	24 out 2017	24/10/2017	11/10/2017
1719831353	16 nov 2017	17/11/2017	13/11/2017
1720098605	21 nov 2017	21/11/2017	08/11/2017
1801069915	17 jan 2018	17/01/2018	19/01/2018
1801070549	17 jan 2018	17/01/2018	19/01/2018
1803707412	27 fev 2018	27/02/2018	27/02/2018
1805800584	29 mar 2018	29/03/2018	15/03/2018
1806598827	11 abr 2018	11/04/2018	06/04/2018
1806859892	16 abr 2018	16/04/2018	03/04/2018

Obs: Não encontrada = não encontrada a nota fiscal de saída pela K&M

Importa destacar, ainda, o repasse integral das mercadorias importadas à empresa PNEUZAGO em diversas DIs específicas (v.g. DIs nº 17/0099947-0; 17/1329730-4; 17/1458319-0; 17/1477378-9; 17/1525329-0; 17/1907893-0; 17/1833420-8; 17/1833513-1; 17/1983135-3; 18/0106991-5 e 18/0107054-9), o que reforça a análise da cadeia econômica subjacente.

Ressalte-se que o fato de a LFL possuir outros clientes no mercado interno não descaracteriza por si só a existência de arranjo negocial específico direcionado à PNEUZAGO, uma vez que a análise fiscal se concentra na verificação concreta das operações vinculadas às mercadorias importadas e imediatamente destinadas à Recorrente, e não na avaliação global da atuação comercial da intermediária.

II.1.3. Da inaplicabilidade da equiparação a industrial

A Recorrente sustenta não preencher as condições legais para ser equiparada a estabelecimento industrial, alegando não ter participado do fechamento do câmbio, do recolhimento de tributos ou da condução das operações de importação.

Todavia, a equiparação prevista no art. 9º, inciso IX, do RIPI/2010 possui natureza objetiva, não exigindo a comprovação de comando formal ou ingerência direta sobre os atos de importação. O elemento determinante é a destinação econômica das mercadorias, isto é, a identificação de quem, em última instância, se beneficiou da importação realizada por intermédio de pessoa jurídica interposta.

No caso em exame, os indícios apontam que a empresa PNEUZAGO atuou como real adquirente econômico das mercadorias, beneficiando-se diretamente da estrutura intermediária utilizada pela LFL, o que atrai a incidência da equiparação legal e a consequente sujeição passiva do IPI quanto às saídas subsequentes.

II.1.4. Da alegada fragilidade dos indícios fiscais

A Recorrente sustenta que os elementos indicados pela fiscalização — coincidência temporal entre importações e revendas, identidade de quantidades e ausência de recolhimento de IPI — refletiriam apenas eficiência logística e rapidez no giro de estoque.

Todavia, os indícios colhidos, quando analisados de forma conjunta e sistemática, revelam padrão de atuação incompatível com a dinâmica ordinária de compras no mercado interno. Observa-se que, em diversas operações, as notas fiscais de saída da LFL para a PNEUZAGO foram emitidas logo após o registro da Declaração de Importação ou no mesmo dia do desembarço, sem demonstração de movimentação intermediária relevante, como armazenagem, fracionamento ou assunção de risco comercial.

Tal conjunto probatório sugere que as mercadorias estavam previamente destinadas à PNEUZAGO desde o momento da importação, com a LFL atuando essencialmente como intermediária formal no fluxo documental.

Desta forma, a subsunção do fato à norma contida no art. 9º, inciso IX, do RIPI/2010 revela-se imperativa quando a estrutura comercial adotada produz, objetivamente, a supressão do IPI na etapa de maior valor agregado. No caso em tela, a ocultação do real adquirente econômico desnatura a operação, atraindo a incidência do imposto sobre o valor efetivamente praticado na saída do estabelecimento, recompondo-se, assim, a integridade da cadeia de incidência tributária.

II.1.5 – Da alegada inexistência de dano ao erário e precedentes favoráveis

A Recorrente sustenta que, sendo comerciante varejista, não há incidência do IPI em suas operações. Tal argumento não procede.

Nos termos do art. 9º, IX, do RIPI/2010, equiparam-se a estabelecimentos industriais os atacadistas ou varejistas que adquirem produtos importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Reconhecida essa equiparação, a PNEUZAGO passa a ser contribuinte do imposto sobre as saídas internas, e a falta de destaque do IPI nas notas fiscais configura supressão de tributo. A ocultação do adquirente real rompe a cadeia não cumulativa, produzindo prejuízo fiscal efetivo, pois o imposto incidente na etapa de maior valor agregado deixa de ser recolhido.

II.1.6. Da jurisprudência citada

A Recorrente invoca os Acórdãos nº 3301-004.854 e nº 9303-011.095 como precedentes favoráveis.

A análise da pertinência desses precedentes será retomada na conclusão do presente voto, à luz do conjunto probatório específico destes autos, de modo a preservar a coerência lógica e sistemática da fundamentação adotada.

II.2. Do Recurso Voluntário da empresa IRGA.

II.2.1. Da ausência de nexo causal e do afastamento da responsabilidade solidária

A decisão recorrida reconheceu a responsabilidade solidária da empresa IRGA com fundamento no art. 124, I, do CTN, sob o argumento de que haveria grupo econômico de fato com a empresa LFL, evidenciado por comunhão de sócios, coincidência de endereço e movimentações financeiras entre as empresas.

A mera existência de sócios em comum, compartilhamento de endereço ou transferências financeiras entre pessoas jurídicas não basta, por si só, para caracterizar o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”.

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.

Amparou-se expressamente no Parecer Normativo Cosit nº 4/2018, que sistematiza as hipóteses de responsabilidade solidária por “interesse comum” em atos lícitos e ilícitos vinculados ao fato gerador.

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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do DecretoLei 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.

O Parecer Normativo Cosit nº 4/2018, corretamente interpretado, não autoriza a responsabilização automática pelo simples reconhecimento de grupo econômico de fato.

Conforme seu próprio teor, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica, mediante desrespeito à autonomia patrimonial e operacional das empresas.

No caso concreto, contudo, não se comprovou qualquer abuso dessa natureza.

Os elementos apontados pela fiscalização como identidade de sócios, coincidência de endereço e movimentações financeiras pontuais, embora possam sugerir certo grau de

vinculação societária e operacional, não demonstram a existência de direção única, confusão patrimonial estruturada ou manipulação deliberada das personalidades jurídicas com o objetivo de frustrar a incidência tributária.

Com efeito, a mera comunhão de sócios ou proximidade física entre empresas do mesmo grupo econômico não é suficiente para caracterizar o abuso de forma jurídica exigido pelo art. 124, I, do CTN e pelo Parecer Normativo COSIT nº 4/2018.

A responsabilização solidária pressupõe a prova concreta de atuação comissiva ou omissiva, consciente e vinculada ao fato gerador da obrigação tributária — o que, no presente caso, não se evidencia em relação à empresa IRGA, cuja participação efetiva na cadeia negocial ou no suposto ilícito tributário não restou demonstrada.

Assim, ausente a comprovação do abuso da personalidade jurídica e do nexo causal direto entre a conduta da empresa IRGA e a suposta infração tributária, não há base jurídica para a sua responsabilização solidária, impondo-se, portanto, a sua exclusão do polo passivo.

No caso em exame, não se comprovou qualquer ato comissivo ou omissivo da empresa IRGA relacionado à situação tributária da empresa PNEUZAGO, tampouco a participação direta ou indireta em operação voltada à supressão do IPI.

II.3. Do Recurso Voluntário da empresa LFL.

A Recorrente LFL insurge-se contra a decisão recorrida e contra a imputação de interposição fraudulenta, buscando demonstrar a licitude de suas operações e afastar a equiparação de seus adquirentes a estabelecimentos industriais.

II.3.1. Da crítica à decisão de primeira instância

A LFL sustenta que a decisão da DRJ teria reproduzido de forma sintética os fundamentos do Auto de Infração, sem enfrentar de modo individualizado os argumentos e documentos por ela apresentados. Ressalta sua atuação consolidada no setor de importação de pneus há quase duas décadas, sem histórico de autuações anteriores, e afirma que a imputação de fraude não se apoiaria em elementos concretos, mas em presunções.

Contudo, diferentemente do que alega a Recorrente, a decisão de primeira instância analisou de forma articulada o conjunto probatório, especialmente os padrões operacionais e comerciais observados nas importações realizadas pela LFL. O fato de o voto ter concluído pela manutenção do lançamento não significa ausência de apreciação, mas divergência quanto ao alcance e à relevância dos elementos apresentados.

A regularidade cadastral ou a ausência de histórico de infrações, ainda que relevantes sob o prisma comportamental, não afastam a possibilidade de configuração de interposição fraudulenta, cuja análise é eminentemente fática e voltada à apuração da real destinação econômica das mercadorias importadas.

II.3.2 Da alegada insuficiência dos pilares fiscais

A Recorrente sustenta que a revenda imediata das mercadorias e a concentração das vendas na empresa PNEUZAGO decorreriam de mera estratégia logística e comercial, sem qualquer vínculo prévio de encomenda ou coordenação empresarial. Argumenta, ainda, que a atuação carece de prova de contratos, adiantamentos ou outros instrumentos que demonstrem prévia vinculação com o exportador.

Embora tais alegações possam, em tese, justificar práticas comerciais de alta rotatividade, o conjunto de indícios coligido pela fiscalização — especialmente a coincidência entre as datas de desembaraço e a emissão das notas fiscais de venda, a reiteração das mesmas mercadorias e destinatários, e a ausência de estrutura operacional compatível — revela um padrão que transcende a mera eficiência logística.

Os elementos reunidos, apreciados de forma conjunta e contextualizados com a atuação das demais empresas envolvidas, indicam coordenação negocial prévia e alinhamento de interesses quanto à destinação final das mercadorias, evidenciando que a movimentação documental se ajustava a uma lógica comercial previamente estruturada.

Quanto à alegada ausência de necessidade de armazém ou estrutura logística, a Recorrente sustenta que adota um modelo de operação enxuto, sem necessidade de manter estoques próprios. Todavia, a inexistência de meios físicos, logísticos e de pessoal compatíveis com o volume e a frequência das operações fragiliza a narrativa de autonomia operacional, sugerindo que sua atuação se limitava à intermediação formal de mercadorias previamente destinadas a terceiros.

Dessa forma, as evidências constantes dos autos demonstram que a empresa LFL inseriu-se em um arranjo negocial mais amplo, voltado à internalização e revenda de produtos de procedência estrangeira com o propósito de ocultar o real adquirente e contribuinte do IPI, permitindo que a carga tributária incidente na etapa de maior valor agregado fosse indevidamente suprimida.

II.3.3. Da alegação de assunção do risco empresarial

A LFL sustenta ter assumido integralmente os custos e riscos das operações de importação, afirmando que tal circunstância afastaria qualquer caracterização de interposição ou ocultação de terceiros.

Todavia, o risco econômico relevante para fins tributários não se confunde com o risco formal da nacionalização da mercadoria. Ainda que a LFL tenha arcado com custos inerentes à importação, os elementos dos autos demonstram que não suportava risco comercial relevante na etapa subsequente e nem assumindo riscos de mercado típicos de agente autônomo. Verifica-se que os produtos importados já possuíam destinatário previamente definido e conhecido antes mesmo da internalização.

O benefício econômico da operação concentrou-se no real adquirente, identificado como destinatário final previamente definido, ao passo que a LFL atuava como elo formal da cadeia, apto a conferir aparência de regularidade documental às operações.

II.3.4. Da alegada inexistência de interposição fraudulenta

A Recorrente sustenta que o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 exige a comprovação de fraude ou simulação dolosa, o que não se verificaria no caso concreto. Afirma ter arcado integralmente com os custos e riscos das operações de aquisição das mercadorias importadas, inexistindo, portanto, ocultação de terceiros ou cessão de nome.

Cumprido, entretanto, novamente delimitar que o presente processo possui natureza eminentemente tributária, voltada à verificação da correta incidência do IPI e à identificação do real sujeito passivo da obrigação tributária, não se destinando à aplicação de penalidades aduaneiras previstas no referido Decreto-Lei.

A expressão “interposição fraudulenta”, embora originária do regime jurídico aduaneiro, é aqui utilizada apenas em sentido descritivo, para caracterizar hipóteses em que há o emprego de estrutura formalmente autônoma, mas economicamente vinculada ao verdadeiro adquirente, com o propósito de modificar artificialmente a sujeição passiva e reduzir a carga tributária incidente sobre as operações de revenda no mercado interno.

No caso, os elementos constantes dos autos demonstram que a LFL figurou como adquirente formal das mercadorias, revendendo-as à empresa PNEUZAGO, que assumia o papel de destinatária econômica efetiva. A proximidade temporal entre desembaraço e revenda, a ausência de trânsito físico ou armazenagem intermediária e a repetição sistemática dos mesmos destinatários revelam padrão operacional incompatível com atuação comercial autônoma.

Desse modo, constata-se que o arranjo negocial foi concebido e executado para afastar a incidência do IPI na etapa de maior valor agregado da cadeia, mediante a utilização de pessoa interposta, no presente caso, a LFL, como intermediária formal das operações.

O que se busca, portanto, é identificar a realidade econômica subjacente às formas jurídicas adotadas, de modo a verificar se houve supressão indevida do imposto devido pelo verdadeiro contribuinte, nos termos do art. 9º, IX, do RIPI/2010.

II.3.5. Da alegação de pluralidade de clientes

A Recorrente sustenta que possuía ampla carteira de clientes, o que afastaria a tese de coordenação econômica direcionada.

Entretanto, o fato de a LFL ter realizado vendas a outros adquirentes não descaracteriza a existência de cadeia econômica estruturada em favor da PNEUZAGO. A análise quantitativa e temporal evidencia predominância sistemática das operações destinadas a esse adquirente, tanto em volume quanto em frequência.

A pluralidade eventual de clientes não afasta a constatação de que as operações centrais apresentavam coincidência de valores, produtos e cronologia com as importações, revelando destinação econômica pré-definida.

II.3.6. Da partição do lançamento e da destinação econômica

A alegação de que a identificação de mais de um adquirente por Declaração de Importação afastaria a pré-destinação econômica não procede.

Ao contrário, a partição do lançamento comprova que as mercadorias ingressavam no território nacional com destinação econômica previamente definida, ainda que fracionada, não se tratando de mercadorias destinadas a estoque próprio da LFL para posterior comercialização aleatória no mercado.

I.3.7. Da inaplicabilidade da SCI COSIT nº 158/2021

A Recorrente invoca a SCI COSIT nº 158/2021 para sustentar que o curto tempo de permanência em estoque não caracterizaria irregularidade.

Todavia, o referido ato limita-se a afirmar que a rapidez da revenda, isoladamente considerada, não é suficiente para descaracterizar determinada modalidade de importação. No presente caso, contudo, a imputação fiscal não se funda em indício isolado, mas em conjunto convergente de elementos, tais como a emissão de notas fiscais no dia ou logo após ao registro da DI, a coincidência integral de valores e quantidades, a ausência de trânsito físico das mercadorias e a omissão na emissão de notas fiscais para os reais adquirentes, conforme demonstrado nos Anexos 01, 02 e 10 do Relatório Fiscal.

II.3.4. Das contraprovas apresentadas

A Recorrente sustenta que a autuação teria ignorado aspectos essenciais de sua defesa, como sua capacidade operacional e a regularidade das vendas. Alega, ainda, que não teria sido demonstrado vínculo direto entre a importadora e os adquirentes finais, nem a suposta incapacidade econômica da LFL em suportar as operações.

Essas alegações, contudo, não encontram respaldo no conjunto probatório dos autos. Vejamos:

1. Da ausência de vínculo direto com a importadora

A inexistência de relação direta entre a LFL e a importadora ostensiva (K&N), por si só, não invalida a conclusão fiscal. Como já dito, o que se apura neste processo não é a execução material da importação, mas sim o efeito tributário da cadeia subsequente, ou seja, a identificação do real adquirente econômico das mercadorias que deu causa ao fato gerador do IPI (art. 46, II, do CTN; art. 24, III, do RIPI/2010).

A prova de ocultação não exige demonstração de contrato formal ou adiantamento de recursos, bastando que os indícios revelem coordenação negocial prévia e destinação pré-

determinada das mercadorias, exatamente o que se verifica aqui, diante das notas fiscais emitidas antes ou no mesmo dia do desembaraço e da ausência de movimentação logística efetiva.

2. Da alegada capacidade operacional e ausência de dolo

A defesa sustenta que a LFL possuía plena capacidade econômica e que a ausência de armazém seria irrelevante.

Contudo, a capacidade econômica isolada não é suficiente para afastar a infração quando a conduta revela finalidade de ocultação tributária. A fiscalização não imputa incapacidade financeira, mas sim a utilização da LFL como interposta documental, destinada a conferir aparência de regularidade às importações realizadas em benefício de terceiros.

Os elementos fáticos comprovam que a LFL não dispunha de estrutura física ou logística compatível com o porte das operações, não há registros de despesas com armazenagem, transporte ou manipulação dos pneus importados. A ausência de qualquer fluxo físico entre o desembaraço e as revendas internas reforça que a LFL não exerceu atividade comercial autônoma, mas apenas figurou formalmente na cadeia para fins de interposição.

3. Da suposta ausência de ocultação e da naturalidade das operações

A tese de que as revendas decorreram de “expectativa de demanda” não se sustenta.

O cenário delineado configura verdadeira simulação relativa, em que a forma jurídica foi utilizada para encobrir a realidade econômica, em violação aos princípios da verdade material e da tipicidade tributária.

Em suma, as alegações defensivas da LFL não desconstruem o conjunto indiciário levantado pela fiscalização.

O argumento de que havia outros clientes, de que não houve adiantamento financeiro ou de que possuía capacidade operacional não neutraliza os elementos essenciais da ocultação:

- a coordenação temporal e documental entre importação e revenda;
- a ausência de trânsito físico ou armazenagem intermediária; e
- a predestinação econômica das mercadorias à empresa PNEUZAGO, identificada como real adquirente e contribuinte do IPI.

Diante disso, as contraprovas invocadas não se mostram aptas a afastar o conjunto probatório de ocultação tributária.

II.5 DA PARTICIPAÇÃO DA RECORRENTE LFL:

No tocante à atuação da empresa LFL, os elementos constantes do Relatório Fiscal demonstram que sua participação nas operações não se limitou a simples atividade comercial

autônoma, mas se deu como interposta pessoa, viabilizando a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

Conforme apurado pela fiscalização, foram identificadas notas fiscais de saída da LFL emitidas em data coincidente com o registro das Declarações de Importação, bem como situações em que mais de um real adquirente se vinculava a uma mesma DI, circunstância que ensejou, inclusive, a partição do lançamento por adquirente, nos termos detalhados nas tabelas constantes dos Anexos 01 e 02 do Relatório Fiscal.

Verificou-se, ainda, a omissão na emissão de notas fiscais de saída por parte da LFL em favor dos reais adquirentes, fato confirmado pelas informações prestadas pela própria empresa, constantes do Anexo 10 (e-fls. 450 – arquivo não paginável) do Relatório Fiscal, as quais evidenciam o repasse integral das mercadorias correspondentes a determinadas Declarações de Importação diretamente ao adquirente econômico final.

Os quadros analíticos constantes dos Anexos 01 (e-fls. 129 a 130 – não paginável), 02 (e-fls. 130 – não paginável) e 10 (e-fls. 450 – não paginável) demonstram que as mercadorias importadas eram economicamente destinadas a adquirentes previamente definidos, sem que estes figurassem como adquirentes declarados nas respectivas DI, conferindo às operações a aparência de negociações ordinárias no mercado interno, quando, na substância, se tratava de cadeia comercial dirigida, estruturada para afastar a correta incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Tal dinâmica resultou na supressão do IPI incidente sobre a etapa de maior valor agregado da cadeia, uma vez que o real adquirente, permanecendo oculto, deixou de se submeter à equiparação a estabelecimento industrial prevista no art. 9º, inciso IX, do RIPI/2010 e, por conseguinte, de recolher o imposto devido na revenda das mercadorias no mercado interno, nos termos do art. 24, inciso III, do mesmo diploma.

Configura-se, assim, prejuízo fiscal efetivo, consistente na ruptura da cadeia de incidência do IPI, com a supressão do tributo calculado sobre a base de maior valor agregado, conforme demonstrado nos quadros esquemáticos e tabelas consolidadas constantes dos Anexos 01 e 10 do Relatório Fiscal.

III – Da Sujeição Passiva e da Configuração do Fato Gerador do IPI

Nos termos do art. 51, II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966):

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar.

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar.

O RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/2010), em seus arts. 8º, 9º e 24, dispõe:

Art. 8º. Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

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

(...)

IX – os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I – o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

III – o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar.

Conforme demonstrado no Relatório Fiscal, a empresa PNEUZAGO se enquadra nessa hipótese: atuou como destinatária econômica e adquirente efetiva das mercadorias importadas que ingressaram no país por intermédio da empresa LFL, a qual figurava apenas formalmente como adquirente declarada nas operações.

Assim, embora o IPI-Importação tenha sido recolhido pela importadora formal no desembaraço aduaneiro, caberia à PNEUZAGO o recolhimento do IPI incidente sobre as saídas internas, por ser o estabelecimento equiparado a industrial. A sua ocultação nas etapas iniciais do fluxo comercial afastou-lhe indevidamente essa condição, resultando em supressão do imposto devido na revenda ao mercado interno e em planejamento tributário abusivo.

Nos termos do art. 46, II, do CTN e do art. 35, II, do RIPI/2010, o fato gerador do IPI ocorre na saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

II – a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a outro estabelecimento ou ao consumidor.

RIPI/2010 – Art. 35. Constitui fato gerador do imposto:

II – a saída de produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

Assim, ainda que as mercadorias tenham ingressado regularmente no território nacional, o momento da revenda interna pela PNEUZAGO configurou novo fato gerador, sobre o qual não houve tributação.

As análises fiscais demonstram que:

- as notas de saída da PNEUZAGO, referentes ao período de 01/04/2016 a 30/09/2019, comprovam a comercialização dos pneus no mercado interno sem destaque do IPI, caracterizando a quebra da cadeia não-cumulativa.

De forma cautelosa, a Fiscalização ainda considerou como créditos de IPI da PNEUZAGO os valores destacados nas notas fiscais de venda emitidas pela importadora formal em favor da LFL, correspondentes às Declarações de Importação vinculadas aos PAF correlatos. Tais créditos foram confrontados com os débitos apurados a partir das vendas internas realizadas pela PNEUZAGO, conforme demonstrado no Anexo 18 do Relatório Fiscal (e-fls. 548 – não paginável).

O resultado dessas apurações comprova que a ocultação da empresa PNEUZAGO como real adquirente econômico impediu o correto enquadramento jurídico-tributário das operações e suprimiu o recolhimento do IPI devido nas saídas subsequentes, ocasionando prejuízo direto e mensurável ao erário.

Esse comportamento, ao afastar a condição de contribuinte equiparado a industrial prevista no art. 9º, IX, combinado com o art. 24, III, do RIPI/2010, configura omissão relevante sob o ponto de vista tributário, por ter obstado a incidência do imposto no momento próprio do fato gerador (art. 46, II, do CTN).

Em outras palavras, o conjunto de atos praticados pelas empresas envolvidas caracterizou estrutura empresarial e documental destinada a afastar a incidência do IPI sobre as saídas internas dos pneus importados, com efeitos equivalentes à ocultação do real contribuinte.

IV – CONCLUSÃO

A análise conjunta dos elementos probatórios colhidos ao longo da fiscalização e reproduzidos nos autos demonstra um padrão econômico e operacional coordenado entre as empresas LFL e PNEUZAGO, com a finalidade de suprimir a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas saídas internas de pneus importados.

1. Unidade de Propósito e Estrutura Operacional Integrada

As operações realizadas no período de 01/04/2016 a 30/09/2019 apontam para uma cadeia negocial previamente estruturada, na qual:

- a empresa K&N figurava como importadora ostensiva nos despachos aduaneiros;
- a empresa LFL como adquirente formal e intermediária documental, sem estrutura física ou logística compatível; e
- a empresa PNEUZAGO como destinatária econômica e real adquirente das mercadorias, responsável pelas saídas no mercado interno.

A convergência desses elementos afasta a tese de autonomia empresarial e demonstra a existência de coordenação negocial voltada à ocultação do verdadeiro contribuinte

do IPI, produzindo efeito tributário concreto: o afastamento da incidência do imposto sobre a etapa de maior valor agregado da cadeia.

2. Da Ocultação do Real Adquirente e da Quebra da Cadeia do IPI

As notas fiscais de venda da LFL para a PNEUZAGO foram emitidas, em muitos casos, no mesmo dia do desembaraço aduaneiro, sem registro de trânsito físico ou armazenagem intermediária.

Tais elementos comprovam que o destino econômico das mercadorias já estava definido desde o momento da importação.

Essa conduta configurou a ocultação econômica da real adquirente (PNEUZAGO), afastando-lhe a condição de estabelecimento equiparado a industrial (art. 9º, IX, do RIPI/2010) e permitindo a revenda subsequente sem incidência do IPI, em afronta direta ao art. 24, III, do mesmo diploma.

O resultado foi a quebra da cadeia não-cumulativa do IPI, com supressão do imposto devido e prejuízo fiscal efetivo ao erário, nos termos do art. 46, II, do CTN.

3. Da Responsabilidade Solidária da Empresa IRGA.

Observo que as provas constantes dos autos não demonstram a presença dos requisitos do art. 124, I, do CTN, especialmente quanto ao nexos causal e ao interesse comum no fato gerador.

A análise do conjunto probatório revela vínculos societários e patrimoniais pontuais, mas insuficientes para comprovar participação consciente ou comissiva no arranjo de ocultação do real adquirente.

Ressalte-se, ainda, que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em caso análogo (Acórdão nº 106-030.740 - DRJ06), reconheceu que a mera vinculação societária ou coincidência de endereço não bastam para caracterizar o interesse comum exigido pelo art. 124, I, do CTN, afastando a solidariedade tributária quando inexistente prova da atuação efetiva na infração.

Alinho-me, portanto, a esse entendimento, afastando a responsabilidade solidária da empresa IRGA, que deve ser excluída do polo passivo da exigência fiscal.

4. Da Estrutura Operacional

O conjunto probatório demonstra que as empresas LFL e PNEUZAGO estruturaram arranjo empresarial artificial, que ultrapassou os limites da gestão tributária legítima e se enquadra, nos termos do art. 116, parágrafo único, do CTN, combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

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

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

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Sob a aparência de uma cadeia de comercialização fragmentada — envolvendo uma importadora formal, uma intermediária documental (LFL) e uma adquirente final (PNEUZAGO) —, criou-se um mecanismo negocial voltado à dissimulação do real sujeito passivo do IPI, afastando a tributação na etapa de revenda interna, momento em que se concentra a ocorrência do fato gerador previsto no art. 46, II, do CTN.

Trata-se de simulação relativa em matéria tributária, em que a estrutura formal foi utilizada para encobrir a realidade econômica subjacente, a aquisição direta pela empresa PNEUZAGO das mercadorias importadas, resultando na quebra da cadeia não cumulativa do imposto e no afastamento indevido da incidência do IPI na etapa de maior valor agregado.

Assim, o arranjo examinado não se enquadra como legítimo planejamento tributário ou simples escolha de eficiência operacional, mas sim como ato voltado à dissimulação da materialidade do fato gerador, em afronta aos princípios da legalidade e da neutralidade concorrencial.

5. Do Precedente Administrativo Invocados pela Recorrente PNEUZAGO.

Antes de encerrar, cumpre apreciar os precedentes administrativos citados pela Recorrente, a fim de verificar sua pertinência com o caso em análise.

A defesa invoca os Acórdãos nº 3301-004.854 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os quais, de fato, abordam operações de importação e a incidência do IPI.

Acórdão nº 3301-004.854

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2014

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. PROVA

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

Logo, não há que se falar em incidência de diferenças de IPI nas operações fiscalizadas.

O referido Acórdão concluiu pela inexistência de interposição fraudulenta e, por consequência, pela não incidência de diferenças de IPI.

Não obstante a similitude temática, as situações fáticas examinadas naquele julgado divergem substancialmente da presente.

No precedente, restou comprovada a autonomia operacional e financeira das empresas envolvidas, sem evidências de ocultação, interdependência ou repasse direto de mercadorias previamente destinadas.

No caso concreto, ao revés, as provas demonstram a utilização de uma estrutura formal intermediária, ausência de trânsito físico efetivo, coincidência de cronologia entre importação e revenda, e ocultação do real adquirente econômico (PNEUZAGO), resultando em supressão do IPI incidente sobre as saídas internas.

Portanto, ainda que os acórdãos mencionados tratem do mesmo tributo e de institutos correlatos, não se configuram como paradigmas aplicáveis, por assentarem-se sobre realidades empresariais substancialmente distintas.

Assim, não se identifica divergência jurisprudencial apta a anular a decisão recorrida ou a descaracterizar a conclusão de que, no presente caso, houve planejamento tributário abusivo voltado à evasão do IPI.

V - Redução de Ofício da Multa de Ofício – Adequação à Lei nº 14.689/2023 – Retroatividade Benigna

Verifica-se que o lançamento manteve a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, com fundamento no art. 80, § 6º, II, da Lei nº 4.502/1964, combinado com o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação anterior.

Conforme demonstrado no Auto de Infração e no Relatório Fiscal, a penalidade de ofício foi constituída em duas modalidades distintas, nos termos do art. 80, § 8º, da Lei nº 4.502/1964:

a) Multa proporcional (exigida juntamente com o IPI), no valor de **R\$ 56.823,88**, calculada sobre o montante de IPI devido de R\$ 37.882,63, aplicando-se o percentual de 150%; e

b) Multa exigida isoladamente (também denominada "Multa de IPI não lançado com Cobertura de Crédito"), no valor de **R\$ 41.763,76**, incidente sobre os valores integrais que deveriam ter sido destacados nas notas fiscais de saída, igualmente no percentual de 150%.

O referido dispositivo da Lei 4.502/1964 previa a majoração da multa de ofício nos casos em que fosse comprovada a prática de dolo, fraude ou conluio, estabelecendo a aplicação da penalidade em percentual equivalente ao dobro da multa básica (150%).

Dispõe o art. 80 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

(...)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica;

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei.

(...)

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida:

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido;

II - isoladamente nos demais casos." (grifamos)

Ocorre que, com o advento da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, o art. 44 da Lei 9.430/1996 foi alterado, passando a fixar o limite máximo de 100% (cem por cento) para a multa qualificada, reservando o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) apenas para hipóteses de reincidência específica.

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 44.

.....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023):

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

No caso concreto, não há registro de reincidência específica da Recorrente em infrações da mesma natureza. Assim, ambas as penalidades originalmente lançadas em 150% excedem o limite legal atualmente vigente.

Dessa forma, em observância ao princípio da legalidade tributária e ao art. 106, II, "c", do CTN, que consagra a retroatividade benigna da lei tributária, procede-se, de ofício, à readequação de ambas as multas de ofício qualificadas, tanto a multa proporcional quanto a multa exigida isoladamente, para o percentual de 100% (cem por cento), mantendo-se, contudo, sua natureza qualificada.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

VI- DISPOSITIVO

Diante de todo o exposto, rejeitam-se as preliminares suscitadas e, no mérito, julga-se parcialmente procedente os Recursos Voluntários para afastar a responsabilidade solidária da empresa IRGA LUPÉRCIO TORRES, bem como reduzir, de ofício, ambas as multas de ofício qualificadas, tanto a multa proporcional quanto a multa exigida isoladamente de 150% para 100%, em conformidade com o disposto na Lei nº 14.689/2023 e no art. 106, II, "c", do CTN.

É como voto.

Assinado Digitalmente

JOSÉ DE ASSIS FERRAZ NETO